

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Doctorado en Derecho

El derecho tributario penal ecuatoriano

El ilícito tributario y su sanción

Maritza Tatiana Pérez Valencia

Tutora: Claudia Storini

Quito, diciembre 2018



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHOS DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Maritza Tatiana Pérez Valencia, autora de la tesis intitulada: “El derecho tributario penal ecuatoriano: El ilícito tributario y su sanción”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Doctora en Derecho Constitucional, mención Empresa, en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 12 de diciembre de 2018

Firma:

Resumen

La tesis intitulada “El derecho tributario penal ecuatoriano: el ilícito tributario y su sanción” contiene una investigación socioeconómica y jurídica, así como una reflexión sobre la evasión fiscal, el modo de detectarla a través de la facultad determinadora de la administración tributaria, según el caso y su procedimiento sancionatorio. El estudio se propone analizar dos ámbitos; por un lado, el derecho tributario y por otro, el derecho penal, sin perder de vista el análisis del derecho tributario penal, para lo que se debe tomar en cuenta ciertas particularidades de este derecho.

De la misma manera se estudia el marco constitucional y legal del régimen tributario penal, ya que no es posible, en un tema de aquilatada responsabilidad social, dejar de lado la nueva fórmula del Estado constitucional de derechos, ni la remarcada tendencia del garantismo penal en la Constitución de la República del Ecuador (CRE) de 2008, que franquea un sistema de postulación interesante de los derechos fundamentales, pero también el sistema de garantías que hacen realizables estos derechos fundamentales, con medidas y procedimientos que favorecen su vigencia.

Recordemos lo que, al respecto, señalan los artículos 99 del Código Tributario y 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sobre la calificación de reservada de la información tributaria, con excepción de la información que se debe publicar anualmente sobre los valores pagados de impuestos por los sujetos pasivos. Es por esta razón que en esta investigación se resalta el tema de hacer transparente la información tributaria, en cuanto a la gestión que realiza la administración tributaria sobre los resultados de la recaudación o pago de tributos; sin querer decir con ello que sea necesario publicar información del negocio o de la contabilidad de los ciudadanos, que puede incluso relacionarse con sus derechos personalísimos, en el caso de personas naturales, o de afectar intereses empresariales de competencia legal, en el caso de personas jurídicas. En este último caso podemos citar información que afecte a su propiedad intelectual, base de clientes, base de proveedores, etcétera.

El concepto de Estado ecuatoriano como *Estado constitucional de derechos y de justicia social*, involucra en su génesis: la participación ciudadana en el ejercicio de la potestad pública administrativa, en el caso del presente trabajo además, en el ejercicio de la potestad tributaria. Para ello, señalamos que los principios tributarios de transparencia, eficiencia, simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria; plantean alternativas para que la información de ingresos y gastos del Estado sean accesibles para los

contribuyentes, pensando en el control directo que deben ejercer los ciudadanos, además del control técnico que pueden hacer otras instituciones. De esta manera, se logra el manejo de los fondos públicos con equidad y justicia, para obtener resultados positivos económicos para el país.

Sin embargo, pese a ello, ha sido necesario reforzar la participación ciudadana y el control tributario, para obtener el cumplimiento tributario, con medidas sancionatorias contra el contribuyente; por ello también pretendemos en este trabajo analizar ¿de qué manera el tema sancionatorio ha influido en la cultura tributaria, o *ciudadanía fiscal*?

Un modelo de aplicación ha sido las clausuras de los establecimientos, criticado por constitucionalistas, como una medida que atenta contra los derechos y garantías al trabajo de los contribuyentes. De ello, hay jurisprudencia que en materia de amparo constitucional ha negado su exclusión como medida coercitiva para aplicar el derecho tributario. En todo caso, daremos revista a las dudas de aplicación, de la normativa específica del derecho procesal penal, en materia del delito de defraudación fiscal, con la normativa que contempla el Código Orgánico Tributario (en adelante, COT).

De esta manera se vuelve esencial analizar esta nueva ciencia en desarrollo en Ecuador, esto es, el Derecho Tributario Penal, para lo que se pretende no hacer una doctrina de ella, pero sí analizar los principios fundamentales que la rigen, sean estos, constitucionales o legales, pues con el equilibrio fiscal que busca el fisco y las medidas que la atañen, debe también precautelar los derechos y garantías constitucionales de los sujetos pasivos o administrados, en una suerte de aplicación ponderativa de los principios que rigen tanto la materia constitucional penal, como la materia constitucional tributaria.

Para finalizar, se puede colegir que del estudio se derivan una serie de consecuencias, entre ellas, verbigracia se citan la importancia de proponer cambios al régimen sancionatorio tributario por el alto índice de evasión fiscal, o replantear el derecho tributario penal, con sus principios fundamentales constitucionales e independientes del derecho penal común.

Dedicatoria

A mis hijas:
María Piedad e Isabel Cristina

Agradecimiento

A Santiago Andrade Ubidia y al personal docente y administrativo de la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador por recibirme tres meses y siempre, en sus despachos, aulas y biblioteca.

A Claudia Storini por la tutoría y dirección de esta tesis.

A Germán Pardo por su acompañamiento y dedicación a este trabajo.

Al Servicio de Rentas Internas, mi aula práctica por catorce años, en donde la auditoría, los litigios y las asesorías tributarias fueron mi práctica profesional permanente.

A mis padres: Misael y Piedad, por ser mi inspiración en las leyes y en las aulas;

A Carlos Alfonso por su confianza y dedicación.

Agradecimiento póstumo

A José Vicente Troya Jaramillo, por ser el primer lector de esta tesis de doctorado, por las largas conversaciones que sobre el derecho procesal tributario penal y el derecho material tributario penal se forjaron, por su generosidad e impulso...

Abreviaturas

AR	Aranceles
CAN:	Comunidad Andina de Naciones
CELM:	Consejo Episcopal Latinoamericano
CEPAL:	Centro de Economía para América Latina
CEP:	Centro de Estudios y Publicaciones
CEPC:	Centro de Estudios Políticos y Constitucionales
CIAT:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CIEL:	Comisión Interinstitucional de Estadísticas Laborales
CIET:	Conferencias Internacionales de Estadísticos del Trabajo
COIP	Código Orgánico Integral Penal
COT	Código Orgánico Tributario
COFJ	Código Orgánico de la Función Judicial
COGEP	Código Orgánico General de Procesos
COOTAD	Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización
CP:	Código Penal
CPE:	Constitución Política del Ecuador
CPP	Código de Procedimiento Penal
CPRO	Código de la Producción
CRE:	Constitución de la República del Ecuador
EN:	Evasión Natural
FCE:	Fondo de Cultura Económica
IIJ:	Instituto de Investigaciones Jurídicas
INEC:	Instituto Nacional de Estadísticas y Censos
LORTI	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
LOGJCC	Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional
LRUC	Ley del RUC
LCSRI	Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas
OECD:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OIT:	Organización Internacional del Trabajo
PEA:	Población Económicamente Activa

PGE:	Presupuesto General del Estado
PUCE:	Pontificia Universidad Católica del Ecuador
RISE:	Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano
RUC:	Registro Único de Contribuyentes
SCP	Suspensión Condicional del Procedimiento
SRI:	Servicio de Rentas Internas
UASB-E:	Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador
UEC:	Universidad Externado de Colombia
UNAM:	Universidad Nacional Autónoma de México

Económicas

AR	Acuerdos Reparatorios
ICE	Impuesto s los Consumos Especiales
IR	Impuesto a la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
PF	Presión Fiscal
REC	Recaudación
PIB	Producto Interno Bruto

Tabla de contenido

Abreviaturas	13
Introducción	21
1. Metodología	24
Capítulo primero	31
El derecho tributario penal:	31
Fundamentos, principios y autonomía	31
1. Fundamentos y principios del derecho tributario penal	31
1.1. Fundamentos del derecho tributario administrativo y su proyección en el derecho tributario penal	32
1.1.1. Del derecho tributario administrativo.....	32
1.1.2. Del derecho tributario penal	54
1.2. Fundamentos y principios del derecho penal material y su proyección en el derecho tributario penal	58
1.2.1. Del derecho penal material	60
1.2.2. Del derecho tributario penal	65
2. El derecho tributario penal como ciencia autónoma	96
2.1. Teorías sobre la ubicación, según la naturaleza del Derecho Tributario Penal	101
2.2. Ubicación del derecho tributario penal como ciencia autónoma	116
2.2.1. La transición de una posición ecléctica a la autonomía.....	126
2.2.2. La posición de independencia o autonomía del derecho tributario penal	127
2.2.3. Algunas particularidades que fortalecen la autonomía del derecho tributario penal.....	129
3. El régimen económico-tributario en Ecuador	137
3.1. El régimen económico	139
3.2. El régimen tributario y la cohesión social.....	144
3.3. El tributo y la fundamentación jurídica para su aplicación en Ecuador.....	152

Capítulo segundo	155
El delito tributario como objeto de estudio	155
del derecho tributario penal	155
1. Origen y naturaleza jurídica del delito tributario	155
1.1. Tipificación del delito tributario	159
1.2. Características del delito en materia tributaria penal: El requisito de procedibilidad	162
1.3. Otras características del delito tributario	168
2. Concepto del delito tributario	170
2.1. Las faltas reglamentarias y las contravenciones: diferencias con el delito tributario	170
2.2. Concepto del delito tributario: la defraudación tributaria	180
3. Elementos constitutivos del delito tributario	186
3.1. El bien jurídico protegido: análisis y teorías	186
3.2. La tutela del bien jurídico protegido en el delito tributario	198
3.3. Los sujetos pasivo y activo del delito tributario	199
3.4. La conducta punible	202
3.5. Elementos constitutivos en los delitos en materia tributaria penal: el dolo, la culpa y la transgresión de la norma	203
3.5.1. El dolo en los delitos tributarios	204
3.5.2. La presunción del dolo	208
3.5.3. Dolo de tercero	212
3.5.4. La culpa	214
4. La responsabilidad tributaria penal	216
4.1. Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria penal	216
4.2. Concepto de responsabilidad tributaria penal	217
4.3. Los sujetos de la responsabilidad tributaria penal	219

4.3.1.	La responsabilidad tributaria penal en el caso del levantamiento del velo	219
4.3.2.	La responsabilidad tributaria penal de autores, cómplices y encubridores	228
4.3.3.	La responsabilidad tributaria penal de los administradores.....	229
4.3.4.	La responsabilidad tributaria penal de los administradores en el derecho comparado	231
4.3.5.	La responsabilidad tributaria penal de los administradores en la normativa ecuatoriana.....	234
4.3.6.	La responsabilidad tributaria penal del asesor legal.....	236
4.3.7.	La responsabilidad de los servidores públicos	239
4.3.8.	La responsabilidad civil de los autores, cómplices y encubridores.....	239
5.	La sanción en el delito tributario.....	241
5.1.	El resultado: La sanción.....	241
5.2.	Las sanciones en el delito tributario penal ecuatoriano	241
5.2.1.	Sanción en el Código Orgánico Tributario.....	241
5.2.2.	Delitos tributarios sancionados con prisión de uno a tres años	242
5.2.3.	Delitos tributarios sancionados con prisión de dos a cinco años.....	242
5.2.4.	Delitos tributarios sancionados con reclusión	243
5.3.	La sanción en el delito agravado.....	245
5.4.	La sanción del delito tributario con participación de la propia administración	247
5.5.	La sanción penal en el delito de asociación ilícita.....	250
5.6.	La sanción del delito de lavado de activos y el delito tributario.....	251
5.7.	La sanción del delito tributario y el concurso con el delito de falsedad.....	253
6.	Las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes en el delito tributario	255
6.1.	Circunstancias agravantes	255

6.2. Circunstancias atenuantes	258
6.3. Circunstancias eximentes	259
Capítulo tercero	261
Los procedimientos para la aplicación de las sanciones del delito tributario en el ordenamiento jurídico ecuatoriano y en la jurisprudencia ecuatoriana	261
1. El derecho adjetivo o procesal tributario penal ecuatoriano	261
1.1. El proceso tributario penal y el sistema acusatorio	264
3.4. El proceso y su aplicación en el sistema judicial	266
2. El delito tributario y su peculiar configuración: la facultad determinadora, previa a la persecución del delito tributario	269
2.1. Los actos administrativos tributarios	271
2.2. Las facultades de la administración tributaria y la facultad determinadora.....	274
2.2.1. La facultad determinadora	275
2.2.2. La facultad resolutive	279
2.3. Los procedimientos administrativos tributarios de determinación	280
2.4. Los actos de determinación tributaria como requisito de procedibilidad penal.....	282
2.5. La denuncia en el proceso tributario penal ecuatoriano.....	286
2.5.1. Inicio del proceso tributario penal	286
2.5.2. Obligación de denunciar	287
2.5.3. Capacidad legal para denunciar	289
2.6. La denuncia en el proceso tributario penal y la aplicabilidad en el procedimiento penal.....	290
2.6.1. Las normas de aplicación en el sistema ecuatoriano	291
2.6.2. Supremacía y supletoriedad entre unas normas procesales y otras	294
2.6.3. Actos previos a la denuncia o acusación particular	295
2.7. Casuística en la aplicación del régimen tributario penal ecuatoriano. Casos jurisprudenciales	298
3. La acción penal y la pena en el ilícito tributario	302

3.1. La acción penal y la pena como medio de recaudación	302
3.2. La acción penal y la pena como medio de sanción	302
3.3. Las denuncias ante la administración tributaria	306
3.4. La extinción de la acción penal y de la pena	312
3.5. Casuística en la aplicación del régimen tributario penal ecuatoriano. Casos jurisprudenciales	314
4. La prueba en el proceso tributario penal: los elementos de convicción y evidencias.....	318
4.1. En las faltas reglamentarias y contravenciones	318
4.2. Las características del proceso penal en relación con la prueba	321
4.3. Características de las pruebas	326
4.4. La valoración de las pruebas	329
4.5. Clases de pruebas	332
4.6. Manejo de la prueba documental	333
4.7. Casuística en la aplicación del régimen tributario penal ecuatoriano: casos jurisprudenciales	335
5. La sanción en el ilícito tributario y las medidas alternativas: acuerdos reparatorios y suspensión condicional del procedimiento	336
5.1. Acuerdos reparatorios	337
5.2. Suspensión condicional del procedimiento.....	338
5.3. El derecho del <i>plea bargaining</i>	339
5.4. La suspensión condicional en el delito tributario penal en Ecuador.....	342
5.5. Casuística en la aplicación del régimen tributario penal ecuatoriano. Casos jurisprudenciales	345
5.6. Análisis de la igualdad entre víctima y victimario.....	349
Conclusiones.....	351
Bibliografía.....	363
Anexos.....	399

Anexo 1. Análisis de la evasión fiscal	401
Anexo 2. Análisis comparativo de la evasión con otros países	421
Anexo 3. Resultados generales de la encuesta sobre la evasión fiscal.....	423
Anexo 4	437
Anexo 5	439
Anexo 6	441
Anexo 7	443
Anexo 8	449

Introducción

El Ecuador del siglo XXI experimenta el desarrollo histórico jurídico de la conformación de un *Estado de derechos y justicia* propugnado por su Constitución o carta fundamental; por ello es irremediable que —varias fuerzas distantes pero confluyentes— se interrelacionen para conformar un entretejido de ideas y conceptos que ensamblen un cuerpo coherente de normas justas y legales, en un sistema de justicia que viabilice el ejercicio de esos derechos. Por esta razón que el tema tributario no puede dejarse de lado en esta lógica, ya que es y será motivo de estudio constante en esta época contemporánea de la razón y la información; planteamientos de su esencia y de los sistemas de control serán siempre cuestionados y estarán en la plataforma de la duda y de la mirada incrédula de los ciudadanos o de quienes tributan.

Bajo este lente de análisis, en este trabajo de investigación planteo profundizar el estudio y el debate sobre: “El derecho tributario penal ecuatoriano: El ilícito tributario y su sanción”. De esta manera, se buscará responder a las preguntas centrales del derecho tributario penal, entre ellas: ¿Qué es el fraude tributario y cómo se aplica el régimen sancionatorio en Ecuador?, y además resolver varias preguntas específicas, las que serán desarrolladas en cada uno de los capítulos. Para el efecto planteo en este trabajo de tesis una hipótesis fundamental que gira en torno a la afirmación de la eficacia de establecer sanciones ante la transgresión y violación de normas tributarias, participación que comporta una actuación dolosa de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, siempre y cuando hablemos del delito. En todo caso, no se dejará de lado el tema de las infracciones administrativas tributarias que, aunque no comporta la intervención de dolo, sino la transgresión de la norma, es objeto ineludible de este estudio.

En el capítulo primero se procurará resolver los siguientes planteamientos: primero, ¿cuáles son los aspectos o elementos principales del problema sobre el derecho tributario penal y sus implicaciones?, para enseguida desarrollar la afirmación sobre la validez y eficacia de la potestad sancionadora en el caso de violaciones a normas tributarias, para ello fue necesario recurrir a la teoría del delito penal general, así como a la teoría del delito tributario penal que lo sustenta, justifica y lo hace realizable. El problema central del trabajo tiene esencial importancia política en términos de política fiscal que se expresa incluso dentro de la política social y de desarrollo; pero también tiene su importancia económica por la significación que tiene en el Presupuesto General

del Estado el rubro de la recaudación tributaria.¹ La reducción de la evasión en términos aceptables implicaría innegablemente para la autora la mejora en los ingresos del Estado.

Adicionalmente, en este capítulo se resalta el tema social por las repercusiones que tiene el efectivizar las sanciones contra los sectores que evaden, lo que permite ir reduciendo la informalidad y las malas prácticas; pero a la vez surge la preocupación por el manejo de las políticas públicas en el ejercicio de la acción penal y la afectación que podría ocasionar a los derechos de los ciudadanos. Para el efecto, es necesario tomar en cuenta la legislación tributaria ecuatoriana y la legislación tributaria penal; contrastando estas con el derecho constitucional y el derecho administrativo.

Otra disyuntiva es el análisis del cuestionamiento: ¿si es independiente o autónomo el delito tributario penal del delito penal en general? Al final, se termina con un criterio que engloba ambas ramas del derecho y que zanja, de una vez por todas, las alternativas que se plantean en la mesa de discusión. Esto se logra poniendo en juego ambas normas legales —aquellas que rigen para el delito penal general como aquellas que rigen para el delito tributario penal—, con un criterio más conciliador que conflictivo, jurídicamente hablando. Se utilizan las herramientas de interpretación como la ponderación para que de esta manera se instrumentalicen las normas y tomen forma, a fin de lograr la razón de ser del derecho, que es hacer efectiva la aplicación del régimen penal sancionatorio.

En el capítulo segundo, en donde se realiza un análisis puntual del ilícito tributario, se plantean preguntas como: ¿Qué se ha dicho del problema? ¿Cuáles son las características fundamentales de este tipo de delito, sus elementos constitutivos? ¿Cómo estos repercuten en una estructuración peculiar o particular de la normativa? Para concluir decantándonos por la particularidad de este, por sus características y tipificación.

En el capítulo tercero se plantean como preguntas esenciales: ¿cuál es el procedimiento para perseguir el delito tributario? ¿Cuáles son las relaciones entre los diferentes aspectos del problema? ¿Cuáles son los datos de la evasión fiscal en Ecuador?

¹ Boletín del Banco Central 2016, 01 de agosto de 2016, <<http://www.bce.fin.ec>>. La recaudación tributaria alcanza de enero a agosto de 2016, 11.066 millones de dólares, frente a los ingresos acumulados totales del Estado, que suma tanto ingresos petroleros como no petroleros, en un total de 12.282 millones de dólares. (Para el 2011, 30 de agosto de 2011, <<http://www.bce.fin.ec>>. La recaudación tributaria alcanzaba el 63% del Presupuesto General del Estado (PGE) de 2010. “En miles de millones de dólares, los ingresos tributarios se ubican en 8.462,2 frente al total de los ingresos generales de capital neto de 14.063,2 para el año 2010”. Si realizamos la operación que relacione la recaudación tributaria frente al total de ingresos de capital neto del PGE, tenemos un porcentaje aproximado del 63% de la recaudación tributaria para el año 2011.

¿Cómo incidir para su reducción? Encontramos respuestas tales como: es difícil en una sociedad como la nuestra que la evasión se erradique por completo, pero se la puede manejar en términos razonables económicamente. Además, concluiremos con otras afirmaciones que atañen al ejercicio de la fiscalización (facultad determinadora de la administración) que sintetiza las mayores incidencias, en términos económicos, de la evasión administrativa y cómo se refleja en las glosas que emite la administración tributaria. Se ha elaborado un estudio comparativo de jurisprudencia ecuatoriana para obtener estas respuestas.

Se analizan las sentencias de la Corte Nacional de Justicia (CNJ) y de la ex Corte Suprema en materia fiscal del período 2006 a 2015, extrayendo los resultados de lo que se confirma o se anula con respecto de las glosas que por los principales impuestos o tributos emite la administración central. Este estudio nos lleva a entrelazar las consecuencias, incluso de la razón por qué en el país no existía ninguna persona privada de su libertad por temas de delitos tributarios hasta el 2011 (En la actualidad hay personas que se encuentran dentro de procesos penales tributarios que pueden derivar en sanciones de privación de la libertad por estos delitos).

No cabe duda que en el desarrollo de este trabajo se presentan una serie de inquietudes e interrogantes sobre la forma de aplicar los nuevos procesos de auditorías de escritorio —a diferencia del método anterior: de auditorías de campo— y el de la aplicación del reciente derecho tributario penal, surgiendo cuestionamientos como: ¿qué reglas aplicaría? ¿Es factible la prisión por deudas?, etc. Para ello es básico el análisis comparativo con el derecho penal común y el derecho constitucional. El presente trabajo investigativo realiza, además, un estudio de las Finanzas Públicas en Ecuador desde 1989 hasta la presente fecha, haciendo un recuento de los principales cambios políticos y doctrinarios que han dado forma al nuevo derecho tributario en Ecuador.

Concluyendo, en el análisis que se justifica introducir eficiencia y transparencia en la actividad determinadora de la administración pública, y que es necesario sancionar drásticamente a quienes evaden. No cabe duda, que no se ha dejado de analizar los principios y valores del derecho tributario, que se aplican en materia de derecho tributario penal, pues como señala Albert Hensel, “la sujeción del deudor de impuesto al poder está simplemente en el hecho de que él debe observar la norma jurídica, en cuanto le sea

aplicable”,² así como todo hecho generador particular exige un arte especial de aplicación del derecho, ejercitar ese arte compete a los tribunales financieros y autoridades administrativas, ya que solo una inteligente combinación y cooperación entre legislación, interpretación y aplicación de la ley, pueden aproximarse al ideal de una justa imposición.³

1. Metodología

Se podría decir que este trabajo de investigación socioeconómico y jurídico es propositivo y complejo. El análisis de la *evasión fiscal* en Ecuador nos ha permitido desplazar de un análisis descriptivo de la normativa tributaria ecuatoriana e internacional, así como de la casuística actual, hasta un análisis que traiga al tapete de discusión los cuestionamientos que ahora mismo han surgido en la aplicación práctica y que ameritan búsqueda de soluciones rápidas y efectivas para lo que se deberá, necesariamente, realizar propuestas.

El método utilizado en esta investigación jurídica ha sido el *método sistémico*,⁴ en el que se analiza el delito tributario penal dentro del conjunto de fuentes del derecho que van desde la Constitución, las normas legales, hasta la jurisprudencia y sus efectos. Como técnicas de investigación se ha aplicado la documental principalmente, y con el propósito de evaluar la eficacia de esta institución jurídica se ha acudido a técnicas cuali-cuantitativas como la revisión documental de procesos, la entrevista, la encuesta y el análisis de estadísticas relativas a la evasión tributaria. De esta manera, se ha

² Albert Hensel, *Derecho tributario*, trad. Leandro Stok y Francisco Cejas (Argentina): Nova Tesis Jurídica, 2000), 141-2.

³ *Ibíd.*, 131-8.

⁴ *Método interpretativo o exegetico*: su valor es indiscutible y estimamos como errónea toda subestimación del mismo; ante todo como medio para los demás. El método de observación y el constructivo utilizan la interpretación y la exégesis como materia de experiencia o inducción en el segundo, y como base de análisis y de contraste con la experiencia, en el primero. Además, la jurisprudencia se atiende principalmente al método exegetico. Por esto, como base para los otros sistemas y como punto de partida para una jurisprudencia constructiva, es indispensable la exégesis de los textos legales [...] (Tomado de Joaquín Rodríguez, “El problema del método en la ciencia jurídico mercantil”, edición mejorada por el colectivo científico de la UNAM (Ciudad de México: General Editora, 1989); Domingo Ortega Chacón y César Fernández, “Metodología y técnicas de investigación, Manual aplicado a las ciencias jurídicas y al derecho” (Trujillo: 2009), 190. Además, se sostiene que: al respecto el método de la interpretación, según un punto de vista puede subclasificarse en tres tipos que son: el exegetico, el sistémico y el sociológico, que incluyen diversas técnicas: a) Método exegetico [...] b) Método Sistémico: tipificación de la institución y determinación del significado de términos y el alcance de la norma en función de la institución. Método sociológico [...]. (Tomado de César Ángeles, 43-4, Investigación Jurídica de Alejandro Solís Espinoza; Ortega Chacón y Fernández, “Metodología y técnicas de investigación”, 191.

complementado con técnicas del método de observación,⁵ pues se ha realizado observación documental (consulta en libros y revistas de derecho tributario) y de campo (asistiendo a los procesos administrativos y judiciales de detección de la evasión, adicionado a encuestas y entrevistas) —Fase Observación—; para dar una visión global de la institución legal del *delito tributario penal*, diseccionando la cuestión en varias aristas que permitan comprobar su acción, así como las cuestiones y preguntas que hasta aquí se han planteado, pero no puede decirse que su ubicación en cuanto a la metodología sea única. Pues como sostienen Roberto Hernández Carlos Fernando Sampieri y Pilar Baptista, “algunas veces una investigación puede caracterizarse como exploratoria, descriptiva, correlacional o explicativa, y no necesariamente situarse como tal”.⁶ Con ello, se quiere recalcar la imperiosa necesidad de que este estudio no sea monofásico o en una sola metodología sino que tenga una visión general de todo el contexto que implica este análisis. Todo lo dicho se enmarca dentro de la imperiosa necesidad del análisis constante del derecho; así, Lanás⁷ menciona que el derecho “es una variable dependiente de la sociedad y sus expresiones normativas son los ‘datos’ recogidos por el legislador que reflejan relaciones sociales entre individuos y grupos”. Con esto, lo que se ha buscado es llegar a conocer intrínsecamente la finalidad y funcionamiento del delito tributario penal, así como sus implicaciones en la sociedad, tomando en cuenta las técnicas de investigación empíricas o de campo: como encuestas, entrevistas y observaciones participativas e indirectas, a operadores de la administración tributaria, a abogados del área penal y tributario, así como a la propia ciudadanía. Se debe resaltar que el análisis de las encuestas realizadas en este trabajo, a un grupo de cien personas, para conocer la percepción que tienen sobre el cumplimiento o no de las normas tributarias por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, y con ello conocer la opinión de la ciudadanía sobre la cuestión en análisis, sobre la que llamaremos *evasión administrativa*.⁸

⁵ Método de observación: observación de la realidad económica y social como presupuestos de la jurídica, surge ante todo como una reacción contra los excesos del dogmatismo y de la exégesis interpretativa. Debemos señalar que discrepamos con el uso del concepto técnica, pues queda claro que las técnicas son instrumentales [...] (Tomado de Joaquín Rodríguez, “El problema del método en la ciencia jurídica mercantil”, edición mejorada por el colectivo científico de la UNAM (Ciudad de México: Ediciones General Editora, 1989); Ortega Chacón y Fernández, “Metodología y técnicas de investigación, Manual aplicado a las ciencias jurídicas y al derecho” (Trujillo: s. e., 2009), 190.

⁶ Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista, “Metodología de la Investigación” (Colombia: Mc Graw Hill, 1991), 68.

⁷ Elisa Lanás, Conversatorio en la Universidad Andina Simón Bolívar (abril de 2011), Quito.

⁸ La evasión administrativa tiene relación a los recursos que se dejan de percibir en términos de recaudación tributaria, que se encuentran determinado en actos administrativos firmes y ejecutoriados que

Para estudiar la *evasión administrativa* es necesario recolectar datos macro de la economía ecuatoriana, confrontarlos con la recaudación tributaria, así como los datos de informalidad que generan la brecha fiscal de la omisión en la inscripción, que inciden en la participación del Estado en la recaudación tributaria; pues a menor ambiente formal de la economía, menores son también los pagos en las obligaciones tributarias. Por ello es que presentamos un análisis de la informalidad y su estudio de la incidencia en la *evasión fiscal*. Además, se explican a lo largo de este trabajo, las interrogantes planteadas en el estudio del fraude tributario, entre ellas podemos citar: ¿cómo aplicar los nuevos procesos de auditorías de escritorio,⁹ a diferencia del método anterior de auditorías de campo¹⁰ o de la aplicación del reciente derecho tributario penal? o ¿qué reglas aplicar en estos procesos de auditoría tributaria que corroboren la persecución de la evasión fiscal? o cuestionar la factibilidad de la prisión por deudas, entre otras. Para contestar cada una de estas interrogantes, ha sido necesario profundizar los estudios comparativos con el derecho penal general.

En cuanto a las fases de comprobación o producto científico se ha realizado, según lo expuesto, una investigación en el método empírico, con la experiencia en los procesos tributarios penales que se desarrollan como casos emblemáticos en la Administración

complementan la determinación impositiva, pero de los cuales no se inicia en todos los casos la persecución penal.

⁹ Tatiana Pérez Valencia (Ecuador, 2000): cuando se elaboraba en la nueva administración tributaria del Ecuador para el año 2000, la nueva metodología de auditoría, que se implementaría en los procesos de control y gestión de la Administración ecuatoriana, diseñamos un proceso en donde la instancia física de realizar las auditorías permanentes en las instalaciones de los sujetos pasivos, que había fracasado en el sistema anterior, sea suplantada por un sistema de auditorías con cruces de información tributaria, proporcionada por los nuevos sistemas informáticos y tecnológicos, brindados por la nueva propuesta de las TIC (tecnologías informáticas de comunicación). El sistema *e-government* o gobierno electrónico se implementó desde la esfera financiera, con el acercamiento del gobierno a los administrados, para que cada vez más las empresas como las personas naturales manejen la información contable virtual, y de esa manera se facilite a la AT la información contable y financiera que permita realizar los cruces (*matches*) de la información, para que los procesos de auditoría sean virtuales y se realicen desde los escritorios de la propia administración.

¹⁰ Tatiana Pérez Valencia (Ecuador, 1998): en la ex administración tributaria, llamada Dirección General de Rentas, los procesos de control y gestión, tenían como su máximo exponente al proceso de *fiscalización* que se concebía con visitas a los sujetos pasivos, en las instalaciones de sus negocios comerciales o industriales, revisando los papeles y archivos físicos, que permitían una inmediatez absoluta de la Administración con los administrados, de tal manera que se creaban lazos estrechos de amistad entre el fiscalizador público y el contador empresarial, —como resultado de la condición humana por supuesto—, que dejaba de lado la imparcialidad y la objetividad en el momento de decidir sobre las conclusiones o recomendaciones de una glosa, que no es más que la determinación de una diferencia de valores no pagada al Fisco. Nótese que no se critica la intermediación *per se*, que debe existir en el servidor público y el administrado, pero sí del abuso o exceso que puede darse a una medida sana que tiene la Administración de acercarse a la realidad económica de un administrado y de la seguridad jurídica del ciudadano, de tener la garantía efectiva para que sus requerimientos y alcances sean atendidos.

Tributaria en las distintas instancias del proceso judicial. Cristian Courtis¹¹ destaca un tipo de investigación jurisprudencial que relevamos en este análisis, pues nuestro objeto de estudio en el presente caso fueron sentencias de los tribunales y juzgados del Ecuador.

Además, para complementar diremos que las variables e indicadores obtenidos de los *anexos* diseñarán las conclusiones adecuadas para que el trabajo sea propositivo. Al trabajar con indicadores, al menos de los obtenidos en el resultado del análisis jurisprudencial de las sentencias *ut supra* citadas, se puede decir que se aborda también en esas instancias el método empírico. “En las investigaciones de ciencias sociales, las variables o dimensiones relevantes del objeto de estudio podrán ser empleadas en el trabajo empírico de encontrar respuestas a través de los indicadores”.¹²

Otro método utilizado en el desarrollo de esta tesis fue el método constructivo o sistemático,¹³ tomando de la función social y humana, la situación fáctica del entorno que el concepto de delito tributario penal implica para comprender esta institución para delimitar su entorno y su verdadera dimensión. Por último, y no menos importante, el método axiológico¹⁴ en el análisis del delito tributario busca sus razones epistemológicas en los mismos orígenes de su institución jurídica como de derecho penal en general, como un análisis profundo de lo filosófico y natural que esto implica, pues afecta conductas humanas que no pueden estar ajenas al análisis natural y humano del derecho penal.

¹¹ Cristian Courtis, “El juego de los juristas, Ensayo de Caracterización de la Investigación Dogmática”, en *Observar la Ley*, comp. y edición de Cristian Courtis, Prólogo de Manuel Atienza (Madrid: Trotta, 2006), 118.

¹² Gabriel Ignacio Anitua, “Notas sobre la metodología de investigaciones empíricas en derecho”, en *Observar la Ley*, comp. y edición Christian Courtis, prólogo de Manuel Atienza (Madrid: Trotta, 2006), 301.

¹³ *El método constructivo*: este método, llamado así, *sistemático*, tiende a servir de puente entre la observación y la escolástica para apreciar estos dos métodos —el antiguo y el nuevo—, y dar un cuerpo jurídico a la institución tomada en su función humana y social de modo adecuado para hacer más satisfactorias sus aplicaciones prácticas. En definitiva, es este un método que nos proporciona el material necesario para llenar las lagunas de la ley, induciendo, mediante ampliación analógica de las normas escritas, otras más generales, no escritas, estableciendo así principios y reglas generales, bien para una determinada materia, bien para una rama del derecho, ya por último, a todo el campo jurídico [...] La construcción implica, ante todo, que se parte de una observación concreta y cuidadosa de los textos legales y, además, es preciso que se compruebe la correspondencia de las conclusiones así obtenidas con la experiencia jurídica del momento [...] (Tomado de Joaquín Rodríguez, “El problema del método en la ciencia jurídico mercantil”, edición mejorada por el colectivo científico de la UNAM (Ciudad de México: Ediciones General Editora, 1989); Ob. cit. Domingo Ortega Chacón y César Fernández, “Metodología y técnicas de investigación, Manual aplicado a las ciencias jurídicas y al derecho” (Trujillo: s. e., 2009), 190.

¹⁴ Lanas expone que: el método iusnaturalista o axiológico, privilegia los aspectos axiológicos y éticos de las instituciones y normas jurídicas, para lo que recurre a los modelos epistemológicos más cercanos a lo metafísico y filosófico. Desde una perspectiva histórica es posible hacer investigaciones en función de las cuotas de utopía que cada grupo humano se propone al tomar conciencia de su condición de sujeto histórico. Trabaja con técnicas de investigación documental.

Cesare Beccaria, autor del primer tratado de derecho penal en 1764,¹⁵ esbozó su obra tomando los elementos sociológicos y filosóficos que caracterizaban el derecho penal de la época; y no podríamos dejar de lado el análisis de todos los elementos en una ciencia, como el derecho, que ante todo es social.

Incluso en este análisis, no podemos desconocer el carácter histórico de la incorporación de la moral en el derecho, fenómeno que se desarrolla desde antaño, no desde ahora, como se percibe en el Neoconstitucionalismo, así lo ha referido Rafael Escudero Alday en su obra *Ensayos sobre metodología jurídica y conceptos morales* (2006), cuando ha señalado que en efecto no cabe duda de que se asiste a la época de la constitucionalización de los valores morales, también señala que no es un fenómeno nuevo, pues no cabe desconocer que la incorporación en enunciados jurídicos de cláusulas de relevancia y contenido moral, es algo que venía produciéndose desde hace ya mucho tiempo.¹⁶

Se usaron varias herramientas auxiliares que permitieron no solo comprobar la hipótesis, sino también llegar a resultados y propuestas, como los estudios cuantitativos y cualitativos del problema, basados en encuestas y entrevistas, respectivamente. Se diseñó un modelo para conocer la percepción que tiene la ciudadanía sobre la evasión fiscal, entre ciudadanos legos y expertos en el tema, llegando a conclusiones que promueven continuar la tarea de erradicar la evasión fiscal; pero también se focalizaron preguntas, mediante entrevistas, a los partícipes de esta relación tributaria penal: el Fisco,

¹⁵ Durante el verano de 1764, esto es, unos cuarenta años antes de que Feuerbach fuera designado Ministro de Justicia del reino de Bavaria, había aparecido en Livorno, en forma anónima, una obra política que estaba llamada a un destino singular en el ámbito de las ciencias penales. Obviamente me refiero a la obra casi única y en todo caso principalísima de Cesare Beccaria *De los delitos y las penas*, que proporcionaría a su autor, quien solo contaba para entonces veinticuatro años, rápida y envidiable reputación. Dos años después de su publicación anónima, el autor sería recibido en París por los más conspicuos representantes del pensamiento ilustrado y despertaría desdeñosamente el interés de Voltaire. Es que, en efecto, la obra de Beccaria, un lego sin formación jurídica seria, dio inicio a una nueva etapa en el desarrollo de la ciencia penal y del derecho penal positivo. Ver a Jesús Quintero, en “Los delitos tributarios y el principio de legalidad”, en <http://www.asovedefi.com/Biblioteca>, abril de 2010.

¹⁶ Rafael Escudero Alday, “Metodología jurídica y conceptos morales: Una propuesta de análisis”, en *Observar la Ley*, comp. y edición de Cristian Courtis, Prólogo de Manuel Atienza (Madrid: Trotta, 2006), 83-84. Escudero señala que: “Asistimos a la época de la constitucionalización de los valores morales. Esta es una de las frases que con mayor asiduidad suelen escucharse en los círculos jurídicos. Y en efecto no cabe duda de que esto es realmente así. Las modernas constituciones influyen en su interior todo un catálogo de principios y valores morales, a los cuales, al incorporarse en estos textos se les dota de juridicidad. Estamos en presencia de lo que, en términos generales, viene calificándose como el neoconstitucionalismo. Tampoco les falta razón a quienes piensan que este hecho produce un cambio decisivo en la forma de aproximarnos, entender y estudiar el fenómeno jurídico. Es más, podría decirse que nada ha sido igual en la metodología jurídica desde que se ha constatado y generalizado esta constitucionalización de los principios y valores morales. Sin embargo, en ninguna medida puede afirmarse que estemos ante un fenómeno nuevo”.

el Ministerio Público, los jueces, los sectores productivos y otros, para obtener posturas y propuestas para nuestra tesis.

Definitivamente, la Dogmática Jurídica y sus métodos de análisis se confrontan con cambios y medidas nuevas necesarias en la ciencia. En el tema, además, no se puede dejar de lado tampoco la tendencia al *análisis económico del derecho* al introducir términos como la materialidad, el coste-beneficio de sus componentes, aquí analizaremos a algunos, convencidos de la aplicación de estos métodos de investigación jurídica. Íñigo Ortiz de Urbina señala que “en cuanto al resto del utillaje conceptual de la economía que se toma en préstamo, o bien se trata de técnicas que no son patrimonio del análisis económico, sino que forman parte de los métodos de investigación social empírica, o bien se trata de desarrollos de la teoría económica que solo pueden ser traspasados a otros campos si previamente se ha aceptado el supuesto de racionalidad”.¹⁷

¹⁷ Íñigo Ortiz de Urbina, “El análisis económico del derecho: método útil o ideología nefasta”, en *Observar la Ley*, comp. y edición Cristian Courtis, prólogo de Manuel Atienza (Madrid: Trotta, 2006), 325.

Capítulo primero

El derecho tributario penal:

Fundamentos, principios y autonomía

*“En el terreno de la dogmática jurídica-penal la cuestión de la definición y deslinde de los delitos penales económicos está fundamentalmente, hoy en día, centrada alrededor del concepto de bienes jurídicos supraindividuales o colectivos”.*¹⁸

—Edmundo S. Hendler

1. Fundamentos y principios del derecho tributario penal

Para iniciar con el desarrollo de esta investigación es necesario tomar en cuenta, por un lado, el análisis de sus fundamentos y las razones intrínsecas que dan a esta rama del derecho, identidad, y sus particularidades frente al derecho penal general; y, por otro, los principios reguladores tanto constitucionales como legales para el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado, más profundamente, para sustentar el ejercicio de esta potestad en el ámbito tributario; esto es, cuando a propósito de violaciones a las normas tributarias se sanciona a los infractores.

Adicionalmente, debemos señalar que el estudio que se realiza en este acápite es la justificación básica del conocimiento del delito tributario, pues se conoce también que dentro de la clasificación del ilícito tributario,¹⁹ se ubican otro tipo de infracciones de índole administrativa²⁰ como las faltas reglamentarias y las contravenciones que serán tratadas de manera diferenciada de los delitos tributarios.

¹⁸ Edmundo Hendler, *Las raíces arcaicas del derecho penal* (Quito: UASB-E / CEN, 1995), 48.

¹⁹ El concepto de ilícito abarca toda conducta antijurídica que violenta la normativa tributaria, e incluye tanto a las infracciones administrativas como al delito tributario, conforme consta en el Libro IV del COTE.

²⁰ Modelo de Código Tributario del CIAT: Basado en un enfoque para América Latina, 2015. (Panamá: CIAT-BID-GIZ, 2015), art. 152: Concepto de Infracción tributaria y su clasificación.- Constituye infracción tributaria todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales, por comisión o por omisión, que esté tipificado y sancionado en este Código o en normas jurídicas de rango legal. Las

1.1. Fundamentos del derecho tributario administrativo y su proyección en el derecho tributario penal

En este título abordaremos el análisis del principio de legalidad tributaria para mirar ¿cómo irradia en el análisis del principio de legalidad tributario penal?, tomando en cuenta la primigenia posición acerca de la particularidad y autonomía del Derecho Material Tributario Penal. Iniciaremos con el análisis de la legalidad desde el punto de vista tributario administrativo para concluir en su proyección en el Derecho Tributario Penal.

1.1.1. Del derecho tributario administrativo

La esfera de obligaciones del derecho tributario administrativo abarca en el campo de la imposición la satisfacción de las distintas pretensiones del impuesto como son: indagación del débito del impuesto; la conclusión de cómo se determina el débito; participación del deudor con orden de pago; recaudación de la prestación debida, siendo necesaria la ejecución forzada.²¹ Todos estos elementos, configuran el espacio del procedimiento tributario administrativo, en el cual convergen una serie de principios.

El principio de legalidad, según Víctor Uckmar, presupone que los impuestos deben ser aprobados por los órganos legislativos competentes, precepto que —por lo menos en los Estados de derecho— no debería ser necesario mencionarlo.²² José Casás sobre el principio de legalidad señala que para la sanción de las leyes tributarias se requiere de la necesaria participación de los órganos depositarios de la voluntad popular, cualquiera sea su denominación y modo de funcionamiento, según la tradición institucional y el tipo de organización política, convirtiéndose en un denominador común del Estado constitucional contemporáneo.²³ Pero también debe ser analizado desde dos

infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves, según lo dispuesto en cada caso en los art. 170 al 180 de este Código. [...]

²¹ Hensel, *Derecho tributario*, 243-4.

²² Víctor Uckmar, “Principio de legalidad”, en *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, coord.. Víctor Uckmar (Bogotá: Temis, 2002), 17-8. Uckmar, el maestro genovés advierte en su obra, que la atribución a los órganos legislativos de la competencia para dictar normas en materia tributaria, debería significar, siguiendo estrictamente el principio de separación de poderes, la exclusión de la potestad legislativa del poder ejecutivo. La experiencia demuestra que los parlamentarios no tienen la posibilidad —bien por cantidad de temas a tratar o bien por el insuficiente conocimiento de los problemas prácticos o en particular— de cumplir con la función legislativa, por tanto, cada día está más confiada en el poder ejecutivo. En la materia tributaria —siendo como se ha visto, materia reservada constitucionalmente a los órganos legislativos— el poder ejecutivo puede emanar disposiciones que tengan eficacia legislativa siempre que se encuentre explícitamente autorizado por una norma primaria.

²³ José Osvaldo Casás, “Principios jurídicos de la tributación”, en *Derecho tributario*, t. I, ed. García Belsunce (Buenos Aires: Astrea, 2003), 258-60.

perspectivas, según el mismo autor, incluso se señala que la primera está referida a las fuentes del derecho y la jerarquía de los preceptos, apta para ejercitar la potestad tributaria normativa; la segunda, atinente al obrar de la administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa.²⁴ En todo caso, la apreciación del principio de legalidad ha sido disímil a través del tiempo. Alfredo Lewin concluye que el pronunciamiento de la Corte Constitucional de Colombia para definir el principio de legalidad de las leyes tributarias analiza los principios y condiciones que debe reunir la Ley Tributaria con dos tesis contrapuestas; una de ellas, rígida o estricta, que supone que los elementos esenciales del tributo deben estar determinados y definidos con precisión, es decir, de manera inequívoca en la misma norma. En cambio, una segunda tesis, flexible, admite que la ley creadora de un tributo no puede fijar con precisión los elementos del mismo, siempre y cuando de su texto pueda derivarse una interpretación razonable que haga posible la determinación de dichos elementos.²⁵ Sin embargo, cada vez es más acertada la referencia de la legalidad desde la perspectiva de justicia.

García Novoa señala, un Estado de derecho que tiene como fin superior la realización de la justicia también se caracteriza por la creación de un orden de seguridad jurídica pues esto lo impone la Constitución, lo que lleva a que la justicia y la seguridad a ser valores positivizados que el Parlamento debe cubrir e interpretar y que, como tales, matizan el principio de legalidad. Por ello, el autor concluye que estamos ante una acepción de la justicia que procede directamente del concepto que ampara la idea de Estado de derecho, idea que se extiende a todos los ámbitos del ordenamiento jurídico y también al derecho tributario.²⁶

Bajo esta concepción que compartimos es necesario continuar con el análisis del principio de legalidad, refiriéndonos en primer lugar a la actividad primigenia del Estado para procurar el bienestar de sus ciudadanos. Y es que “la actividad legislativa del Estado en el campo del tributo presenta en comparación con la restante actividad legislativa del

²⁴ *Ibíd.*, 260.

²⁵ Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales de derecho tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario / Universidad de los Andes, 2002), 59.

²⁶ César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Madrid: Marcial Pons, 2000), 108-9. De un texto constitucional que da soporte a un Estado de derecho no puede esperarse una idea de legalidad disociada de la justicia. Así, por ejemplo, el art. 20.2 de la Ley Fundamental de Bonn, al destacar el sometimiento de la actuación pública, no solo a la ley, sino también al derecho, impone un concepto de ley que lejos de ser puramente formal, se deduce del principio de Estado de derecho *Rechtsstaatlichkeit*. Lo que este precepto exige es considerar una vinculación de la actuación pública en materia tributaria a los principios definidores del Estado constitucional.

Estado, características particulares por el hecho de que el Estado dicta normas jurídicas de su propio interés”.²⁷ En todo caso revisaremos su desarrollo:

Es este, el principio tal vez más antiguo, pudiendo rastrearse sus orígenes hasta la Carta Magna inglesa, que limita las facultades del Rey para establecer tributos sin el consentimiento de los afectados, lo que, con el avance del parlamentarismo se tradujo en el llamado “principio de reserva” en virtud del cual ciertas restricciones u obligaciones impuestas a los habitantes, solo podían ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular. Es precisamente, la violación de la máxima “no hay tributo sin representación” la que constituye la chispa inicial de la lucha por la independencia de las colonias inglesas que habría de desembocar en la creación de los Estados Unidos de América. Similar origen tiene la Revolución francesa, y por ello el principio de reserva se plasma en el art. V de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 27 de agosto de 1789, en tanto que dispone que “La ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad. Nadie podrá impedir lo que la ley no prohíba y nadie puede hacer lo que ella no ordene.”²⁸

Con esta premisa, que las cartas fundamentales afirman taxativamente que los impuestos deben ser aprobados por la Función Legislativa, ya que por regla general no puede dejarse en poder de la administración pública la modificación del derecho vigente. Incluso, la competencia para dictar normas tributarias debería significar, siguiendo estrictamente el principio de separación de poderes, la exclusión de la potestad legislativa del poder ejecutivo.²⁹ De esta manera, se tiene clara la definición del principio de legalidad tributaria, como límite al poder tributario.

Para completar el concepto de legalidad tributaria, analizaremos el principio de *reserva de ley*, distinción tan característica del derecho tributario. Al encontrarnos en casos como, por ejemplo, que en la previsión de impuestos sustitutivos, se requiere una regularización íntegra por medio de normas primarias, o cuando la modificación afecte formalmente a las reglas relativas a la determinación de la base imponible, pero contradiga la regulación previa del hecho imponible, lo que se traduce en una modificación sustantiva; sin embargo, en este caso, la necesidad de una previsión legislativa íntegra solo afecta a la derogación de la regla general de la imposición sobre la renta efectiva, mientras que el régimen concreto de la determinación puede integrarse mediante actos de la administración, con apoyo de los criterios establecidos en la ley.³⁰

²⁷ Hensel, *Derecho tributario*, 93-4.

²⁸ Osvaldo Soler, *Derecho tributario: Económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal* (Buenos Aires: La Ley, 2002), 103.

²⁹ Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, 17-20.

³⁰ Andrea Fedele, “El principio de reserva legal”, en *Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes*, t. I, dir. Andrea Amatucci, Eusebio González García y Christoph Trzaskalik (Bogotá: Temis, 2001), 197-8. Señala Fedele además que: El régimen jurídico de la comprobación (*accertamento*), en cambio, vendría a ofrecer unos márgenes mucho más amplios para una “delegación” a favor de la administración, ya que, en línea de principio, la sola aplicación de los tributos no afecta a los

Dicha concepción en definitiva tiene que ver con la separación entre lo que ha de entenderse por reserva absoluta y reserva relativa; que es la capacidad limitada o no de la intervención de la administración pública en la gestión tributaria. A lo que considero que, si bien se debe pretender eliminar al máximo la intervención de la administración tributaria en la producción legislativa, lo cual es el objetivo esencial, no puede dejarse de lado que en la práctica no todo se regula o norma, por lo que se debe dejar a la administración un campo de acción en donde actuar, en la medida que no modifique, derogue o sustituya las normas legales.

Para Andrea Fedele, quien aborda la legalidad como la previsión legislativa para la creación, modificación y derogación de tributos. Es entonces fundamental que la ciencia de las finanzas tome estos principios del derecho, Andrea Amatucci sostiene que la validez del análisis del derecho tributario que no prescinde del derecho financiero del que, de todas formas, nunca pierde el contenido pleno de juridicidad.³¹ La doctrina alemana evidencia incluso, una reserva de ley jurídica financiera como principio constitucional de democracia.³²

La legalidad, como el concepto por el que “el nacimiento de la obligación tributaria solo debe producirse basado en la existencia de una ley formal que lo establezca, pero además que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo, el elemento subjetivo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla”.³³ José Casás prefiere distinguir entre el principio de legalidad en general, o más precisamente en la faz aplicativa y el principio de reserva de ley, en particular, atendiendo a las fuentes generadoras de los preceptos.³⁴ El autor establece que la vinculación positiva en donde la administración solo puede desempeñarse en las materias con las que cuenta con autorización en forma inmediata o

criterios de reparto de las cargas públicas. En definitiva, la distinción entre normas sustantivas, relativas a los elementos que caracterizan la prestación impuesta y normas procedimentales, respecto a las cuales la reserva resulta necesariamente más elástica, adquiere un carácter decidido.

³¹ Andrea Amatucci, “Historia de la enseñanza del derecho financiero público en Italia”, en *Derecho de la hacienda pública, obras fundamentales: Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia, El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia meridional*, eds. Andrea Amatucci y Nicola D’amati (Bogotá: Temis, 2004), 130.

³² Hans Jurgen Papier, *Die finanzrechtliche* (Berlín: Duncker & Humbolt, 1973).

³³ Definición traída a colación por Soler, *Derecho tributario*, 104.

³⁴ José Osvaldo Casás, “Cómo se han manifestado los principios comunes del derecho constitucional tributario en la República argentina”, en *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, coord. Uckmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, 134-5.

mediata, por habilitación de ley, es lo que se llama principio de legalidad. Lo que es distinto en la relación entre la ley y la competencia privativa que tiene en materia penal o tributaria, ley que se expide por el competente legislativo, separándolas de las normas secundarias que no tienen rango de ley y que no tienen aptitud para regular esas competencias, lo que nos lleva a la reserva de ley. Sin embargo, en el derecho tributario ecuatoriano esta diferenciación no es exacta, ya que, en el Código Tributario cuando se esboza el principio de reserva de ley se exige que en la ley se establezca además de los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecer las exenciones y deducciones que los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley se deban conceder conforme a ella. En resumen: se contempla un tipo de reserva legal más absoluta.

Incluso, para Sánchez Serrano, la Constitución (española) no formula un principio de legalidad puramente formal, sino que tal principio tiene un sentido amplio. Así, el autor defiende que este principio debe ser entendido, según la letra de la propia Constitución, como juridicidad o conformidad con el derecho de cualquier actividad, pública o privada. Todos los ciudadanos y poderes públicos, deben actuar con sometimiento pleno a la ley y al derecho.³⁵

En el análisis, concluiremos entonces que el principio de legalidad derivado de la potestad tributaria³⁶ proviene del mandato de creación, modificación y extinción de los tributos y de la vinculación positiva en cuyo mérito la administración solo puede actuar en lo que cuenta autorización de la ley;³⁷ mientras que el principio de reserva legal tiene que ver con las fuentes generadoras de los preceptos.³⁸ En la reserva legal resalta la importancia del análisis sobre las normas primarias tributarias —referidas al hecho generador, base imponible y sujetos de la obligación tributaria— que se deriven de la aplicación de la ley; sin embargo, la gestión de la administración pública, en cuanto a su

³⁵ Luis Sánchez Serrano, “Límites constitucionales del poder financiero”, en *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*, t. I (Madrid: Marcial Pons, 1997), 260-1.

³⁶ Juan Martín Queralt, “La potestad tributaria”, en *Tratado de derecho Tributario*, t. I, dir. Andrea Amatucci, Eusebio González García y Christoph Trzaskalik (Bogotá: Temis, 2001), 145-6, postula que los autores encuentran el fundamento del tributo en el poder del imperio del Estado, entiende que los principios materiales de la justicia tributaria —y, sobre todo, el principio de capacidad económica— no son principios vinculantes para el legislador, sino que, en el mejor de los casos, constituyen una orientación para su labor, de la que puede prescindir, pues carece de la vinculatoriedad de toda norma jurídica. En este punto descuellan, en particular, el gran maestro italiano A. D. Giannini, quien claramente influido por un formalismo keynesiano a ultranza, afirma que el impuesto no tiene otro fundamento jurídico que lo justifique, si no es el de la sujeción a la potestad tributaria del Estado.

³⁷ Casás, “Principios comunes del derecho constitucional tributario en Argentina, 134.

³⁸ *Ibíd.*, 134.

facultad determinadora, así como a la facultad delegada por ley en materia de tarifas — cuando la ley le reenvía— son temas que se tratan más allá de la norma primaria y se plasman en normas secundarias.

Corresponde, de manera paralela, enfocar el *principio de la legalidad penal*. Desde el punto de vista constitucional ecuatoriano se debe tratar el cumplimiento de los presupuestos legales que implica la realidad de la infracción tributaria penal y su sanción, enmarcado dentro de la reserva legal y la aplicación fidedigna de una norma legal primaria que tipifique, preventivamente, la infracción y la pena, pues “no hay infracción ni sanción sin ley”. Cabe, además, desde la perspectiva del Estado de derecho comprender la vigencia de la infracción y de la sanción en la medida que estas, se encuentren tipificadas previamente en la normativa legal.

En resumen, es necesario, centrarnos más allá de este análisis en lo que corresponde al principio de legalidad, enfocado en la determinación del tributo previo en la ley y abordar la actuación de la administración tributaria en el marco de la ley. Esto para contrastar, con el principio de legalidad tributaria penal, que nos atañe también. Por tanto, el principio de legalidad³⁹ se desarrolla en un marco de varios principios y valores del sistema tributario como equidad, transparencia e igualdad, entre otros, pues se busca que, en conjunto, su aplicación sea una norma permanente en el convivir democrático de un país, sobre todo en un Estado constitucional de derechos y garantías.

Los sistemas normativos se estructuran a partir de la interacción de los principios de jerarquía y competencia,⁴⁰ en donde la Constitución está en la cúspide normativa. En la actualidad, las Constituciones han dejado de ser solo políticas, pues ya no tienen como objeto exclusivo la organización del poder político, además de ser jurídicas, al incorporar principios rectores del sistema económico, conforman también las Constituciones económicas, dentro de la cual se inscribe la Constitución financiera o fiscal.⁴¹ En el régimen tributario constitucional, por ejemplo, se ha traído como principios

³⁹ Flora, “Lege Penale Tributaria”, en *Dig. Disc. Pen. Vol. VII* (Turín: 1993), 383.- La primera disposición fundamental, que concierne directamente al fenómeno tributario, es la del art. 23 de la Constitución, según el cual, “ninguna prestación personal o patrimonial puede ser imponible sino sobre la base de la ley. [...] La reserva de ley tiene como fin tutelar al ciudadano y, de esa manera, evitar que la imposición de prestaciones patrimoniales, o las incriminaciones conexas, se utilicen como instrumento de opresión del individuo y de sus derechos fundamentales”.

⁴⁰ Julio Roberto Piza, *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (Bogotá: UEC, 2010), 150. Jerarquía en el sentido de que existe un orden de prevalencia entre las distintas clases de normas que son proferidas y competencia en el sentido de que la regulación de una determinada materia le es atribuida a un ente dotado de potestad normativa.

⁴¹ Piza, *Curso de derecho tributario*, 150-1.

fundamentales, además de la *legalidad*, los de *igualdad*, *generalidad*, *progresividad*, *eficiencia*, *simplicidad administrativa*, *irretroactividad*, *equidad*, *transparencia* y *suficiencia recaudatoria*. Si bien, la norma suprema en Ecuador (art. 300 y 301 de la CRE de 2008) hace referencia explícita a la reserva legal, hablaremos también de legalidad por las consecuencias más amplias que este concepto trae.

Pérez de Ayala y González García incluso cuestionan el principio en la actualidad, pues la profunda crisis que amenaza al principio de legalidad tributaria, tanto en el aspecto de la reserva legal tributaria, por la creciente asunción de facultades normativas por parte del poder ejecutivo, como en la aplicación del derecho por la extensión de las facultades interpretativas de la administración.⁴² Al aumentar cada vez los Estados el gasto público frente a la demanda de los servicios públicos en los Estados contemporáneos, la solución se revierte en el incremento de los tributos. Lo que provoca la “inflación legislativa de un bajo nivel técnico, además de poner en crisis el sistema tributario (que debería inspirarse en criterios de equidad, eficiencia y transparencia), frecuentemente ha puesto en duda el principio de certeza”.⁴³

A continuación, revisaremos en el contexto de los principios constitucionales tributarios el principio de legalidad, para ello se realizará el análisis de varios principios, en parangón con el principio de legalidad, de esta manera se podrá comprender la relación intrínseca entre estos principios:

El principio de igualdad en materia tributaria

El principio de legalidad tiene relación con otros principios constitucionales, todos ellos conforman un sistema de valores y principios, que tienen relación con derechos y garantías de los ciudadanos, que deben ser mirados integralmente en conjunto, pues cada uno se relaciona con efectos para otro. La igualdad para Dino Jarach no es un mero enunciado de propósitos, sino una norma imperativa, que en lo tributario obliga a los legisladores a un comportamiento determinado, actuando como límite al ejercicio del poder fiscal.⁴⁴ Incluso para José Casás la igualdad debe ser entendida como igualdad

⁴² José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, *Curso de derecho tributario*, t. I (Madrid: Derecho Reunidas, 1986), 42-8.

⁴³ Uckmar, coord., *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, 27-8.

⁴⁴ Dino Jarach, *Curso superior de derecho tributario*, 2ª. ed. (Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969), 115.

sustancial entre los habitantes de la nación, que se exhibe como un derecho subjetivo tendiente a evitar injustas discriminaciones y postergaciones.⁴⁵

La *igualdad* como principio por el cual subsisten: la igualdad material y la igualdad formal sin distingos arbitrarios, concebido también como corolario, el principio de igualdad de las partes que le impone al juzgador el deber de conferir a las partes las mismas oportunidades procesales para exponer sus pretensiones y excepciones.⁴⁶ Oswaldo Soler prefiere adoptar la denominación del principio de justicia por ser comprensiva, tanto de la equidad como de la igualdad, y además, en razón de que incluye en su conceptualización otros valores que son inherentes a su contenido, cuyos fines buscan: a) generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidas al impuesto; b) que las personas que se encuentren en similar situación, desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similarmente gravoso para cada persona, y c) que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona.⁴⁷

En términos generales, el principio de igualdad no es posible de aplicación absoluta.⁴⁸ Pero sí se hace efectiva su aplicación relativa, en tanto y en cuanto, se busca con ello la generalidad y progresividad de los tributos.

Los principios de generalidad, capacidad contributiva y progresividad en materia tributaria

El principio de *generalidad*, como la máxima en que todos pagan los tributos en relación con su capacidad contributiva. El principio de *capacidad contributiva*, a su vez, identificado con el postulado de igualdad, ha sido reconocido hace mucho tiempo como el mejor indicativo a tener en cuenta para procurar una justa distribución de la carga fiscal.⁴⁹ Otros principios concurren a exigir esta necesidad de existencia y realidad de la capacidad contributiva para que sea lícito exigir una contribución. Así, el principio de legalidad, ya que para considerar establecida una contribución por la ley, necesariamente

⁴⁵ Casás, “Principios comunes del derecho constitucional tributario en Argentina”, en *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, coord. Uckmar, 159.

⁴⁶ Ángel Serpa, “Igualdad procesal, tres referencias en el proceso venezolano”, en *Teoría general del proceso* (Caracas: Frónesis, 2007), 291.

⁴⁷ Soler, *Derecho tributario*, 114-5.

⁴⁸ Enrique Bulit, “Derecho constitucional tributario”, en *Tratado de tributación*, t. I, coord. Horacio García Belsunce (Buenos Aires: Astrea, 2003), 110-1.

⁴⁹ *Ibíd.*, 116.

se debe dar cada uno de los elementos constitutivos de la misma, como el hecho generador en el caso que conlleve la posibilidad real de aportar al tributo,⁵⁰ lo que implica un mejor desarrollo de la normativa de creación del tributo para hacer más aplicable al caso concreto la capacidad económica del sujeto pasivo. Así también el principio de *progresividad* entendido como la relación que debe haber entre el tributo y la capacidad contributiva del sujeto obligado a pagar. De esta manera, de forma íntegra los principios se entrelazan para configurar cada uno de ellos su aplicación práctica, sosteniendo en los postulados de los demás su cometido.

Víctor Uckmar se pregunta, por ejemplo, ¿si la progresión es una característica que deben tener los impuestos, a efecto de ser respetado el principio constitucional que determina su medida en relación con la capacidad económica o contributiva? Para el autor si bien es una de las cuestiones más discutidas, pues a pesar de la existencia de varios estudios no hay una definición científica que satisfaga.⁵¹ Para Francesco Moschetti, el principio de capacidad contributiva no indica una tautología vacía de contenido, sino un criterio de justicia preceptivo y vinculante, en cuanto a la referencia de la progresividad indica no solo una regla general, de criterios múltiples de progresividad, pues puede también sufrir excepciones, en casos particulares dentro del ámbito tributario. Es que la capacidad contributiva debe ser *in primis* deducida de la potencia económica del sujeto y por tanto de su poder general sobre bienes y servicios.⁵² Pero ¿cómo puede ser medida la capacidad contributiva?, Hugh Dalton propone el principio del “igual sacrificio” como uno de los métodos para medir la capacidad contributiva, de esta manera la carga pecuniaria directa de la imposición debería ser distribuida de modo que resulte igual la carga real directa para todos los contribuyentes.⁵³ Lo cual resulta en un análisis medible

⁵⁰ Miguel Valdés Villaroel, “La justicia en las contribuciones”, en *Principios constitucionales tributarios*, comp. Eusebio González García et al. (Ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación de México, 1989), 28-9.

⁵¹ Uckmar, coord., *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, 65.

⁵² Francesco Moschetti, “El principio de la capacidad contributiva”, en *Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes*, t. I, dir. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2001), 256-61. Moschetti además manifiesta que existe una amplia convergencia entre los estudiosos de la ciencia de las finanzas y entre los estudiosos del derecho tributario, en considerar como manifestaciones del conjunto de la capacidad económica de la renta global, el patrimonio global y el gasto global; se añaden luego los incrementos de patrimonio (sucesiones, donaciones, premios, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio cuando no hayan sido gravados por el impuesto sobre la renta. En su conjunto, estas distintas manifestaciones económicas indican la capacidad del gasto y por consiguiente la capacidad de concurrir a los gastos públicos del sujeto; el sistema impositivo debe entonces reunir todos estos índices de capacidad económica global. Por el contrario, si en el sistema impositivo algunos de estos índices de riqueza escapan al gravamen, no podrá decirse que todos concurrirán a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva.

⁵³ Hugh Dalton, *Principios de finanzas públicas* (Buenos Aires: Arayu, 1953), 104.

de la realidad de la recaudación tributaria, plasmado en la aplicación de los principios tributarios.

Loris Tosi señala que la capacidad contributiva de un sujeto es su fuerza económica, calificada tanto desde un punto de vista cuantitativo como cualitativo, expresión de la renta que posee, es por ello que es necesario individualizar los requisitos de aptitud del sujeto pasivo. Así, el Tribunal Constitucional de Italia ha declarado por capacidad la idoneidad efectiva, es decir la aptitud requerida para contribuir que no puede ser ficticia.⁵⁴ Para Dino Jarach, el principio de la capacidad contributiva no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma.⁵⁵ Con esto, se da sostén a todos los valores relevantes para la actividad del Estado.

En general, el principio de capacidad contributiva como el de progresividad tienen que ver con la capacidad económica de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, así como con su capacidad de participación en el gasto público.

Los principios de eficiencia y simplicidad administrativa en materia tributaria

El principio de *eficiencia*, entendido económicamente como obtener el máximo de resultados frente a un mínimo costo empleado para ellos, compromete a la administración a optimizar sus mecanismos para buscar mejores resultados dentro del sistema de imposición. Y es que, el sistema impositivo constituye uno de los medios más idóneos para efectuar una política fiscal al servicio de un programa de desarrollo económico.⁵⁶ Plazas Vega refiere que la eficiencia del sistema tributario debe interpretarse en relación con la administración y con el contribuyente.⁵⁷ Para el autor, con la administración, para procurar un sistema tributario simple, claro y controlado por funcionarios capaces, honestos y bien remunerados; y con el contribuyente, para comprometerlo con tributos moderados y adecuados que ni desincentiven su gestión

⁵⁴ Loris Tosi, “Efectividad, aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva”, en *Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes*, dir. Andrea Amatucci, t. I (Bogotá: Temis, 2001), 285.

⁵⁵ Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª. ed. (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996), 301.

⁵⁶ Horacio García Belsunce, *Estudios financieros* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1966), 62.

⁵⁷ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, t. II, 2ª. ed. (Bogotá: Temis, 2005), 432-33. Señala el autor la eficiencia y su relación con la moderación y selección de tributos, ha tenido particular acogida entre los neoliberales ofertistas, pero también prohijado (sic) por la doctrina neoestructuralista latinoamericana. [...] Puede decirse que la preferencia de los últimos modelos tributarios por el impuesto al gasto tiene en mente el objetivo de eficiencia en razón de que el gravamen al consumo, implícitamente, es un incentivo tributario al ahorro y a la inversión productiva. Sobre esas bases, la eficiencia no se limitaría al manejo y administración misma de los tributos por parte de las autoridades hacendísticas (sic), sino a sus efectos en la economía general.

económica ni den lugar a la evasión fiscal. Los efectos de este principio, en resumen, no solo influyen en el sistema tributario sino además en la economía general, porque se expanden sus resultados con la misión de eficiencia de la administración pública no solo en el ingreso tributario, sino que también abarca el gasto público.

Son dos los principios que se relacionan con el de eficiencia: el de comodidad y el de economía (no previstos en la Constitución ecuatoriana), el primero supone que para el contribuyente o deudor debe ser expedito y simple el acto de cumplir tanto la obligación tributaria sustancial como las obligaciones instrumentales tributarias, hablando de los deberes formales que deben cumplir los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias; en cambio que el segundo, el de economía, se concreta en que debe haber la menor diferencia posible entre lo que el contribuyente o deudor paga, y lo que finalmente queda a disposición del Estado para financiar sus actividades.⁵⁸ Es lo que hemos relacionado como costo-beneficio, pues los resultados deben ser positivos en términos de recaudación tributaria.

El principio constitucional de *simplicidad administrativa* busca reducir al máximo la presión fiscal indirecta, entendiendo esta como la reducción al máximo de los costos de los sujetos pasivos en su misión de cumplir con sus obligaciones tributarias.

En este contexto, el principio de legalidad que se complementa con la actividad reglada de la administración tributaria, tiene directa relación con la *eficiencia* y con la *simplicidad administrativa*, pues son principios de la organización administrativa del sector público que les atañe. Tanto la legalidad como la eficiencia y la simplicidad administrativa se complementan.

El principio de irretroactividad en materia tributaria

El principio de *irretroactividad* debe ser comprendido como la garantía de los Estados en virtud del cual nadie puede ser obligado al pago de tributos por hechos realizados antes de la entrada en vigor de la ley que los sanciona,⁵⁹ de esta manera se

⁵⁸ *Ibíd.*, 454.

⁵⁹ Klaus Tipke, “La retroactividad en el derecho tributario”, en *Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes*, t. I, dir. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2001), 340. Existen textos constitucionales que ordenan expresamente que las leyes tributarias no sean retroactivas. Así, el art. 150, inciso primero, en concordancia con el párrafo III de la Constitución brasileña de 1988, en el art. 57 de la Constitución de la Federación Rusa de 1993, el art. 61.2 de la Constitución de Argelia de 1976. Pero regla general es que las constituciones en los Estados de Derecho no contienen literalmente una prohibición de retroactividad. Tampoco puede sostenerse *tout court* que el derecho tributario y el penal se funden sobre principios comunes. [...] La Corte Constitucional italiana (Num. 143 de 1982) considera que la certeza del derecho y la claridad en las relaciones entre el contribuyente y el fisco conducen a que la prohibición de retroactividad ejerza el papel de un criterio orientador, en el cual debería inspirarse constantemente el

conceptúa en el postulado que dice: las normas tributarias rigen solo para el futuro. “Una de las consecuencias de la vigencia fundamentadora del principio de *seguridad* es que la legalidad tributaria tiene una manifestación primaria en todo Estado de derecho: la inadmisibilidad de las leyes retroactivas”.⁶⁰ Para Klaus Tipke este conjunto de derechos se relaciona tan adecuadamente que comprometen el ejercicio certero del legislador y del aplicador de la norma. Sin embargo, se considera que puede existir una retroactividad propia cuando la ley más gravosa ha emanado después de la conclusión de los hechos, y por tanto, que ya existían anteriormente, por lo que desaparecen del presente y forman parte del pasado; al contrario la retroactividad impropia se da en el supuesto de que la ley que aumente el gravamen sea publicada cuando los hechos previstos sean actuales y no concluidos.⁶¹ El autor señala que la prohibición de retroactividad incide ante determinados presupuestos, no solo en la acción del legislador, sino también en cualquier acto de la administración con eficacia retroactiva e imprevista. Definitivamente, estos son límites y contrapesos a la potestad tributaria.

La constitucionalización del principio de irretroactividad, mencionan Salcedo Younes y Llanes Arenas, o su aceptación fundamentada en otros principios constitucionales podría llevar a afirmar que el tema resultaría resuelto sin mayores complicaciones, sin embargo, este sentimiento de seguridad comienza a desdibujarse cuando se traspasa la esfera de lo netamente teórico y nos enfrentamos a la resolución de los problemas prácticos que obligan a la labor interpretativa y de aplicación de la ley por parte de los operadores del derecho.⁶² La relatividad de la reserva de ley presupone la maniobrabilidad del sistema tributario, pero para garantizar los equilibrios constitucionalmente buscados como base en la democracia social es necesario asegurar la función que implica la interpretación de las normas que regulan el ejercicio y aseguran

legislador, pero que no encuentra respaldo constitucional, puesto que la Constitución italiana solo prohíbe la retroactividad en materia penal. (art. 25.c.2). Dicha Corte tiene por legítima la ley tributaria que incida sobre una capacidad contributiva remota pero latente en el momento de su imposición.

⁶⁰ Rubén Asorey, “El principio de seguridad jurídica en el derecho tributario” en *Principios constitucionales tributarios*, coord. Eusebio González García et al. (Ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación de México, 1989), 332.

⁶¹ Tipke, “La retroactividad en el derecho tributario”, 344. Lo realmente significativo en la práctica es que el Tribunal Constitucional acepta la retroactividad impropia cuando una ley sobre impuestos periódicos se aprueba al final del año, pero su vigencia se establece a principios del año.

⁶² Ruth Salcedo Yones y Alix Llanes Arenas, “Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad”, en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. I (Bogotá: Temis, 2011), 183.

la proporcionalidad. Los tipos de orientación y los límites a la función administrativa son aplicables a los tributos y al gasto público.⁶³

En aplicación de este principio —el de irretroactividad— el COT ecuatoriano, en aplicación de la norma constitucional, en su art. 11 establece:

Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, *regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial*, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación. (Principio de irretroactividad) (Énfasis añadido)

Sin embargo, *las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario*, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores. (Principio de irretrospectividad) (Énfasis añadido)⁶⁴

Como queda expuesto, en un primer inciso el art. 11 del COT se refiere a la irretroactividad de la Ley Tributaria, cuando señala que su vigencia opera hacia futuro. Es natural que un principio tan importante para el Estado de derecho, como es el de reserva de ley, tenga desarrollo en un principio que proscriba la aplicación retroactiva de la Ley Tributaria.⁶⁵ Todo esto conlleva el respeto de la seguridad jurídica y del principio de determinación de la ley. Mientras que el principio de irretroactividad impropia (irretrospectividad) se refiere, más bien, a la vigencia de la norma tributaria, conforme el período económico impositivo, eso es si es mensual, desde el siguiente mes regirá la norma; si es anual, regirá desde el siguiente año económico.

Diremos que existe una relación directa entre el principio de irretroactividad y el de seguridad jurídica.⁶⁶ Se recoge expresamente, en la normativa tributaria ecuatoriana, la prohibición de la retroactividad como se ha expuesto en este acápite.

⁶³ Giuseppe Abbamonte, “Interpretación, proporcionalidad y función tributaria a la luz de los principios constitucionales de la obligación tributaria”, en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. I, coord. Andrea Amatucci (Colombia: Temis, 2011), 130-1. La temática del proceso constitucional involucra la capacidad contributiva y la igualdad de facto con referencia a los efectos de la ley tributaria. Las motivaciones históricas amplían el área de protecciones constitucionales. El reequilibrio no puede obtenerse en sede de interpretación, porque se violaría el principio de reserva legal. La interpretación de todas maneras y antes que nada es la búsqueda de los fines económicos y sociales de las leyes tributarias dentro del marco contextual de los valores constitucionales.

⁶⁴ Ecuador, Código Orgánico Tributario Ecuatoriano, en ROS 38 (14 de junio de 2005), art. 11.

⁶⁵ Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 447. Además, señala Plazas Vega, que si no fuera así, no se cumpliría el principio de predeterminación, y el juez se convertiría en una suerte de legislador respecto de los hechos acontecidos antes de la entrada en vigencia de la ley correspondiente. En este sentido, puede decirse que la irretroactividad es una expresión de los principios de predeterminación o certeza y de seguridad jurídica. [...]

⁶⁶ César García Novoa, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Madrid: Marcial Pons, 2000), 166-214.

Los principios de equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria en materia tributaria

Siguiendo con el análisis de los principios que giran alrededor del principio de legalidad, diremos que el principio de *equidad* debe ser entendido con el aforismo de que cada cual responde según su capacidad; de esta manera, la equidad y la razonabilidad buscan la justicia en la recaudación de los tributos. “La equidad implica que cada contribuyente debería aportar a su justa parte para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos. Sobre este punto el acuerdo es total. Lo que dio lugar a diversos enfoques es la cuestión relativa acerca de qué debe entenderse por justa parte. Existen básicamente dos teorías, la primera conocida por la denominación de principio de beneficio, y la segunda por el de principio de la capacidad de pago o contributiva”.⁶⁷ Creemos que esta última es la que ha primado en el sistema tributario ecuatoriano al considerar, incluso constitucionalmente como se ha visto hasta aquí, que el principio de capacidad contributiva es fundamental en nuestro sistema.

En Argentina, el principio de equidad en la Constitución se halla expresado incidentalmente en el art. 4 como condición del uso del poder fiscal por el Congreso Nacional. Para Dino Jarach, sin embargo, la jurisprudencia de la Corte Suprema en numerosos fallos ha dicho que no es función del poder judicial examinar la equidad del impuesto con su monto con la base de imposición elegida por el legislador.⁶⁸

En general, la equidad viene a confundirse en realidad con la idea de justicia,⁶⁹ la definiremos, como lo señala García Belsunce, como “base de los impuestos, la equidad no significa más que la justicia de los mismos”; aunque la equidad ya no tiene la misma concepción venida de los griegos como sinónimo de justicia, pues ha perdido valor. Para aquellos, la equidad es una armonía, conforme a lo cual ordenamos la materia jurídica, en cuya virtud el derecho positivo se orienta hacia esa idea de justicia.⁷⁰ Stammler lo define como armonía, con base en la definición usada por los griegos; García Belsunce, como la justicia, pero diremos, que se dirige como el fin del derecho, la equidad es un concepto general base entonces de la imposición y de los impuestos atado a otros términos como

⁶⁷ Soler, *Derecho tributario*, 117-8.

⁶⁸ Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 323.

⁶⁹ García Belsunce, *Estudios financieros*, 178-9.

⁷⁰ Rudolf Stammler, *Tratado de filosofía del derecho*, 1ª. ed., trad. Wenceslao Roces (Madrid: Reus 1930), 248.

el de solidaridad,⁷¹ por el cual hay una adhesión una participación en la causa de otros. Hoy la equidad debe entenderse más que una adhesión natural a apoyar a los otros, como una obligación constitucional y legal.

La equidad tiene un profundo significado porque se concreta siempre en la aplicación de la ley a casos concretos. Puede suceder que, debido al alcance impersonal y general de la ley, la aplicación del derecho positivo a situaciones individuales genere una injusticia, porque no todo se regula en la ley. Tal es el contexto que sirve de referencia a los juristas para aludir a la equidad, por tanto, lo equitativo es justo.⁷²

El principio de *transparencia*, en cambio, atañe dos contenidos: la actuación misma de la administración en la aplicación de las facultades tributarias (determinadora, recaudadora, resolutive y sancionadora); así como, en el manejo de la información tributaria. Es obligación de la administración pública facilitar a los sujetos pasivos el acceso a la información tributaria propia, sin embargo, habrá que tomar en cuenta la regla de confidencialidad y reserva que se cobija a la información tributaria (ver art. 99 del Código Orgánico Tributario (en adelante, COT) y art. 101 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (en adelante, LORTI).

El principio de *suficiencia recaudatoria* supone que es obligación del Estado, asegurar que la recaudación de los tributos sea siempre suficiente para financiar el gasto público. Para lo cual, es menester analizar con detenimiento la composición y elementos del PGE, política fiscal: monetaria, cambiaria, tributaria, crediticia y financiera. Soler, hablando de los principios presupuestarios, sostiene que la suficiencia y adaptación de los ingresos fiscales, implican que el sistema tributario debe estructurarse cuantitativamente y cualitativamente, de modo tal que en todo momento estén cubiertos duraderamente los gastos que deben financiarse por medio de tal sistema.⁷³ Relación que, añadiríamos, es correlativa entre ingreso presupuestario y gasto presupuestario.

⁷¹ Alejo Hernández Lavado, “La solidaridad interterritorial en la Constitución española de 1978”, en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. I (Bogotá: Temis, 2011), 470-1. Actualmente y desde la perspectiva jurídica del derecho financiero (al margen de la validez de la acepción que va unida a la obligación o responsabilidad solidaria), no podemos entender la solidaridad como adhesión altruista, sino como deber establecido constitucionalmente destinado a conseguir un desarrollo armónico adecuado y justo entre las diversas partes del Estado.

⁷² Uckmar, “La obra de Uckmar y el principio de equidad”, en *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, XVI.

⁷³ Soler, *Derecho tributario*, 137-8. Además añade que: “El evidente que el principio de suficiencia está íntimamente vinculado con el nivel de gastos que se considere deseable o necesario. Tal como lo expresa Neumark, los gastos del Estado que, de ordinario, son establecidos previamente, se fijan teniendo en cuenta las prestaciones que aquel debe realizar y la magnitud máxima de los impuestos soportable por la comunidad. En este punto, es evidente la incidencia que sobre la suficiencia tiene el nivel de desarrollo

El principio de no confiscatoriedad en materia tributaria

Por último, el principio de *no confiscatoriedad*, supone que “la admisión de una imposición progresiva no podría, en modo alguno, justificar el cercenamiento de una porción sustancial de la renta o del patrimonio de las personas, por lo que es menester el establecimiento de límites al poder tributario del Estado en este sentido”.⁷⁴ Es así que, se conceptualiza, según María Bollo, como el contenido distinguido en tres planos: el del mínimo exento, el cumplimiento del principio de justicia en el gasto, y la limitación de los tipos de gravamen.⁷⁵ En todo caso, visto desde el plano o concepción que sea al principio de no confiscatoriedad es imposible determinar a partir de qué monto un tributo se considera confiscatorio, pues solo puede señalarse que el límite se sobrepasa cuando el contribuyente resulta obligado a extraer parte sustancial de su patrimonio o renta. La fijación de esa imprecisa línea solo la puede hacer el juez frente a cada caso concreto.⁷⁶

Para Plazas Vega, desde otra visión, según este principio la incidencia del tributo no puede llegar al extremo de privar al contribuyente de la fuente de imposición.⁷⁷ Con

económico, las posibilidades técnicas y la política económica de cada país, estando por ellos, los países menos desarrollados imposibilitados de alcanzar niveles tales de ingresos que les permitan financiar todos los gastos necesarios [...] El principio de suficiencia también denominado de rendimiento apunta a evitar los déficit transitorios o persistentes. En resumen, su objetivo es que el sistema tributario debe satisfacer duramente las necesidades financieras del Estado cuya tendencia es el crecimiento, debiéndose limitar la recaudación esperada a lo estrictamente imprescindible. [...] Las directrices de suficiencia, movilidad o adaptación se encuentran estrechamente vinculadas entre sí. [...] Atendiendo a la gran expansión de la tributación en los estados modernos, en donde existen diferentes impuestos que inciden sobre casi todas las manifestaciones de riqueza, puede resultar prácticamente imposible crear nuevos gravámenes que suministren los recursos necesarios que permitan cubrir las necesidades extraordinarias, para cuyo motivo, pueden resultar inaptos (sic) —debería decir no aptos— para procurarse nuevos ingresos los impuestos tradicionales, como los que gravan los beneficios o el volumen de ventas y los que inciden sobre el consumo, sobre el patrimonio y los aduaneros”.

⁷⁴ *Ibíd.*, 126.

⁷⁵ Ma. Del Carmen Bollo, “La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación”, en *Principios constitucionales Tributarios*, coord. Eusebio González García et. al., 334 a 7. Bollo además indica que: “En primer término parece razonable convenir que cuando se dice que el sistema tributario no tendrá alcance confiscatorio, se reconoce que, en ningún caso, y ello incluye los supuestos en que lo contrario facilitaría la consecución de determinados objetivos constitucionales, podrá el sistema tributario despojar a los individuos de los bienes necesarios para llevar una existencia digna [...] En segundo lugar dentro del marco de la prohibición de confiscatoriedad, comprendemos la imposición de cargas o gravámenes que no reviertan a la sociedad en forma de beneficios [...] Donde realmente cobra todo su sentido a la par que toda su dificultad, la mención del art. 31.1 de la Constitución Española de 1978 es —y este sería el tercero de los planos anunciados— en la relación entre prohibición del alcance confiscatorio y el principio de progresividad del sistema tributario, el de la limitación de los tipos de gravámenes”.

⁷⁶ Humberto Medrano Cornejo y Alex Morris Guerinoni, “Principio de no confiscatoriedad”, en *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. I, coord. Andrea Amatucci (Bogotá: Temis, 2011), 526.

⁷⁷ Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 436-7. Además, señala Plazas Vega, naturalmente el principio de no confiscatoriedad tiene estrecha relación con el de progresividad y con los regímenes de alcúotas o tarifas progresivas, porque la incidencia mayor sobre

ello, se estrecha su relación con el principio de progresividad, en la medida que se fija la cuota recaudatoria, esta se sujetará de manera directa a la capacidad de pago del sujeto.

Este principio que se contempla de manera general en el derecho de los ciudadanos es aplicable a todas las materias, no solo a lo tributario; incluso en Ecuador se da esta línea.

Los principios tributarios y su análisis constitucional

Las limitaciones al poder tributario del Estado provienen de dos vías. Por un lado la que corresponde al límite que dan los propios principios constitucionales tributarios expuestos en el acápite anterior; y por otro, tenemos el límite que deriva de la organización del Estado y su posición en el marco internacional, blindado por normas intranacionales, pero también internacionales. En lo que corresponde a los principios jurídicos de la tributación, que se incorporan en la Constitución del país, éstos asumen el carácter de principios constitucionales de orden general.⁷⁸ Estos límites evitan que el poder tributario se desborde, controla los pesos y contrapesos en el sistema tributario. Incluso los principios materiales de justicia financiera, constituyen normas de aplicación inmediata y operan como límites materiales para el legislador ordinario, afectando el sistema de producción normativa en la órbita financiera y la capacidad económica de los ciudadanos.⁷⁹

La renovación parcial del sistema constitucional de principios, que se aplica desde el año 2008 en Ecuador, ha influenciado en el desarrollo de cada uno de los principios, incluso vistos aisladamente. Eso es lo que ha pasado con el principio de legalidad, que se lo ve expuesto, ya no solo desde la perspectiva *ius* positivista, sino que se enmarca en nociones nuevas en su concepción propia, pero además en su relación con los otros principios que lo tamizan y refuerzan. Es que todos los principios se entrelazan en una telaraña jurídica de conceptos uniformes y armónicos que deben interpretarse bajo el marco de una hermenéutica jurídica a la luz de las nuevas normas de interpretación constitucional; en donde, por principio, todos los derechos fundamentales gozan de igual jerarquía y en donde, ante la antinomia de su aplicación, coexisten las reglas de competencia, que devienen y son, en su orden: jerárquicamente superior, de especialidad

quienes ostentan mayor capacidad contributiva no puede llegar a extremos que comporten una verdadera confiscación.

⁷⁸ Carlos María Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t. I (Buenos Aires: La Ley, 2004), 291.

⁷⁹ Miguel Ángel Martínez y Leonardo García, *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 7ª. ed. (Madrid: Iustel, 2010), 72-3.

o de posterioridad; sin dejar de lado la regla primera de interpretación de integralidad de las normas constitucionales.

Debemos anotar que existen principios que son nuevos en nuestra norma constitucional, como la equidad, suficiencia recaudatoria y transparencia. Ahora bien, su relación con el principio de legalidad hace entrever que la legalidad se relaciona siempre con la suficiencia recaudatoria, pues aunque el presupuesto de una buena recaudación propone mejorar la gestión de la captación de recursos, no puede dejar de lado el principio de que los tributos deben estar enmarcados en la norma legal previamente o, de igual forma, si bien se establece la transparencia como la meta de la gestión pública, esta debe enmarcarse en la legalidad en cuanto a la reserva de la información tributaria o del respeto de la información personal de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias.

De igual manera sucede con el principio de equidad y el de progresividad. “El principio de legalidad tributaria, cuando despliega su eficacia sobre las fuentes del derecho recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de ley, porque en realidad su función principal consiste en poner un límite a la potestad tributaria normativa del Estado, al acotar un determinado ámbito de la realidad social en exclusiva a la ley”.⁸⁰ Para Eusebio González García verbigracia, la modalidad del acto legislativo primario consiste en que se exige ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan solo para crearlo.⁸¹

Siguiendo el análisis que hemos venido realizando *ut supra*, diremos en resumen que la Constitución de la República del Ecuador (CRE) de 2008, en su art. 300, señala respecto al régimen tributario, que este se rige por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, priorizando los impuestos directos y progresivos. Sin embargo, para converger en un sistema más integral de nuestro régimen de principios tributarios, es necesario también mencionar aquellos que además señala el COT en el art. 5, cuando menciona los principios de: legalidad —también citado en el art. 301 de la Constitución, en el capítulo de régimen tributario—, así como el de igualdad —también mencionado en el art. 66, num. 4, en el capítulo sobre el derecho de libertad o

⁸⁰ González García, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, 401-3.

⁸¹ *Ibíd.*, 402.

art. 11 num. 2,⁸² en el capítulo sobre los principios de aplicación de los derechos—, y el principio de proporcionalidad citado en dicho Código. La no confiscatoriedad también se cita en la Constitución, en el acápite de la propiedad en el art. 323. También mencionaremos, al principio de capacidad contributiva, desarrollado en extenso como veremos más adelante por algunos tratadistas del Derecho Tributario de América Latina como Héctor Villegas, Valdés Costa y Troya Jaramillo.⁸³

En resumen, el principio de legalidad se amalgama coherentemente con otros principios, en una suerte de acoplamiento integrador con el objetivo único de garantizar los derechos de las ciudadanas y de los ciudadanos, en beneficio de la justicia. Pues son, como se ha expuesto, los limitantes del abuso de la autoridad y la realización plena del respeto a los derechos y garantías fundamentales. Hay principios de gran importancia, como vemos en el ámbito tributario, que se esbozan de manera aireada desde el marco constitucional, bordean los ribetes legales y se plasman hasta la praxis jurídica; principios que, como el de legalidad, se invocan en el espectro del mundo jurídico, desde la academia hasta las salas de audiencias de los tribunales y juzgados; en donde los operadores de justicia, como los profesionales del derecho, los citan y los traen a colación en el momento de sustentar los derechos y garantías de los contribuyentes o sujetos pasivos; o de otra manera, para sustentar las facultades de las administraciones tributarias.

La equidad, que transversalmente se despliega en el articulado de la Carta Fundamental ecuatoriana, podría ser vista como uno de esos principios que sirve de contrapeso al de legalidad, pues busca también la vigencia plena de la justicia equitativa en el ámbito tributario. Para entender el principio de legalidad, que contempla la sinergia

⁸² Ángel Serpa, “Igualdad procesal”, en *Teoría general del proceso*, 292. Señala que: Todo este esquema clásico de la relación jurídico-procesal ha de ser barnizada completamente con la existencia de las garantías constitucionales del proceso, que dejan en un segundo plano dicho esquema chovendiano o cernellutiano, para adentrarla en un ámbito de Derecho Fundamental, así con mayúscula, que lo realza del simple derecho procesal que el esquema deriva.

⁸³Tatiana Pérez Valencia, “El principio de equidad en la administración tributaria”, Ponencia dictada en las “XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario”, Quito, 9 y 10 de diciembre de 2010, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 8 y 9. Señala que: ¿Cuáles serían sus efectos entonces? Pues conlleva en lo que respecta a la administración tributaria, sea esta, nacional, seccional o de excepción, el desarrollo del principio de “justicia legal” o de “derecho vivo”, en donde se coordinen adecuadamente todos estos principios; en los que la equidad tenga que ver con la aplicación efectiva de la justicia a los casos concretos. Ahora bien, ¿cómo se logran estos conceptos teóricos en la práctica? Me atrevería a proponer que, esto significa que la administración haga efectivo en sus procesos y actuaciones, las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas, precautelando la vigencia del derecho en casos concretos, si es un proceso de afectación de los derechos subjetivos de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, pues además de un sistema jurídico protector de este postulado, debe la administración dirigirse al cumplimiento del espíritu mismo de la norma, de lo que busca como objetivo; quedarse en el frío texto de una norma no haría efectivo el derecho.

entre la norma escrita y el caso concreto; se pondera entonces su comprensión con el principio de equidad, que no es más que la búsqueda de la justicia, aplicada a un caso concreto.

Analizada la equidad con el tinte constitucional que le hemos dado hasta la situación actual, diremos entonces que la equidad tiene que convertirse en el bastón que impulsa el sistema de principios constitucionales y legales [...]. Y es de allí que hemos concluido que el régimen debe ser de pesos y contrapesos entre ellos, para lograr un equilibrado y progresivo desarrollo del principio [...].⁸⁴

Este sistema de principios constitucionales y legales tributarios, que constan en la CRE de 2008; así como en la norma paraguas, denominado COT, debe conformar un cuerpo orgánico de principios y reglas que garanticen la convivencia armónica del fin del Estado, que es recaudar tributos para cumplir sus funciones públicas, frente al derecho de las ciudadanas y de los ciudadanos para una convivencia digna, con solidaridad y respeto a la producción nacional e inversión extranjera, que la promueva y proteja.

En este punto corresponde establecer ciertos cuestionamientos en cuanto a los principios, así analizar el tema de legalidad sin menoscabar los principios de equidad o suficiencia recaudatoria, presupone sopesar de sobremanera, el interés público frente al interés particular. Ahora bien, la incógnita es ¿cuál es el principio que en la aplicación de la estricta justicia hará valer más su preponderancia, cuando el particular busca la gestión de sus derechos fundamentales? Difícil presupuesto que añade muchas veces, en la discusión, el desmedro del principio de legalidad frente al respeto a los derechos y garantías de los ciudadanos, tan aquilatados en la nueva Constitución. Parecería que el principio pierde fuerza y aplicación frente a los derechos fundamentales individuales. Pero el Estado, por su lado, solicita el respeto y prevalencia del interés público frente al particular.

Siguiendo el análisis constitucional tributario, debemos también analizar los temas sustanciales y procesales del fraude tributario. En este segundo punto se debe mencionar que, varios han sido los problemas enfrentados por la administración tributaria frente a un análisis de la aplicación en las normas de procedimiento sobre la acción y la sanción en el caso del ilícito tributario. Es así, como uno de los temas de mayor conflicto en la aplicación del derecho penal adjetivo en Ecuador, sobre el ilícito tributario, ha sido

⁸⁴ Pérez Valencia, “El principio de equidad en la administración tributaria”, 8-9.

el de *procedibilidad* en materia de aplicación del delito tributario o el de la interrupción, o no, de la prescripción de la sanción en el seguimiento de la acción tributaria penal.

Continuando el análisis, es necesario sujetar al análisis que estamos desarrollando, aterrizando el tema en su relación con el principio de legalidad, así como en el planteamiento y solución de estos temas. Analizar, *a priori*, el principio de legalidad ha sido importante para su solución definitiva, pues comprender la legalidad en materia tributaria, su concepción y repercusiones, afina el criterio analítico para demostrar la vigencia o no de ciertas normas en Derecho Tributario Penal.

Dentro de este marco, se puede iniciar con la revisión del planteamiento del principio constitucional de legalidad, de manera más concreta, el de la *legalidad tributaria*. El primero se conceptúa como la fundamental garantía de defensa a la seguridad jurídica y al establecimiento de un Estado de bienestar, que protege los derechos fundamentales del ciudadano, para ello debe establecerse claramente, en las normas legales, los principios y procedimientos de aplicación por parte de la administración. El segundo será entendido como la sujeción del régimen tributario nacional a un sistema de normas legales y reglamentarias, que ahora debe aquilatarse en la búsqueda de la equidad, la suficiencia recaudatoria y la seguridad jurídica.

Ahora bien, en materia tributaria, la legalidad exige que “solo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos, mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica), manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de la ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción [...]”.⁸⁵ El principio de legalidad, como dijimos, será entendido en el aforismo de que “no hay tributo sin ley” —*non tributum sine lege*—, dado que solo por ley se pueden crear, modificar o extinguir los tributos, así lo señala el art. 301 de la CRE, cuando señala que: “Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”. De ello se desprende la vigencia plena de este principio recogido en

⁸⁵ González García, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, 400.

el marco constitucional y desplegado vertical y transversalmente en las demás normas legales de inferior jerarquía pero que desarrollan el principio de legalidad. En resumen, el principio de legalidad, que se expresa en el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley que lo establezca), es de carácter esencial en el derecho constitucional-fiscal.⁸⁶

Se contrasta con este tema, el principio de legalidad tributaria en la esfera normativa, o lo que se denomina la reserva de ley. El tema está íntimamente relacionado con el ejercicio de potestades normativas (delegadas o propias) por parte de la administración, a lo que aludiremos a continuación y, en último término, con el principio del general sometimiento de la misma en todas sus actuaciones a la ley.⁸⁷ En cualquier caso, el sometimiento a la ley es general.

Si conjugamos cada uno de estos principios, en la búsqueda de los objetivos del principio de legalidad y su contenido, diríamos que contribuyen a la aplicación objetiva de la norma, en cuanto al aporte del principio de imparcialidad con el comportamiento del juzgador de la norma, que implica actitudes y aptitudes necesarias en su interpretación y aplicabilidad, pero también con la actitud de respeto de los derechos y garantías de las ciudadanas y de los ciudadanos, con la aplicación del principio de tutela judicial efectiva.

Y es que la tutela jurisdiccional de los derechos supone, indeclinablemente, la estricta aplicación de la norma incluso en materia de jurisdicción, y este concepto último tiene una importancia innegable para definir los elementos propios de lo que constituye el objeto propio del derecho procesal. Junto con los conceptos de acción y de proceso, contribuye a determinar lo que es el proceso, su categoría conceptual, e igualmente reconoce el justo valor que tiene la idea de la acción, cuyo ejercicio activa la maquinaria estatal de la jurisdicción para administrar justicia, dirimiendo los conflictos de intereses que surgen día a día en la vida de relación.⁸⁸

Todos estos principios constitucionales tributarios tienen su vigencia y supremacía, aun cuando “vientos de cambio que cuestionan la supremacía de la

⁸⁶ García Belsunce, *Estudios financieros*, 217.

⁸⁷ González García, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, 405-6.

⁸⁸ Ricardo Henríquez La Roche, “Instituciones del derecho procesal” (Caracas: Ediciones Liber, 2005), 41.

Constitución Política del Ecuador (CPE) de 1998 se perciben internacionalmente”⁸⁹ por el derecho de gentes o comunitario al menos.

Esta relación armónica de cada uno de los principios con el de legalidad en referencia, hace viable la búsqueda de la literalidad razonada de la norma en la subsunción al caso concreto, lo que significa en la práctica, que su aplicación hace factible el respeto de los derechos y las garantías de cada ciudadano. Ahora bien, corresponde revisar la proyección del principio de legalidad analizado en este acápite con el principio de legalidad tributario penal.

1.1.2. Del derecho tributario penal

En el ámbito jurisprudencial tributario penal, *el principio de legalidad* tiene varios matices. En un primer momento tenemos como espectros: el concepto de ley penal y el requisito de la tipicidad anterior para la aplicación de una infracción o de su sanción, ambos tienen rango constitucional. El primero entendido como la forma de creación de la infracción, en donde la tipificación cobra importancia pues solo puede entenderse por ley, aquella emanada del órgano legislativo y aquella en donde claramente se tipifica la infracción; de tal manera que si la conducta aparentemente delictual no se tipifica adecuadamente al marco legal, no se podría sancionar con aplicación de dicha ley, pues en materia penal no se admiten las interpretaciones análogas o extensivas en casos que no se adecúa a la norma que tipifica la infracción. Adicionalmente, esta disposición legal debe ser anterior a la conducta atípica, no se admite aplicación retroactiva de la norma. Estas virtualidades hacen que el derecho penal sea restrictivo y formal, de manera que, si se analiza el derecho tributario penal se adecuaría a dichos postulados con tan solo las particularidades de las contravenciones y faltas reglamentarias.

El otro espectro es la judicialización de las infracciones, pues el conocimiento y juzgamiento de ellas se ve claramente entregado al sistema judicial, se matiza también con el estudio de las infracciones administrativas que —como hemos visto *ut supra*— es de competencia de juzgamiento de la autoridad administrativa; pero que, sin embargo, deben ser juzgadas posteriormente al procedimiento de la administración pública por el

⁸⁹ César Montaña Galarza, “Constitución ecuatoriana y Comunidad Andina”, en *Estudios sobre la Constitución ecuatoriana de 1998*, eds. Roberto Viciano, Julio César Trujillo y Santiago Andrade (Quito: UASB-E / CEPS, 2005), 415. El autor sostiene además que: De esta forma la Constitución asienta su posición y categoría de base del ordenamiento jurídico del Estado, además exige que toda otra disposición que no sea de la norma fundamental se ajuste a sus preceptos, por lo demás, sin contradecirlos.

ente judicial, para con ello dar cumplimiento al precepto constitucional penal de reserva de ley.

Otro matiz que deriva del principio de legalidad, ha sido el debate del ajuste que debe someterse el juez a las normas de derecho, poniendo en vigencia la seguridad jurídica en una sociedad determinada. Es que el principio de “estricta jurisdiccionalidad” considerado —dice Ferrajoli— desde la perspectiva que “el juez está sujeto solo a la ley” y con ello, desde el modelo cognoscitivo del juicio penal, resulta contradicho por la multiplicidad de opciones que en la actividad interpretativa y en la probatoria impone la indeterminación semántica de las normas penales sustanciales.⁹⁰ Lo cual contrasta con la obligación de cumplir con la aplicación del precedente jurisprudencial obligatorio,⁹¹ cuando la CNJ expide jurisprudencia obligatoria.

La importancia de la legalidad radica entonces en ceñirse al contenido formal de la norma, pero también —como dice el garantismo penal— la aplicación empírica de la norma al caso concreto, pues la interpretación del juez tributario penal no podría ser alejada de la semántica, peor aún del objetivo mismo de la norma en la aplicación de la punibilidad penal. De ahí que es vital la formación de los jueces en los sistemas de interpretación de las normas, así como del legislador en la edificación técnica de normas punitivas, tomando en cuenta la responsabilidad que genera el derecho penal, dado que es generador de limitaciones a los derechos fundamentales de las personas.

Es hora de desterrar esas prácticas ajenas a los derechos fundamentales del derecho clásico penal para emprender una tarea de construcción de un derecho penal contemporáneo que, sobre todo, ponga de relieve el poder estatal de sancionar, sin dejar de lado el respeto a los derechos fundamentales de la Constitución del Estado, a continuación se analiza en detalle en pro del respeto al debido proceso (en el capítulo tercero, se estudiará gran parte de los principios procesales que hacen referencia al párrafo anterior).

Respecto al principio de legalidad en el ámbito de la jurisprudencia ecuatoriana, hay que mencionar que esta ha recalado la aplicación de este principio universal, así en el fallo o resolución 417-03, de la Segunda Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, a propósito de un delito de lesiones, se consideró inapropiada la conducta del juez *a quo*

⁹⁰ Luigi Ferrajoli, “Las lesiones legales del modelo constitucional del proceso penal”, en *El procedimiento abreviado*, comp. Julio Maier y Alberto Bovino (Buenos Aires: Editores del Puerto, 2001), 32.

⁹¹ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador, RO 449 de 20 de Octubre de 2008, art. 185.

por no ceñirse a la tipificación del delito en concreto y alejarse de la aplicación de la legalidad en el caso que conoció la Sala, el fallo resuelve en lo principal:

SEGUNDO.- Del análisis de la sentencia recurrida, la Sala encuentra que, en efecto el Tribunal Penal de Morona Santiago contraviene expresamente las normas legales citadas en la fundamentación del Ministerio Público, esto es los art. 7, 61, 64, 87, 215, 261 y 326 del CPPE de 1983 aplicable al caso [...] además lo previsto en el tipo penal que corresponde al art. 463 del Código Sustantivo Penal (Delito de Lesiones), que se refiere a los golpes que produzcan incapacidad entre tres y ocho días, estableciendo una pena de entre un mes a dos años y de dos meses a un año para cada uno de los casos previstos y normados penalmente como en la especie. Sin embargo, *el propio Tribunal juzgador, falta a la lógica jurídica al terminar absolviendo, contraviniendo las normas legales antes señaladas y violando en forma expresa el texto legal vigente del art. 7 del Código de Procedimiento Penal aplicable en este caso, por lo que el recurso de casación planteado por el Ministerio Público es procedente [...].*⁹² (Énfasis añadido).

El principio de legalidad en el campo penal debe entenderse como la adecuación irrestricta de la conducta humana a cada uno de los condicionamientos que la tipología penal específica para cada caso, como en este, que el juzgador a pesar de ser benigno en la aplicación de la norma, al absolver al imputado, no consideró que al tipificarse el caso a un tipo de delito, no podía sino sancionar como la norma legal establecía.

También la Sala Especializada de lo Penal, Penal Militar y Tránsito de la CNJ, ha manifestado sobre el tema de la legalidad en materia tributaria penal que:

en el denominado ilícito y/o delito tributario, las infracciones suponen la violación de las disposiciones fiscales, lo cual conlleva un quebrantamiento de un deber social constituido por la obligación de pagar tributos, violación que al igual que en el Derecho Penal Común, comporta una alteración en el orden jurídico, pues se atenta contra el patrimonio o ingreso del Estado. En este escenario, *las infracciones tributarias pertenecen al campo de lo ilícito, al que se aplican sanciones pecuniarias y sanciones penales, las mismas que deben estar previstas de antemano en la ley, de acuerdo a los principios generales que configuran lo punitivo.*⁹³ (Énfasis añadido).

En este fallo de la Corte Nacional de las primeras resoluciones de la alta corte en materia tributaria penal ha plasmado el principio de legalidad tributaria penal en la línea de aplicación del principio general común, en cuanto a los matices que en este acápite se han descrito por la vigencia anterior de la norma que tipifica la sanción, de la conformación de los elementos constitutivos del tributo, la judicialización del delito, así como la aplicación judicial de manera irrestricta a la norma legal.

⁹² Ecuador, Segunda Sala de lo Penal de la CSJ, Resolución 417-03, 7-X-2003, RO 270 de 1 de febrero de 2004.

⁹³ Ecuador, Sala Especializada de lo Penal, Penal Militar y Tránsito de la CNJ, Resolución del Recurso de Casación 1376-2013, 26 de junio de 2014.

Adicionalmente, se debe señalar que el principio de legalidad en la jurisprudencia penal ha tenido influencia en otros principios en materia penal, los que han contribuido a su desarrollo o aplicación. No podríamos dejar de lado el principio de imparcialidad que busca, entre otros fines propios a su naturaleza, también la subsunción a la norma de manera objetiva para lograr uniformidad y justicia igual en casos similares.

Este tema, que ha tenido incidencia en la jurisprudencia ecuatoriana y en la adecuación del propio principio de legalidad, deriva al *principio de imparcialidad* como garantía del debido proceso y la atención adecuada a las demandas de la sociedad que, en el caso del *ius puniendi*, es establecer la sanción correspondiente fijada por la norma para determinado tipo de infracción. En el caso de atención del recurso de casación No. 49-2003, que se persiguió por conflicto de competencias en la Primera Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia,⁹⁴ se consideró que no se habían aplicado los principios del debido proceso, en específico, que el juez penal guarde la imparcialidad que requiere para conocer y sancionar la infracción, así reza el fallo referido, en lo principal:

[...] Por ello, la frase “Sala de la Corte Superior que corresponda”, contenida en el art. 381 *ibíd*, debe entenderse referida a la Sala que toque por sorteo el conocimiento y decisión del juicio, y no a la que hubiere resuelto la etapa intermedia, por más que hubiese prevenido en el conocimiento y decisión del juicio, para así *dar aplicación a los mandatos constitucionales del debido proceso, que garantizan la realización del juicio penal por un Tribunal imparcial* (Énfasis añadido), tutela consagrada en el num. 17 del art. 24 de la Carta Magna del Estado —hoy art. 76— concordante con el num. 1 del art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, pues tal imparcialidad no existiría cuando el Tribunal que decida la etapa intermedia llamado al procesado para que comparezca a juicio basándose en la valoración *prima facie* de los hechos, fuese el mismo órgano judicial que intervenga y decida la etapa del juicio, tanto más que el penal se desenvuelve en etapas diferentes [...].

De esta manera, se complementan los principios en cuanto a la consecución de sus fines, pues guardando el respeto a la aplicación de la norma (principio de legalidad) se precautela también la imparcialidad en el momento de aplicación judicial de la norma (principio de imparcialidad). Esto atado a la protección efectiva de los derechos, complementa aún más cada uno de los objetivos que, aunque distintos de cada uno de estos principios, complementan sus fines y alcances. En cuanto a la tutela efectiva de la justicia, en esta línea, podríamos decir que hoy en día es la brújula que guía la aplicación y accionar del Estado y de quienes tienen a su cargo la gestión estatal: el gobierno, sus

⁹⁴ Ecuador, Primera Sala de lo Penal de la CSJ, Resolución 554-03, 17-XII-2003, RO 313 de 14 de abril de 2004.

autoridades y servidores públicos, son los llamados a la aplicación directa de la CRE, de sus postulados, principios y garantías, que coadyuven a la búsqueda digna de los medios productivos necesarios, con respeto y solidaridad a todos los habitantes del país, para obtener el Buen Vivir, la soberanía alimentaria, la protección de nuestro medio ambiente singular y particular, y para la convivencia de un país multiétnico y pluricultural.

1.2. Fundamentos y principios del derecho penal material y su proyección en el derecho tributario penal

Para adentrarnos en el estudio de los fundamentos que competen al derecho penal material es necesario comprender que este abarca varias aristas previas de análisis, una de ellas desde la perspectiva de la economía y otra desde el punto de vista de su filosofía de origen.

En el *campo económico*, la vigencia del derecho penal tiene su propia fundamentación. Si hay un sector de la experiencia penal representativo de las instancias político-culturales de la orientación del pensamiento que lleva el nombre de “panpenalismo” es precisamente el Derecho Penal Económico.⁹⁵ En el sistema económico se desarrollaron en los últimos tiempos nuevas conductas delictuales que derivan en la importancia de estudiar estos fenómenos que se dan en la economía.

En el caso del Ecuador, su realidad económica y social en el siglo XXI, nos induce a reflexionar que aun cuando la modernización ha sido uno de los elementos esenciales de su desarrollo, no alcanza aún los derroteros que empujaron incluso a su creación, ya que a pesar de los grandes esfuerzos que se han dado en los últimos años, aún los problemas estructurales y sociales persisten, así Ayala Mora menciona que “a inicios del siglo XXI, el Ecuador enfrenta nuevas realidades y desafíos, [...] la crisis económica que se manifestó a inicios de los ochenta se ha mantenido. Los ingresos por la exportación petrolera han sido por décadas el principal sostén del Estado [...] Pero los rasgos estructurales persisten”.⁹⁶

⁹⁵ Enzo Musco, “El nuevo derecho penal económico entre poder legislativo y poder ejecutivo”, en *Temas de derecho penal económico, III Encuentro Hispano Italiano de Derecho Penal Económico*, coord. Juan María Terradillos y María Acale Sánchez (Madrid: Trotta, 2004), 169. Musco además señala que el Derecho Penal Económico tiene que ser entendido, en sentido amplio, como aquel que comprende todas las figuras delictivas que, de forma directa o indirecta, tienden a la tutela de los valores, individuales o colectivos, de naturaleza precisamente económica.

⁹⁶ Enrique Ayala Mora, *Historia del Ecuador, Época republicana* (Quito: CEN, 2008), 123. Ayala Mora además señala que “para enfrentar la crisis, sucesivos gobiernos han aplicado políticas de ajuste de corte neoliberal que han promovido privatizaciones de empresas públicas y varios aspectos de

El sistema económico que no se consolida en estructuras económicas estables y sólidas, como es el caso del Ecuador de inicios de siglo, conlleva a que sus unidades económicas empresariales o familiares económicamente autónomas o las personas naturales con actividad económica, desarrollen eventuales formas o comportamientos ajenos a las aprobadas en la economía formal, violentando la normativa legal vigente y, por tanto, afectando el sistema formal.

Definitivamente, el sistema económico es fundamental en la traslación de figuras delictivas de índole económico, al campo del régimen penal, y es que las sanciones sociales y usos sociales pueden derivarse muchas veces de la propia aceptación, o no, en el sistema económico de prácticas y de usos, lo que Edmundo Hendler⁹⁷ entendía como modos de comportamientos usuales y característicos de una sociedad, que los clasificaba en difusos y organizados,⁹⁸ dependiendo de la aceptación o no de la sociedad, que no en todos los casos se sancionan, pero cuando se penan son de la segunda clase. Estos comportamientos o usos sociales derivan de la misma naturaleza humana que entiende o no acepta una actitud; lo que deviene en la justificación misma de la sanción.

La lógica debe asistir al análisis del Derecho Tributario Penal, sus razones intrínsecas y argumentaciones filosóficas que se desentrañan desde el pasado hasta el futuro, como se ha expuesto *ut supra*. Se ha revisado en la *filosofía implícita* de la infracción penal, desde Cesare Beccaria hasta los tiempos actuales, sin dejar de lado la naturaleza económica de esta infracción —la del fraude tributario—, característica *sine qua non* de su vigencia, analizada profundamente por Edmundo Hendler,⁹⁹ pero necesariamente la historia y las consecuencias del pasado, que nos han denostado un sistema judicial de impunidad en el campo del delito tributario, nos impulsan a un estudio más concienzudo del tema y de sus repercusiones, con la suficiente proporcionalidad y ponderación del derecho en su aplicación.

Ahora bien, vale la pena, en este punto, revisar las razones de este análisis si lo que se estudia es el campo tributario penal es claro determinar que la doctrina ha encontrado también solución en las normas penales sancionatorias al momento de buscar el auxilio necesario de la recaudación tributaria. “Las normas penales también han sido

modernización de la estructura del Estado. Esto ha traído, como en muchos otros países, la profundización de las desigualdades y grandes sufrimientos para las mayorías [...]”.

⁹⁷ Edmundo Hendler, *Las raíces arcaicas del derecho penal* (Quito: CEN, 1995), 49.

⁹⁸ *Ibíd.*, 49.

⁹⁹ *Ibíd.*, 48-50.

concebidas como herramientas recaudadoras. Ello es consecuencia de la asunción condicional del dogma preventivista que hace creer que las leyes penales tienen una efectiva función tuitiva de bienes jurídicos y que son herramientas hábiles para alcanzar fines tales como aumentar la recaudación o forzar una cierta clase de ética que anatematiza [sic] al deudor tributario [...] y entonces el efecto preventivo de la sanción se relativiza”.¹⁰⁰ Sin embargo, complementando la opinión de Julio Virgolini y Mariano Silvestroni, creemos que no se relativiza el accionar del derecho tributario penal si su gestión se aplica en casos de relativa zozobra social y conmoción ciudadana, justificados en su propia tipificación, pues el derecho tributario penal debe ser de *última ratio* y de uso excepcional.

En este punto conviene discernir conjuntamente con el análisis del fundamento del *derecho penal material*, el estudio de los fundamentos del derecho tributario penal. Para ello citaremos varios autores y sus teorías que, desde sus concepciones, conciben la importancia que hasta la actualidad tiene vigencia en el tiempo por las nociones como las de infracción y sanción. Esto conlleva a abordar temas del *derecho tributario penal material* y, con ello, a la necesidad de enfocar en la dogmática jurídica tributaria penal, por un lado, los elementos constitutivos del delito tributario; así como al análisis de la pena o la sanción.

Entonces, este análisis se realizará desde dos puntos de vista: causa y efecto, que en resumen nos llevan al estudio de la infracción y de la sanción o pena.

1.2.1. Del derecho penal material

La misión de la ciencia penal es desarrollar y explicar el contenido de las reglas jurídicas que sancionan las infracciones, estableciendo su conexión interna, es decir sistemáticamente entender su conexión.¹⁰¹ Para Hans Welzel, el derecho penal es “aquella parte del ordenamiento jurídico que determina las características de la acción delictuosa y le impone penas o medidas de seguridad”.¹⁰² El derecho penal material se introduce en

¹⁰⁰ Julio Virgolini y Mariano Silvestroni, *Derecho penal tributario, Cuestiones críticas*, comp. Juan Galván Greenway (Buenos Aires: 2005), 132. Es cierto que el poder extorsivo que tiene el sistema penal puede ser útil aisladamente (y siempre aisladamente en razón del carácter extremadamente selectivo del sistema) para forzar a una persona a pagar una suma de dinero. Pero no solo un impuesto, también puede forzarla a pagar una contribución a un funcionario administrativo del ente recaudador. Y entonces el efecto preventivo (tuitivo) de la sanción penal se relativiza significativamente.

¹⁰¹ Hans Welzel, *Derecho penal alemán, parte general*, 11ª ed., 4ª ed. castellana, traducción del alemán por los profesores Juan Bustos y Sergio Yáñez (Chile: Jurídica de Chile, 1997), 1-2.

¹⁰² *Ibíd.*, 1. Al castigar el derecho la efectiva inobservancia de los valores de la conciencia jurídica protege al mismo tiempo los bienes jurídicos a los que están referidos aquellos valores de acto. Así, por

la explicación de las normas de contenido penal que se dirigen a la sanción de los delitos para comprender hermenéuticamente su contenido. Al final, se busca llegar a la misión final de la ciencia penal material que es proteger los valores fundamentales de la sociedad.

Para continuar con el análisis del derecho penal material es necesario traer a colación los valores y principios del sistema. Citaremos dos, los principios de legalidad y de seguridad jurídica,¹⁰³ En este análisis, es menester centrarnos en el tema principal: la legalidad punitiva, para entender el tema sancionatorio. Este principio responde a “la idea de que el legislador, como representante del pueblo, tenga el monopolio formal de la determinación de las conductas que deben ser consideradas delito [...]”.¹⁰⁴ Pero en este análisis, no podemos dejar de lado la diferenciación en cuanto reserva legal liberal de la reserva legal del Estado social, que fue esta última un avance en relación con añadir a la limitación de la actuación de los gobernantes, la participación de las minorías. Carlos Folco se refiere a la reserva legal como una garantía individual, esta zona de reserva debe estar claramente trazada, lográndose mediante la enumeración taxativa por la ley de los hechos punibles y de las penas pertinentes, de manera que aquellos y éstas representen un *numerus clausus* en recíproca e inalterable correspondencia.¹⁰⁵

En todo caso, este tema se complementa, en el régimen italiano como en otros países europeos más tarde, por el nacimiento del Estado liberal en donde alcanza perfeccionamiento el principio de reserva legal: “cuando se añade la característica de que solo la norma puede incidir en la esfera de propiedad individual del ciudadano”.¹⁰⁶

ejemplo, la fidelidad del Estado está referida al bien del Estado; el respeto a la personalidad, a la vida, a la salud y al honor al prójimo; la honradez, a la propiedad ajena, etcétera.

¹⁰³ *Ibíd.*, 108-9. Soler señala que “el principio de seguridad jurídica, en materia tributaria, podría definirse como la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco. La existencia del derecho, de un orden jurídico, constituye en sí misma una garantía de seguridad jurídica y a esa seguridad es lo que da fundamento y justificación a las instituciones jurídicas y al propio Estado. Pero la seguridad jurídica demanda la existencia de un Estado éticamente aceptable. Por ello, no es suficiente que se dicten normas jurídicas, sino que es necesario, que el ordenamiento jurídico sea justo en su contenido. Veamos así que a la seguridad debe vinculársela con otro valor: el de justicia. El Estado de derecho simboliza un poder limitado jurídicamente a través del sometimiento de los gobernantes a la ley, o dicho en otras palabras, la sustitución del gobierno de los hombres por el gobierno de las leyes. Esto es precisamente el modelo de Estado cuya legitimidad reposa en la legalidad en el ejercicio del poder [...] Vemos así que surge y se afirma juntamente con el principio de legalidad y ello es coherente pues ambos apuntan al fortalecimiento del Estado de derecho y a la eliminación de la arbitrariedad y el capricho personal del monarca”.

¹⁰⁴ Agustín Ruiz Robledo, *El derecho fundamental a la legalidad punitiva* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2003), 205.

¹⁰⁵ Carlos María Folco, “Los principios generales del derecho penal tributario”, en *Ilícitos fiscales: Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25874* (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004), 34.

¹⁰⁶ Elio La Monte, *Principios de derecho penal tributario* (Montevideo-Buenos Aires: IB DE F, 2006), 18.

Adicionalmente, el análisis del principio de legalidad en materia penal debe ser visto como restrictivo y extremadamente formal, pues no se prevé ninguna posibilidad de ser regulado en materia sancionadora por el quehacer de la administración pública. “En particular en el sector penalista, el legislador debe determinar los elementos que contribuyen a identificar el significado de —disvalor— (sic) del hecho, mientras la detallada enunciación de los hechos u objetos que presentan tal significado de —disvalor— (sic) puede ser asignada a las fuentes sublegislativas”.¹⁰⁷ Ávila Santamaría señala, sobre al principio de legalidad penal, como un límite al poder punitivo, pues para el autor los derechos humanos se han configurado históricamente como un límite del poder, ya que estos establecen abstención en los poderes públicos, al limitarse su actuación a ciertas normas y procedimientos que garanticen la vigencia de los derechos fundamentales.¹⁰⁸ Hay que aclarar que esta definición es muy general, e históricamente se aplica luego de la Revolución francesa. Con ello, se trata también de delimitar la acción del Estado en su facultad punitiva restringido al respeto de los derechos humanos.

Ahora bien, es necesario contrastar aquel con el principio de legalidad en materia tributaria, que supone “la primacía de la ley como límite al ejercicio de la potestad tributaria en su dual enfoque desde el punto de vista de la producción normativa, así como del ámbito de aplicación administrativa de las disposiciones legítimas”.¹⁰⁹ En el segundo punto, se señala la importancia de que la administración en aplicación de los procesos administrativos, como en la aplicación de sanciones por ejemplo, debe ceñirse a la normativa taxativamente para cumplir con el principio de legalidad para proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes. En la Constitución italiana se puede observar que la referencia al régimen tributario es marginal en relación con sus principios fundamentales, se puede distinguir claramente es que coexisten los elementos

¹⁰⁷ *Ibíd.*, 20-1.

¹⁰⁸ Ávila Santamaría, “El principio de legalidad vs. el principio de proporcionalidad (Reflexiones sobre la constitucionalidad de las leyes penales y el rol de los parlamentos y los jueces)”, en *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, ed. Miguel Carbonell (Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008), 315-8. Señala también que: “Históricamente el poder penal ha sostenido más de un poder político despótico (y democrático también) y ha perseguido a más de una persona por ejercer sus derechos [...] La humanidad no puede olvidar ese ejercicio sangriento del poder juzgador de la iglesia a través de la Santa Inquisición y los regímenes autoritarios en América Latina con el pretexto de la seguridad nacional en los años setenta y ochenta [...] Cuando los liberales restringieron el poder punitivo del Estado y reivindicaron (sic) el principio de legalidad, lo que se quería era que tanto los delitos como las penas no fueran arbitrarias y que dejaran de depender de la voluntad de una persona.

¹⁰⁹ Consuelo Villalobos Ortiz, “El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del derecho constitucional mexicano”, en *Principios tributarios constitucionales* (Ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación de México / Universidad de Salamanca de España / Instituto Cultural Domeco de México, 1992), 477.

identificadores del derecho tributario, entre ellos el de la reserva de ley cuando señala que: “Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser imponible sino sobre la base de la ley, esta disposición constitucional tiene precepto histórico en el art. 30 del Estatuto Albertino, en donde ese Estado monárquico se caracterizaba por el poder que se le reconocía al soberano de imponer cualquier especie de tributo sin dar cuenta de los modos de empleo de los ingresos mismos”.¹¹⁰ En la actualidad, los tradicionales principios de capacidad contributiva y reserva de ley, que por tantos años han servido de norte a la tributación, no se pueden apreciar hoy desde la limitada perspectiva de los ingresos públicos, sino que deben correlacionarse con el gasto público. De esa manera, hacer posible que la estructura del sistema jurídico tributario dentro del marco del sistema jurídico financiero, sea apreciada a la luz de su justificación orgánica, económica y social.

111

Ambos principios el de legalidad penal y el de legalidad tributaria se entrelazan entre similitudes en cuanto a su definición, pero en materia penal el ámbito es la infracción y sanción, en cambio que en el derecho tributario el ámbito es el tributo y su recaudación.

Para ello, primigeniamente conviene abordar el derecho penal, y de este, aquel subtítulo derecho penal moderno que nace a principios del siglo XIX, época en la que esta ciencia experimenta una transformación profunda con los aportes de autores como 2005, Von Feuerbach, Romagnosi, Bentham y Filangieri,¹¹² que procuran dar sentido social y sociológico a la teoría penal, incluso base de su justificación.

Dentro de la teoría general del derecho penal material hay varias teorías que justifican la vigencia del delito en la ciencia jurídica bajo diversas perspectivas: *la teoría general preventiva de la coacción psicológica* en virtud de la cual, la prevención de los delitos exige que sobre la colectividad actúe no solo la coercitividad física, sino también la psicológica, que consiste en que cuando el derecho penal actúa, debe hacerlo ejerciendo un influjo motivador e inhibitorio (Feuerbach, 1775-1833). Desde este punto de vista, el tipo penal es analizado en triple lado: debe estar previamente tipificada la pena, la

¹¹⁰ La Monte, *Principios de derecho penal tributario*, 17-8.

¹¹¹ “Entrevista a los doctores Andrea Amatucci y Giuseppe Abbamonte”, en *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia: El aporte del pensamiento jurídico financiero de la Italia meridional*, Estudio Preliminar Mauricio Plazas Vega (Bogotá: Temis, 2004), XIII.

¹¹² Carlos Suárez-Mira Rodríguez coord. *Derecho penal, t. I, Parte General* (Navarra: Aranzadi, 2006), 61-2.

infracción debe estar tipificada en todos sus elementos y frente a esa conducta ha de señalarse legalmente qué conducta corresponde a esa conducta criminal.¹¹³ Lo que se llama en máximas: *nulla poena sine lege; nulla poena sine crimine; y, nullum crimen sine poena legali*.

Otra teoría califica al derecho penal como una especie del *derecho natural*, de naturaleza inmutable, vigente incluso antes de las convenciones humanas, tratándose de un verdadero derecho de defensa (Romagnosi 1761-1835). El fin de la pena no sería, para Romagnosi, atormentar a un hombre por el delito pasado, sino el infundir temor a todo delincuente para que no vuelva a mantener conductas criminales.¹¹⁴

Continuando con el análisis de la teoría general del delito, planteando una tercera teoría: Bentham (1748-1832), teórico *utilitarista* inglés que, definiendo las formas de culpabilidad, señala las causas de justificación del derecho penal basado en el principio de interés preponderante, como la repulsión de un mal grave. Resalta los fines de la pena en la reforma y corrección del delincuente.¹¹⁵ De esta manera la justificación del derecho penal, como ciencia, debe ver desde el punto de vista de su utilidad para la sociedad.

En cuarto y último lugar, Filangieri (1752-1788) basa el sistema del derecho penal sobre el principio *contractualista*, pues concibe a la pena del delito como aquella parte de la ley que ofrece al ciudadano la elección entre el cumplimiento de un deber social o la pérdida de un derecho social, conduciendo a los hombres a retrotraerse de los delitos por el temor a los males a que se exponen en caso de cometerlos.¹¹⁶ Esto sin dejar de lado que cuando el legislador aplica la política penal por medio de la creación normativa, debe partir de la realidad social, identificando los bienes o valores sociales que la comunidad reclama y sean protegidos por el derecho penal.¹¹⁷ El derecho penal repulsa las conductas

¹¹³ Ludwing Feuerbach, *Tesis provisionales para la reforma de la Filosofía* (Barcelona: Orbis, 1984), 63.

¹¹⁴ Romagnosi, 62.

¹¹⁵ Bentham (1748-1832), *ibíd.*, 63.

¹¹⁶ Filangieri (1752-1788), *ibíd.*, 63.

¹¹⁷ Arturo Donoso Castellón, "Criminalización y descriminalización de conductas", en *Homenaje de la Facultad de Jurisprudencia a Julio Tobar Donoso* (Quito: Ediciones de la PUCE, 1995), 184. Donoso Castellón señala que: Las mejores lecciones nos ofrece la historia. En los años veinte y treinta (se refieren al siglo XX), Al Capone y sus grupos, abren los EE. UU. a las acciones ilícitas de la trata de blancas, el tráfico de armas, el tráfico de heroína, el contrabando y los asesinatos consecuentes para amedrentar y comprar silencios. El manejo de las casas de juego y otras formas semejantes, empezó a generar dinero ilegalmente obtenido, con conexiones internacionales originadas en la mafia siciliana. Frente a esto, para aumentar las ganancias de sus acciones ilícitas, y como una forma de levantar una cortina de humo, se dictan las leyes contra la producción y tráfico de alcohol; [...] el derecho penal no está hecho para solucionar problemas sociales sino para sancionar conductas tipificadas cuando el daño se ha producido o al menos se ha intentado directa y positivamente. Donoso Castellón, 186-7.

anómalas de la sociedad, protege los derechos y los valores de los demás, frente a las actuaciones de quien delinque.

1.2.2. Del derecho tributario penal

El estudio del derecho tributario penal nos introduce en el tema de las infracciones tributarias, así como de su naturaleza jurídica y todos sus elementos constitutivos; además, esta ciencia del conocimiento que hace la disgregación de estos conceptos teóricos, a más de profundizar el estudio en la naturaleza, concepto y categorías del delito tributario, estudia la temática de los principios en su análisis causal y orígenes.

Cabe recordar que el desarrollo de este acápite, trata particularmente el tema del delito tributario, pues especificamos anteriormente que, en el derecho tributario penal ecuatoriano, el término *ilícito tributario* abarca además del concepto de *delito tributario* (que se contemplaba en el COT) o *defraudación tributaria* (contemplada actualmente en el COIP) a las infracciones administrativas.

Limitándonos al campo del derecho tributario penal material, señalaremos que un tema relevante es la *teoría del ilícito tributario*, que no hace más que desentrañar la ubicación científica del derecho tributario penal, entender su naturaleza jurídica y las normas de aplicación en este tipo de infracciones.

De todas maneras, cualquier teoría que se adopte en la justificación del derecho tributario penal: sea preventivo o de defensa, sea utilitarista o contractualista; ya de inicio resalta la importancia y la justificación de su estudio. En nuestro caso, la posición más moderna de la teoría general justifica su accionar en la trascendencia de su aplicación en el presente; así, Eugenio Zaffaroni, sobre los aspectos y tendencias del derecho penal en general, ya mencionó que la gran opción del derecho penal de cara al futuro “es una elección entre pensar o no”.¹¹⁸ Es que los teóricos del derecho penal no pueden sino seguir pensando en los problemas presentes de la sociedad y modernizar sus teorías de ser necesario para dar las soluciones exactas a los problemas del día a día, de manera prolija y eficaz. La mención de principios y el respaldo jurisprudencial no pueden sino buscar la solución de los problemas del presente o de los conflictos nuevos de la era moderna, sino ¿qué papel cumpliría el derecho penal? El derecho penal debe ser analizado en la actualidad desde la óptica del desarrollo de la ciencia del derecho, de otra manera “se

¹¹⁸ Eugenio Raúl Zaffaroni, “Tendencias finiseculares del derecho penal”, en *Tendencias actuales del derecho*, comp. José Luis Soberanes (Ciudad de México: UNAM-III, 1994), 170.

degradará a un discurso de justificación del poder punitivo progresivamente irracional”.¹¹⁹

Es vital entonces que el derecho se desarrolle progresivamente; pero, para reforzar estos derroteros, es necesario aquilatar el pensamiento al borde de los más álgidos temas que interesan hoy en día. Señalar, como tema de estudio, la importancia —o no— de tipificar como delito las transgresiones a las normas tributarias, no es un tema fácil de tratar, mucho menos, las inquietudes y problemas que bordean ese planteamiento; pero es necesario traer el tema a la mesa de discusión y confrontar las opiniones, para abordar con seriedad el estado de la cuestión de esta propuesta.

Para seguir con el hilo conductor de esta tesis, pasamos al estudio de las razones intrínsecas del ilícito tributario. Para ello disertaremos sobre las teorías aplicadas en el derecho tributario penal. Desde los primeros planteamientos de la teoría general del derecho penal, Cesare Beccaria considera que “fue la necesidad la que constriñó a los hombres a ceder parte de la propia libertad, es cierto, por consiguiente, que nadie quiere poner de ella en el fondo público más que la mínima porción posible, la exclusivamente suficiente para inducir a los demás a que le defiendan a él. La suma de esas mínimas porciones posibles constituye el derecho a castigar; todo lo demás es abuso, no justicia; es hecho, no derecho”.¹²⁰ Para con ello, justificar la potestad sancionadora del Estado y la de las autoridades a quienes se les atribuye esa facultad que modela la potestad sancionadora, misma que implica, la efectiva aplicación de los derechos y garantías de los ciudadanos para que esta facultad sea legal, legítima y justa en su aplicación. Razonamientos que no solo aplican en el derecho penal general, sino también en el derecho tributario penal, debemos añadir. Y es que “la materialización de la violencia en el ámbito del derecho penal se percibe en el contraste que le es propio, entre el carácter

¹¹⁹ *Ibíd.*, 171. El autor señala que: Digamos de paso que, como lo explicitaremos inmediatamente, creemos que no tiene opción; tenemos la certeza de que el derecho penal habrá de pensarse, porque no compartimos el catastrofismo reaccionario y, por ende, no creemos que la sociedad sucumba. A medida que el derecho penal piense, se enfrentará con una teoría negativa de la pena y deberá asumirla; el derecho penal deberá reconocer en el ejercicio del poder punitivo un ejercicio del poder deslegitimado. La reducción del ámbito del ejercicio de este poder punitivo será como la limitación, reducción y desaparición de la guerra, es decir, un camino progresivo que se transitará en la medida en que la razón avance en el manejo de las relaciones. En tanto, el discurso jurídico penal deberá asimilar la lección que le brinda el derecho internacional humanitario, una rama del derecho que procura reducir los niveles de una violencia que no puede suprimir.

¹²⁰ Beccaria, *De los delitos y de las penas*, 11.

garantista y el carácter vindicativo”,¹²¹ con ello se enfatiza la ambivalencia de su estudio y justificación.

En todo caso, si nos planteamos dar revista a la razón de ser del derecho tributario penal, no debemos dejar de lado la necesidad de su estudio y disertación adecuada sobre su contenido, pues desde la doctrina debe analizarse este, así como su entorno mirado desde la perspectiva de nuestro derecho. Asimismo, Albán Gómez sostiene que, a pesar de las reformas en materia penal en Ecuador, expedidas en agosto de 1985, es deficiente aún la forma en que la ley tipifica las conductas relativas al aprovechamiento indebido de fondos públicos, enriquecimiento ilícito, utilización fraudulenta de funciones públicas y tráfico de influencias. Lo que para el autor era la delincuencia económica de cuello blanco, que actúa cada vez con mayor audacia y atenta ya no solo contra intereses privados, individuales o colectivos, sino también contra intereses sociales o del Estado.¹²² El temor de la sociedad debe ser saneado, pues sentir que la impunidad campea en las esferas y pensamiento del sistema de justicia, es un eslabón que no puede existir en la dimensión de la realidad. El derecho debe confrontar estas paradojas, pues la modernización de nuestro país no es implementar tecnología de punta solamente, olvidando que cualquier instrumento de mejora para su desarrollo no puede dejar de lado la filosofía y esencia misma de su concepción, que en el caso del sistema judicial, es brindar paz y seguridad, sobre todo, para lo que el Estado está autorizado, que también es ejercer sus facultades sancionatorias.

Para ello, es necesario plantear condiciones mínimas de su desarrollo, por lo que ahondar en el proceso penal, presupone ciertos requisitos para su ejercicio, es que “el presupuesto procesal para que tome vigencia jurídica plena exige la presencia de ciertas

¹²¹ Giuseppe Mosconi, “La pena y la crisis”, en *Sentido y contenidos del sistema penal en la globalización, Memorias del Simposio Internacional*, 29, 30 y 31 de marzo de 2000 (Bogotá: Gustavo Ibáñez, 2000), 164. Mosconi además añade que “este vicio de origen del derecho moderno remite a una ambivalencia mucho más remota, que es la que se encuentra en la ritualidad del sacrificio. Remite a las raíces más profundas que sustentan la cultura del sacrificio como remedio mágico para el mal. Como lo ha demostrado en diversas ocasiones E. Resta, retomando y desarrollando las investigaciones de R. Girard, el *pharmakon*, el remedio ritual para el mal, envenena (y mata) aquella porción que es necesaria para curar. El sacrificio aniquila y sacraliza, mata y salva, es en sí mismo afirmación del mínimo necesario de violencia que mimetiza (o sana) el mal difuso. Estos dos aspectos expresan el nexo violencia-curación como inevitable, como estructuralmente indispensable y, al mismo tiempo, revelan el carácter esencialmente inequívoco de la violencia sacrificial. Él también se traduce y absorbe en las posteriores construcciones y sistematizaciones teóricas y técnico-doctrinales que, como muchas otras formas de secularización, no pueden borrar la violencia siempre perceptible que constituye su fundamento [...]”. (Tomado de Giuseppe Mosconi, 164).

¹²² Ernesto Albán Gómez, “Hacia un nuevo derecho penal”, en *Estudios de derecho penal y criminología* (Quito: PUCE-Facultad de Jurisprudencia, 1985), 17.

circunstancias con anterioridad al establecimiento de la relación jurídica que es de la naturaleza del proceso penal”,¹²³ refiriéndose a la vigencia anterior de la infracción y de la pena. Otra de las virtualidades que caracteriza y da vigencia al derecho tributario penal, viene dado por la aplicación de medidas cautelares o las precautorias en el derecho penal, si bien es cierto son consecuencia de los actos criminales, es también cierto que “tampoco deben adoptarse de manera forzosa siempre y en todos los procesos penales pues, pueden haber casos en que el imputado no desea desvincularse del proceso ni evadir la acción de la justicia”.¹²⁴

En todo caso, no se debe olvidar la prerrogativa de protección de los derechos y garantías de los ciudadanos, añadiríamos, como hemos dicho, a propósito del análisis del delito penal, pues si bien se sostiene la atribución del Estado de castigar y sancionar, es necesario también resaltar la atribución, de este, de velar porque en la aplicación de sus potestades, se guarden las normas de protección y seguridad que el ciudadano común enfrenta cuando el Estado aplica el régimen sancionatorio. Es que referirse a la vigencia de la potestad sancionadora converge también en cuestionamientos que se aplican al futuro, pues bien dice que “el poder penal del Estado es y ha sido una de las maneras más cotidianas de intervenir en la vida y en los derechos de las personas y que el poder y la fuerza del derecho se materializa a través del sistema penal”.¹²⁵ No se deben dejar de lado los derechos humanos como principios rectores del Estado y como renovadores de la teoría del derecho penal, pues “los derechos humanos al contrario de lo que se piensa por el sentido común, no se restringen a los derechos de los delincuentes ni son competencia exclusiva de las organizaciones de derechos humanos, los derechos humanos constituyen la base del sistema político y jurídico contemporáneo”.¹²⁶

¹²³ Jorge Zavala Baquerizo, *Tratado de derecho procesal penal*, t. I (Guayaquil: Edino, s. f.), 96. Zavala Baquerizo indica además que “para la constitución de esa relación jurídica (refiriéndose al proceso penal) se exige por parte de la ley la presencia de circunstancias que deben surgir con anterioridad al proceso. Esto es lo que se conoce dentro de la doctrina como “presupuestos procesales”, o con mayor precisión “presupuestos de la relación jurídica procesal” [...] Tales circunstancias, a nuestro entender, son: a) la infracción; b) el órgano jurisdiccional competente; y, c) los sujetos procesales”. (Tomado de Zavala Baquerizo, 95-96).

¹²⁴ Ricardo Vaca Andrade, *Derecho procesal penal* (de acuerdo al nuevo Código de Procedimiento Penal, RO 360 de 13 de enero de 2000), t. II, serie Cátedra (Quito: CEP, 2001), 4.

¹²⁵ Ávila Santamaría, “El principio de legalidad vs. el principio de proporcionalidad (Reflexiones sobre la constitucionalidad de las leyes penales y el rol de los parlamentos y los jueces)”, Miguel Carbonell, edit., en *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, ed. Miguel Carbonell (Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008), 310-16.

¹²⁶ *Ibid.*, 310-6. Ávila además cita que Norberto Bobbio, cuando se pregunta “si existe algún progreso ético, en la humanidad ante tanto desastre, dolor, muerte”, que podrían hacer pensar lo contrario, se responde que la gran conquista del ser humano son los derechos humanos. Norberto Bobbio, “La era de los derechos”, en *El tercero ausente* (Madrid: Cátedra, 1997), 154-73.

Además, para entender la razón de ser del derecho tributario penal debemos referirnos también al análisis del *poder sancionatorio* del Estado, destinado a corregir los desórdenes de la sociedad, pero en una aplicación mínima de coercitividad, respetando por encima de todo, la paz y la seguridad de un Estado, para lo que el respeto al orden constituido y los derechos fundamentales reconocidos en las cartas supremas, es prioritario en la doctrina del garantismo penal propulsada por Luigi Ferrajoli, Carbonell y en la teoría de los derechos fundamentales iniciada por Robert Alexy¹²⁷ e impulsada en Ecuador por Roberto Viciano y Claudia Storini, así como en el *Neoconstitucionalismo Transformador*¹²⁸ que se desarrolla con fuerza en los últimos tiempos, pero en especial en el siglo XXI, y por las que me decanto en esta selección de teorías y justificaciones del derecho penal material, entendido por tanto como el garantismo en el derecho tributario penal. En el caso ecuatoriano, también las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la CRE de 2008 se han influenciado de estas doctrinas, pues “en general puede afirmarse que, en comparación con la CPE de 1998, el nuevo texto constitucional amplía y fortalece el complejo entramado de garantías de los derechos”.¹²⁹ Estas y otras son las razones de justificación no solo de la existencia del derecho penal material tributario, sino de todo el derecho penal, que abarca otras ciencias del derecho como el derecho penal económico, el derecho penal social, entre otros. Lo que además nos lleva al análisis de las razones implícitas del derecho penal ya traídos a colación cuando, en líneas anteriores, revisamos la opinión de Feuerbach, Romagnosi, Bentham, Filangieri, Beccaria, Albán Gómez, Zavala Baquerizo, Vaca Andrade y Ávila que se refieren a la fundamentación filosófica de su esencia, en donde la *ratio decidendi* debe dirigirse al respeto de los derechos fundamentales de víctima o la hacienda pública y del victimario o evasor, sin degradar cada una de estas posiciones, sino que en actitud absolutamente imparcial, el derecho se adecue a las formas, de respetar la sanción impuesta, pero también reflexionar en la lógica de adecuación y ponderación en la aplicación racional de

¹²⁷ Robert Alexy, *Teoría de los derechos fundamentales, traducción y estudio introductorio de Carlos Bernal Pulido* (Madrid: CEPC, 2012), 12-3. Alexy señala que una teoría de los derechos fundamentales de la Ley Fundamental es tanto teoría del derecho positivo de un determinado orden jurídico, una teoría dogmática. Dista mucho de ser claro qué es lo que convierte a una teoría en una teoría dogmática y, por lo tanto, en jurídica.

¹²⁸ Término usado por algunos autores como Ramiro Ávila Santamaría, en el libro *El neoconstitucionalismo transformador, el Estado y el derecho en la Constitución de 2008*, eds. Alberto Acosta y Esperanza Martínez (Quito: UASB-E / Abya-Yala, 2011), 235-74.

¹²⁹ Claudia Storini, “Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la Constitución ecuatoriana de 2008”, en *La nueva Constitución del Ecuador, Estado, derechos e instituciones*, eds. Santiago Andrade, Agustín Grijalva, Claudia Storini (Quito: UASB / CEN, 2009), 287.

un proceso que investiga y sustancia la infracción, pero que sanciona conforme a las normas legales. Surge así la confluencia de las razones intrínsecas y de su origen, acoplada por los nuevos mecanismos de garantismo que sobresalen para estas últimas décadas de desarrollo normativo. Añadiría empero, que el derecho es la herramienta adecuada para la imposición de procesos y sanciones, pero la lógica y la razón son los medios para la efectiva aplicación.

Por tanto, no es indispensable en este punto decantarnos por una u otra teoría adoptada del derecho penal para su fundamentación y existencia, cada una de ellas obedece a una finalidad específica del derecho penal, a la que se le da, más o menos importancia. En el siglo XXI añadiríamos, la importancia deviene en la justificación real del derecho penal y ahora del derecho tributario penal, a consecuencia de la práctica efectiva de su ejercicio, su vigencia, en donde más importante resulta controvertir cada una de las teorías a la vigencia de los derechos y garantías de los ciudadanos y ciudadanas.¹³⁰

La relación del derecho penal y el delito tributario, diremos que es estrecha, como se ha visto hasta aquí, pero urge la necesidad de revisar también esquemáticamente, las particularidades que ha aportado la ciencia del derecho tributario penal, para configurar, además de aquellas, sus propias razones intrínsecas y fundamentación, pero que de igual manera han contribuido para la singularización y especificidad de este. Y es que no ha sido extraño al desenvolvimiento del derecho, la asociación de una pena privativa de la libertad a ciertos hechos cuya base común reside en la inobservancia del sistema que rige en materia tributaria.¹³¹ No podemos dejar de lado del derecho penal la falta de cumplimiento tributario y la evasión, esos fenómenos hacen necesario el tratamiento de la recaudación tributaria en el ámbito penal, pues la evasión aparece también como “una

¹³⁰ Si bien, la teoría general preventiva provoca una de las razones lógicas de la existencia del derecho tributario penal, por la importancia de la prevención del delito y la eficacia en la eliminación de la infracción; también la teoría del derecho natural basa su explicación en el verdadero derecho de defensa de la sociedad contra quienes cometen las infracciones, razón natural de sus existencias. De igual forma, la teoría utilitarista —sin dejar de ser la única, pues resultaría instrumentalista y no de fines— es importante por la herramienta del proceso penal para la prosecución del enjuiciamiento ante las infracciones o violaciones a la ley; sin embargo, no es única, sino que también se complementa con el fin contractualista de la teoría que sostiene que es la sociedad la que debe enfrentar esas violaciones a la ley, en miras de resguardar la seguridad y paz ciudadana.

¹³¹ Roberto Spinka, *Derecho penal tributario y previsional* (Buenos Aires: Astrea, 2007), 1-2. En materia tributaria, fuera por la ley de impuestos internos o por la de procedimiento tributario, también se vinculó la infracción a una pena privativa de la libertad, como el arresto según sucedió con la ley de impuestos internos 3764 de 1899, que en su art. 36 disponía: “Cualquier falsa declaración, acto u omisión que tenga por mira defraudar impuestos internos será penada con una multa de diez tantos de la suma que se ha pretendido defraudar; pudiendo además aplicarse por los tributos la pena de arresto al autor [...]”.

actitud de resistencia frente al fisco, pero también la evasión es un problema de etiología harto complejo, concurriendo en general a su producción la falta de conciencia tributaria, la complejidad y limitaciones de la legislación tributaria y la ineficacia de la Administración”.¹³²

Entendiendo a la evasión como todo acto u omisión con que el objeto de sustraerse a la carga fiscal, lleve implícito la condición de su ilicitud,¹³³ por un lado; y a la elusión, que consiste en la aplicación de ardidés legales con el objeto de evitar o eludir la carga tributaria, por otro.¹³⁴

En todo caso, aquí no se pretende determinar: ¿cuál ciencia tiene mayor alcance para abordar el fenómeno de la evasión? Si la ciencia penal o la ciencia tributaria penal. Lo que se trata es identificar con elementos objetivos y específicos que aborden la temática del delito tributario con mayor eficacia, desde ese punto de vista, nos conviene abordar desde el tema derecho tributario penal. En el caso italiano, el legislador italiano nunca ha incluido los delitos fiscales en el Código Penal, por considerar que se trata de una ciencia demasiado específica;¹³⁵ en el caso ecuatoriano, esta lógica asistía al derecho tributario penal, hasta que con las reformas de 2014 se unificó la materia tributaria penal en el Código Orgánico Integral Penal (COIP), tratando de incluir en una sola materia los procedimientos, pero no con ello eliminando la particularidad del derecho tributario penal. Definitivamente, concluimos, que el derecho tributario penal debe ser estudiado desde su lógica de especificidad, por los rasgos diferenciadores que tiene del derecho penal: la prejudicialidad administrativa, la determinación previa de las glosas

¹³² Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), *La evasión Tributaria*, Proyecto Regional de política fiscal CEPAL-PNUD, Quinto Seminario Regional de Política Fiscal (Chile, Cepal, 2006), 1.

¹³³ Cyrlen Alberto Zabala, “La evasión fiscal”, en *Revista Jurídica Argentina, Revista Impuestos, Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales*, Susana Camila Navarrine, directora, t. III (Argentina, La Ley, 2010), 952-953. Es decir, no consideramos como “evasión” a otras formas de “evitar” el impuesto, tal como la traslación que, en sus diversas formas, pertenece a la dinámica de los hechos económicos. A veces esta —la traslación— es el fin perseguido por el Estado, y opera siguiendo el mecanismo de los precios.

¹³⁴ Cyrlen Alberto Zabala, “La evasión fiscal”, en *Revista Jurídica Argentina, Revista Impuestos, Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales*, ibíd., 954. La elusión, aunque se presenta en diversas formas, no siempre constituye una evasión, en el sentido en que lo estamos considerando, en cuanto no lleve ínsito el carácter de ilegal. La “elusión”, cuando resulta de la no realización de determinados actos para no tener que soportar el impuesto, no corresponde ser considerada como evasión. Sí, en cambio, cuando se trata solo de identificar la apariencia de un acto gravado, dándole la forma jurídica distinta, sin que se modifique la naturaleza del acto mismo.

¹³⁵ Ivo Caraccioli, “El derecho penal tributario en Italia: Líneas generales del sistema de sanciones a los fraudes internacionales y colaboración entre Estados”, en *El delito fiscal: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, dir. Esteban Urresti y Fabiana Comes (Buenos Aires: Ad hoc, 2008), 576-77.

administrativas por parte de la administración tributaria, la técnica de la recaudación tributaria y el carácter económico del derecho tributario penal, etcétera.

Sin embargo, el derecho tributario penal no puede dejar de lado los fundamentos que atañen al derecho penal común, ni aquellos que le dan su especificidad y que se delinean en él como ciencia. Joachim Hirsch reforzando los temas de las nuevas formas delictuales, como el derecho penal del medio ambiente y el derecho penal económico, se refiere a ellas como las nuevas formas y técnicas de criminalidad que han dado lugar, en las últimas dos décadas, a una gran actividad legislativa, en Alemania al menos, como país al que se refiere este autor.¹³⁶ Ahora bien, en América Latina, es evidente que la pobreza y la desocupación de gran parte de la población condicionan significativamente el sistema del control penal.¹³⁷ De igual manera, esos mismos factores influyen en el tipo de delincuencia y en los tipos de infracciones que se cometen.

Cuando se analiza la ley tributaria penal debe enfatizarse en su relación con el derecho penal general (común), resaltando la necesidad de su estudio particularizado como ciencia —hablando de la Ley Tributaria Penal—. En los momentos formativos del Derecho Penal, sus normas estaban dispersas, pues hacían referencia a diversas modalidades del quehacer humano, pero surgió la necesidad de ordenar y sistematizar aquella legislación anárquica, dando como origen la codificación de tales normas (Llor Mera). Los problemas se han dado por las discusiones que se suscitaron, pues “hay quienes creen que solo las leyes contenidas en el Código Penal son leyes penales y que

¹³⁶ Hans Joachim Hirsch, “El derecho penal y procesal penal ante las nuevas formas y técnicas de criminalidad”, en *Derecho penal, Obras Completas*, t. II (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2000), 61-62.

¹³⁷ José Hurtado Pozo, “Propuesta sobre el sistema de sanciones penales”, en *Nuevo Código Penal tipo para Iberoamérica, vol. I* (Santa Fé de Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1999), 126-127. Hurtado Pozo, además resume algunos principios generales que deben ser tomados en cuenta a propósito de la propuesta sobre el sistema de sanciones penales en el Modelo de Código, así: “1. Simplificación y coherencia del sistema de penas. 2. Reducción de los límites mínimos y máximos de los márgenes penales previstos para cada delito en particular. 3. Exclusión de penas privativas de libertad de larga duración o perpetuas. 4. Unificación de la pena privativa de la libertad, fijándose una duración mínima de seis meses y máxima de 15 o 20 años. 5. Exclusión de la imposición de penas privativas de la libertad inferiores de seis meses. 6. Exención de pena en casos de falta de interés de castigar cuando la culpabilidad o los perjuicios sean insignificantes. 7. Previsión de la reserva del pronunciamiento de la condena, en casos de delincuencia medianamente grave, si aparece como medida suficiente para evitar que el sentenciado vuelva a delinquir. 8. En caso de suspensión del pronunciamiento de la condena y en consideración a la situación personal del procesado, puede facilitarse al juez que imponga determinadas reglas de conducta o someta al procesado a una asistencia social determinada. 9. Ampliación del campo de aplicación de la suspensión condicional de la ejecución de la pena para casos de delincuencia medianamente grave. 10. Los efectos, del fracaso de la puesta a prueba, constitutiva de la suspensión del pronunciamiento de la pena y de la ejecución de la pena, deben ser proporcionados al incumplimiento incurrido por el sentenciado”. (Tomado de José Hurtado Pozo, 131-132).

aquellas que corresponden a leyes especiales no lo son, sin considerar que las nuevas infracciones han nacido de idéntica manera que aquellas que conforman dicho Código, es decir, a través de leyes especiales dispersas”.¹³⁸ Sin duda, es mejor que las normas no se encuentren dispersas en varios cuerpos normativos, aun cuando fuere ley especial de la ley general, como lo es hablar de una *Ley penal tributaria de Perú*¹³⁹ o de *Argentina*,¹⁴⁰ por ejemplo, que no es recomendable que se encuentre dispersa en varias normas o cuerpos legales (como era el caso del Ecuador, con normas en el COT, Código Orgánico de la Producción, COIP, Ley de Régimen Tributario Interno, entre otras; ahora en el COIP) creando dispersión en el sistema legal. Sin embargo, de lo expuesto, aun cuando no tengamos una ley especial de la materia, no podríamos jamás desconocer el carácter especial y peculiar de la tipificación de la infracción tributaria.

Con esto no se hace más que enfatizar en la vigencia del estudio de las leyes que regulan materias especiales que se refieren a temas o conductas específicas penales, como es el caso del delito tributario que, indudablemente han traído al sistema penal nuevas infracciones, algo que no puede desconocerse de ninguna manera. Esto, unido a la explicación filosófica e intrínseca de la potestad sancionadora del Estado, nos permite ubicar a la ciencia del Derecho Tributario Penal como una ciencia con fundamentación filosófica, vinculada a la racionalidad del derecho penal general, pero que en materia de instituciones y procesos, se particulariza e individualiza de aquel, conformando una ciencia especializada y particular, aplicada al campo de los tributos.

Hay una suerte de vinculación foránea con el derecho penal general, pero que no absorbe de ninguna manera las particularidades que prevalecen en el derecho tributario penal. En cuanto a las razones intrínsecas, estas tienen que ver conforme a las teorías analizadas, desde la convicción psicológica de prevención de la tipificación penal en el campo tributario, hasta la razón natural de la sanción para garantizar la seguridad de la sociedad, o la mantención de un sistema contractualista de vigencia de la sociedad frente a sus componentes, o la tendencia utilitarista del Derecho Tributario Penal, conjugado

¹³⁸ Ángel, Loor Mera, *Derecho penal tributario* (Quito: Edic. Legales, 2003), 90.

¹³⁹ Perú, Ley Penal Tributaria [1996], Decreto Legislativo 813 (Perú, 19 de abril de 1996). Tomado de <www.congreso.gob.pe> el 31 de julio de 2014. Este Decreto fue expedido en aplicación de la delegación al Poder Ejecutivo dada por la Ley 26557 del Congreso de la República.

¹⁴⁰ Argentina, Ley 24.769 [1997] (Buenos Aires, sancionada el 19 de diciembre de 1996 y promulgada el 13 de enero de 1997), <<http://www.infoleg.gov.ar>>.

con el fin primordial de la teoría garantista de los derechos fundamentales, comentada en líneas anteriores como el Garantismo Penal.

En este título daremos contestación a la interrogante: ¿por qué introducir medidas coercitivas del poder punitivo del Estado en procura de la recaudación de los tributos, desde el punto de vista de la sanción? Para el efecto haremos un análisis de esa justificación desde cuatro perspectivas: la social, la psicológica, la histórica y la económica.

En primer lugar, es necesario analizar los fundamentos o razones intrínsecas de la sanción tributaria penal desde el punto de vista *social*. Quizás ahora, en los inicios de la aplicación de un nuevo régimen de derechos y garantías constitucionales, al amparo de la nueva CRE de 2008, resurjan tesis que preconicen la ilegitimidad en el establecimiento de un nuevo régimen sancionador tributario en Ecuador, por la eliminación de ciertos vacíos y contradicciones normativas (ruptura de los candados) en los temas tributarios penales —como es el caso de la prescripción de la acción penal o de las condiciones para la interrupción de la acción penal— sosteniendo como razón, que existe con las reformas al régimen penal un rompimiento del nuevo sistema constitucional garantista y protector de los derechos fundamentales del ser humano. Sin embargo, no nos dejaremos abatir de inicio en la pretensión de combatir las formas de corrupción más disfrazadas, claro está, dentro de los límites que la Constitución prevé, pero tomando en cuenta que existe la responsabilidad democrática de todo ciudadano o ciudadana de contribuir con el Estado para el financiamiento de los fines propios de este, ajustada esta máxima a los principios de solidaridad ciudadana y de manutención de los servicios públicos de los ciudadanos.

Por ello, Cesare Beccaria sostenía que rigen varios elementos necesarios para la existencia del delito y de la pena, explícitamente se refería a la existencia de una íntima relación entre el modelo de Estado y derecho penal; planteó la distinción de diversos órdenes de regulación de la conducta humana y la desacralización de la función punitiva, entendida esta como un tema humano y no divino, que se basa en las leyes de los hombres y no de un ser supremo; así como en el ejercicio de la función punitiva, que tiene límites en el control del ejercicio del poder.¹⁴¹

La tendencia social de los fundamentos de la sanción enfrenta determinados límites en el nivel de la prohibición, pues la privación de la libertad debe ser la mínima

¹⁴¹ Hendler, “Las raíces arcaicas del derecho penal”, *ibíd.*, 49.

posible; de igual manera, los máximos establecidos en el nivel de aplicación de la pena toman otra dimensión, ya que la pena no tiene función de expiación sino de desviación de la conducta anómala. Es así como en estas relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares, el derecho germina como regulador de estos vínculos; que refuerza la tesis social del derecho tributario penal, con función rehabilitadora de la conducta y del imputado.

De esta manera se entiende al derecho como la rama de las ciencias de la cultura, o como el conjunto de normas que integran una rama particular del ordenamiento jurídico general, que supone un saber sistemático, coherente, unitario, de las normas jurídicas; superando, en este sentido, la práctica, que solo alude a un menester empírico y no a un saber razonado (Eduardo Couture);¹⁴² de ahí que, siendo el derecho penal material una rama más del derecho, es necesario reseñar la relación infracción y pena, para comprender el fin que atañe a la pena.

Desde el punto de vista del derecho tributario penal, el fundamento de que la sanción deriva del aspecto social, tiene sus raíces en el civismo y la cultura tributaria ante la necesidad legítima del Estado de costear sus servicios para brindar bienestar a la población. Héctor Villegas, analizando el origen y causas de evasión fiscal sostiene que “en definitiva, una cuestión de falta de civismo fiscal, de carencia de moral fiscal, de ausencia de solidaridad social, de incompreensión y de falta de macroanálisis profundo del problema por parte de los contribuyentes que no alcanzan, en definitiva, a comprender que el Estado está formado de contribuyentes que, al evadir, se están robando ellos mismos”.¹⁴³ Con ello, se afirma la importancia del involucramiento social en la economía estatal, de compromiso entre los derechos y garantías del ciudadano frente a los deberes y responsabilidad social que compromete también al ciudadano.

Si hemos caminado en el tiempo de un Estado legal a un Estado constitucional, y dentro de este marco último, de un Estado social¹⁴⁴ a un Estado constitucional de derechos y garantías del ciudadano;¹⁴⁵ es menester buscar los mecanismos para que estos derechos

¹⁴² Eduardo, J. Couture, *Fundamentos del derecho procesal civil* (Caracas: Atenea, 2007), 15.

¹⁴³ Héctor Villegas. “Derecho tributario penal”, en *Derecho tributario*, t. II, ed. Horacio García Belsunce (Buenos Aires: Astrea, 2003), 448-9.

¹⁴⁴ El Estado social entendido como la segunda versión del Estado de derecho, en donde el Estado asume la satisfacción de una serie de necesidades sociales y de servicios públicos.

¹⁴⁵ El Estado constitucional de derechos y justicia, definido en el art. 1 de la Constitución del Ecuador (2008), “es una etapa superior del estado social de derecho y un concepto amplio, que alude al gobierno sometido a las leyes, con énfasis en el respeto a los derechos y garantías de las personas. El estado constitucional de derechos se fundamenta en la subordinación de la legalidad en la Constitución rígida, con

sostenidos en nuestros tiempos actuales, se apliquen y se garantice también la vigencia y efectividad de los derechos fundamentales, uno de estos mecanismos es buscar su financiación práctica y procurar la recaudación justa de los tributos, aplicando los mecanismos de riesgo en la sociedad que sean necesarios, uno de ellos a través del establecimiento de un sistema sancionador efectivo y legal.

Se justifica razonadamente en este acápite, el uso y desarrollo de la doctrina del derecho tributario penal para la justificación de la sanción, pues no solo se convierte el derecho tributario penal en una herramienta necesaria para la recaudación de los tributos, dada la importancia de la prestación de los servicios públicos por parte del Estado, pero por sobre todo para la regulación de sanciones ante las conductas inadecuadas que violentan las disposiciones legales y el sistema legal tributario, que es en resumen la razón intrínseca del poder punitivo estatal en materia tributaria penal, como se explicó ampliamente en el título anterior. Por otro lado, no podemos dejar de lado la crítica que se hace al derecho tributario penal, pues desde el derecho penal y sus orígenes verbigracia, las penas han tenido su oscuridad en ciertas etapas de la historia en la aplicación del derecho, a veces aunado al tema de la irreverencia y el extremismo, como es el caso de las penas inhumanas conocidas en el año 1764; de aquello devinieron un sinnúmero de detractores de lo injusto del derecho penal, como aquel postulado de: “la pena debe tener finalidad preventiva”, para evitar que los demás miembros de la sociedad delincan y que el reo reincida en la falta; así como se propagó el principio de que la pena debe ser proporcional al delito; o el postulado de que la pena debe ser cierta e impuesta de manera oportuna para evitar que se propague el mal entre los ciudadanos.

En segundo lugar, desde la perspectiva *psicológica*, la justificación de la sanción tributaria penal, se analiza desde varias aristas. Diremos que la aplicación del derecho penal material no obsta la aplicación de la racionalidad en la aplicación del derecho penal, que debe ser un tema que se subsume dentro de su propia teoría de creación, pues si bien se justifica la razón de sancionar a quien delinque o a quien infringe las normas establecidas, es cierto también que la teoría de creación del derecho penal gestiona la aplicación equitativa y humana del procedimiento como de las sanciones. Quizás los excesos nos llevaron primero al posicionamiento radical e inhumano del derecho penal, pero los autores y la sociedad han evolucionado, a un Estado de justicia más equitativa, y

rango jerárquico superior a las leyes, como normas de reconocimiento de su validez”. Augusto Durán, *Ecuador: Estado constitucional de derechos y justicia*, Diario *La Hora*, 16 de septiembre de 2011.

ahora la demanda sea *sin impunidad*, establecer un sistema procesal y sancionatorio más humano y ético, como impulsaran Cesare Beccaria y los autores progresistas. En el tema tributario, también este tema se acondiciona a las mismas razones de origen del derecho penal.

En esta misma línea, las modernas concepciones acerca del impuesto (Giuliani Fonrouge), señalan que de un simple medio de obtener recursos ha pasado a constituir un elemento esencial para la existencia misma del Estado y para el logro de sus fines, considerados con mayor amplitud que en el pasado. Por cierto que el instituto del delito tributario no es nuevo, ya que ciertas infracciones, como la defraudación, por ejemplo, son incluso previas, pero la verdad es que las modalidades de la organización económico social y la transcendencia alcanzada por el incumplimiento de las normas fiscales obligan a examinarlo en forma particular.¹⁴⁶ Esto sin tomar en cuenta el delito de *contrabando*, que aunque separado del delito tributario ha tenido su vigencia incluso anterior. El contrabando, a diferencia del delito tributario, es aquel que se configura por estar “en contra de las disposiciones positivas, con el objeto de ingresar o egresar mercadería a y de territorio aduanero, mediante ardid o engaño, dificulta u obstruye el control que el servicio aduanero debe realizar sobre aquella”.¹⁴⁷

El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID 1967 estableció un capítulo especial al aspecto tributario penal, dándole importancia especial, en más de 57 artículos, clasificados en dos partes: general y especial. Las tendencias generales del modelo en este aspecto están enunciadas en la exposición de motivos, en su prólogo, donde afirma que las disposiciones punitivas del derecho tributario por sus características propias deben permanecer en el ámbito de aquel, sin perjuicio de que, en virtud de su

¹⁴⁶ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. II (Buenos Aires: Depalma, 1984), 571.

¹⁴⁷ Jorge Luis Tosi, *Derecho penal aduanero*, 2ª. ed. ampliada y actualizada (Buenos Aires: Ciudad Argentina, 2002), 21. Debemos tener en cuenta, para una justa apreciación de lo que es contrabando, la relación que debe existir entre todos los elementos de la definición. El acto y omisión debe estar ordenado en la mente y voluntad del actor, el cual realizará los actos tendientes a impedir o dificultar suficientemente, a través del ardid o engaño, con la programación necesaria, mental y prácticamente, el adecuado y normal ejercicio de las funciones legales y ordinarias del servicio aduanero, o de las fuerzas de seguridad que cumplan las veces de control de toda aquella mercadería que se importe o exporte de territorio aduanero. La definición forma un todo, y no pueden aislarse las partes, ya que por ejemplo, la simple no declaración de mercadería extranjera, que no tenga la intención de impedir o dificultar el control aduanero, no será contrabando, sino infracción de no presentación espontánea [...] Asimismo, ocultar a otro particular que la mercadería que se porta y que este último desea adquirir es extranjera, no sería tampoco contrabando sino infracción a la ley de lealtad comercial.

naturaleza punitiva, recojan las soluciones clásicas del derecho penal, que derivan de un conjunto de principios jurídicos comunes a todos los actos ilícitos y a todas las penas.¹⁴⁸

Además, debemos añadir que siempre han existido hechos económicos, sean estos individuales o sociales, que se han sujetado a normas jurídicas. En este contexto cabe afirmar que lo jurídico y lo económico han estado entrelazados desde tiempos inmemorables.¹⁴⁹ No podemos dejar pasar por alto en todo caso, que el contrabando no combate la evasión y lejos está de ser un delito tributario. En el Modelo de Código Tributario para América Latina (art. 102 a 109) se incluyó al contrabando como infracción aduanera, entendiendo por tal a la acción u omisión en la entrada o salida de mercancías que eludiendo la intervención de los funcionarios aduaneros o induciéndoles a error, violen las leyes establecidas por razones de orden público o perjudique la percepción de impuestos.¹⁵⁰ En cambio la defraudación que consta en el Modelo de Código Tributario para América Latina (art. 98 a 101) se refiere al que induce a error al fisco y de ese error resulta un enriquecimiento indebido para sí o un tercero a expensas del derecho de aquel a percibir el tributo.¹⁵¹

Todo lo anterior pone de manifiesto la necesidad de obtener un concepto claro desde la óptica técnico-jurídica de lo que se entiende por tributación aduanera y, en especial, por derechos de aduana.¹⁵² Para diferenciar el derecho aduanero penal del derecho tributario penal.

En este análisis del derecho tributario penal, no se pueden dejar de lado los postulados de Cesare Beccaria sobre la vigencia de la sanción penal, a propósito de la sanción tributaria, desde las entrañas psicológicas hasta lo jurídico se postula que la pena debe ser igualitaria, para lo que rige “la igualdad de los ciudadanos ante la ley y la igualdad de sanciones”; y, por último el principio regente del sistema penal que es el de

¹⁴⁸ Dino Jarach, “Análisis del Código Tributario para América Latina OEA-BID”, en *Derecho tributario, doctrinas esenciales*, Revista Jurídica Argentina, t. I (Buenos Aires: La Ley, 2010), 298-99.

¹⁴⁹ José Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de derecho económico*, vol. 13” (Quito: CEN / UASB-E, 1998), 10.

¹⁵⁰ Héctor Villegas, “El ilícito tributario en el Modelo de Código Tributario para América Latina”, *Revista Jurídica Argentina, Revista Impuestos, Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales*, dir. Susana Camila Navarrine, t. III (Buenos Aires: La Ley, 2010), 450-1.

¹⁵¹ *Ibíd.*, 448-9.

¹⁵² Germán Pardo Carrero, *Tributación aduanera* (Bogotá: Legis, 2009), 33. El autor sostiene que los derechos aduaneros se encuentran regulados hoy por la normativa de la Organización Mundial del Comercio, que se encarga de establecer el marco y las pautas que deben seguir todos los países miembros. También se destaca que dentro del contexto de los acuerdos multilaterales y demás tratados de comercio se comienzan a ver los derechos a la exportación más como medidas no arancelarias o impuestos de carácter interno que recaen sobre el exportador del producto, que como un gravamen específico al comercio exterior.

legalidad. Estos principios de gran influencia del sistema penal general, se adaptan en el sistema tributario penal, pues sirven de fundamento para este, por el carácter psicológico del derecho, de regulador de las actitudes humanas y el comportamiento social; por el carácter socioeconómico que incide también en la búsqueda de alternativas para mejorar el sistema económico en general y, de manera específica, que influyan en el sistema tributario, cuyo análisis desde la perspectiva económica será analizado más adelante; así como desde el punto de vista jurídico y la importancia de los principios de igualdad y legalidad en la sanción tributaria penal. No resta decir que todos los aspectos se entran de manera coherente en el aspecto psicológico, que *prima facie* corresponde introducir para los demás temas.

En tercer lugar, desde la perspectiva *histórica*, si bien varios son los aspectos que se encuentran como fundamentos de la sanción, algunos de los que se han visto *ut supra* —sociales o psicológicos—, no podemos olvidar el elemento histórico que ha erigido la necesidad de proyectar sanciones en materia tributaria. En el caso ecuatoriano, verbigracia, el sistema de dolarización implantando desde el 13 de marzo de 2000,¹⁵³ ha influenciado de manera oportuna en la toma de decisiones de la política fiscal y de la política sancionadora. Solo podemos hablar de medidas monetarias básicamente, y no de alternativas de solución económica en el extenso entendimiento de su concepto, pues no disponemos de una moneda propia, sino que compartimos la moneda del dólar a la par con los Estados Unidos de América. A esto se reduce el control de la política económica en nuestro país.

Este tema influye en los razonamientos de este trabajo, ya que la política económica que trascendió violentamente en la década pasada de los años 1990 en adelante, hizo que el Ecuador repiensara su nueva línea de llegada, canalizando los recursos generados del sistema tributario a una recaudación más efectiva y racional, para adaptar el sistema tributario a los nuevos lineamientos de una política económica de satisfacción

¹⁵³ Ecuador, Ley de Transformación Económica del Ecuador (Ley Trolebús) Ley 4 [2000], en ROS 34 (13 de marzo de 2000), art. 1 y siguientes. Sin embargo la medida fue anunciada por el entonces Presidente de la República Jamil Mahuad Witt (1998-2000), el 09 de enero de 2000: El domingo 9 de enero de 2000 el presidente Jamil Mahuad anunció su decisión de dolarizar la economía ecuatoriana después de anclar el precio de la divisa en un nivel de 25 000 sucres. “El sistema de dolarización de la economía es la única salida que ahora tenemos y es el camino por donde debemos transitar”. Mahuad, además, señaló que la dolarización se adopta tomando en cuenta estudios de técnicos del Gobierno y otras instituciones del Estado. Según Mahuad las ventajas serán varias: el precio del dólar se mantendrá fijo y estable, permitirá que las tasas de interés se ubiquen al nivel de las internacionales y que la inflación se reduzca a niveles inferiores del 10% (Tomado de <<http://www.hoy.com.ec/especial/dolar/dolar10.htm>>, el 8 de marzo de 2014).

no deficitaria de los servicios públicos, detonando la nueva realidad de un país con una moneda extranjera en su sistema nacional.

Ahora bien, dentro del análisis *histórico jurídico* del proceso de transformación económica en el país, es necesario traer a colación ciertos elementos históricos que han influido en la economía y en el avance del sistema tributario de sus postulados y de la ciencia que nos atañe en este estudio. Indudablemente, las reglas deben aclararse en el sistema actual para seguridad de sus ciudadanos. Es que la “exigencia de la certeza del derecho se ha sentido siempre como indispensable para la convivencia social ordenada”¹⁵⁴ y las normas deben estar atadas a la historia, presente y pasada, para que se mejore la regulación hacia el futuro, sin desencadenar los mismos errores del pasado.

Otro tema particular es resaltar la relación estrecha que en materia económica ha tenido la historia, siempre referente en su desarrollo.¹⁵⁵ En Ecuador, por ejemplo, este malestar se ha evidenciado en, hasta hoy, el derrocamiento de tres Presidentes de la República: abogado Abdalá Bucaram (1997), doctor Jamil Mahuad (2000) y del ingeniero Lucio Gutiérrez (2005). El problema central, además de la corrupción, es el malestar general de la ciudadanía ecuatoriana por la falta de atención básica de sus necesidades: no se cuenta con una seguridad social eficaz, con atención de la salud pública, educación primaria y secundaria mal atendida, y el problema, quizás más grave y notorio, la falta de atención a la seguridad ciudadana, pues la delincuencia, el secuestro y el sicariato, son ahora formas de terrorismo que se están afianzando en la sociedad ecuatoriana.¹⁵⁶

No se trata en este punto de insistir en la maximización o minimización del incremento de los servicios públicos atendidos, en tal o cual gobierno, porque no obedece a un estudio de la situación política del país, sino en términos globales es conocer cómo se atienden en Ecuador los servicios públicos de los ciudadanos; con parangón frente a los otros países del mundo para mirarnos reflejados —cómo estamos— ante el contexto mundial. El problema de dilucidar: ¿cómo el Estado ecuatoriano puede solventar las necesidades básicas de los habitantes, o cómo puede promover un desarrollo en la economía, o cómo puede atender todas estas necesidades? tiene una alternativa de solución que se afinca en los recursos económicos no deficitarios frescos y líquidos de la economía, que provengan de la propia ciudadanía y no del endeudamiento externo, que

¹⁵⁴ A. Rengel-Romberg, *Tratado de derecho procesal civil venezolano, vol. I* (Caracas: Arte, 1992), 167.

¹⁵⁵ Troya Jaramillo, *Estudios de derecho económico*, 10.

¹⁵⁶ Tomado de <<http://www.hoy.com.ec/especial/dolar/dolar10.htm>>, el 8 de marzo de 2014.

no lleva a otra cosa que a un círculo vicioso de pago de deuda e intereses. Incluso si se habla de la extrafiscalidad de los tributos, como medida de política monetaria y económica, podemos añadir que esta controla el circulante al demandar recursos a la propia ciudadanía y encausarlos en su propio beneficio, plasmando el ajuste a la política fiscal.

No se puede desconocer por tanto que “la escasez de recursos presupuestarios se torna así en una variante permanente y normal en la administración nacional, esto tiene previsible efectos en todas las actividades que desarrolla el Estado, se resienten los servicios sociales atendidos por el Estado, las empresas públicas, los órganos de control de las leyes reguladoras de la economía, es en definitiva, una situación de incapacidad presupuestaria masiva del Estado que produce también el efecto circular de agudizar la necesidad de reestructurar, privatizar o disolver el órgano o la actividad que se trate”.¹⁵⁷

La CPE de 1998,¹⁵⁸ verbigracia mencionaba, como data anterior una de las obligaciones del Estado ecuatoriano, la de provisión de servicios públicos de calidad y efectivos que promuevan el bienestar de la comunidad. En la actualidad, la CRE expedida en 2008 y aprobada mediante referendo en el mismo año, señala también en el Título II sobre los Derechos (art. 83) que “son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y de los ecuatorianos, [...] 15 Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecido por Ley”. En concordancia con la nueva norma constitucional, en el art. 85 se establece que: “la formulación, ejecución, evaluación y control de las políticas públicas y servicios públicos que garanticen los derechos reconocidos por la Constitución se regularán de acuerdo con las siguientes disposiciones: [...] 1. Las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos se orientarán a *hacer efectivos el buen vivir y todos los derechos, y se formularán a partir del principio de solidaridad*” (énfasis añadido).¹⁵⁹

Aquello de la institucionalización de los servicios públicos de calidad prestados por el Estado, se une con el acrecentamiento de los derechos fundados en la CRE de 2008, que amplía el espectro del Estado en cuanto al aporte que debe entregar para la

¹⁵⁷ Agustín A. Gordillo, “El derecho administrativo a fin de siglo”, en *Tendencias actuales del derecho* (Ciudad de México: UNAM-IIIJ / FCE, 1994), 197.

¹⁵⁸ Constitución Política del Ecuador [1998] ([Quito]: Asamblea Nacional Constituyente, Registro Oficial 1 de 11 de Agosto de 1998): 4, art. 23.7.

¹⁵⁹ Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. II, “Derechos”, cap. IX, “Responsabilidades”, art. 93 ([Quito]: Asamblea Nacional, Decreto Legislativo 0, Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008): 23.

satisfacción de las necesidades públicas plasmadas en servicios a la colectividad. Hay, por tanto, históricamente una cuestión relativa al incremento de la demanda de los servicios al Estado.

Cabe reflexionar sobre la máxima constitucional que recoge la obligación del Estado de proporcionar los bienes y servicios públicos de manera adecuada y que cumplan la finalidad del buen vivir de los ciudadanos y de las ciudadanas ecuatorianas; por otro lado, es también obligación de los ciudadanos, por el principio de solidaridad, aportar a través de los tributos. La temática del proceso constitucional involucra la capacidad contributiva y la igualdad de facto con referencia a los efectos de la ley tributaria.¹⁶⁰ Pero esta concepción no puede abandonar el principio de solidaridad que comporta “el compromiso de todos los habitantes del país con respecto a los derechos de dicha totalidad de habitantes”,¹⁶¹ lo que es el bien común.

Como vemos, ambas disposiciones constitucionales plantean la prerrogativa de la satisfacción adecuada de las necesidades públicas, o la premisa de que los servicios sean prestados por el Estado en beneficio de la comunidad. No se puede hablar de prestación de servicios públicos sin mencionar la importancia de su financiamiento. Por ello podemos indicar que este equilibrio en las finanzas públicas demanda, muchas veces como lo es en países en proceso de desarrollo, realizar ajustes fiscales para promover un crecimiento económico sostenido y un manejo estable de los recursos públicos.

Desde el punto de vista *económico* diremos que hablar de la justificación de la pena nos introduce en el tema del ajuste fiscal, porque implica que no se puede hablar de servicios públicos de calidad, sin incurrir en los fondos para promocionarlos; de ahí que la vigencia de un régimen económico estatal fundado en la suficiencia de recursos y en el control del gasto, es un requerimiento *sine qua non* de los tiempos actuales. La demanda constitucional de servicios públicos eficientes y modernos no puede satisfacerse sin los recursos efectivos para hacerlos realidad; el régimen del *buen vivir* para los ciudadanos y las ciudadanas debe tomar en cuenta, además, la contraparte del sistema de derechos y garantías del ciudadano, la parte presupuestaria que garantice costear dichos derechos y garantías. Es con este fundamento y “con base en la potestad que tiene el Estado en materia tributaria, que la ley establece deberes jurídicos de carácter instrumental y formal.

¹⁶⁰ Abbamonte, “Interpretación, proporcionalidad y función tributaria a la luz de los principios constitucionales de la obligación tributaria”, 129.

¹⁶¹ Horacio Corti, *Derecho financiero* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997), 193.

Por un lado, el propio Estado está sujeto a dicha potestad a partir del deber de realizar inspecciones y controlar el correcto cumplimiento que los contribuyentes y responsables hicieren de sus obligaciones tributarias. Por otro lado, las normas legales establecen deberes de conducta a cargo de particulares a través de la exigencia de ciertas formalidades”.¹⁶² Todo aquello para la financiación de los servicios públicos ya que por el principio de distribución, uno de los criterios es “el de hacer pagar a los que reciben un servicio en ocasión y como contraprestación de ese servicio”,¹⁶³ para de esta manera escudriñar en la unidad esencial del fenómeno financiero que viene dado teleológicamente, por el principio básico, causa fundamental de la imposición; que los ingresos públicos tributarios constituyen el medio para contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos.¹⁶⁴

En este contexto, la base del sistema económico promueve también el Derecho Tributario Penal material y su sanción. Para Oswaldo Soler, los fines económicos de la política fiscal, precisamente, adquieren una importancia capital, a partir de la convicción de que el estímulo que se consigue en los distintos sectores económicos con medidas tributarias es de mayor eficacia del que se lograría aplicando otras medidas de política financiera.¹⁶⁵ Lo que resalta la importancia de la obtención de los recursos tributarios y su recaudación frente a los ingresos tradicionales o no tributarios en la política económica del Estado. En todo caso, la afectación en el sentido del destino necesario de los ingresos tributarios está identificada con los fines públicos del Estado, no se concibe dentro de nuestro ordenamiento jurídico que el producto de un tributo pueda tener destinos ajenos a esos fines, como sí lo tuvo en la Edad Media.¹⁶⁶ El tema de la satisfacción de los recursos

¹⁶² Soler, *Derecho tributario*, 393. Soler además añade que: Los tipos infraccionales previstos en dicha norma legal (refiriéndose a la Ley 11683 que tipifica algunos deberes formales a cargo de los particulares cuyo incumplimiento se encarga de reprimir dicha ley) son figuras penales en blanco, dado que reglan conductas prohibidas que requieren para su conformación conceptual definitiva su complementación con otras disposiciones normativas, a las cuales remite. En efecto, el precepto legal que tipifica la acción punible debe complementarse con las resoluciones dictadas por la AFIP que establecen exigencias formales puntuales que deben satisfacer los contribuyentes y responsables.

¹⁶³ Sergio de la Garza, *Derecho financiero mexicano* (Ciudad de México: Porrúa, 1994), 328.

¹⁶⁴ *Ibíd.*, 325. Sergio de la Garza además sostiene que existe el deber constitucional de que los ingresos públicos se destinen a la cobertura de los gastos públicos previstos y autorizados por la Ley de Presupuestos. Ese nexo entre el tributo y los gastos públicos se radica dentro del campo del Derecho Financiero, es decir, tiene carácter jurídico, no solo político. En el gasto público se presenta una exigencia de legalidad, en cuanto debe hacerse de acuerdo con la ley y para los fines señalados de redistribución y de intervención del Estado en la economía. La institución presupuestaria viene, de esa suerte, a dar unidad y coherencia a la actividad financiera del Estado.

¹⁶⁵ *Ibíd.*, 25.

¹⁶⁶ Ramón Valdés Costa, *Curso de derecho tributario* (Bogotá: Temis, 1996), 76.

económicos para solventar las necesidades públicas constituye la base para el accionar de un derecho sancionador tributario, por tanto justifica la protección de un bien jurídico.

Es vital en este punto, la implantación de una política tributaria penal sancionatoria para coadyuvar al ajuste fiscal que incide en la relevancia de mantener la balanza estable entre los ingresos y los gastos estatales. Entre estas medidas de ajuste fiscal, por ejemplo, se ha mencionado por parte de los administrativistas, la del régimen tributario penal como mecanismo para solucionar los problemas deficitarios del PGE, que incide en la financiación de los servicios públicos que brinda el Estado. “La incorporación de un régimen tributario penal, con penas privativas de la libertad, es una innovación de este régimen legal que seguramente cambiará para siempre el esquema preexistente de relaciones entre los ciudadanos y el Estado”.¹⁶⁷ Por lo que el régimen sancionatorio tiene que ser visto como el mecanismo de respuesta ante las infracciones tributarias en este caso, pero que permiten que el sistema se ajuste en la medida del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En la tesis de Tiedemann, se analiza al derecho penal defraudatorio como puntal del ordenamiento jurídico de la vida económica, debatiendo sobre como este, con su prohibición de engaño, camina junto con la prohibición de amenaza, violencia y deslealtad, que son constituidas en el derecho penal criminal a través de los tipos de coacción, extorsión, usura y la administración fraudulenta.¹⁶⁸

Es, entonces, de vital importancia la relación economía y derecho tributario penal, por la vinculación del sostenimiento de los gastos públicos. Para Héctor Villegas,¹⁶⁹ esta

¹⁶⁷ Agustín A. Gordillo, “El derecho administrativo a fin de siglo”, 199.

¹⁶⁸ Klaus Tiedemann, “El derecho penal defraudatorio en la jurisprudencia y la doctrina”, *Revista de Derecho Penal, Estafas y Otras Defraudaciones*, t. II, dir. Edgardo Alberto Donna (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2000), 375.

¹⁶⁹ 15.1. Teoría de la potestad de imposición. Comenzaba a advertirse especialmente en los especialistas italianos, una suerte de rebelión contra los esquemas clásicos, sobre los que se pensaba que además de glorificar el hecho imponible, poco aportaban para los reales problemas que con el paso de los años iba planteando la tributación. [...] El autor nombrado comienza su análisis con la potestad de imposición, llamando así a la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretar la prestación tributaria. Para Micheli, tal aspecto final de concreción aparece mezclado con la potestad del Estado de dictar normas generales y abstractas [...], de Héctor, Villegas, en *Derecho financiero y tributario*, 213.

15.2. Actividad Financiera del Estado.- Es el conjunto de operaciones del Estado que tiene por objeto tanto la obtención de recursos como la realización de gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y servicios que satisfagan las necesidades de la comunidad [...].

Finalidades Fiscales.- Una característica fundamental de la actividad financiera con finalidad fiscal, es decir, la obtención de ingresos es su instrumentalidad. En este aspecto, se distingue de todas las otras actividades del Estado en que no constituye un fin en sí misma, o sea, que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple el papel de un instrumento, porque su norma funcionamiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades. Ninguna

y otras razones, componen la justificación de la teoría de la potestad de imposición, así como de las facultades que de ella derivan para la potestad sancionadora.

La justificación de la pena en el Derecho Tributario Penal se afinsa en varias premisas que han sido objeto de análisis por varios teóricos tributarios, pues si hemos analizado la filosofía de la imposición y su justificación, y si podemos decir lo mismo de la justificación del derecho penal y por sobre todo de su vigencia, bien podemos manifestar que es inminente la intervención del Estado en ciertas conductas de los ciudadanos atadas a las nuevas formas introducidas de tecnología.

Es que las nuevas tecnologías, de otros lugares, a la vez que coadyuvan al crecimiento económico de un país, por otro representan también potencialmente soluciones que se apartan de la Ley, Charles McLure, por ejemplo, citando los cuestionamientos de la Autoridad Tributaria de Estados Unidos, indica que “como consecuencia de la relativa falta de seguridad en las transacciones ordinarias realizadas vía Internet, la transmisión de datos de las tarjetas de crédito y de débito probablemente será encriptada. ¿La criptografía impedirá a las autoridades tributarias realizar el control de las transacciones? ¿Serán las autoridades tributarias capaces de descifrar dichas transmisiones?”.¹⁷⁰ Si estas y otras formas tecnológicas nuevas impiden la gestión tributaria y, más que ello, permiten que buscando el amparo del sigilo bancario o del principio de reserva de cierta información, se amparen formas de evasión al pago de los tributos, el Estado no estará cumpliendo su cometido, sino que más bien la vigencia plena del poder sancionatorio del Estado se vería obligado a actuar.

Lo más importante, al menos en nuestra concepción, es promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones, utilizando las herramientas que el presente y la tecnología ponen al servicio de la humanidad para mejorar la recaudación y control de la tributación y, así excepcionalmente implementar las acciones tributarias penales. Este método de

actuación del Estado sería posible sin obtener los fondos necesarios para solventar su actividad general en procura de satisfacer necesidades públicas [...].

Finalidades Extrafiscales.- La concepción actual de la actividad financiera descarta que su cometido sea exclusivamente instrumental, Sostiene Jarach que si es posible señalar la naturaleza instrumental de la actividad financiera en comparación con la actividad administrativa, cuando ella persigue como objetivo obtener ingresos y realizar gastos [...]. En este último caso, el gobierno no se propone exclusivamente el objetivo de cubrir los gastos percibiendo recursos, sino que además intenta llevar a cabo, mediante medidas financieras, finalidades públicas directas [...] de Héctor Villegas, *Derecho financiero y tributario*, 15.

¹⁷⁰ Charles McLure Jr. y Giampaolo Corabi, *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 122.

acción es el que se usa en toda administración tributaria moderna, y es el que debe primar en el accionar de la administración ecuatoriana, llámese central, seccional o excepcional. La gestión primera de control y recaudación es la que debe centrar principios de eficiencia y control administrativo preventivo y de calidad, con información permanente para el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria. Cuando esto no opera, y cuando los resultados de la gestión y el control no surten efecto, entonces sí se justifica el accionar del control tributario penal, en donde se busca sancionar a quien infringe las disposiciones tributarias en condiciones que la ley tributaria penal prevé. Es en estos casos en donde la facultad punitiva del Estado ecuatoriano actúa, precautelando en casos extremos y excepcionales —como queda dicho— el peculio patrimonial del Estado, que coadyuva al financiamiento de la prestación de los servicios públicos, teniendo en estos casos sí, razón de ser la capacidad punitiva del Estado en temas penales tributarios.

Si bien, la justificación económica radica —la interpretación del significado económico de las normas tributarias—¹⁷¹ en uno de los postulados mismos de la teoría de la sanción tributaria, no hay que olvidar de ninguna manera su fuente jurídica. Siguiendo el concepto de Cazorla Prieto (también García Novoa),¹⁷² diremos que el ordenamiento sancionador tributario impone a los particulares, determinados comportamientos positivos y obligaciones de hacer; de esta manera el Estado regula los comportamientos de sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, claro está, dentro de un régimen de respeto de los derechos fundamentales y de las garantías, pero que en última instancia, se encuadra en el orden represivo estatal tributario. De esta manera, “buena parte de la construcción moderna del derecho sancionador administrativo, en el que se encuadra el orden represivo tributario se hace sobre la base de admitir la sustancial identidad entre ilícito penal e ilícito administrativo”.¹⁷³ Con ello, aceptamos la facultad represiva de la

¹⁷¹ La interpretación económica de las normas tributarias: Comentando este precepto, no faltan autores que, comprensiblemente preocupados por el considerable grado de libertad que podría disponerse llegado el momento de aplicar la ley tributaria basándose en la consideración del contenido económico de la norma, han puesto en duda la conveniencia de dar entrada a un precepto semejante en sistemas tributarios que se alcen sobre el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, poniendo en conexión el principio de capacidad contributiva con el de seguridad jurídica, no estará de más recordar que cuando los cuerpos legisladores dictan una disposición tributaria —parafraseando al autor diríamos, incluso en materia penal tributaria—, deben hacerlo con todas sus consecuencias, y estas, fundamentalmente, consisten en que no surjan determinadas situaciones jurídicas o económicas. A tal efecto —dice Hensel— la norma tributaria trata de delimitar esas situaciones, considerando, en primer lugar, su configuración típica para conseguir su objetivo dado. Pérez de Ayala y González, *Curso de derecho tributario*, 338.

¹⁷² César García Novoa, *El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario en temas de derecho penal tributario* (Barcelona: Marcial Pons, 2000), 27.

¹⁷³ J. Zornaza Pérez, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias* (Madrid: Civitas, 1992), 32.

administración en el caso de infracciones administrativas sancionadas por ella, así como del delito tributario sancionado por la función judicial, partiendo del poder represivo del Estado y también del que se deja en manos de la administración pública.

Para terminar este acápite, mencionaremos que lo importante, en resumen, es diferenciar el derecho tributario penal de lo que hemos recogido como derecho penal común.¹⁷⁴ Un derecho que esencialmente tiene como finalidad corregir las conductas discutibles a la administración tributaria, a través de la imposición de la pena, la característica es que se impone por la exigencia de dolo o culpa respecto al hecho imponible: “no habrá sanción si el hecho típico no es imputable al autor a título de dolo o imprudencia”.¹⁷⁵ Por lo que la participación del autor en la intención de causar daño es elemento esencial en este derecho, pero que tiene particularidades especiales como se ha analizado en cuanto a la materialidad y al hecho económico que lo origina, pues estamos dentro del marco del Derecho Penal Económico como señalaba Edmundo Hendler. Hay países que han recogido el carácter especial del derecho tributario, Giuliani Fonrouge así lo menciona, “pero aferrada a ciertos preconceptos, ha realizado prodigios de equilibrio jurídico para enmarcarlas en esquemas tradicionales [...] En efecto las interpretaciones judiciales han establecido, en general, el carácter penal de las sanciones pecuniarias, en particular en el caso de impuestos internos”.¹⁷⁶ De esta manera, se ha justificado con criterios normativos la identificación del derecho tributario penal, como ciencia particular, pero también su filosofía de incorporación en el derecho. Independientemente si es ciencia autónoma o no, como más adelante abordaremos, es imprescindible su

¹⁷⁴ Las sanciones, en efecto, son de orden administrativo y se presentan como una manifestación directa del poder fiscal en cuanto se relaciona con el proceso de determinación, control y percepción de los tributos, en tanto que las penas corresponden al contencioso represivo por omisiones, ocultaciones y otras infracciones dolosas y ofrecen una fisonomía penal, si bien con caracteres especiales, que tornan inaplicables ciertos principios del derecho penal común. Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. II (Buenos Aires: Depalma, 1984), 588.

¹⁷⁵ García Novoa, *El principio de responsabilidad en el ordenamiento sancionador*, 31.

¹⁷⁶ Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 593. “Así, en ciertos casos se alude a un carácter preponderantemente penal (Trib. Nac. Fiscal, fallo C 128, 13/5/68, “Artacho”), a su naturaleza punitiva (Cámara Federal, Sala Contenciosa Administrativa, 28 de septiembre de 1967, Merino, La Ley, 132-1095, sum. 18.860), a su sustancia penal (Cámara Federal, Sala Contenciosa Administrativa, 25 de septiembre de 1961, Agencia Marítima Christophersen, La Ley, 105-723), otras veces se ha dicho que corresponden a una responsabilidad penal sui generis (Cámara Federal La Plata, 11 de septiembre de 1963, 114-9, Empresa Líneas Marítimas Argentinas), a una materia sancionatoria penal pero sin el rigorismo del derecho penal (Cámara Federal, Sala Contenciosa Administrativa, 29/3/65, Fleitas Pereyra, La Ley, 122-926), también se les ha reconocido carácter más retributivo que punitivo (Cámara Federal Paraná, 17 de septiembre de 1965, Parisi, La Ley, 119-616), y en ocasiones, que si bien tienen cierta sustancia penal, son administrativas o simplemente fiscales (Cámara Federal, Sala Contenciosa Administrativa, 27 de febrero de 1964, Eposto, La Ley, 116-511).

vigencia y análisis en cuanto a penas de infracciones penales en materia tributaria se refiere. Así lo sostienen Giuliani Fonrouge, Pérez de Ayala, Eusebio González García, Troya Jaramillo, Pérez Royo y Seoane Spiegelberg.¹⁷⁷ Pues innegablemente en la actualidad, la protección de los derechos de la Hacienda Pública se desarrolla también por medio de instituciones de carácter represivo o sancionador.¹⁷⁸

Esto, atado a la vigencia de un proceso judicial regulador y que hace aplicable el derecho penal procesal, tema que trataremos en el capítulo siguiente, en donde aquella relación jurídica procesal tiene varias características, entre ellas, en cuanto a su naturaleza como una relación jurídica autónoma.¹⁷⁹

En fin, hablar del derecho penal es dirigirnos a su misión y contenido, aquel que entiende que “al castigar el derecho la efectiva inobservancia de los valores de la conciencia jurídica, protege al mismo tiempo los bienes jurídicos a los que están referidos aquellos valores del acto”,¹⁸⁰ en esto, el derecho tributario penal es específico y particular,

¹⁷⁷ Giuliani Fonrouge considera en todo caso, que no obstante la reiterada declaración sobre el carácter especial de las sanciones fiscales y la inaplicabilidad de los principios del derecho criminal, confirmada en materia de prescripción, de responsabilidad de personas jurídicas, de extinción de la pena por muerte del infractor, de imputabilidad, la Corte Suprema admitió la conversión de la pena de multa en prisión. (Giuliani Fonrouge, “Derecho financiero”, 595). Pérez de Ayala y González han establecido que: bien se entiende que el dar con la verdadera naturaleza del hecho imponible, más que un instrumento de lucha contra el fraude a la ley tributaria constituye su finalidad última, porque precisamente de lo que se trata al calificar un hecho imponible, presuntamente fraudulento es dar con la verdadera naturaleza jurídica o económica del presupuesto de hecho realizado por las partes, a efectos de encajarlo en el hecho imponible que le es propio. Naturalmente, el problema está en saber cuál de las dos naturalezas –la configurada por los interesados o la develada por la Administración- es la verdadera. (Pérez de Ayala y González, *Curso de derecho tributario*, 339. José Luis Seoane Spiegelberg sostiene que han sido varias las posturas que se han defendido en torno al bien jurídico protegido en el delito fiscal: a) su configuración como un delito de falsedad, b) como delito contra el deber de colaboración de los contribuyentes, c) como delito contra la función tributaria, d) delito contra el patrimonio de la hacienda pública, e) el delito pluriofensivo, tesis esta última que sigue Martínez Pérez que señala que el delito trata de proteger en primera línea el erario público (tesis patrimonialista). (Seoane Spiegelberg, “El delito de defraudación tributaria”, 83). En último término, también Fernando Pérez Royo, menciona que la inclusión de los delitos contra la hacienda pública en el Código Penal constituye una singularidad de nuestro ordenamiento jurídico (se refiere al español), en comparación con otros continentales, en los que este tipo de ilícitos se confinan a leyes especiales. Con toda probabilidad las razones de esta particularidad se hallan en causas históricas, como la existencia en nuestro Código desde el siglo pasado de esa vieja reliquia de delito fiscal, aunque insertado entre las falsedades que fue determinante en la opción del legislador de 1997, el cual simplemente sustituyó el viejo y desusado tipo por otro con factura más moderna y con mayor vocación de aplicación práctica. Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario* (Madrid: Civitas, 1998), 288.

¹⁷⁸ *Ibíd.*, 287.

¹⁷⁹ Rafael Ortiz-Ortiz, *Teoría general del proceso* (Caracas: Frónesis, 2007), 452-3. Ya Calamandrei, Carnelutti y el mismo Chiovenda le adjudicaron a la relación jurídica procesal varias características, entre ellas, en cuanto a su naturaleza como una relación jurídica autónoma, por cuanto tiene vida propia y pública porque pertenece al derecho público y compleja porque está constituida por un núcleo de derechos y no solamente un solo derecho o una sola obligación, se trata de un conjunto de relaciones coordinadas a un fin común, que recoge en unidad todos los actos procesales.

¹⁸⁰ Hans Welzel, *Derecho penal alemán* (Chile: Jurídica de Chile, 1997), 2-3.

pues su misión se vincula a proteger el bien jurídico “hacienda pública,”¹⁸¹ lo que a la hora de precisar su contenido, se dice es, “el normal flujo de ingresos y egresos de la hacienda pública”,¹⁸² para garantizar el abastecimiento de los servicios públicos. Mientras la infracción penal toma en cuenta que el ordenamiento jurídico escoge y prohíbe, entre otras, “acciones en las cuales la voluntad de realización (dolo) está dirigida a la producción de una situación o un proceso (resultado) socialmente no deseado”,¹⁸³ lo cual aplica también en el caso de omisiones; sin embargo, en el delito tributario penal, en donde se involucra no solo el interés individual sino que tiene que ver con el colectivo, su finalidad se enfoca de manera especial, pues “las particularidades que han ido generando las posturas partidarias de la separación o autonomía de este tipo de delitos especiales en función de una supuesta necesidad de buscar soluciones diferentes, se presentan principalmente porque el derecho penal económico incluye en su objeto una cantidad de conductas que, al atentar contra el orden económico, generalmente son desplegadas en el ámbito de las empresas”,¹⁸⁴ esta ha hecho que el delito tributario penal, cuya expansión ha sido frecuente en los últimos años, dada la importancia de la participación del Estado, revise aristas muy particulares del derecho penal: como la participación asociativa, la responsabilidad de los asesores legales y contables, la responsabilidad penal de las personas jurídicas, entre otras. La sanción, en cuanto al problema del sentido: “la pena es un mal que se impone al autor por el hecho culpable. Se basa en el postulado de la retribución justa”,¹⁸⁵ la razón de ser del derecho determina el resultado de una acción u omisión dolosa, que provoca daño en los bienes protegidos socialmente; de manera especial, también en cuanto a la sanción tributaria penal, esta sirve “para fundamentar la tipicidad en la producción de un resultado patrimonial lesivo,”¹⁸⁶ en términos de economía.

Hasta aquí constan los fundamentos, o las razones intrínsecas del derecho tributario penal, de la infracción tributaria y de su sanción. A partir de ello,

¹⁸¹ Ricardo Thomas, *Régimen penal tributario y previsional*, Ley 23.771 (Buenos Aires: Ad-hoc, 1995), 24.

¹⁸² Carlos Chiara, *Ley penal tributaria y previsional* (Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 1997), 238.

¹⁸³ Welzel, *Derecho penal alemán*, 44.

¹⁸⁴ Carolina Robiglio, “Formas de participación de los delitos tributarios”, en *El delito fiscal. Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, 143.

¹⁸⁵ Welzel, *Derecho penal alemán*, 281.

¹⁸⁶ Sergio Seminara, “El delito de infidelidad en la gestión de los intermediarios financieros”, en *Temas de derecho penal económico, III Encuentro de Derecho Penal Económico* (Madrid: Trotta, 2004), 28-9.

indudablemente diremos que es necesario resaltar su individualidad y especificidad, se sitúa pues, el ilícito fiscal en un plano distinto del ilícito común, de manera que no son aplicables a su respecto los principios generales del Código Penal.¹⁸⁷

En resumen, podemos enfrentar los conceptos de legalidad tributaria y de legalidad penal en dos esferas distintas. La primera en el concepto de legalidad tributaria que significa que “no se puede crear, modificar o extinguir tributos sin ley” aunque en materia constitucional, en muchos Estados, la delegación para creación de dos tipos de tributos, como son las tasas y las contribuciones especiales, se entrega a los órganos seccionales autónomos; al igual que los aranceles de comercio exterior que se delegan al Jefe de Estado o Presidente de la República¹⁸⁸ —como es el caso del Ecuador—, además de matizarse este principio porque se deja en la esfera del órgano legislativo el establecimiento de los elementos esenciales del tributo (en lo que les corresponde y no se ha delegado) y se deja a aplicación de los órganos recaudadores la potestad de regular los elementos no esenciales o de contenido complementario del tributo, muchos de los cuales dan forma al régimen tributario. La segunda, en derecho penal, el principio de legalidad es restrictivo y limitativo de la actuación de quienes aplican las disposiciones legales.

La legalidad tributaria tiene que ver con la creación, modificación y extinción del tributo, reservado para el legislador y la ley; pero que no excluye la actividad discrecional a la administración tributaria, en relación con su facultad resolutoria y de efecto general para regular situaciones formales y de deberes de los sujetos pasivos. Por su parte, el principio de legalidad tributaria penal, está restringido a la acción del legislador y la ley, sin dejar acción reguladora alguna en manos de la administración tributaria, aun cuando funge de autoridad que impone una sanción en el derecho administrativo sancionador.

Otra duda surgirá a los estudiosos del derecho tributario, si queremos diferenciar también del principio de legalidad al principio de reserva legal tributaria, estudiado en líneas anteriores; veremos, de manera general, al primero como la aplicación formal de los tributos a la ley, pues sin ley no hay tributos, al igual que no hay infracción ni sanción; pero además supone la subordinación de la administración tributaria o de la administración de justicia, en su caso, a los postulados legales. En cambio que la reserva

¹⁸⁷ Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 630.

¹⁸⁸ Constitución de la República del Ecuador [2008], cap. cuarto “Régimen de Desarrollo” ([Quito]: Asamblea Nacional):54-55, Art. 301 y 305. El art. 305 señala que “La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva”.

legal se refiere a la aplicación formal de los tributos y al contenido de la ley en cuanto a los elementos constitutivos del tributo, pues no hay tributo sin ley.

Al matizar estas dos concepciones en una materia que amalgama las dos ciencias jurídicas, cual prima en el derecho tributario penal, —como también señala Villegas la ciencia del *derecho tributario penal* para revestir de mayor independencia a esta ciencia del derecho penal—, es acaso más restrictivo el principio de legalidad en materia tributaria penal, o más bien sigue las pautas del derecho tributario; diríamos más bien que, en este caso, en materia tributaria penal habrá que estar ceñido a los principios fundamentales del derecho penal común.

Quizás la práctica nos revierta la posición, en todo caso, en Ecuador, la falta de un análisis jurisprudencial en materia tributaria penal de tributos internos, no coadyuva a sostener este criterio; por lo que se deberá ajustar a lo que los tiempos nos aclaren corroborando, o no, esta tesis. Sin embargo, autores como Elio La Monte,¹⁸⁹ manifiestan que en materia penal debe leerse más restrictivo el principio de legalidad.

El principio de legalidad fue sin duda alguna, una primera limitación al poder punitivo del Estado. [...] Las teorías liberales y el mismo Estado liberal, que era su reflejo, han ido modificándose. Los derechos de los burgueses se fueron expandiendo hacia otras personas, La famosa lucha de clases, basada en la teoría marxista de la economía política, incorporó en el concepto de ciudadanía a los obreros. Posteriormente a los años, a partir de los años sesenta, con los movimientos de cambio (revolución cultural en Francia, movimiento feminista, movimiento de los derechos civiles, movimiento de los derechos de los niños, y, entre otros, los movimientos indígenas). [...] los derechos humanos son considerados como universales, independientes e interrelacionados (Viena, 1993). [...] Los derechos se han multiplicado en número y se han engrosado en contenido. El impacto de los derechos humanos en el derecho y en el Estado es enorme. Por un lado, la teoría del derecho se ha visto afectada por lo que se denomina ahora neo constitucionalismo, y el estado ahora se legitima solo si cumple con los objetivos que constan en los principios determinados en la parte dogmática que no son otros que los derechos humanos [...].¹⁹⁰

Tampoco en el derecho comparado se encuentra unanimidad sobre el tratamiento a la sanción en el fraude tributario, pues muchas legislaciones distan unas de las otras en cuanto a su tratamiento sociológico, así como jurídico. Palao Taboada, ejemplifica como en el derecho comparado el problema ha dado soluciones contrapuestas por ordenamientos que participan de una cultura, incluida la jurídica. “Así en algunos países el fraude a la ley se castiga penalmente con la mayor naturalidad, sin que se hayan

¹⁸⁹ La Monte, *Principios de derecho penal tributario*, 17-8.

¹⁹⁰ *Ibíd.*, 315-8.

suscitado los mismos reparos a la punibilidad a la ley que han hecho que en otros, entre los que figura España, se halla por lo general rechazado enérgicamente tal posibilidad”.¹⁹¹

En América Latina, la evasión tributaria es sancionada con penas que van desde las pecuniarias (multas o recargos), hasta la clausura del establecimiento o negocio; la suspensión de actividades; el decomiso; la incautación definitiva; la suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; la suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; la suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos; prisión; y reclusión menor ordinaria. En parangón, también el Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL) prevé en su sección cuarta (sanciones) del capítulo I (parte general) de su Título II (infracciones y sanciones), el tipo de sanciones susceptibles de aplicarse en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias previstas en el Modelo, así señala expresamente: “Art. 88.- Las sanciones aplicables son: 1º. Prisión; 2º. Multa; 3º. Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla; 4º. Clausura de establecimiento; 5º. Suspensión y destitución de cargos públicos; 6º. Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones; 7º. Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas; 8º. Cancelación de inscripción en registros públicos”.¹⁹²

Ahora mismo se discute en Ecuador sobre la racionalización del sistema punitivo en el derecho penal común, es diferente la situación en el Derecho Tributario Penal, en donde desde el año 2007, a propósito de la expedición de la Ley de Equidad Tributaria, se plantea en cambio un régimen penal punitivo en reacción frente a los altos índices de evasión tributaria que campean en Ecuador (*ver anexo 1. De la evasión tributaria en el Ecuador: Datos estadísticos desde el año 2006 al 2015*).

De la justificación de la sanción tributaria que hemos disertado hasta aquí, no es menos cierto que también debe rescatarse, la importancia que los límites y contrapesos del régimen punitivo tributario deben darse en un Estado constitucional de derechos, lo

¹⁹¹ Carlos Palao Taboada, “La punibilidad del fraude a la Ley”, en *Política Fiscal y Delitos contra la hacienda pública*, dirigido por Miguel Bajo Fernández y coordinado por Silvina Bacigalupo et. al. (Madrid: Universitaria Ramón Areces, 2007), 15. Señala también que “Este es destacadamente el caso de Francia, donde en caso de abuso del derecho, en el que se incluye el fraude a la ley, se impone, además del interés de demora, un recargo de naturaleza penal del 80 por 100 (art. 1729 del Código General de los Impuestos). Es digno de mención que dicho recargo supone una agravación del que se impone en el caso de declaración inexacta o incompleta, siempre que se demuestre la mala fe del interesado, que es solo del 40 por 100, y que es de la misma cuantía que el aplicable, en el supuesto de maniobras fraudulentas. Esto parece indicar que en la valoración del legislador francés el fraude a la ley denota una culpabilidad especialmente intensa. [...]”.

¹⁹² Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL).

cual no impide que se propugnen de manera dogmática y filosófica la aplicación de los principios constitucionales y legales que rigen para el régimen tributario penal.

En la CRE de 2008 el principio de legalidad penal se contempla en el art. 76 num. 3 cuando en el capítulo correspondiente a los derechos de protección se hace referencia al principio general en materia penal “que no hay delito ni pena sin ley”, esto es la máxima de, —*sine pena sine lege*— en donde nadie puede ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza, ni se le aplicará una sanción no prevista en la Constitución o en la ley pues solo se puede juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

La referencia que debemos dar al delito tributario debe ser no solo desde el punto de vista del derecho penal en general como del específico, sino considerando que dentro del ilícito tributario —término general— también se incluye la referencia a las infracciones que se juzgan en sede administrativa, verbigracia nos referimos a: las contravenciones y faltas reglamentarias, mismas que diferenciadas de los delitos tributarios —concepto que difiere de aquel— siguen el procedimiento y juzgamiento para su sanción conforme la ley tributaria; lo que nos hace pensar que estamos frente a un especialísimo derecho tributario penal.

La referencia constitucional de los principios del debido proceso penal, no solo contempla el conocimiento de los jueces de garantías penales o del juez tributario en investidura de aplicar sanciones tributarias —esto último como sucedía con la vigencia del Código de Procedimiento Penal, anterior del Código Integral Penal—, sino también en lo que corresponde al administrador tributario en sede administrativa juzgar y sancionar dos tipos de infracciones tributarias, como son las contravenciones y faltas reglamentarias. De esta manera, se unifica en materia del debido proceso, las garantías que este derecho supone, tanto en lo que respecta a las infracciones penales como a aquellas denominadas infracciones administrativas, en cuanto a la aplicación de los principios y presupuestos del derecho penal en general.

Tanto en las infracciones sancionadas judicialmente como aquellas sancionadas en sede administrativa, los principios de materia penal priman, con las particularidades, claro está, de las infracciones tributarias administrativas, en lo relativo a su concepción de que operan tan solo con la transgresión de la norma o del deber formal amparado por la norma tributaria. A diferencia del delito tributario en donde la tipificación y aplicación

de la norma restrictiva atañe a cada caso en particular y a la tipificación expresa de cada caso de violación de la norma.

Hay legislaciones como la argentina, por ejemplo, en donde —pese al principio de la unicidad jurisdiccional, supone la aplicación de las penas exclusivamente por el poder judicial— se permite que estas sean también impuestas por los órganos administrativos, como es el caso tributario por la administración tributaria, veamos cómo se sostiene el estado de la cuestión en esta premisa:

Por aplicación de un principio de rango constitucional, la pena solo puede ser impuesta por el poder judicial. Sin embargo la AFIP (administración tributaria de Argentina) está facultada para aplicar sanciones por imperio de la Ley 11683 (multas y clausura de establecimientos), habiendo admitido la Corte Suprema tal posibilidad a condición de la existencia de un recurso ante un órgano judicial, mediante el cual quien resulte afectado por una resolución del organismo fiscal que considere injusta o errónea, pueda impugnarla ante la justicia, con el objeto de que se repare el error o el defecto que lo lesiona, revocándola o reformándola.¹⁹³

En Ecuador superviven también estas dos normas de rango constitucional, aquella que faculta a juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente (art. 76, num. 3, Constitución del Ecuador) y aquella que proclama la unidad jurisdiccional, entendido como el presupuesto en donde ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución. (art. 68, num. 3, CRE). De igual manera que en el sistema argentino se presupone que, tanto la administración pública como la función judicial, conocen infracciones y las sancionan, dependiendo de aquellas calificadas como judiciales o administrativas, según su competencia.

En la jurisprudencia como en la doctrina, el principio de legalidad ha sido ampliamente tratado, Ferrajoli expone que el principio de estricta legalidad se propone como técnica legislativa específica dirigida a excluir, por arbitrarias y discriminatorias, las convenciones penales referidas no a hechos sino directamente a personas y, por tanto, con carácter constitutivo antes que regulativo de lo que es punible.¹⁹⁴ De esta manera, lo

¹⁹³ Soler, *Derecho tributario*, 334.

¹⁹⁴ Luigi, Ferrajoli, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal (Prólogo de Norberto Bobbio)* (Madrid: Trotta, 2001), 35. Señala Ferrajoli además “El sentido y el alcance garantista del convencionalismo penal reside precisamente en esta concepción al mismo tiempo nominalista y empírica de la desviación punible, que remite a las únicas acciones taxativamente denotadas por la ley excluyendo de ella cualquier configuración ontológica o, en todo caso, extralegal. *Auctoritas, non veritas facit legem* es la máxima que expresa este fundamento convencionalista del derecho penal moderno y a la vez el principio constitutivo del positivismo jurídico no es la verdad, la justicia, la moral ni la naturaleza, sino solo lo que con autoridad dice la ley lo que confiere a un fenómeno relevancia penal.

que se busca con el garantismo penal y la aplicación de la estricta legalidad es crear las reglas de comportamiento o prohibiciones —modalidad deóntica— que permitan que la ley no califique penalmente hipótesis determinadas, sino que sean efectivamente comportamientos empíricos específicos; para poder encasillar objetivamente el comportamiento humano en la norma típica de la infracción penal. Adicionalmente, con ello se busca establecer la culpabilidad cierta del sujeto imputable, siendo que la infracción está claramente establecida con reglas diáfanos que permitan subsumir no solo la conducta a la norma, sino también que precautelen el proceso de investigación del imputado para encasillar su conducta a la infracción; cumpliendo el fin próximo del derecho penal, de aplicar justicia para la víctima y el victimario, pero eliminando abusos y contrariedades.

El principio de legalidad, tan ampliamente tratado, cumple su finalidad y objetivo, que es buscar con objetividad la subsunción de la conducta a una norma penal. Para lo que, no solo los principios constitutivos del derecho tributario vienen a su auxilio, sino los mismos principios constitutivos del derecho penal son sus aliados, entre ellos el de derecho a la defensa y al debido proceso.¹⁹⁵

Zerpa¹⁹⁶ para hacer más pragmático el análisis del derecho al debido proceso en su relación con el principio de legalidad, supone como elementos creadores del proceso, los derechos subjetivos y adjetivos. Dentro del derecho subjetivo, contempla el *ius puniendi* y el derecho a la defensa; confrontando con el derecho de la acción y el *ius libertatis*, exponentes del derecho adjetivo, a saber:

Derechos subjetivos: 1. *ius puniendi* (derecho público a la sanción)
 2. derecho a la defensa

Derechos adjetivos: 1. derecho a la acción
 2. *ius libertatis* (presunción de inocencia)

¹⁹⁵ Ahora bien: ¿defensa de qué? La pregunta nos la hacemos en aras de propiciar una respuesta “desustantivada” de dicho derecho a la defensa. Explicemos la tesis: se tiende a considerar que la invocación del derecho a la defensa es en aras de la exclusiva defensa del accionado frente a la acción. Ello es desmerecer, no solamente el carácter contradictorio del proceso sino, fundamentalmente, su carácter acusatorio. Así, no debe perderse de vista la razón de ser del tipo de proceso que fundamentalmente tenemos y que se trata de ilustrar con la siguiente grafía, en la que se hace referencia al proceso penal [...] Ángel Zerpa A., “Igualdad procesal”, en *Teoría general del proceso* (Caracas: Frónesis, 2007), 286.

¹⁹⁶ *Ibíd.*

Es este derecho sustantivo el que se perfila en aporte, no solo al proceso, sino al derecho justo en su extensión, priorizando no solo su vigencia como aporte al derecho en general, sino en relación con los otros principios y normas, en especial al de legalidad.

2. El derecho tributario penal como ciencia autónoma

La naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de una extensa discusión doctrinal; de allí la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del derecho tributario penal. Esta disyuntiva parte del análisis de la autonomía, o no, del derecho tributario penal, o de la especificidad de la materia ubicada dentro del derecho tributario o derecho penal.

Villegas menciona que la infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.¹⁹⁷ El autor citado propugna el título y sus implicaciones del *derecho tributario penal*, privilegiando el carácter tributario a lo penal, para resaltar su particular importancia frente al derecho penal común. Sería incluso interesante mantener esta propuesta, a no ser por las resoluciones de la ex Corte Suprema de Justicia ecuatoriana, hoy CNJ, que en dos resoluciones postuló la aplicación del derecho penal y derecho procesal penal general (común) sobre las normas tributarias penales, incidiendo incluso que a inicios del siglo XXI, con la expedición del nuevo Código de Procedimiento Penal, se asigne competencia de los juicios penales tributarios a las Salas Penales de la entonces —Corte Suprema de Justicia (hoy Corte Nacional)—, antes que a la Sala de lo Fiscal o Contencioso Tributaria.

No está por demás traer a colación, incluso por los motivos alegados en este acápite, el contenido de la Resolución del 19 de septiembre de 2001, publicada en el Registro Oficial del 12 de octubre de 2001¹⁹⁸ que en su parte principal disponía que los

¹⁹⁷ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Astrea, 2005), 538.

¹⁹⁸ Mediante Resolución de aplicación obligatoria de la ex Corte Suprema de Justicia del 19 de septiembre de 2001 y publicada en el Registro Oficial del 12 de octubre de 2001, se resolvió:

Art. 1.- Para el juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros, a partir del 13 de julio de 2001 son aplicables las normas del Código de Procedimiento Penal, publicado en el RO 360 del 13 de enero de 2000. Respecto de los delitos cuyo juzgamiento se hubiere iniciado con anterioridad se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Penal de 1983.

Art. 2.- La administración tributaria, denunciará ante el Ministerio Público la infracción tributaria o aduanera debiendo el juez fiscal conocer y realizar los actos que en el Código de Procedimiento Penal corresponden a los jueces de lo penal, incluyendo la etapa intermedia; los tribunales distritales de lo fiscal, el juicio; las cortes superiores de la sede del juez fiscal respectivo, las apelaciones y los recursos de nulidad; y, las salas de lo penal de la Corte Suprema de Justicia, previo sorteo, los recursos de casación y de revisión en contra de las sentencias que expidan los tribunales distritales de lo fiscal.

jueces fiscales conocerían la etapa de sumario, los tribunales distritales de lo fiscal tenían competencia para conocer la etapa de juzgamiento y las Salas de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, los recursos al procedimiento tributario penal. Con ello se establecía una mixtura entre los jueces que, por así decirlo, conocían todo el proceso penal; una parte el juez especializado tributario, y en la etapa de alzada, el juez especializado penal.

A propósito de la reforma del proceso penal en Ecuador, vigente para el año 2001, al expedirse el Código de Procedimiento Penal publicado en el Suplemento del Registro Oficial 360, de 13 de enero de 2000,¹⁹⁹ en que se vuelve acusatorio el proceso penal y en donde “el sistema procesal diseñado con miras a obtener agilidad y eficiencia, que no es enteramente contradictorio, como tampoco es absolutamente acusatorio y oral, presenta algunas innovaciones”;²⁰⁰ los temas toman otra connotación, y en materia de competencia, también la CNJ se pronuncia a la luz del cambio en el proceso penal para que a partir del año 2009, “los tribunales distritales de lo fiscal tienen competencia para conocer y resolver las causas por delitos tributarios y aduaneros, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del art. 355 del COT, que tiene vigencia temporal para los fines establecidos en la Cuarta Disposición Transitoria del Código Orgánico de la Función Judicial (COFJ). [...]”.²⁰¹ Sin embargo, con la reforma del COFJ, publicada en el ROS 38 de 17 de julio de 2013, con la derogatoria del art. 355 del COT, la competencia se establece para los tribunales de garantías penales, el conocimiento y sanción de los delitos tributarios, y ya no para los tribunales contencioso tributarios a nivel nacional, ratificando la competencia del conocimiento de los delitos tributarios en la competencia penal.²⁰²

¹⁹⁹ Ecuador, Código de Procedimiento Penal, en RO, Suplemento 360 (13 de enero de 2000), art. 5.2. Señala este art.: “Contradictorio.- Las partes tendrán derecho a conocer y controvertir las pruebas. El juez resolverá con base a los argumentos y elementos de convicción aportados. El juez carecerá de iniciativa procesal”. “Art. 10.- Impulso oficial.- *El proceso penal será impulsado por la fiscal o el fiscal y la jueza o juez, sin perjuicio de gestión de parte*”. (Énfasis añadido) “Art. 33.- Ejercicio.- El ejercicio de la acción pública corresponde exclusivamente a la fiscal o el fiscal, sin necesidad de denuncia previa”.

²⁰⁰ Ricardo Vaca Andrade, *Comentarios al nuevo Código de Procedimiento Penal* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2000), I. Vaca Andrade además señala sobre la denuncia que en el art. 42 del CPP que regula la presentación de la denuncia encontramos una importante diferencia en relación con el CPP de 1983: ya que no es deber ni siquiera cívico el presentar una denuncia cuando se conoce del cometimiento de un delito, ahora pesquizable de oficio –de acción pública en el futuro-. En el texto legal encontramos que ahora se dice que la persona “puede presentar su denuncia ante el Fiscal competente [...] también constituye una innovación que las denuncias se podrán presentar ante los Fiscales para que sean ellos los que inicien las investigaciones que llevarán a establecer si se ha cometido o no un delito [...]” (Tomado de Comentarios del Código de Procedimiento Penal, 22-23).

²⁰¹ Ecuador, Resolución de la CNJ, Resolución s/n, publicada en el ROS 648, el 4 de agosto de 2009.

²⁰² Ecuador, Reforma al COFJ, Ley 00 publicada en el Suplemento del RO 38 de 17 de julio de 2013.- Disposición Transitoria.- Como consecuencia de la derogatoria del art. 355 del Código Tributario, contenida en el num. 2 de la Octava Disposición Reformatoria y Derogatoria del COFJ, el Consejo de la

Con la entrada en vigencia del COIP el 14 de agosto de 2014, el sistema se consolida, pues el conocimiento y sanción de los delitos tributarios son jurisdicción y competencia de los jueces especializados de lo penal, desde primera fase (jueces de garantías penales y tribunales de garantías penales) hasta la segunda fase (Sala Penal de las Cortes Provinciales) y el recurso de casación o revisión ante la Sala Especializada de lo Penal, Penal Militar, Penal Policial y Tránsito.

Una vez que se ha enfocado la problemática en Ecuador, es conveniente establecer los cuestionamientos que en el derecho comparado se han dado, a la luz de los mismos elementos contradictorios o que no se asimilan del derecho penal general, que dan una estructura autónoma al derecho tributario penal.

Podemos iniciar estableciendo la importancia de mencionar dos legislaciones independientes: el derecho tributario y el derecho penal, que para el caso se interrelacionan para dar forma al derecho tributario penal; de otro lado tenemos el derecho penal común y su relación con el derecho tributario penal, que es materia de este estudio. Complica analizar la dimensión del derecho tributario penal, relacionada de manera transversal con estas dos disciplinas, con particularidades especiales y de mucho desarrollo científico y doctrinario: el derecho penal y el derecho tributario.

A esto se suma que se deben tomar en cuenta ciertas particularidades del derecho tributario penal, como la existencia de haber situaciones no reguladas claramente en el ordenamiento jurídico que han traído más de una interpretación, como la aplicación de sanciones en casos de defraudación tributaria el inicio de la acción y la prescripción de las sanciones.

Vale recordar que el derecho tributario tuvo sus orígenes en el derecho administrativo, por lo que no podría deslindar su vinculación con el derecho administrativo, así se trate de las infracciones administrativas.

Es necesario replantear el nuevo esquema jurídico tributario en Ecuador, que si bien en los últimos años ha tenido avances prometedores en cuanto a administración de tributos, atención de trámites en sede administrativa, auditoría de escritorio y nuevos

Judicatura dispondrá la forma y plazo, en que deba operar la remisión de los expedientes, las causas por ilícitos tributarios y aduaneros que se encuentren para sustanciar la etapa del plenario y dictar sentencia en los Tribunales Distritales de lo Fiscal, por consiguiente, a los Tribunales Penales se les atribuye competencia para el conocimiento y resolución de estos procesos a fin de guardar armonía con lo dispuesto en el art. 219 del COFJ y por tratarse de delitos de acción pública.

sistemas de control en la recaudación de los impuestos, entre otras estrategias, obedecía a los principios recogidos en la anterior CPE 1998.²⁰³

Ahora, haremos también referencia a los postulados constitucionales de la CRE de 2008,²⁰⁴ cuyo cambio fundamental tiene que ver con la economía que obedece a lineamientos estructurales basados en el sistema social y solidario, en donde se reconoce

²⁰³ Constitución Política del Ecuador [1998], tít. III, “De los derechos, deberes y garantías”, cap. 2, “De los derechos civiles”, art. 23 y siguientes, [(Quito): Asamblea Nacional Constituyente, en RO 1 de 11 de agosto de 1998): 19. Se establecía en sus art.:

Art. 23, num. 3.- Derechos civiles:- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes: [...] 3. La igualdad ante la ley.

Art. 24, num. 17.- Garantías del debido proceso.- Para asegurar el debido proceso deberán observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia: [...]17. Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión [...].

Sobre la función pública:

Art. 120, inc. 2do.- El ejercicio de dignidades y funciones públicas constituye un servicio a la colectividad, que exigirá capacidad, honestidad y eficiencia.

Art- 124.- Derechos y obligaciones de los servidores públicos.- La administración pública se desarrollará de manera descentralizada y desconcentrada.

Sobre el sistema económico:

Art. 242.- La organización y el funcionamiento de la economía responderán a los principios de *eficiencia, solidaridad, sustentabilidad y calidad*, a fin de asegurar a los habitantes una existencia digna e iguales derechos y oportunidades para acceder al trabajo, a los bienes y servicios; y a la propiedad de los medios de producción.

Sobre el régimen tributario:

Art. 256.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios servirán como instrumento de política económica general. 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 del país. Art. 257.- Principio de reserva de ley.- Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

²⁰⁴ Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. II, “De los derechos”, cap. 1, “Principios de aplicación de los derechos”, cap. 8, “De los derechos de protección”; tít. 4, “Participación y organización del poder”, cap. 7, “Administración Pública”, art. 11.2, 75, 76.1 y 227, [(Quito): Asamblea Nacional Constituyente, en Registro Oficial 1 de 11 de agosto de 1998): 19. Se establecía en sus art.:

Sobre la administración pública:

Art. 227.- Principios de la administración pública.- La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.

Sobre los derechos:

Art. 11, num. 2.- Principios para el ejercicio de los derechos.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: [...] 2. Todas las personas son iguales gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades.

Art. 75.- Derecho al acceso gratuito a la justicia.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.

Art. 76, num. 1.- Garantías básicas del derecho al debido proceso.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes [...]

al ser humano como sujeto y fin, y que busca promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas; pero que pretende en el campo de la función pública y del papel del administrador de las finanzas públicas tomar en cuenta la modernidad en la atención de los servicios. Sin duda, el papel de la administración de los tributos es fundamental, lo hemos abordado, pero es necesario centrarnos en el punto esencial de este análisis y la situación de sustento básico del régimen sancionatorio en materia tributaria.

Para que exista un régimen sancionatorio uniforme que no afecte los derechos y garantías constitucionales de los administrados, es necesario establecer reglas claras a las que se enfrentarán los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, tomando en cuenta que el régimen jurídico tributario penal contenido en el COT, adolecía de vacíos, contradicciones y normas inexactas para la aplicación de los casos. Lo que se ha trasladado de igual manera en el COIP, que ahora recoge el delito de defraudación tributaria.

En la legislación vigente aún faltan lineamientos claros que hayan concretado casos de aplicación en el manejo del régimen sancionatorio penal, lo que ha tornado confuso el panorama en la aplicación de sanciones por parte de la administración tributaria. Si se plantean criterios fundamentales en la aplicación de sanciones, no solo se establecerá transparencia en la gestión de la administración, sino que se proporcionarán herramientas útiles que aseguren la aplicación efectiva de los derechos de los administrados.

En el COT se estableció en primer momento el régimen sustantivo de tipificación penal en el ámbito del delito tributario o defraudación, en el libro IV, desde el art. 342 al 347.²⁰⁵ Esta normativa determinó como facultad de todo contribuyente, presentar la denuncia sobre el cometimiento de cualquier infracción tributaria (falta reglamentaria o contravención o delito tributario), ante la propia administración tributaria, para realizar la

²⁰⁵ Ecuador, Código Orgánico Tributario, en ROS 38, de 14 de junio de 2005, art. 342. En su Libro IV del Ilícito Tributario, contiene el capítulo sobre la Defraudación Tributaria:

Art. 342.- Concepto.- *(Este art. fue derogado por la Disposición Derogatoria Décimo Novena de la Ley 0, publicada en el Suplemento del RO 180, de 10 de febrero de 2014 - COIP).*- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca 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 un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

investigación correspondiente, y la sanción si es pertinente en los casos de infracciones administrativas; o la denuncia penal ante la fiscalía, de tratarse de los delitos tipificados en el COT. En todo caso, en todo el libro IV del COT que iba desde el art. 301 al 364, se desarrolló todo el tema de ilícito tributario, en cuanto a derecho material, así como procesal, no solo en materia de delito tributario, sino en materia de infracciones administrativas.

Posteriormente, el COIP recogió en una sola compilación los delitos en donde se incluye el de defraudación tributaria, surgen con la misma vigencia de esta norma, desde agosto de 2014, las mismas inquietudes sobre la aplicación del delito tributario.²⁰⁶ Esto nos plantea como estado de la cuestión: ¿qué categoría cumple el derecho tributario penal, si es parte del derecho penal, o parte del derecho tributario, o parte del derecho administrativo? Problemática que la abordaremos seguidamente, sin dejar de resaltar su importancia, en la medida en que su ubicación científica determinará los principios, valores y normas aplicar, dependiendo de si es parte del derecho penal, si es parte del derecho tributario, o si es parte del derecho administrativo.

2.1. Teorías sobre la ubicación, según la naturaleza del Derecho Tributario

Penal

Analizar la problemática de la ubicación del derecho tributario penal es llegar a las entrañas de la naturaleza misma de este, puesto que a pesar de que el derecho penal así como el derecho tributario están en la esfera pública; hay diferencias irreconciliables en su naturaleza y en el desarrollo que cada una de estas ciencias ha tenido en el tiempo y en el espacio. El derecho penal, en su caso, ha tenido más desarrollo en cuanto al derecho individual de la víctima o del victimario, a diferencia del derecho tributario que preconiza el interés público y la generación de ingresos para el sustento de los servicios públicos; otro tema interesante de análisis es su propio origen, el primero como parte del derecho social que se desarrolla en el siglo XX en sus décadas últimas, y el otro como parte del derecho económico que se desarrolla en el siglo XXI, en estas décadas iniciales al menos; aun cuando hay quienes preconizan la categoría más general o universal de este. García Novoa señala que es conveniente referirnos a la “internacionalización del

²⁰⁶ Ecuador, Código Orgánico Integral Penal, en ROS 180, del 10 de febrero de 2014, art. 298. En su Disposición Final establece que entrará en vigencia en 180 días desde su publicación.

fenómeno tributario”,²⁰⁷ ya que hoy nos enfrentamos a un derecho tributario internacional integrado por las normas internas de los distintos estados con trascendencia internacional; lo que indudablemente nos presenta a un derecho tributario más generalizado y globalizado. García Vizcaíno manifestaba que “la ubicación científica de la rama del derecho tributario penal adquiere gran importancia, en especial, en países federales como el nuestro (Argentina) en el cual es atribución del Congreso Nacional dictar el CP. Por ende si decimos que se encuadra dentro del derecho penal común, solo el Congreso de la Nación está autorizado para dictar las normas jurídicas que conforman dicha rama. Si sostenemos, por el contrario, que pese a la naturaleza penal de sus disposiciones se halla dentro del derecho tributario, pueden las provincias normar su régimen propio (art. 121 CN)”.²⁰⁸

Su ubicación científica será de extrema importancia para enfocar sus principios y valores, pero también sus normas y reglas, en el caso ecuatoriano.

Es necesario conocer no solo la ubicación científica del nuevo derecho tributario penal, sino también ubicar científicamente el delito tributario penal. Para ello es preciso disertar sobre el derecho penal económico desde el siglo XIX, que fue desarrollado y estudiado en las postrimerías del siglo XX, en las aulas de estudio como en la doctrina. Es que la preocupación central del pensamiento penal moderno ha sido la reformulación de la teoría del delito, estableciendo sus elementos constitutivos y sus características fundamentales. En palabras de Albán Gómez, las diversas escuelas y tendencias han formulado sus respectivos esquemas, que han estado sometidos a permanentes y agitados debates que, de ninguna manera, se pueden considerar concluidos.²⁰⁹ Hendler sostenía sobre el derecho penal económico que: “en el terreno de la dogmática jurídico-penal la cuestión de la definición y deslinde de los delitos económicos, está fundamentalmente centrada alrededor del concepto de bienes jurídicos *supraindividuales o colectivos*”.²¹⁰

Ambos autores citados, tanto Hendler como Albán Gómez, en el desarrollo del derecho penal económico en Ecuador, delinearon los cambios no solo del derecho penal

²⁰⁷ César García Novoa, “Forma y sustancia en los convenios de doble imposición internacional”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, coord. Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres (Buenos Aires: Abaco de Rodolfo Depalma, 2005), 631-2.

²⁰⁸ Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario*, t. II, Parte General, Derecho Tributario Penal (Buenos Aires: Depalma, 1997), 240.

²⁰⁹ Ernesto Albán Gómez, *Derecho penal ecuatoriano. Parte general* (Quito: Colección Profesional Ecuatoriana, 2011), 63.

²¹⁰ Edmundo S. Hendler, “Una aproximación al tema de los delitos económicos”, Separata en la Revista Jurídica de Buenos Aires (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1999), 113.

mutuo proprio, sino a la luz de las nuevas formas de tipología penal creadas a partir del nuevo derecho penal económico, que demandaba frente a la economía crítica del Ecuador, perjudicada por las malas prácticas y la desidia del Estado, la intervención del Estado adecuada con la aplicación de su potestad de sancionar. Es menester, entonces analizar esa dimensión y sus efectos, pues nada puede resaltar más que la garantía y respeto de los derechos individuales sumados en conjunto, en una labor adecuada de persecución de las nuevas formas delictuales implementadas por el derecho penal, y específicamente por el Derecho Tributario Penal.

Hay varios temas discutibles en la ciencia del Derecho Tributario Penal como el concepto del bien jurídico protegido, tema que se tratará más adelante, no obstante era necesario señalar los puntos de discusión que hacen que el estudio se vuelva más conflictivo o individual, tratándose del Derecho Tributario Penal, cuya discusión en el ámbito del derecho penal general se debate. Hay quienes opinan que no se puede hablar de bienes jurídicos protegidos *colectivos* sino solo de bienes *individuales*, porque la protección de los derechos se da, en tanto y en cuanto, afecten a la naturaleza humana. Cosa que es discutible en la actualidad, en donde se discute el derecho moral de la Pachamama, o de la reivindicación del medio ambiente, de los derechos colectivos o ancestrales de los pueblos, y ¿por qué no? de los derechos colectivos de la sociedad, a que se satisfagan los servicios públicos por parte del Estado al que pertenecen.

Varios son los autores que han opinado sobre la ubicación científica del derecho tributario penal, muchos de ellos han iniciado su análisis, dependiendo de si la tipificación de las infracciones tributarias se encuentran en el Código Penal, en el Código Tributario o en una Ley especial; además han tratado los casos de doctrina y jurisprudencia, tomando en cuenta según los casos concretos, si los tribunales de justicia han optado por aplicar los principios generales del derecho penal o no. Sobre ello, analizaremos detenidamente cada una de estas teorías, a saber:

Teoría penalista

Para iniciar es necesario plantear los problemas encontrados en la ubicación científica del derecho tributario penal que obedecen al origen del por qué analizar su ubicación. De ello derivan varias dudas sobre el tema, planteando en primer lugar, si para efecto de las infracciones tributarias se debe aplicar en *stricto sensu* los principios de derecho tributario penal o, caso contrario, se deben aplicar los principios del derecho penal común, siempre que no vayan en contra de los principios establecidos en las leyes

especiales. En ambos casos se está dentro de la teoría penalista, pero el problema se da en la distinción de varias tendencias de esta teoría, desde las más absolutas hasta las más relativistas.

Surgió en Alemania a fines del siglo XIX, frente al debilitamiento de la moral fiscal y como reacción ante la teoría que consideraba a los fraudes de índole fiscal como infracciones de una categoría especial, sujetas al mismo régimen de contravenciones de policía.²¹¹ Analizando desde la *teoría absolutista* de considerar *per se* el derecho penal unitario sin distinciones, como la Escuela Alemana en donde varios autores han considerado la teoría penalista como su realidad inexorable. La teoría alemana consideró que las infracciones fiscales corresponden al derecho penal común por identidad de principios jurídicos reguladores y del bien jurídico tutelado, en razón de que en ambos casos el legislador buscaba restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger los intereses superiores de índole moral, que las infracciones fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio del Estado y de la comunidad, de naturaleza análoga a los del derecho penal común y que el infractor fiscal trata de dilucidar una disminución de su riqueza, de modo que lo impulsan los mismo móviles que justifican las penalidades ordinarias.²¹²

En la Escuela Italiana de la teoría absolutista bajo la misma concepción de todo en un mismo derecho, señalan que el derecho tributario penal forma parte del derecho penal común, negándose a distinguir entre penal y administrativo.²¹³

De igual manera, en la Escuela Española de la teoría absolutista que propaga la unidad del derecho penal, varios autores han calificado al derecho tributario penal dentro del derecho penal común, predominando esta tendencia incluso en la actualidad. Así Sáinz de Bujanda “se pronunció por la naturaleza criminal de la infracción tributaria, destacando que la única diferencia entre las infracciones contenidas en el código penal y

²¹¹ García Vizcaíno, *Derecho tributario*, 242. García manifiesta que los autores de esta posición Schwaiger, Meyer, Wagner, Von Bar, etc., sostenían que la represión de las infracciones fiscales pertenecía al derecho penal ordinario, y sus principales postulados eran los siguientes: a) Tanto el legislador fiscal como el penal persiguen el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción de los individuos en aras del bien público y proteger intereses superiores del orden moral. b) Los ilícitos tributarios constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, dado que los ingresos por tributos corresponden a la fortuna de la comunidad. c) El infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital y renta) — antes que perturbar los mismos móviles de las penalidades ordinarias—.

²¹² Horacio García Belsunce, *Derecho tributario penal* (Buenos Aires: Depalma, 1985), 3-8. Autores de la teoría alemana son Schwaiger, Meyer y Wagner que consideraron dentro del sistema absolutista de considerar todo dentro del derecho.

²¹³ Maliverni, *Principii di diritto penale tributario* (Padova: CEDAM, 1962), 5.

las otras leyes es de tipo formal”.²¹⁴ Así, el autor señala que la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad que el ordenamiento sanciona con una pena, logrando una similitud entre estas clases de infracciones.

Lo que se pretende con esta tendencia es recalcar la unidad del derecho penal, estableciendo como parte de este al derecho tributario penal.

En América Latina, autores como Aftalión en Argentina, son más radicales aún en el mantenimiento de la unidad del derecho penal, pues niegan categóricamente la autonomía del derecho tributario penal y administrativo. Incluso pretenden que el derecho penal “rompa amarras con el derecho penal administrativo, excluyendo toda aplicación subsidiaria, por la cual sostiene que en vez de magnificarse las diferencias debe tratar de reducírselas a sus mínimas expresiones”.²¹⁵

Oswaldo Soler,²¹⁶ en cambio, no se pronuncia taxativamente sobre la unicidad del derecho penal común, sin embargo, en sus obras, al tratar de las infracciones tributarias o de multas las califica de penales. Aunque se debe admitir la existencia del derecho tributario penal eso no implica que se aleje de los principios del derecho penal común o especial.

Jiménez de Asúa plantea la crítica a la atomización del derecho y, en línea con la unicidad del derecho penal, enarbola la existencia de leyes penales especiales que, a pesar de su especificidad, no se separan del derecho penal común. El autor considera que “las fuentes de conocimiento y producción del derecho penal que no están unificadas, en nada

²¹⁴ Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho (Fragmentos)*, en selección de textos e introducción de Luis María Cazorla (Madrid: CEPC, 1962), 82-3. Sáinz de Bujanda señala además que las consideraciones que preceden ponen de relieve la unidad del derecho penal y, consiguientemente, la unidad del concepto de infracción penal. Todas las infracciones tributarias son, por tanto, una especie de infracciones penales. Las únicas diferencias que las separan de estas últimas, cuando se contemplan en el sentido específico o restringido de infracciones (comprendidas en el Código Penal, consisten, fundamentalmente, en que la aplicación de las sanciones tributarias se lleva a cabo por los órganos de la Administración, en el ejercicio de funciones jurisdiccionales, en tanto que las infracciones criminales stricto sensu se califican y sancionan por los órganos del poder judicial. Hay autores como Rocco, Massari, Battaglini y Grispigni que se manifiestan abiertamente a favor de la inclusión dentro del ilícito penal común del ilícito tributario. En la misma línea encontramos a autores como Tesoro, Ingrosso, Spinelli y Giorgetti. Dus, por ejemplo, que en su intento de plantear una teoría general del ilícito tributario, encuadró la materia al de la doctrina penal, rechazando abiertamente la tendencia civilista y administrativa. Otros como Maliverni, consideran que el derecho penal tributario forma parte del derecho penal común, negándose a distinguir entre penal y administrativo.

²¹⁵ Enrique Aftalión, *El derecho penal administrativo en la jurisprudencia de la Corte Suprema* (Buenos Aires: La Ley), 143.

²¹⁶ Soler, *Derecho tributario*, 137-8.

afecta a su unidad y objeto”.²¹⁷ Este autor, al hacer análisis de un fallo de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán de 1946, que sostiene que las sanciones fiscales reprimen infracciones que violentan bienes jurídicos protegidos no por la sociedad sino por la administración, critica la tendencia de la separación del derecho tributario penal del derecho penal en general. La unicidad del derecho penal es pregonada por este autor.

Manzini, por su parte, adiciona a esta tendencia la similitud del análisis de la infracción tributaria y penal, pues al suponer una violación a las disposiciones de la administración, se establece una sanción frente a la infracción, lo que compromete el respeto a la administración pública. De esta manera se halla similitud a cualquier infracción penal. Dicho autor considera además que “es penal toda ley que impone una disminución de bienes jurídicos como sanción de una infracción legal, y por ello puede considerarse que la Ley Tributaria Fiscal es de carácter penal”.²¹⁸

Como advertimos, la tendencia de algunos teóricos es insistir en la prevalencia de los principios penales de derecho penal común en la aplicación de las acciones y penas para el ilícito tributario.

Si citamos a Hensel, veremos cómo profundiza, incluso más, la teoría penalista, pues él considera que no hay una diferencia entre la pena del delito criminal y la del delito tributario. Para él, la infracción tributaria no deja de ser un daño a la colectividad, y de esta forma la ley sanciona sea con pena pecuniaria o, si hay la intención del no pago de impuestos, con pena de privación de la libertad, lo que es similar a los delitos que establece el derecho penal común.²¹⁹

Este autor no descuida el análisis de la objetividad de la infracción tributaria, porque en ciertos casos prescinde del elemento de la culpa, sin perder su condición de ilícito; y sostiene que hay una falta de diferenciación de la pena criminal con la pena de la infracción tributaria, cuando en el ámbito tributario las penas no dependen de la medida del daño producido al Estado. Luego, sostiene que las normas especiales del derecho financiero no son incompatibles con la aplicación simultánea del derecho penal común, por lo que bien podría someter ciertos casos de fraude al mismo régimen de las defraudaciones ordinarias.²²⁰

²¹⁷ Jiménez de Asúa, *Tratado de derecho penal*, 38.

²¹⁸ García Belsunce, *Derecho tributario penal*, 9.

²¹⁹ Hensel, *Diritto tributario*, 309.

²²⁰ *Ibíd.*, 5. Rheinfeld sostiene que las normas especiales del derecho financiero no son incompatibles con la aplicación simultánea del derecho penal común.

Si resumimos todo lo revisado y puntualizado por los autores citados, desde Europa hasta llegar a América Latina, se busca resaltar que la importancia de que los principios generales del derecho penal recobren su fuerza y su vigencia es la característica de esta teoría, que pretende rescatar el derecho penal común y no atomizarlo con grandes diferencias con el derecho penal tributario y otras ramas, que son más que apéndices del derecho penal común. El derecho penal tributario no viene a ser sino una parte del derecho penal especial, “al que son aplicables los principios del derecho penal común, respetando la especificidad de la rama de que se trate”.²²¹

En esta teoría penalista, se destaca la similitud que se encuentra del derecho tributario penal con el derecho penal común, que incluso revierte cualquier análisis de contraste ante la avasalladora relación directa de estas dos ramas.

Teoría administrativista

El tema de discusión ahora se establece en el cuestionamiento, si el derecho tributario penal deriva del derecho administrativo, como históricamente se dio; diremos también que el tema sancionador se deriva del principio sancionador y de la potestad sancionadora de la administración pública. Esta teoría nació en Alemania como reacción contra la doctrina penalista, propugnando un derecho penal administrativo que, posteriormente derivó en el llamado derecho penal económico. James Goldschmidt sostiene la tendencia administrativa en Alemania.²²² García Belsunce, sobre el tema señala que: “el derecho penal administrativo solo intenta eliminar obstáculos que se oponen a la realización del bien público”.²²³

El desarrollo del derecho tributario es reciente en relación con las otras ciencias del saber, puesto que durante el siglo XIX resultaba inconcebible establecer tributos para el pago de servicios, existía repudio de la intervención estatal histórica porque campeaba la tesis liberal históricamente. La participación del Estado debía ser mínima y es el mercado quien intervenía con todas sus prerrogativas y funcionalidades, primando las leyes de libre oferta y demanda, así como la participación e iniciativa privada frente a la

²²¹ García Belsunce, *Derecho tributario penal*, 7.

²²² James Goldschmidt, *La teoría del derecho penal administrativo y sus críticas* (Alemania, La Ley, 74), 844.

²²³ García Vizcaíno, *Derecho tributario*, 242-4. García señala que: Según James Goldschmidt, a quien se menciona como creador de tal doctrina (refiriéndose a la teoría administrativista del derecho tributario penal), el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violaciones de deberes morales, en tanto que el derecho penal administrativo solo intenta eliminar obstáculos que se oponen a la realización del bien público.

gestión pública del Estado. Adam Smith²²⁴ en su teoría de política macroeconómica introduce los criterios que: los beneficios, salarios y rentas son las fuentes principales de los ingresos individuales y, que el Estado no debe actuar ni intervenir en la economía, presupuestos del Estado liberal, *laissez faire et laissez passer*, o dejar hacer, dejar pasar. En este Estado liberal es inconcebible una participación activa del Estado, por lo que la teoría fiscal no cobra fuerzas. Los servicios públicos no tenían, en las épocas pasadas, la dimensión y preponderancia de la época actual, el Estado es un mirador de los eventos del mercado, cada vez más participativo, pero, hoy por hoy, antes que un regulador de mercado, se transforma en el prestador de los servicios públicos de calidad y de manera general para toda la ciudadanía, servicios públicos que hoy toman preponderancia, además de los clásicos de salud, trabajo, educación, se adicionan: la seguridad ciudadana, el derecho a un medio ambiente sano y a una vida de calidad e igualitaria en beneficios.

Es en el siglo XX, en donde la concepción del Estado liberal radical se afina con mesura a las nuevas tendencias ideológicas de participación del Estado en ciertas ramas productivas y en la satisfacción de las necesidades insatisfechas de todos los ciudadanos, con un postulado de Estado de bienestar y Estado protector de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Es entonces, donde la Teoría Fiscal toma fuerza e independencia del derecho administrativo, del cual surge y del cual ciertas tendencias de antaño aún lo relacionaban con esta ciencia. La teoría marginalista austriaca participa de la intervención del Estado en la economía, requiriendo de recursos para financiar los gastos; las necesidades de la ciudadanía, como resultado de la suma de varias necesidades individuales, toman importancia según la urgencia o apremio de dichas necesidades. Asimismo, en la medida en que dichas necesidades particulares son satisfechas por su propia renta disponible, forman utilidades marginales ponderadas entre todas las necesidades satisfechas.²²⁵

En el siglo XXI, el enfoque es más humanista que racional, pues la tendencia del neoliberalismo se franquea con una dosis de socialismo. Es la prominencia del respeto del hombre, pero dentro de su hábitat y dentro de su entorno social. Con esta visión, de participación estatal, exclusivamente en la búsqueda de un aparato estatal protector de los derechos y garantías de todos y del individuo a la vez, la tendencia administrativista es peculiar. Es que se busca con ella que el Estado deje de ser un proveedor de subsidios de

²²⁴ Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 4.

²²⁵ *Ibíd.*, 13.

recursos económicos solamente, o deje de ser un mero espectador del mercado, para transformarse en un artífice permanente de la búsqueda del quehacer humano en la obtención de servicios públicos de calidad y en el ejercicio estatal permanente de la búsqueda del bien común. Es que la influencia de los cambios del mundo contemporáneo, en las reformas constitucionales de América Latina, por la desterritorialización y desnacionalización de los Estados en el mundo —como los ha conceptualizado Alessy—²²⁶ han hecho posibles cambios fundamentales en la estructura de los Estados y en su conformación organizativa; precautelando la incorporación de los derechos humanos constantes en los tratados internacionales en las propias constituciones de los países, así como acercando el Estado a la participación ciudadana deliberante.

Retoma entonces gran importancia la naturaleza administrativista del derecho tributario penal, en donde la administración pública cumple un papel que protagoniza ese ejercicio, no solo que se revitaliza su facultad de denunciar y promover la investigación fiscal, sino que además cumple con el ejercicio de la investigación de las infracciones tributarias. En el caso del Ecuador, así se concebía en el Código Tributario vigente hasta el año 2005²²⁷ al ejercicio de la administración tributaria, antes del ejercicio acusatorio de la denuncia penal.

²²⁶ Robert Alexy, “Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad”, en *El canon neoconstitucional*, eds. Miguel Carbonell y García Jaramillo (Bogotá: UEC, 2010), 97.

²²⁷ Ecuador, Código Orgánico Tributario, en ROS 958 de 23 de diciembre de 1975. El Código Orgánico Tributario vigente hasta la Codificación del año 2005, señalaba: Sobre la jurisdicción y competencia en caso de delitos:

art. 395.- Jueces de derecho.- Para el juzgamiento de los delitos aduaneros y tributarios, el Juez Fiscal sustanciará la fase sumarial y los tribunales distritales de lo fiscal la fase plenaria. Para el juzgamiento de estos delitos se observarán las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en el Código Tributario o de las leyes tributarias especiales, en su caso. (*Este art. fue eliminado y reformado por la Codificación del Código Orgánico Tributario, Codificación 2005-09 publicada en el Suplemento del RO 38, de 14 de junio de 2005*).

Sobre la denuncia:

Art. 407.- Concepto.- Denuncia es la información de cualquiera persona a una autoridad competente, relativa a la realización o preparación de una infracción tributaria. (*Este art. fue eliminado y reformado por la Codificación del Código Orgánico Tributario, Codificación 2005-09 publicada en el Suplemento del RO 38, de 14 de junio de 2005*).

Art. 408.- Carácter y requisitos.- Toda denuncia de infracción tributaria tendrá carácter reservado. Se hará verbalmente o por escrito, personalmente o por procurador especial, ante las autoridades administrativas que tienen competencia para conocer de los reclamos de los contribuyentes, y contendrá los siguientes requisitos: 1. Nombres y apellidos del denunciante, y los datos de identificación; 2. La relación circunstanciada del hecho denunciado, con expresión del lugar, tiempo o modo en que se ha realizado o se pretende cometerlo; 3. Los nombres de los autores, cómplices y encubridores si se los conoce, o su designación, así como los de las personas que puedan tener conocimiento de la infracción; y, 4. Las demás indicaciones y circunstancias que puedan conducir a la comprobación de la existencia de la infracción y de la determinación de las personas responsables [...]. (*Este art. fue eliminado y reformado por la Codificación del Código Orgánico Tributario, Codificación 2005-09 publicada en el Suplemento del RO 38, de 14 de junio de 2005*).

Además del protagonismo que adopta la administración pública en la acusación e investigación de las infracciones penales tributarias, debemos añadir que hay otras distinciones. Verbigracia, para la teoría conocida con la denominación de “administrativa”, el bien jurídico tutelado por el régimen represivo tributario, es distinto cualitativamente del protegido por el derecho penal común; mientras este busca la protección de los derechos de los individuos, el derecho tributario penal persigue el propósito de proteger un interés público, el del Estado.²²⁸

El fin del derecho tributario penal está ligado al objetivo final del derecho administrativo, las prerrogativas y funcionalidad de este derecho se vinculan a la finalidad del derecho penal; dejando un abismo de diferencia con el derecho penal común y sus postulados de primigenia iniciación. Oswaldo Soler, verbigracia, sostenía el carácter administrativo del derecho tributario penal, al señalar que:

El carácter administrativo —de las teorías administrativas— es basado en las características y efectos de la pena que no busca disminuir —en criterio de dicha doctrina— un bien jurídico del transgresor (como en el derecho penal común), sino indemnizar al fisco, por la infracción cometida. Se sostiene también que la naturaleza administrativa viene dada por ser la administración pública quien juzga y aplica las sanciones (sin perjuicio de los ulteriores recursos judiciales) mientras que en el derecho penal común es la competencia de la jurisdicción judicial.²²⁹

Con esta teoría se hace énfasis en el análisis administrativo y el de su esencia en el campo tributario penal. Esta caracterización fue ampliamente conocida en los años noventa e inicios de 2000, en el caso del Ecuador al menos, en donde el ensanchamiento de las facultades y atribuciones de la administración tributaria realzan su protagonismo en la investigación, acusación y persecución de las infracciones tributarias, no solo de las de índole administrativa, sino también penal, como se ha expuesto en líneas anteriores. En Ecuador debemos decir que cada vez ese ensanchamiento de la actividad administrativa pública se plasma en todas las materias, desde la tributaria, hasta la

Art. 411.- Derechos del denunciante.- Salvo que se disponga en leyes especiales; el denunciante tendrá derecho a participar en el 15% de la mayor recaudación que se obtenga por efecto de la denuncia y siempre que la ocultación o evasión hubiere sido descubierta en virtud de ella, sin que haya precedido ninguna acta de investigación anterior por parte de los organismos administrativos; y el 30% de las penas pecuniarias que se impusieren, así como igual porcentaje del producto del remate de los bienes decomisados [...] (*Este art. fue derogado por el art. 61 de la Ley 2000-41 publicada en el Suplemento del RO 325 de 14 de mayo de 2001*).

²²⁸ Soler, *Derecho tributario*, 325-6.

²²⁹ *Ibíd.*, 326.

sancionatoria administrativa no tributaria, societaria, financiera e incluso de seguridad social.²³⁰

Teoría tributarista

Para empezar, introduciremos la premisa ya aceptada de la autonomía del derecho tributario para, tomando sus particularidades, entender la teoría que también particulariza al derecho tributario penal.

Entre los teóricos que sostienen que el Derecho Tributario Penal es parte del derecho tributario está el profesor argentino Guiliani Fonrouge, uno de los pilares en la formación del derecho tributario latinoamericano y uno de los creadores del Modelo de

²³⁰ La actividad administrativa ensanchadora del Estado se ve en ciertas normas de nuestra normativa vigente, entre otras:

Ecuador, Código Orgánico Tributario, Codificación 2005-09, en el Suplemento del RO 38 (Quito, 14 de junio de 2005): Art. 355.- Competencia.- (Reformado por el art. 41 de la Ley s/n, RO 242-3S, 29 de diciembre de 2007 y por la Disposición Reformatoria Octava, num. 2, de la Ley s/n, RO 544-S, 9-III-2009).- Las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias serán impuestas por la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas.

Ecuador, Ley de Compañías, Codificación s/n, en el RO 312 (5 de noviembre de 1999): Art. 18.- La Superintendencia de Compañías organizará, bajo su responsabilidad, un registro de sociedades, teniendo como base las copias que, según la reglamentación que expida para el efecto, estarán obligados a proporcionar los funcionarios que tengan a su cargo el Registro Mercantil. [...] Las copias que los funcionarios antedichos deben remitir a la Superintendencia para los efectos de conformación del registro no causarán derecho o gravamen alguno. En el Reglamento que expida la Superintendencia de Compañías se señalarán las sanciones de multa que podrá imponer a los funcionarios a los que se refieren los incisos anteriores, en caso de incumplimiento de las obligaciones que en dicho reglamento se prescriban. La Superintendencia de Compañías vigilará la prontitud del despacho y la correcta percepción de derechos por tales funcionarios, en la inscripción de todos los actos relativos a las compañías sujetas a su control. La multa no podrá exceder del monto fijado en el art. 457 de esta Ley. De producirse reincidencia el Superintendente podrá solicitar al Consejo de la Judicatura la destitución del funcionario. (Este artículo fue reformado por Ley 0, publicada en ROS 544, de 9 de marzo de 2009).

Ecuador, Ley Orgánica de Telecomunicaciones, Ley 0, en el ROS 439 (18 de febrero de 2015): Art. 126.- Cuando se presuma la comisión de cualquiera de las infracciones establecidas en esta Ley, el Organismo Desconcentrado de la Agencia de Regulación y Control de las Telecomunicaciones emitirá el acto de apertura del procedimiento sancionador. Dicho acto deberá indicar (i) los hechos que presuntamente constituyen la infracción (ii) la tipificación de las infracciones de las que se trate y las disposiciones presuntamente vulneradas (iii) las posibles sanciones que procederían en caso de comprobarse su existencia, así como (iv) el plazo para formular los descargos. En este acto de apertura, se deberá adjuntar el informe técnico-jurídico que sustente el mismo.

Ecuador, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública, Ley 1, en el Suplemento del RO 395 (04 de agosto de 2008): Art. 19.- Causales de Suspensión del RUP.- Son causales de suspensión temporal del Proveedor en el RUP: 1. Ser declarado contratista incumplido o adjudicatario fallido, durante el tiempo de cinco (5) años y tres (3) años, respectivamente, contados a partir de la notificación de la resolución de terminación unilateral del contrato o de la resolución con la que se declare adjudicatario fallido; 2. No actualizar la información requerida para su registro por el Instituto Nacional de Contratación Pública, suspensión que se mantendrá hasta que se realice la actualización correspondiente; y, 3. Haber sido inhabilitado de conformidad a lo previsto en los incisos segundo y tercero del art. 100 de esta Ley. Una vez superadas las causas o los tiempos de sanción previstos en los num. anteriores, el Instituto Nacional de Contratación Pública rehabilitará al proveedor de forma automática y sin más trámite. Es causa de suspensión definitiva de un proveedor en el RUP haber entregado para su registro información adulterada, siempre que dicha situación haya sido declarada en sentencia ejecutoriada de última instancia.

Código Tributario Latinoamericano, piedra fundamental en la formación del régimen tributario en Ecuador; en vista de que sus dogmas y preceptos fueron introducidos en nuestra legislación, en particular en la expedición del Código Tributario publicado en el Suplemento del Registro Oficial 958 del 23 de diciembre de 1975. Enmarcado dentro de la teoría tributarista, Guiliani Fonrouge afirma que:

Concibe al derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícito-fiscal. En consecuencia todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal. Como consecuencia de esta teoría el autor citado sostiene que —no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho criminal— “*su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas*”.²³¹ (Énfasis añadido)

Con este pensamiento bien elaborado, se esboza con claridad absoluta la doctrina de Giuliani Fonrouge, que pondera al máximo la independencia del *derecho tributario penal* —en palabras del autor— (nótese el cambio de lugar de las palabras, pues varios autores citados en esta tesis más bien mencionan a la ciencia en estudio como *derecho penal tributario*), tomando en cuenta las particularidades y connotaciones de esta nueva ciencia jurídica que renace en Ecuador. Troya Jaramillo, en esta línea, ha sostenido que “el derecho tributario comprende varios capítulos que han sido objeto de gran elaboración y que por su importancia presentan cierta autonomía didáctica. Ejemplos son el derecho procesal tributario, el derecho penal tributario [...]”.²³² En este sentido, se singulariza la importancia de otorgar un papel protagónico del derecho tributario en el derecho tributario penal. Tanto así que esta interpretación coincide con recomendaciones aprobadas en las Terceras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en donde se concluyó que el ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario²³³ Por ello

²³¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, t. II (Buenos Aires: Depalma, 1984), 589-96. Señala el autor que: “Las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las trasgresiones y no para reparar daño alguno, como bien se ha dicho, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada por el Código Penal. No se rige por las normas de este, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse “derecho penal administrativo” o “derecho penal económico”, cuya autonomía científica resulta inadmisibles. No es exacto que las infracciones tributarias constituyan una desobediencia a las órdenes de la administración y que el elemento material del delito consista en el quebrantamiento de un fin administrativo... (Énfasis añadido).

²³² José Vicente Troya, *Estudios de derecho tributario*, vol. I (Quito: CEN, 1984), 23.

²³³ Terceras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, San Pablo, 1962, en IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna, 1964), 543. La ponencia presentada por Delegado Argentino Godoy llega a la conclusión de que “tanto el deber jurídico

es que corresponde hablar más de Derecho Tributario Penal que Derecho Penal Tributario.

En el Modelo del Código Tributario para América Latina (art. 70) primó esta separación, pues la disposición resolvió adecuadamente el problema de las relaciones entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común, al señalar que las infracciones tributarias quedan sujetas a las disposiciones del ordenamiento y a falta de normas tributarias expresas se aplicaban los principios generales del derecho en materia punitiva.²³⁴

En Ecuador, esta es la tendencia que se quiso imponer al inicio, al menos, de su configuración como nueva ciencia del saber, en el caso verbigracia de los juicios penales tributarios que la administración central quiere establecer a la luz de las normas del COT y de las últimas reformas incorporadas, entre ellas, las reformas introducidas por la Ley de Equidad, Ley s/n publicada en el Suplemento III-242 de 29 de diciembre de 2007.

Para entender la premisa anterior, diremos que la norma era taxativa —a diferencia de la norma anterior—; puesto que, a partir de 2007, las disposiciones del COT se refieren a la primacía de las normas de orden tributario sobre las normas penales, en el caso de infracciones tributarias, en el orden del Derecho Tributario penal Material. Así señalaba la norma expresamente:

Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios de derecho penal común, regirán supletoriamente y solo a falta de disposición tributaria expresa.²³⁵

como el acto antijurídico y la sanción, deben ser considerados como tributarios, desechando toda afiliación penal, administrativa o económica”. (Godoy, “Consideraciones acerca del acto antijurídico tributario y de su sanción respectiva”, en *Impuestos*, t. XX (Argentina, 1962), 241. En la misma orientación podemos mencionar a los autores: Gomes de Sousa, para quien “la expresión derecho penal en sentido genérico forma parte de cualquier otra rama jurídica y por tal circunstancia existen disposiciones penales dispersas todas, y por ello puede hablarse de un derecho tributario penal antes que de un derecho penal tributario”. (Gomes de Sousa, *Compendio de Legislación tributaria* (Río de Janeiro: Ed. Financieiras, 1960), 106 y 107). A Posadas Belgrano (Posadas Belgrano, *Derecho Tributario* (Montevideo: Medina, 1959), 497) y Perulles (Perulles, *Lecciones de derecho Fiscal* (Barcelona, Bosch, 1957), 472.) Igualmente se pronunciaron en sentido concordante en las primeras jornadas iberoamericanas (Coimbra, 1966), Amorós Rica al decir que el ilícito tributario, es tema propio del derecho tributario material (Amorós Rica, “La infracción fiscal: concepto y naturaleza jurídica”, en *Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero* (Madrid, 1966), 263). Y Pérez de Ayala al incluir el fraude a la ley tributaria en esa misma categoría. (Pérez de Ayala, “La naturaleza de las leyes fiscales y problema del fraude a la ley tributaria”, en *Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero* (Madrid, 1966), 545.

²³⁴ Villegas, “El ilícito tributario”, 438-9. En tal sentido el Modelo de Código Latinoamericano resulta una sólida base de sustentación para la construcción jurídica uniforme de todo aquello a lo que no se opongan las peculiaridades nacionales. En lo que hace al campo concreto del ilícito tributario, el Modelo cumplimenta las recomendaciones de las Terceras Jornadas Latinoamericanas según las cuales la infracción fiscal y su sanción integran el Derecho Tributario, y deben estar expresamente previstas en la ley tributaria.

²³⁵ Referencia: Art. 310 del Código Orgánico Tributario Ecuatoriano.

Parecería que la norma, expresamente, situaba como norma general y obligatoria en la aplicación de las sanciones de infracciones tributarias al COT; sin embargo, diremos que aún en la jurisprudencia (que no es mucha, sino más bien escasísima) y más que en ella, en el argot y en la cultura penal, aún estas ideas no se decantan en los argumentos de derecho y en la jurisprudencia. Recordemos que, con las normas no reformadas del COT hasta el 2007, la ex Corte Suprema de Justicia²³⁶ sostuvo, en materia de competencia, que correspondía conocer las acciones penales tributarias a la Sala Penal de la Corte Suprema y no a la Sala de lo Fiscal, quien alegaba su competencia en estos temas; aunque en la etapa de juicio debían conocer los Tribunales Distritales de lo Fiscal, que conocen los temas contencioso-tributarios (esto hasta antes de 2013, pues al 17 de julio de 2013, conforme se ha revisado en líneas anteriores, corresponde conocer el proceso tributario penal a los tribunales de garantías penales).

Sin embargo, con el COIP, el régimen legal ha cambiado, pues las normas que se aplican en el caso del delito tributario, tanto adjetivas como sustantivas, son las normas de este cuerpo legal, que unifica todo el derecho penal. De tal manera señala la disposición atinente al caso: “Las acciones u omisiones punibles, las penas o procedimientos penales previstos en otras normas jurídicas no tendrán validez jurídica alguna [...]”.²³⁷

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

²³⁶ Ecuador, Resolución de aplicación obligatoria de la ex Corte Suprema de Justicia del 19 de septiembre de 2001, en el RO, del 12 de octubre de 2001.

²³⁷ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, RO 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 17.

penal. Sin querer con ello desconocer su autonomía y particularismo, que trataremos en el acápite siguiente.

Ojalá la terminología incidiera en aquilatar esta propuesta y no como lo hace ahora, para negarla. Es indudable la importancia que en el lenguaje jurídico deben dar a ciertos temas, lo que ayudaría en muchos casos a dilucidar dudas y tener claros ciertos temas que se quedan en la doctrina de los autores, más que en la justicia de un fallo o de una resolución. Pues “cuando el jurista no es preciso en la utilización de su lenguaje, la lectura se torna confusa y resulta ininteligible el concepto jurídico que se pretende desarrollar”.²³⁸

De este modo, tal vez se explique la falta de consistencia en la aplicación de la justicia en fallos judiciales que no son aclarativos, sino más bien confusos por la inexactitud de su contenido, lo que imposibilita muchas veces su ejecución. Explica Naveira de Casanova que “muchos tratados, artículos y escritos conformantes de la doctrina científica, y también la jurisprudencia, mencionan institutos jurídicos muchas veces de una forma en extremo despreocupada por la falta de exactitud en el uso de los términos y los conceptos”.²³⁹

En resumen, hasta aquí se ha disgregado sobre las tendencias en el mundo para la ubicación del Derecho Tributario Penal, sea como parte del derecho penal, sea como parte del derecho administrativo, que ya casi a la fecha no lo sostiene, o como parte del derecho tributario. Pero para seguir el hilo conductor de esta tesis, es necesario conocer la posición que adoptaremos.

Plantaremos una concepción distinta a las que hasta aquí se han revisado, ya que consideramos oportuno que, con el nuevo sistema constitucional de un Estado de derechos y justicia y con la tendencia de resaltar los avances que en materia constitucional han derivado del propio sistema tributario ecuatoriano —siendo muchas veces su referente—, convendría plantear la autonomía del Derecho Tributario Penal. Si bien es necesario resaltar cada una de las teorías de ubicación este derecho, pues para su aplicabilidad deben tomarse razonamientos de la teoría administrativista, al menos si corresponde sancionar infracciones administrativas; o de la teoría penalista, para converger en sus principios reguladores de la infracción o de la pena; o de la teoría tributarista, para confluir con el concepto de materialidad o *quantum* económico, por

²³⁸ Villegas, “Derecho tributario penal”, en *Derecho tributario*, ed. García Belsunce, 436.

²³⁹ *Ibíd.*, 435-6.

ejemplo; pero esto no contraría que miremos hacia adelante para resaltar una teoría de su autonomía por los particulares de sus presupuestos, normas y valores que la integran.

2.2. Ubicación del derecho tributario penal como ciencia autónoma

Para iniciar, diremos que hemos adoptado la terminología no tan aceptada de *derecho tributario penal*, como lo llamaremos después del análisis expuesto. Pero conviene, en este punto, plantearnos la pregunta de: ¿si es una ciencia autónoma o no, tanto del derecho tributario como del derecho penal? Tema que queda para dilucidar. Es interesante analizar su configuración para llegar a una solución a esta interrogante, conclusión que es de estricto análisis en este trabajo.

Sin embargo, se sostendría de antemano que, aunque se debata sobre la independencia o no del derecho tributario penal, es innegable la especificidad que existe en su composición que lo hace, en definitiva, un derecho especial. Ahora bien, sin desconocer su relación con el derecho penal general, la autonomía lograda tiene su justificación. No podemos desconocer los análisis que van: desde la teoría que sostiene que el derecho tributario penal es parte del derecho tributario —sostenido por Guiliani Fonrouge, Villegas— hasta la tendencia de considerar el derecho tributario penal como parte del derecho penal. En esta segunda alternativa se ubica Sáinz de Bujanda, quien considera que existe una similitud entre las infracciones que cada una de estas ciencias trata.²⁴⁰ Para Villegas, incluso la tesis española es firme en lo absoluto de la unificación del derecho penal.²⁴¹ En la aplicación de las tesis penalistas, estas coinciden en la primacía de la aplicación de las normas penales en los casos de infracciones tributarias, por lo que el Código Penal se vuelve de obligatoria aplicación. Hay una tendencia adicional dentro de las teorías penales que conciben al derecho sancionatorio tributario dentro del derecho penal contravencional y no dentro del derecho penal común. Lo que resulta más lógico y aplicable, sobre todo en nuestro régimen sancionatorio ecuatoriano.

²⁴⁰ Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, en Selección de textos e introducción de Luis María Cazorla Prieto (Madrid: CEPC, 2015), 86.

²⁴¹ Villegas, *Derecho tributario penal*, 428. Villegas señala que: Sáinz de Bujanda sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. Es una identidad sustancial señala, habría que ver entonces si los elementos subjetivos y objetivos de las infracciones coinciden. Sáinz de Bujanda indica que la única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en las otras leyes es de tipo formal, dado que no hay una línea divisoria sustancial entre una y otra. Concluye sosteniendo que sentada la idea de unidad del derecho penal hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal.

Mauricio Plazas señala que, en muchos casos, las obras sobre la materia limitan las clasificaciones del derecho tributario a las especialidades que resultan de su relación con otras ramas del derecho, con ese criterio se refiere al Derecho Tributario Constitucional, al Derecho Tributario Penal, relacionados con las normas que castigan los ilícitos tributarios y al Derecho Tributario Internacional o al Derecho Comunitario.²⁴²

En este punto, es necesario conceptualizar lo que se ha de entender como autonomía de esta disciplina denominada derecho tributario penal, pues es necesario comprender sus implicaciones e importancia. La autonomía supone la libertad o amplitud para proceder,²⁴³ aplicada a la ciencia del derecho tributario penal, supondría la amplitud para proceder bajo principios, valores y normas particulares de su naturaleza y no de otras ciencias. Con justa razón coexisten, en otros países como Argentina, los tribunales penales económicos especializados en la materia penal económica, por el carácter sui generis del problema económico con incidencia penal, que implica el ilícito tributario. Además de contar con leyes penales tributarias específicas para la materia.

La doctrina claramente justifica esta diferenciación, Tiedeman sostiene que “los intereses de contenido económico, por un lado, siempre están referidos a un titular determinado, la economía en cambio, concierne al ‘régimen económico de la comunidad’ y de esa discriminación es de donde puede deducirse el deslinde de los derechos económicos”.²⁴⁴ La economía irreversiblemente influye en esta relación de poder entre el Estado y el ciudadano, en su facultad de castigar frente a la violación del ordenamiento económico y social. No se puede deslindar el problema económico de lo social, que con las connotaciones jurídicas del delito, caracterizan particularmente este instituto. El delito económico tratado de manera general, ha sido analizado desde hace varios años, en la doctrina, en sus albores por la importancia del sistema liberal de la economía; y en la actualidad por los rasgos sociales y comunitarios de los nuevos conceptos de *economía solidaria* y *comunitaria* que se dirigen a una convivencia pacífica de los intereses comunitarios y no solo de intereses de determinados grupos o, lo que es peor, de intereses de ciertos individuos.

²⁴² Mauricio Plazas Vega, “Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario: Diversas clasificaciones del derecho tributario”, en *La autonomía del derecho de hacienda pública y del derecho tributario* (Bogotá: Universidad del Rosario, 2008), 115.

²⁴³ Guillermo Cabanellas, *Diccionario enciclopédico de derecho usual* (Buenos Aires: Heliasta, 1986), 425.

²⁴⁴ Klaus Tiedeman, *Poder económico y delito* (Barcelona: Ariel, 1985), 116.

De esta manera, la potestad tributaria sancionadora se configura como una de las competencias del Estado amparadas dentro de la misma función tributaria. Establecida la noción de la potestad sancionadora de la administración y su validez en la doctrina y normativa constitucional, cabe analizar la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias y la autonomía del derecho tributario penal, o su relación intrínseca con el derecho penal, pues la delimitación de este tema llevará a inclinar la balanza seriamente sobre las repercusiones en el campo sustantivo y procedimental de la aplicación de las normas penales en el campo tributario.

En esta línea, dos han sido las tendencias que se han definido en el campo doctrinal sobre la naturaleza de la infracción tributaria, aquella que la ubica similar a la infracción penal —por lo que la asemeja a la infracción penal y por tanto es la tendencia penalista—, y aquella que la ubica en el campo administrativo y es la tendencia administrativista. Esta división de tendencias, evidentemente particulariza la noción y naturaleza de la infracción tributaria, pues de eso depende la aplicación de los principios y normas, sean penales o de derecho administrativo. Como se analizó en todo caso, la tendencia se centra en dar prevalencia a la corriente penalista de aplicar los principios de materia penal en la facultad sancionadora de la administración tributaria.

Así concluye Orena Domínguez cuando expresa que, desde la jurisprudencia española y la doctrina, se señala que las infracciones administrativas y las infracciones jurídico penales tienen la misma naturaleza jurídica, son sustancialmente idénticas, siendo las diferencias puramente formales, debiendo aplicarse los principios inspiradores del ordenamiento penal a las infracciones administrativas, en particular a las tributarias, debido a que ambas infracciones forman parte del *ius puniendi* del Estado.²⁴⁵ De esta manera se postula, que las infracciones tributarias tienen la misma naturaleza jurídica que las infracciones de tipo penal.²⁴⁶

La defraudación específicamente para Sáinz de Bujanda a quien hemos traído hasta aquí como representante de la teoría absolutista española ha señalado que la

²⁴⁵ Aitor Orena Domínguez, *Infracciones y Sanciones Tributarias: Un estudio jurisprudencial* (País Vasco: Universidad del País Vasco, 2002), 23.

²⁴⁶ Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho (Fragmentos)*, en Selección de textos e introducción de Luis María Cazorla Prieto (Madrid: CEPC, 2015), 86. En resumen señala que cuando se habla de defraudación tributaria nos referimos a un tipo específico de infracción tributaria. Estimo que la defraudación tributaria comprende los actos u omisiones mediante los cuales el sujeto pasivo del tributo oculta maliciosamente las bases imponibles o evita por otros procedimientos que el ente público liquide y haga efectiva la cuota tributaria a la que legalmente tenga derecho. La defraudación tributaria implica, por tanto, un comportamiento del sujeto pasivo del tributo encaminado a hacer inoperante el crédito fiscal.

defraudación tributaria es un tipo de infracción, que en esencia consiste en sustraer al ente tributario la cuota tributaria, y en cuanto al procedimiento, se caracteriza por el empleo del fraude, por tanto, sin duda señala el autor es un tipo de infracción más próximo a los delitos incorporados al repertorio de infracciones criminales que tipifica la ley penal.²⁴⁷ Esto conllevará a la aplicación, en el campo tributario penal, de la materia penal con todos sus principios generales y normas, sin olvidar que las normas tributarias penales contienen además principios y normas particulares, de acuerdo a la materia específica.

En Ecuador, así también lo ha señalado la ex Corte Suprema de Justicia, al indicar a través de una Resolución del 19 de septiembre de 2001 que, para el juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros a partir del 13 de julio de 2001, son aplicables las normas del nuevo Código de Procedimiento Penal publicado en el Registro Oficial 360, 13 de enero de 2000. Para el efecto, la administración tributaria denunciará ante el Ministerio Público, la infracción tributaria o aduanera, debiendo el juez fiscal conocer y realizar los actos que en el Código de Procedimiento Penal corresponden a los jueces de lo penal, incluyendo la etapa intermedia; los tribunales distritales de lo fiscal, el juicio; las cortes superiores de la sede del juez fiscal respectivo, las apelaciones y los recursos de nulidad; y las Salas de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, previo sorteo, los recursos de casación de revisión en contra de las sentencias que expidan los tribunales distritales de lo fiscal.²⁴⁸

Esto guarda concordancia con lo que se establecía en la Codificación del Código Tributario cuando en el procedimiento tributario penal señalaba que para el juzgamiento de esos delitos y contravenciones de carácter tributario, se observarán las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en el Código Tributario y en demás normas especiales. Cabe señalar que en el tema del procedimiento tributario penal, la norma también tenía su ambivalencia, pues si bien era

²⁴⁷ Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho*, 85-6.

²⁴⁸ Ecuador, Resolución del 19 de septiembre de 2001, en el RO 431 (12 de octubre de 2001). Esta resolución señala expresamente: Art.- 1.- Para el juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros a partir del 13 de julio de 2001, son aplicables las normas del nuevo Código de Procedimiento Penal publicado en el Registro Oficial 360 del 13 de enero de 2000. Respecto de los delitos cuyo juzgamiento se hubiere iniciado con anterioridad se aplicará las normas del Código de Procedimiento Penal de 1983. Art.- 2.- La administración tributaria denunciará ante el Ministerio Público la infracción tributaria o aduanera, debiendo el juez fiscal conocer y realizar los actos que en el Código de Procedimiento Penal corresponden a los jueces de lo penal, incluyendo la etapa intermedia; los tribunales distritales de lo fiscal, el juicio; las cortes superiores de la sede del juez fiscal respectivo, las apelaciones y los recursos de nulidad; y las Salas de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, previo sorteo, los recursos de casación de revisión en contra de las sentencias que expidan los tribunales distritales de lo fiscal.

clara en establecer la vigencia de las normas adjetivas penales, en materia sustantiva o de derecho material tributario penal, el panorama era distinto, pues el Código Tributario — que era además la ley penal tributaria— señalaba la tipificación de las infracciones tributarias, de tal manera que las disposiciones sobre ilícito tributario constantes en el título cuarto de dicha norma, se aplicaban a todas las infracciones tributarias.

Además de aquello, se indicaba taxativamente que las normas y principios del derecho penal común regirán supletoriamente y solo a falta de disposición tributaria expresa. Este precepto reza aún en el art. 310 del Código Tributario Ecuatoriano. La diferencia en el Código Tributario anterior a la Reforma de 2007 era clara en materia de derecho tributario penal formal, como en derecho tributario penal material; pues mientras el primero subrayaba su aplicación en la normativa penal procedimental común; el segundo subrayaba, en materia adjetiva, la supremacía de la ley penal tributaria constante en el mismo Código Tributario ecuatoriano. Esta marcada diferencia no incidía en la ubicación científica del derecho tributario penal, cuya rama es esencialmente tributaria y autónoma, en nuestro criterio.

Sin embargo, con la reforma de 2007, se propugnaba la supremacía, tanto en el derecho tributario penal formal como en el derecho tributario penal material, de la normativa específica de la materia tributaria, por tanto la prominencia de la normativa tributaria sobre la penal. Revisemos la normativa referida que preveía la prominencia del Código Tributario en temas de delito tributario sobre el Código Penal y el Código de Procedimiento Penal:

Art. 354.- Jurisdicción penal tributaria.- (Reformado por el art. 40 de la Ley s/n, RO 242-3S, 29 de diciembre de 2007).- La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. *El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y solo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal.* (Énfasis añadido)

Art. 358.- Acción pública.- (Sustituido por el art. 44 de la Ley s/n, RO 242-3S, 29 de diciembre de 2007).- La acción penal tributaria es pública de instancia oficial y corresponde ejercerla exclusivamente al fiscal, de conformidad a las disposiciones de este Código y el Código de Procedimiento Penal. (Énfasis añadido)

Se debe añadir que, a partir del 17 de julio de 2013, la Ley Orgánica Reformatoria del COFJ otorga competencia en la sanción de los delitos tributarios a la jurisdicción penal, a través de los jueces y tribunales de garantías penales en la etapa de juicio, antes atribuida a los tribunales fiscales o tributarios. De esta manera, se reconocen las particularidades del derecho tributario penal frente al derecho penal común. La problemática se plantea ahora con la vigencia del COIP que da el mismo tratamiento del

derecho penal común, adjetivo como sustantivo, a las infracciones tributarias, sin mayor diferenciación.

Ahora, como hemos señalado en líneas anteriores, el SRI aplica en todos los casos de delitos el contenido de sus normas por sobre las demás normas especiales. Pues con la entrada en vigencia del COIP, tanto las normas sustantivas como adjetivas, constan en este código.

En el caso del Ecuador, hay que contrastar las teorías expuestas con la práctica judicial que se ha venido dando desde inicios del siglo XXI, al menos a lo que corresponde en materia de delito tributario. Como habíamos analizado, mediante Resolución de aplicación obligatoria de la ex Corte Suprema de Justicia del 19 de septiembre de 2001 y publicada en el Registro Oficial del 12 de octubre de 2001, se resolvió que, para el juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros, a partir del 13 de julio de 2001, son aplicables las normas del Código de Procedimiento Penal, publicado en el Registro Oficial 360 del 13 de enero de 2000. Respecto de los delitos cuyo juzgamiento se hubiere iniciado con anterioridad, se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Penal de 1983.

De esta manera, con esta resolución se pretendió dar prioridad y aplicación obligatoria en materia procedimental penal al Código Procesal Penal sobre el Código Tributario —a esa fecha aún no era orgánico—, otorgando competencia para conocer en segunda instancia a la Sala de lo Penal de las Cortes Superiores, así como de los recursos de casación y revisión a la Corte Suprema de Justicia. Ya en la praxis, lo que se obtiene con esta norma es la supremacía en la aplicación del Código de Procedimiento Penal. La aplicación de esta resolución obedeció en gran medida a la facultad de dirimir que tuvo que dar el Pleno de la ex Corte Suprema —Guerra de las Salas— ante la que demandaban su competencia, tanto la Sala de lo Fiscal como la Sala de lo Penal, en vista del vacío que tenía el Código Tributario en esas instancias, pues señalaba de manera general que “las Salas que tengan competencia en esa materia”, sin indicar expresamente cuál era dicha sala. Así constaba a esa fecha la norma tributaria:

Art. 355.- Competencia.- El juez fiscal tendrá las mismas competencias que el Código de Procedimiento Penal establece par el juez penal. La etapa de juicio, será conocida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal competente, quien dictará sentencia. La sala que conozca de la materia penal de la Corte Superior de Justicia competente, tendrán en materia de recursos, las mismas competencias que establece el Código de Procedimiento Penal para las cortes superiores. Si una de las salas de los tribunales distritales de lo fiscal hubiese conocido, en el ámbito contencioso tributario, el caso de

que se desprende la presunción de responsabilidad penal, la etapa del juicio será conocida y resuelta por los conjuces. La Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia será la competente para resolver los recursos de casación y de revisión.

Las sanciones por faltas reglamentarias serán impuestas por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Art. 356.- Juzgamiento.- Para el juzgamiento de estos delitos y de las contravenciones *se observarán las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en este Código o de las leyes tributarias especiales, en su caso.* (Énfasis añadido)

Como podemos leer, las normas tributarias claramente establecían, en materia de procedimiento, la prominencia de las normas procesales penales y la supletoriedad de las normas procesales tributarias, aunque en materia de competencia, no se señala la materia o las salas que se juzgarían en segunda instancia y en jurisdicción de los recursos extraordinarios. La ex Corte, como expusimos, se inclinó por radicar por la materia en las Salas de lo Penal. Sin embargo, cabe mencionar que este tema surgió de la Reforma al Código Tributario en abril de 1999, pues es ahí donde se estableció que, en materia procesal penal tributaria, el Código Tributario pasaría a ser supletorio del Código de Procedimiento Penal. En todo caso, vale la pena aclarar que, hasta esa fecha, el Código Tributario era norma principal en materia procesal tributaria; incluso en materia sustantiva, la prominencia ha sido del Código Tributario.

Luego, las reformas introducidas por la Ley de Equidad sobre el Ilícito Tributario (Ley s/n, Registro Oficial III-242 de 29 de diciembre de 2007), en materia adjetiva o procedimental penal tributaria, la norma señalaba la prominencia de las normas de procedimiento tributario penal sobre las normas de procedimiento penal general, tómese en cuenta lo que se determinaba en el COT:

Art. 354.- Jurisdicción penal tributaria.- La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. *El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y solo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal.* (Énfasis añadido)

Si bien, en la reforma de diciembre de 2007, se trataba de dar la supremacía en la aplicación de las normas procedimentales a las normas tributarias procesales que en materia de ilícito tributario se establecen, la crítica a esta reforma parcialmente realizada es la falta de integralidad de ella, al dejar sin competencia expresa a la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Suprema de Justicia —hoy CNJ— en materia de conocimiento de los recursos de revisión y de casación de las sentencias dictadas en los

procesos penales tributarios, para ser consecuentes con la especialidad que requiere la materia tributaria. Por ello, a esa fecha, las críticas fueron que se afectaba la independencia del derecho tributario penal, a través de la reforma que parcialmente se recoge en la norma tributaria orgánica.

Existía una suerte de división de la doctrina respecto de la competencia de los jueces en el conocimiento del delito tributario penal: por un lado, la etapa de juicio conocía el juez contencioso tributario; y en materia de recursos, conocía la Sala de lo Penal, que conoce también los delitos penales de manera general. La norma parecía confusa en cuanto al régimen tributario penal, al otorgar competencia a los Tribunales Distritales de lo Fiscal (competencia en materia contencioso tributaria) y a la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia (competencia en materia penal), dependiendo de la etapa del proceso o de los recursos contra la sentencia. Era ¿el delito tributario un tema tributario o un tema penal? Había gran disyuntiva sobre el tema.

Luego, por la Reforma al COFJ de 17 de julio de 2013, se definió en la competencia penal, el proceso tributario penal, pues son competentes los tribunales de garantías penales; y de los recursos, la Sala de lo Penal de la CNJ. En concordancia con el COIP que sigue esta misma lógica.

Sin embargo, aún no se ha tomado en cuenta la crítica vertida desde el inicio, que no existe en cuanto al juez *aquo* como al tribunal supremo, un tribunal especializado en la materia tributaria penal que lo conozca.

De lo expuesto, podemos colegir la necesidad de la independencia del Derecho Tributario Penal, con los matices y dificultades de una nueva ciencia que se posiciona en las ciencias modernas, con las debilidades de todo aquello que inicia su desarrollo. Sin embargo, del análisis puro y dogmático de esta investigación, alcanzaremos más divergencias que esclarecimientos. Pero ha sido conclusión en este capítulo, la posición innegable de la autonomía del Derecho Tributario Penal que debe establecerse como premisa inicial.

Desde antaño, siempre se ha planteado el cuestionamiento de la *autonomía*, o no, del derecho tributario penal, un tema que ha provocado muchos análisis doctrinales que, en todo caso, traen siempre a colación la importancia de ambas ciencias jurídicas: el derecho penal y el derecho tributario. El derecho tributario penal participa de ambas ramas, pues se caracteriza por poseer similares instituciones jurídicas con cada una de

estas disciplinas. Incluso si revisamos su normativa de aplicación, tendríamos que las normas tanto penales como tributarias se aplican con igual importancia y ponderación.

En la doctrina se ha hecho análisis con una diferenciación marcada de la naturaleza del delito tributario, visto desde el punto de vista del derecho común o desde el punto de vista del derecho especializado. En España verbigracia, el debate se ha marcado con dos claras tendencias, aquella que considera al derecho tributario penal un derecho común y aquella que considera al derecho tributario penal un derecho especial. La diferenciación conceptual tiene una clara aplicación práctica, que zanja en dos bloques bien marcados su aplicación.

Así, considerar que el delito tributario es un delito de derecho común o de derecho especializado, supone introducirse en el estudio de su naturaleza, conocer si la cualidad de autor puede recaer en cualquiera que se encuentre en situaciones fácticas de realizar la conducta típica o, por el contrario, solo puede asignársele al círculo de personas en que surgen los deberes tributarios infringidos, contribuyentes o sustitutos, dice la doctrina. Para ello, resulta vital el análisis de su *objeto*, que nos define la razón de ser del Derecho Tributario Penal, si quisiéramos definirlo diríamos que es la ciencia jurídica de las infracciones y de las sanciones penales tributarias, aquellas que involucran el incumplimiento de los deberes tributarios formales y sustantivos. Su objeto se entiende relacionado al estudio de la infracción tributaria y de su sanción, de aquella que se contempla como la violación de la normativa sustantiva o procesal tributaria para el cumplimiento de la recaudación fiscal.

Parecería que su objeto es un tema de derecho tributario, y es cierto, es esa su particularidad, analizar la facultad sancionadora del Estado, desde el punto de vista de incumplimiento de las obligaciones tributarias, sería su fin específico lo que marca su distancia con el derecho penal común. Esta rama del derecho tributario, señalaría García Vizcaíno, “comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones”.²⁴⁹

De todas maneras, se debe tomar en cuenta lo que señalaba el COT en Ecuador (art. 354),²⁵⁰ que las disposiciones de dicho Código se aplicarán a todas las infracciones

²⁴⁹ García Vizcaíno, *Derecho tributario*, 239.

²⁵⁰ Ecuador, Código Orgánico Tributario, en Registro Oficial Suplemento 38 (14 de junio de 2005), art. 354. Señala que: Jurisdicción penal tributaria.- (Reformado por el art. 40 de la Ley s/n, RO 242-3S, 29 de diciembre de 2007).- La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y solo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal.

tributarias; y que las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y solo a falta de disposición tributaria expresa. Situación que se destaca con la entrada en vigencia del COIP.

Para profundizar el análisis de esta tendencia aplicable a los casos y límites de la responsabilidad en materia de infracciones tributarias, y en especial del delito tributario, es menester establecer la ubicación doctrinaria de la ciencia tributaria penal, de esto nos encargaremos ahora, tras resaltar el objeto del derecho tributario penal.

Larga ha sido la discusión acerca de cuál de los derechos tiene supremacía en su aplicación, para seguir alargando nuestro criterio; sin embargo, jamás hemos desmerecido la participación de estos dos derechos en la conformación de la ciencia del derecho tributario penal, desconocerlo sería faltar a lo cierto.

Su importancia en el Derecho Tributario Penal es innegable, tanto el derecho penal aporta con sus principios fundamentales y sus procedimientos, como el derecho tributario con sus principios y procedimientos. La duda radica, ahora, en la obligatoria aplicación de cada una de estas ciencias. Sería importante entonces considerar frente a la disyuntiva de aplicar las consecuencias de las relaciones con el Código Penal en materia de ilícito tributario, “utilizar las fórmulas de este Código, siempre y cuando exista congruencia con la esencia de la contravención fiscal”.²⁵¹

Cabe señalar que la importancia del Derecho Tributario Penal radica en la especialización que en materia de infracciones penales toma relevancia, aquellas referidas a las obligaciones tributarias. Indudablemente estudiar esta nueva rama permitirá abordar el tema de las infracciones penales tributarias o delito tributario, desde la perspectiva particular que la caracteriza, como son los temas de materialidad o base económica al momento de tipificar el delito; o el caso de recursos adecuados para aplicar la sanción, como son acuerdos reparatorios o medidas sustitutivas, etc. Sobre el tema hay varias normas que recogen ya estas particularidades, otras que aún no se han previsto en nuestra legislación, como la de establecer una base mínima económica para la persecución del delito tributario, pero que se relacionan con principios y valores particulares de la rama del derecho tributario y no del penal. Es adecuado entonces, priorizando la importancia del Derecho Tributario Penal, particularizar en su estudio los principios y normas

²⁵¹ Villegas, “Derecho tributario penal”, 429.

adecuadas para su debida legitimación en la ciencia del derecho, así como establecer su separación científica con la rama del derecho tributario así como del penal.

2.2.1. La transición de una posición ecléctica a la autonomía

El derecho tributario penal es *una rama del derecho tributario*, así lo ubicaba García Vizcaíno. Jarach, en cambio consideraba que el derecho tributario penal no es un derecho penal que se haya separado del derecho penal común por alguna característica particular de la materia tributaria; además, consideraba que aunque es cierta la proposición opuesta: que el derecho tributario penal nace con el derecho tributario mismo y por razones de evolución histórico-social, no se ha separado del derecho tributario para incorporarse al derecho penal común. En esencia, el derecho tributario penal es —dice Jarach— derecho penal que no se ha separado del derecho tributario.²⁵²

Hay quienes, en cambio elaboran una concepción unitaria de la infracción fiscal, señalan que el derecho tributario penal se separa del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo y de la ciencia de las finanzas. En esta misma línea, Giuliani Fonrouge²⁵³ sostiene que las sanciones fiscales presentan un particularismo tal que fundamenta su tratamiento independiente. La independencia de su clasificación viene dada no solo por la competencia en la sanción de las infracciones, pues en el caso de infracciones administrativas son perseguidas y sancionadas por la propia administración pública, que en muchos de los casos a través de sus actos normativos impone las obligaciones formales que luego son transgredidas por los administrados y que pueden dar origen a las sanciones; sino también por la forma en cómo se configura e investiga el delito penal, incluso, es la administración tributaria la que corrobora, en la investigación, los elementos esenciales del delito que son considerados en la tipificación de la conducta delictual. En el caso de las glosas tributarias verbigracia, es la administración la que determina si existe o no la glosa, al juez le corresponderá determinar si existe o no el dolo, elemento constitutivo del delito tributario. Hay necesariamente una suerte de coparticipación en la investigación fiscal del delito tributario, en donde el juez considera los elementos preprocesales para iniciar el juicio penal, en razón de los actos administrativos de las administraciones públicas o de sus aseveraciones dentro del juicio, a través de informes y declaraciones.

²⁵² Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 301.

²⁵³ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. II (Buenos Aires: Depalma, 1984), 588.

Innegablemente, hay una diferenciación en relación con los elementos constitutivos de la infracción tributaria penal que convergen con elementos de tipo administrativos, muy diversos, de la persecución de otro tipo de infracciones. No se puede desconocer esa naturaleza particular, de ahí la tendencia para algunos autores como los citados, de la prevalencia del derecho administrativo.

De este camino, de transitar de la teoría administrativista a la tributaria, o penal, han quedado grandes espacios de discusión, pero es menester posicionarnos en una de las teorías.

2.2.2. La posición de independencia o autonomía del derecho tributario penal

Si bien aún es incipiente el derecho tributario penal en Ecuador, en vista de la falta de su regulación adecuada, así como de jurisprudencia suficiente que nos oriente, es necesario enfocar nuestro pensamiento en su conceptualización y entendimiento. Para ello diremos que es una ciencia que se identifica, particularmente, por las connotaciones especiales que tiene, como la exigencia de los requisitos de procedibilidad,²⁵⁴ indispensables para iniciar la acción penal. Zavala Egas sostiene que la cuestión previa en los delitos penales tributarios, es la existencia de un acto administrativo firme o una resolución ejecutoriada —ambos en sede administrativa— que establezcan la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.²⁵⁵

Frente al análisis del delito tributario, es necesario —en el caso del Ecuador— indicar, frente a la unificación que existe en otras legislaciones latinoamericanas como la peruana o argentina, la independencia con que se trata legal y doctrinariamente al delito tributario en nuestro país. Para ello es necesario contextualizarlo, pues si bien es entendido como la violación de las normas que tratan de los tributos internos del Estado, no se consideran las normas de las prestaciones de la seguridad social que no tienen el tratamiento dentro del esquema de recaudación de tributos y exacciones en Ecuador, así

²⁵⁴ ...la distinción entre cuestiones previas y prejudiciales. Estas últimas responden al concepto — también de la teoría general del proceso— de la prejudicialidad, que implica la necesidad de que antes de continuar el proceso se resuelva por otro tribunal determinada situación jurídica que influye, con carácter necesario, sobre la decisión de la cuestión principal (la validez del matrimonio sobre la bigamia por ejemplo). Las cuestiones previas, en cambio, son actividades o procedimientos que deben realizarse antes de la iniciación del juicio penal. Son hechos posteriores a la comisión del delito y sin cuya verificación no puede entrarse al juicio penal. Por ejemplo: el juicio de quiebra (calificación de fraudulenta), la denuncia de la parte o la instancia del ofendido, el juicio político, el antejuicio de responsabilidad que se exige en algunos códigos para juzgar a los jueces, etc. (Tomado de Enrique Véscovi, *Teoría general del proceso*, Bogotá: Temis, 1984, 99.)

²⁵⁵ Jorge Zavala Egas, “Cuestiones prejudiciales en el proceso penal tributario” en *Homenaje a Monseñor Juan Larrea Holguín* (Guayaquil: Edino, 2000), 210.

como la exclusión que se hace de los delitos aduaneros, estos últimos incluso se rigen por su propia ley.

Para hablar de autonomía debemos analizar desde el punto de vista del derecho tributario penal sustantivo como autónomo por varias razones: por las instituciones jurídicas propias y uniformes que se constituyen únicas pero entrelazadas entre sí, que conforman su objeto y contenido: el bien jurídico protegido, la característica del fraude fiscal, o la naturaleza de hacienda pública. De ahí que se habla de la “autonomía estructural”.²⁵⁶

También es bueno analizar desde el punto de vista de conceptos y métodos propios, “la autonomía conceptual o dogmática”,²⁵⁷ que tiene que ver con el proceso aplicado a la defraudación tributaria sus particularidades y especificidades que como hemos expuesto difieren de la infracción penal común (ampliamente analizaremos el tema en el capítulo 3).

Aunque, con miedo a equivocarnos, nos decantamos por la tendencia de Guiliani Fonrouge, que esta ciencia amerita —la del derecho tributario penal— una autonomía más que necesaria, dadas las condiciones mismas, tan diferentes de la ciencia penal, enfocarla más desde el derecho penal económico que del propio derecho penal general. Si nos adentramos en los caminos de la praxis jurídica ecuatoriana y ante la contundencia de la doctrina y del derecho mismo que se ha desarrollado, sea por las resoluciones de la

²⁵⁶ García Belsunce, *Estudios financieros*, 240-3. Tiene autonomía estructural porque tiene institutos que son propios porque: a) se distinguen del derecho administrativo, pues la actividad financiera no es administrativa y es reglada no discrecional; y, porque sus fines son instrumentales. b) porque se distinguen del derecho civil: porque es derecho público y el derecho civil no es en todo su contenido derecho común, porque la fuente es distinta (voluntad de las partes en el civil, la ley en el tributario), porque el acto jurídico reglado por el derecho civil, solo vale como presupuesto de hecho de la relación jurídico tributaria, que considera su naturaleza económica y porque es diferente la causa jurídica del presupuesto de hecho, la licitud del interés de las partes en el derecho civil y la incapacidad contributiva y la obligación del individuo de contribuir a las necesidades del estado, en el derecho tributario.

²⁵⁷ *Ibíd.*, 240-3. Se habla de autonomía conceptual o dogmática porque: a) no se atiene a los conceptos de derecho privado, pudiendo crear figuras tributarias distintas del mismo, debiendo en tal caso precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos; b) cuando utiliza conceptos de otras disciplinas jurídicas debe precisar su alcance y atenerse a él; c) en caso de silencio de la ley fiscal, no hay que recurrir necesariamente a los principios de derecho privado, ya que sus fines pueden ser opuestos a aquel y porque el acto jurídico, normado por el derecho privado, que aparece gravado, es solo el presupuesto de hecho de la obligación tributaria y la causa del tributo es la capacidad contributiva que resulta de la relación económica derivada del acto jurídico; d) porque tiene métodos propios de interpretación, que deben atender el fin de la ley y la significación y realidad económica del presupuesto de hecho de la relación tributaria, prescindiendo de la calificación jurídica que las partes hayan dado al negocio que las vincula (prevalencia de *intentio facti* sobre la *intentio juris*); e) no obstante, para garantizar la certeza y seguridad del contribuyente, cuando la ley fiscal se refiere a conceptos de otras disciplinas sin modificarlos expresamente en su alcance o significación, los mismos deben ser aplicados con el sentido que en aquellas corresponde.

Corte Suprema, o de la CNJ, parecería que en Ecuador ha primado la posición ecléctica, en cuanto se ha direccionado al derecho tributario penal por los principios fundamentales de la ciencia penal común, pero con las particularidades exclusivas del derecho tributario en materia de ilícito tributario. Sin tomar en cuenta la diferenciación que tiene el derecho penal aduanero en Ecuador, más dirigida a sentar la ciencia en los claustros de la ciencia penal común, pues en materia aduanera el objeto es distinto al tributario; “el pago de derecho de la aduana es la condición para que el Estado permita el tráfico de mercancías dentro de su territorio”;²⁵⁸ además que “no todos los que se denominan en el argot comercial gravámenes de comercio exterior tienen una naturaleza tributaria”.²⁵⁹ En palabras de Pardo Carrero el contrabando equivale a la introducción o salida irregular de una mercancía de un territorio aduanero, el cual constituye el hecho gravable o imponible de los tributos aduaneros.²⁶⁰

En todo caso, nos decantamos por la posición autónoma de derecho tributario penal, en su vigencia y aplicación. Ya revisaremos, línea a línea, la vigencia de esta afirmación, pues en los capítulos que devienen se demostrará fehacientemente su marcada diferencia del derecho penal común, aun cuando en Ecuador, en el tema procesal se han tomado diversas aristas, pero en la parte sustantiva, la realidad ha sido siempre dirigida a contemplar un régimen sancionador específico en las normas tributarias.

2.2.3. Algunas particularidades que fortalecen la autonomía del derecho tributario penal

Aunque ya hemos tomado una posición en el camino sobre la autonomía del Derecho Tributario Penal, creemos conveniente resaltar algunas coincidencias y referencias específicas con la normativa del derecho penal común, así como con las normas del derecho procesal penal común y sus normas conexas, en cuanto a jurisdicción, competencias, principios generales y normas específicas, a saber:

²⁵⁸ Paul Laband, «Le droit publique de l'Empire Allemand », en *Les Finances de l'Empire Allemand*, t. VI (París: Giard & E. Briere, 1904), 179.

²⁵⁹ Germán Pardo Carreño, *Tributación Aduanera*, primera edición (Colombia: Legis, 2009), 7. Además el autor señala que así las locuciones “derechos de aduana” o “arancel”, como también se conoce a este tipo de gravamen, son sometidas a diversos usos, por lo que en ocasiones fácil resulta confundir su significado. A manera de ejemplo, arancel se utiliza entre otras: a) para connotar el derecho aduanero propiamente; b) para señalar tarifas o derechos ajenos a la materia aduanera; c) para hablar del tipo o tarifa aplicable; y, d) también se confunde con la expresión arancel de aduanas cuando esta última hace referencia a la compilación de todos los derechos de aduana a los que son sometidas las diversas mercancías, compilación hoy estructurada sobre la base del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, establecido por la Organización Mundial de Aduanas –OMA-.

²⁶⁰ Germán Pardo Carreño, *Tributación aduanera*, primera edición, *Ibíd.*, 358-359.

La investigación en derecho administrativo y derecho penal

El anterior Código Tributario, vigente hasta la Codificación de 2005 publicada en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005,²⁶¹ establecía que cuando un empleado de la administración tributaria tuviere conocimiento de la perpetración de un delito tributario, o que un funcionario o autoridad administrativa, al tramitar o resolver una petición o reclamo, observase la realización de hechos que puedan presumirse constitutivos de los delitos tributarios, estaba obligado a comunicarlos de inmediato al superior jerárquico, si el mismo funcionario o autoridad no era competente para instruir el sumario, a fin de que se investigue si el hecho es punible y la formación de un expediente, en donde se recojan todos los documentos e informaciones que se refieran a los mismos. De igual manera, el anterior Código Tributario señalaba que la acción penal tributaria, cuyo antecedente era el propio conocimiento del juez, suponía la investigación sumaria que de oficio practique la autoridad administrativa competente, o la denuncia que con las formalidades presente cualquier persona.

En estas dos normas se llevaba implícita la facultad de la administración de involucrarse en la investigación de un ilícito tributario, pues la norma no distinguía a los delitos de las contravenciones o de las faltas reglamentarias. Esta capacidad legal de investigación de la autoridad tributaria sería vedada posteriormente por las normas del Código de Procedimiento Penal (2000),²⁶² en donde la facultad investigativa es exclusiva

²⁶¹ Ecuador, Código Orgánico Tributario, en el Registro Oficial Suplemento 958 (23 de diciembre de 1975), art. 405.

De la acción penal tributaria:

Art.- 405.- Investigación por autoridad administrativa.- Siempre que un empleado de la administración tributaria tuviere conocimiento de la perpetración de un delito tributario, o que un funcionario o autoridad administrativa, al tramitar una petición o reclamo, observase la realización de hechos que pueden presumirse constitutivos de los delitos tributarios, estará obligado a comunicarlos de inmediato al superior jerárquico, si el mismo funcionario o autoridad no fuere competente para instruir el sumario, a fin de que disponga la investigación de si el hecho es punible y la formación de un expediente, en que se recojan todos los documentos e informaciones que se refieran a los mismos.

Art.- 404.- Forma de ejercicio.- La acción se inicia mediante auto cabeza de proceso, cuyo antecedente podrá ser el propio conocimiento del Juez, la investigación sumaria que de oficio practique la autoridad administrativa competente según el artículo siguiente, o la denuncia que, con las formalidades legales, presente cualquier persona.

²⁶² Ecuador, Código de Procedimiento Penal, Ley 0, en el ROS 360 (13 de enero de 2000), art. 25, 33, 42.

Art.- 25, incisos, 1 y 2.- Funciones del Fiscal.- Corresponde al Fiscal, según lo previsto en la Constitución y este Código dirigir la investigación preprocesal y procesal penal. De hallar fundamento, acusará a los presuntos infractores ante los jueces de garantías penales y tribunales de garantías penales competentes, e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal. Si hay varios agentes fiscales en la misma sección territorial, la intervención se establecerá, de acuerdo con el reglamento que expedirá la Fiscalía.

de la Fiscalía. De igual manera, el COIP expedido en 2014 señala que, la Fiscalía dirige la investigación preprocesal y procesal penal e interviene hasta la finalización del proceso.²⁶³ La CRE de 2008²⁶⁴ incluso reconoce que es la Fiscalía quien dirige de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; ejerciendo la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas. De esta manera, solo si halla mérito, acusa a los presuntos infractores ante el juez competente, e impulsa la acusación en la sustanciación del juicio penal.

Ahora, la norma sobre la facultad de la administración tributaria, suprimida en la Codificación del COT de 2005 y publicada en el ROS 38 de 14 de junio de 2005, debió dejarse vigente para el caso de infracciones de índole administrativas, llámense contravenciones y faltas reglamentarias, que deben ser investigadas por la propia administración quien es la que impone las sanciones conforme su facultad legal.

Refiriéndose a la investigación policial, diremos que estaba ampliamente regulada en su norma procesal fundamental,²⁶⁵ matizada incluso por principios como el de la *mínima intervención*, que postula como en la investigación penal, el Estado se sujeta al principio de mínima intervención; y que, en el ejercicio de la acción penal, se presta especial atención a los derechos de los procesados y ofendidos.

Parecería entonces que la investigación era un denominador común en la tarea encomendada a la administración tributaria hasta la Codificación del Código Tributario

Art.- 33.- Ejercicio.- El ejercicio de la acción pública corresponde exclusivamente al fiscal, sin necesidad de denuncia previa. El ejercicio de la acción privada corresponde únicamente al ofendido, mediante querrela.

Art. 42.- Denuncia.- La persona que conociere que se ha cometido un delito de acción pública, excepto aquella a quien la Ley se lo prohíbe, debe presentar su denuncia ante el fiscal competente, la Policía Judicial o la Policía Nacional.

²⁶³ Ecuador, Código Orgánico Integral Penal, en el RO 180-S (10 de febrero de 2014), art. 442.

²⁶⁴ Constitución de la República del Ecuador [2008], tít. IV, “Participación y Organización del Poder”, cap. IV, “Función Judicial y Justicia Indígena”, art. 195 ([Quito]: Asamblea Nacional, RO 449 de 20 de octubre de 2008): Art. 195.- La Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas. De hallar mérito se acusará a los presuntos infractores ante el juez competente, e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal. Para cumplir sus funciones, la Fiscalía organizará y dirigirá un sistema especializado integral de investigación, de medicina legal y ciencias forenses, que incluirá un personal de investigación civil y policial; dirigirá el sistema de protección y asistencia a víctimas, testigos y participantes en el proceso penal; y, cumplirá con las demás atribuciones establecidas en la Ley.

²⁶⁵ Ecuador, Código de Procedimiento Penal, Ley 0, en el ROS 360 (13 de enero de 2000), art. 208: “Investigación.- La Policía Judicial realizará la investigación de los delitos de acción pública y de instancia particular, bajo la dirección y control de la Fiscalía, a fin de reunir o asegurar los elementos de convicción y evitar la fuga y ocultamiento de los sospechosos, en el tiempo y según las formalidades previstas en este Código”.

de 2005, con la investigación que lleva a cabo la Fiscalía y del órgano auxiliar policial. En el presente, como hemos visto, esta tarea es exclusivamente encomendada a la Fiscalía y a la Policía Judicial.

La denuncia de infracciones tributarias

En la norma tributaria podemos encontrar que la facultad de conocer denuncias de carácter tributario, no es privativa del fiscal, se da competencia a la autoridad administrativa, así se señala en la norma tributaria:

Art. 103 del COT.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria. [...] 4. Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción.

Esta norma marginal de nuestra normativa jurídica general, contrasta con la norma procesal penal, que ordena la acción casi privativa del fiscal para conocer a través de denuncias, las acciones penales de cualquier índole; sin embargo, diremos que las normas procesales penales son supletorias y se aplican en prelación, en primer lugar, las normas penales tributarias, constantes en el cuerpo orgánico llamado Código Tributario. Muchas discusiones tendrán lugar con estos comentarios, seguramente para los juristas penales quedará en tela de duda esta conclusión previa.

En este punto cabe hacer referencia al texto constitucional que pregona la independencia de la Fiscalía General del Estado cuando establece que:

Art. 194.- La Fiscalía General del Estado es un órgano autónomo de la Función Judicial, único e indivisible, funcionará de forma desconcentrada y tendrá autonomía administrativa, económica y financiera. La Fiscal o el Fiscal General es su máxima autoridad y representante legal y actuará con sujeción a los principios constitucionales, derechos y garantías del debido proceso.²⁶⁶

A esto se adiciona el papel de la Fiscalía General del Estado, en cuanto a sus atribuciones y funciones, como hemos señalado anteriormente, añadiendo a ello las facultades que incluso la propia Constitución de la República le establece, en cuanto a organizar y dirigir el sistema especializado integral de investigación, de medicina legal y ciencias forenses, que incluirá un personal de investigación civil y policial; dirigir el sistema de protección y asistencia a víctimas, testigos y participantes en el proceso penal; y cumplir con las demás atribuciones establecidas en la ley. En este punto nos referiremos a la ley de la materia que indicaba, como su atribución, la de conocer las denuncias que

²⁶⁶ Constitución de la República del Ecuador [2008].

por delitos de acción pública se presenten. Así rezaba la norma constante en el Código de Procedimiento Penal ecuatoriano: “Art. 42.- La persona que conociere que se ha cometido un delito de acción pública, excepto aquella a quien la Ley se lo prohíbe, debe presentar su denuncia ante el fiscal competente, la Policía Judicial o la Policía Nacional”.

En el análisis realizado, si sostenemos que, constitucionalmente es la Fiscalía quien conoce las denuncias en delitos de acción pública, concluiremos que es también la autoridad competente para conocer sobre los delitos tributarios, al tratarse de delitos de acción pública. Entonces, vale la pena dilucidar el tema de la vigencia, o no, de la norma que atribuye a la administración tributaria conocer denuncias en materia de ilícitos tributarios; frente a ello, sostendremos que estaría vigente, pero referido exclusivamente a las denuncias de carácter contravencional o de infracciones administrativas, que son las que se realizan en la administración tributaria. Debemos aclarar que la administración sí conoce de *los avisos de fraude tributario* que caen en el ámbito de delitos, sin embargo, se debe aclarar que estos *avisos*²⁶⁷ se realizan en la medida en que, a diferencia de los delitos comunes, aún no se prevé que existan, pues mientras la administración tributaria no los determina por medio de sus actos de determinación, cuando se trata de este tipo de

²⁶⁷ Hacemos la distinción entre aviso y presunciones, por la existencia del requisito de procedibilidad que establecía el Código Tributario para el inicio de la acción penal tributaria en materia de determinación de obligaciones tributarias, revisemos lo que señalaba la norma: Código Orgánico Tributario, “Art. 345.- Sanciones por defraudación.- Las penas aplicables al delito de defraudación son: En los casos establecidos en los num. 1 al 3 y 15 del artículo anterior y en los delitos de defraudación establecidos en otras leyes, prisión de uno a tres años. En los casos establecidos en los num. 4 al 12 del artículo anterior, prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. En los casos establecidos en los num. 13 y 14 del artículo anterior, reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente. 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 recae en su representante legal, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, sí se establece que su conducta ha sido dolosa. En los casos en los que el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, los funcionarios encargados de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo además de la pena de reclusión por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, serán sancionados con la destitución y quedarán inhabilitados, de por vida, para ocupar cargos públicos. *La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los num. 4 al 14 del art. anterior iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. La administración tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda, en todos los casos de defraudación, y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular*” (énfasis añadido). Como se ha analizado en esta norma con la existencia de acto firme o resolución ejecutoriada de autoridad administrativa podrá iniciarse la acción penal, tratándose de presunciones; sin embargo tratamos de avisos, cuando previo al proceso de determinación tributaria, la Administración pública tiene conocimiento de acciones sobre la violación de disposiciones tributarias, para lo cual inicia los procesos de auditoría.

delitos, podríamos concluir en *avisos* que no demuestren la presunción efectiva de un delito tributario.

De hecho, la norma tributaria indica que cuando se emiten actos de determinación en firme, o actos ejecutoriados que demuestren la existencia de un *quantum* tributario o una glosa impaga, se cumple el requisito para que la propia autoridad denuncie ante la Fiscalía la perpetración de este tipo de delitos.

Con estos antecedentes, diremos que la administración tributaria sí conoce las denuncias tributarias, en la medida en que realiza la investigación administrativa necesaria para establecer la presunción de un delito tributario, por ello es mejor traer a colación el término *avisos* cuando se trata de las denuncias tributarias, pues ya encontrándonos con la especificación del inicio de un delito, corresponde a la Fiscalía conocer las denuncias de delitos penales tributarios. No olvidemos que aquello que sí conoce la administración tributaria son las denuncias en materia de faltas reglamentarias y contravenciones.

Parecería ser que existe una similitud en materia de conocimiento de denuncias tributarias por parte de la administración tributaria, como de aquellas que conoce la Fiscalía en materia penal.

El bien jurídico protegido como objeto del derecho tributario penal

Han sido varias las posturas que se han defendido en torno a esta cuestión: a) su configuración como un delito de falsedad, b) como delito contra el deber de colaboración de los contribuyentes, c) como delito contra la función tributaria, d) delito contra el patrimonio de la hacienda pública, e) el delito pluriofensivo.²⁶⁸

No hará falta abogar en este acápite mucho respecto de este tema, pues más tarde haremos un análisis concienzudo de ello. Sin embargo, con el fin de respetar el plan trazado en este trabajo, comentaremos que se ha marcado una gran diferencia en este

²⁶⁸ Antonio López Díaz, “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria”, en César García Novoa y Antonio López coords., *Temas de derecho penal tributario. Monografías jurídicas* (Madrid: Marcial Pons, 2000), 83. El autor además sostiene que: El delito pluriofensivo sostenido por Martínez Pérez, señala que el delito trata de proteger en primera línea el patrimonio del erario público (tesis patrimonialista) y además, tutela de forma indirecta la integridad del orden económico en sentido estricto, la cual deviene necesaria para una correcta planificación económica para obtener las finalidades de política económica y social que en el Estado social y democrático de Derecho está obligado a cumplir (concepto de hacienda dinámica), entre las que figura la redistribución de la riqueza. Por su parte, Aparicio Pérez indica que el patrimonio de la hacienda estatal, autonómica o local es el objeto del delito y que este tiene un carácter pluriofensivo, pues protege de forma inmediata 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.

sentido, entre el derecho penal y el derecho tributario penal, cuando del bien jurídico protegido se trata; ya que mientras en el derecho penal este está referido a la protección de los derechos de la persona individual o colectiva, en el sentido de ciudadanos; en el derecho tributario penal, el bien jurídico protegido está referido al Estado, a sus fines y medios; pues la falta de pago de los tributos vulnera los derechos de solidaridad social y la proporcionalidad en el pago de los servicios públicos, fin mediático del Estado. Ya lo manifestaron Gómez y Malvestiti cuando advierten que no sería una teorización afirmar que de ese cúmulo de relaciones donde se pone de manifiesto un continuo *feedback* entre el erario público y los sujetos pasivos, el bien jurídico protegido en el derecho tributario penal sea la sociedad en su conjunto, ya que es ella la que necesitará una masa de dinero para satisfacer necesidades comunes propias de su estructura social como la defensa, la justicia, la educación; masa monetaria que el Estado deberá recaudar y distribuir para que cada uno de los integrantes de esa sociedad pueda disfrutar de su utilización.²⁶⁹

Como se ha discernido en este acápite, es transcendental la diferencia del bien jurídico tutelado, tanto en el derecho penal común como en el derecho tributario penal.

Antes de la vigencia del COIP, en los delitos de defraudación sancionados con prisión, la normativa tributaria ecuatoriana señalaba como antecedente la denuncia formulada por la administración tributaria. Así lo recogía el art. 345 del COT,²⁷⁰ debía entonces tomarse en cuenta que se respondía por los daños y perjuicios si, en sentencia, la denuncia era calificada como maliciosa o temeraria, sin perjuicio de la pena de prisión. En concordancia con esta disposición, el art. 245 del Código de Procedimiento Penal²⁷¹ señalaba que el juez que dicte sobreseimiento definitivo declarará si la denuncia o la acusación particular han sido temerarias o maliciosas. El condenado por temeridad pagaba las costas judiciales, así como la indemnización por daños y perjuicios. En caso

²⁶⁹ Teresa Gómez y Daniel Malvestiti, “Concepto, mitos y paradojas del bien jurídico tutelado” en *Impuestos, doctrinas fundamentales de 1942-2022*, dir. Marcelo Lascano (Buenos Aires: La Ley, 2002), 555-6.

²⁷⁰ Ecuador, Código Orgánico Tributario, en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005, art. 354.

Art. 354, inciso final.- La administración tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda, en todo los casos de defraudación, y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular.

²⁷¹ Ecuador, Código de Procedimiento Penal; Ley 0, en el Suplemento del RO 360 (13 de enero de 2000), art. 245: “Calificación de la denuncia u la acusación.- El juez de garantías penales que dicte el sobreseimiento definitivo declarará si la denuncia o la acusación particular han sido temerarias o maliciosas. El condenado por temeridad pagará las costas judiciales, así como la indemnización por daños y perjuicios. En caso de que el juez de garantías penales también las hubiere calificado de maliciosas, el acusador o el denunciante responderá, además por el delito previsto en el art. 494 del Código Penal”.

de que el juez también las hubiera calificado de maliciosas, el acusador o el denunciante respondían, además, por el delito que se preveía en el art. 494 del CP,²⁷² que mencionaba que eran reprimidos con prisión de tres meses a tres años y multa de seis a treinta y un dólares americanos, los que propusieron una acusación judicial o hecho denuncia que no se hubieran probado durante el juicio.

En línea con esta normativa, la administración tributaria del Ecuador, en materia de tributos internos, por ejemplo, en su norma orgánica —esto es, en el Reglamento Orgánico Funcional del SRI—²⁷³ establecía las funciones que cumpliría el Departamento Nacional de Investigaciones y Denuncias, entre las que constaba el efectuar las investigaciones pertinentes con base en las denuncias tributarias asignadas según su competencia; órgano que, en el año 2004, se eliminó de la administración tributaria central que cumplió este papel de investigador, dando trámite a las denuncias tributarias al amparo del anterior esquema del COT —ahora recepta las denuncias que se presentan por parte de los sujetos pasivos en el Departamento de Derechos del Contribuyente—. Recordemos también que el procedimiento de denuncias que tenían las normas anteriores a las reformas del COT, iban de un esquema general y amplio del conocimiento de denuncias tributarias, hasta un sistema de premios por denuncias tributarias con resultados favorables para la Administración vigente hasta el año 1999.

En contraste, diremos que el Código de Procedimiento Penal señalaba que toda persona podía presentar una denuncia de delito, esto es, se concedía acción popular en este tema. Así, el art. 31 del Código de Procedimiento Penal mencionaba que “Desde el punto de vista de su ejercicio, la acción penal era de dos clases: pública y privada”. Este cuerpo normativo recogía además las reglas para el ejercicio de la acción pública, cuando señalaba que correspondía exclusivamente a la Fiscal o el Fiscal, sin necesidad de denuncia previa, la acción penal. En el COIP, en donde el sistema acusatorio se convierte en la piedra angular del procedimiento penal, la investigación se lleva a cabo por parte de la Fiscalía, siendo la denuncia pública en el caso del delito tributario.

²⁷² Ecuador, Código Penal, Codificación 0, en el Suplemento del RO 147 (22 de enero de 1971): Art. 494. “Serán reprimidos con prisión de tres meses a tres años y multa de seis a treinta y un dólares de los Estados Unidos de América, los que hubieren propuesto una acusación judicial, o hecho denuncia, que no hubiesen sido probadas durante el juicio”.

²⁷³ Ecuador, Resolución 13, Reglamento Orgánico Funcional del SRI, en el RO 725 (16 de diciembre de 2002), Art. 25.

Por tanto, no se puede desconocer que también existen diferencias, incluso — como se había explicado—, particularidades específicas de este nuevo Derecho Tributario Penal, que casi indican su autonomía y desvinculación del derecho penal común.

Para cerrar este capítulo, hemos de resumir las conclusiones, la más importante: el pronunciamiento sobre el que nos hemos decantado acerca de la autonomía del Derecho Tributario Penal, que implica la especificidad de esta ciencia del derecho, disciplina que se particulariza con sus principios, valores y normas del propio derecho penal común, así como del derecho tributario y del derecho administrativo. De igual manera, hemos analizado en esta misma perspectiva las diferencias y similitudes con la ciencia del derecho penal común, en cuanto al bien jurídico tutelado a la forma de iniciar la acción penal y la participación de la administración tributaria en los *avisos* que recepta para, con presunciones y actos firmes y ejecutoriados, presentar la acción tributaria penal. Todo ello corrobora, de manera fehaciente, nuestra manera de examinar este capítulo, la independencia y autonomía del derecho tributario penal.

3. El régimen económico-tributario en Ecuador

Ecuador del siglo XXI enfrenta retos y vicisitudes por los temas replanteados en el nuevo sistema constituyente: así por un lado, el posicionamiento de su nueva concepción como *Estado constitucional de derechos y justicia*; y, por otro, el replanteamiento del sistema económico y de la Constitución económica, como *economía popular y solidaria*. Se ejercita una suerte de confrontación y contradicción, en razón de la espaciosa trama de los derechos fundamentales de la persona humana frente a las atribuciones y facultades del Estado. Es que ahora se le atribuyen funciones más amplias al Estado para hacer efectivos los derechos *pro homine*, funciones que están ligadas al fin de la aplicación práctica de nuestra Constitución ecuatoriana.

Los textos constitucionales de nuevo cuño, que se han aprobado en diferentes países iberoamericanos en los últimos años, han dado como resultado previsiones relativas al reconocimiento de los derechos fundamentales en el ámbito penitenciario que, hasta el momento, resultaban extrañas.²⁷⁴ Logrando con ello que, el sistema demande una

²⁷⁴ Fernando Riviriego Picón, “Constitucionalismo, igualdad y nuevos derechos. Igualdades y desigualdades en el contexto de América Latina, a propósito de los derechos de los reclusos”, en *Materiales sobre neoconstitucionalismo y nuevo constitucionalismo latinoamericano*, dir. Claudia Storini y José Francisco Alenza (Pamplona: Universidad Pública de Navarra / Arazandi, 2012), 297.

adecuación a las nuevas perspectivas y demandas de la ciudadanía.²⁷⁵ Incluso, “uno de los nuevos rasgos que diferencian claramente estas constituciones con respecto a las anteriores es sin duda el establecimiento de nuevos mecanismos para la justiciabilidad de los derechos. En este sentido las singularidades más destacables están contenidas en las nuevas Constituciones del Ecuador y Bolivia”.²⁷⁶

Por otro lado, nos encontramos con serios problemas en la estructura de la economía ecuatoriana que se respalda, en este siglo XXI, en un primer momento por el rebosante precio del petróleo, al menos en los catorce primeros años, que nos permitió encarar la demanda de los derechos creados por la Constitución, sobre todo de los económicos y sociales, pero que no se tratan de ninguna manera de recursos inagotables; y que contrastan con el momento actual, en donde tenemos un precio de petróleo que se fue a la baja en el sistema mundial en donde el gasto social disminuyó. No podemos olvidar que, en Ecuador en la década de los noventa, comenzaron a manejarse políticas neoliberales que incidieron en la consecución del Estado de recesión, inestabilidad económica, social y política que fueron en aumento.²⁷⁷ En resumen, en Ecuador al momento prevalecen, por lo menos, cinco clases de problemas cuyas estrategias de solución incumben a la política fiscal: la inestabilidad del desarrollo económico y social, la polarización en la distribución del ingreso, la necesidad de una política fiscal redistributiva, la pobreza y la desocupación.²⁷⁸

²⁷⁵ *Ibíd.*, 298, señala también que escasos eran los textos constitucionales que hasta el momento recogían cuestiones de este tenor (de protección normativa penitenciaria), aunque cabe destacar que ya de forma temprana, a finales de la década de los setenta, algunos —pocos— países de nuestro entorno más cercano, sí lo hacían. Podemos apuntar así las Constituciones portuguesa o española que fueron ciertamente innovadoras en este punto. Señalo así, aquella primera que los condenados a penas de prisión mantienen la titularidad de los derechos fundamentales más allá de las limitaciones inherentes al sentido de la condena o las exigencias de la propia ejecución. La segunda, de forma más extensa, destacó en primer lugar la orientación de las penas privativas, de libertad y las medidas de seguridad hacia la reeducación y reinserción social. Y junto con ello, esto sería el punto más relevante a los efectos que ahora nos interesa, que el condenado a pena de prisión que estuviere cumpliendo la misma, goza de los derechos fundamentales, aunque con una triple salvedad: aquellos que se limiten expresamente por el contenido del fallo condenatorio, el sentido de la pena y la ley penitenciaria.

²⁷⁶ Storini, “Derechos y garantías en el nuevo constitucionalismo latinoamericano”, 110. Señala también que en relación con la experiencia latinoamericana, la doctrina ha reconocido en el proceso constituyente colombiano de 1991, la primera manifestación constituyente que define un punto de inflexión en la evolución constitucional, no solo latinoamericana sino mundial (Roberto Viciano y Rubén Martínez, *Revista de Ciencias Sociales*, Valencia, 2005). En la Constitución colombiana aparecen, aún de forma imperfecta pero claramente reconocible, algunos rasgos novedosos y diferenciados con respecto al constitucionalismo clásico, que más tarde impregnarán los procesos constituyentes ecuatoriano de 1998, venezolano de 1999, boliviano de 2006-2009 y, de nuevo, Ecuador en 2007-2008; y que, sin duda, nos permiten hablar de un nuevo constitucionalismo latinoamericano.

²⁷⁷ Lucas Pacheco Prado, “Ecuador: los retos de la política fiscal”, en *Análisis económico* (Quito: Cámara de Comercio de Pichincha, 2006), 17.

²⁷⁸ *Ibíd.*, 17.

En este momento histórico, el país se enfrenta a grandes cambios que son el resultado de la producción legislativa, la modernidad introducida en los procesos económicos, en los sistemas de atención pública, así como en el acceso a la tecnología; repercutieron en la emisión de normas de protección de derechos y de garantías de la ciudadanía.

La historia del Ecuador está marcada por las reformas legales, el reconocimiento de los nuevos derechos fundamentales del ser humano y la introducción de tecnologías nuevas de la información. A esto se añade la reforma económica y social.

3.1. El régimen económico

Para introducirnos en el análisis del régimen económico, traeremos a colación las palabras de Griziotti de la Escuela de Pavía (Italia), sobre la Ciencia de las Finanzas y el Derecho Financiero que estudian el fenómeno financiero, el mismo que debe ser estudiado al mismo tiempo desde el fenómeno económico como jurídico.²⁷⁹ El sistema económico de un país debe ser estudiado entonces, desde sus pautas y derivaciones económicas que se concertan en determinado tiempo y lugar; pero también desde el punto de vista de la normativa legal que ofrece el marco recreador de una economía; desde ese miraje viene el estudio de las ciencias de las finanzas como ciencia desde el punto de vista económico y jurídico, como desde antaño la Escuela de Pavía estableciera su metodología. “La historia de la enseñanza de la Hacienda, en Italia, se sintetiza en la lápida situada en Pavía, al lado del Instituto de Hacienda, en su escuela en Pavía, Luigi Cossa solicitó del renacimiento de los estudios en Italia, inició en 1859”.²⁸⁰

Para D’amati la ciencia de las finanzas, considerada autónoma de la economía política, tiene que ver con los bienes y servicios públicos, y con los impuestos, las tasas y contribuciones, pero que en definitiva es la ciencia “del patrimonio público, la que enseña la mejor manera de constituirlo, administrarlo y gastarlo, esto es aquella parte del patrimonio nacional que se destina a atender las necesidades del Estado”.²⁸¹ Desde este punto de vista se hace necesario el análisis de las finanzas públicas o del patrimonio del Estado, tomando en cuenta, tanto sus ingresos como sus egresos para revisando las

²⁷⁹ Benvenuto Griziotti, en *Giornale degli economista* (febrero de 1915), publicado nuevamente en *Studi di Scienza delle finenze e Diritto finanziario* (Milano: Giufré, 1956).

²⁸⁰ Andrea Amatucci, “Historia de la enseñanza del derecho público-financiero en Italia”, *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia meridional*, coord. Andrea Amatucci y Nicola D’amati (Bogotá: Temis, 2004), 100-3.

²⁸¹ Nicola D’amati, “La formación del derecho tributario en Italia”, en *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia meridional*, 141-2.

necesidades públicas que abastece el Estado controlar también el mejor gasto público con inversión. Es desde este vértice que nos interesa el análisis del régimen económico de la economía frente a las normas que establecen su accionar.

Para José Vicente Troya el Estado social de derechos y la economía social de mercado deriva en el Estado de bienestar, el cual debe contar con ingentes recursos, pero ante la imposibilidad de obtenerlos en los montos requeridos y ante la discusión siempre viva de que el sector público no administra debidamente los recursos se incurre en déficit e inflación.²⁸² Todo este análisis, deriva en el cuestionamiento permanente a los modelos económicos, a los regímenes económicos del Estado.

Sobre el tema económico en Ecuador podemos añadir algunos datos, el primer elemento es del balance del *presupuesto del gobierno central* del 2000 a 2011, en donde se refleja que “es importante indicar que es histórico el déficit fiscal, que hasta el 2007 no superó el 0,5% del PIB, sin embargo, el 2009 fue del 5,1% reduciéndose el 2009 y 2010 a cerca del 2% del PIB [...] Se demuestra que en los años de mayor abundancia de fondos es cuando mayores desequilibrios se registran, todo debido a una expansión poco saludable del gasto público”,²⁸³ esto, aunque debemos añadir que obedece a la expansión de los subsidios en la economía —muchos de ellos populares—, hoy se ha anunciado que se han aumentado de ocho a dieciocho los subsidios del gobierno hacia las clases populares, especialmente (Diario *El Comercio*, miércoles 31 de agosto de 2013).²⁸⁴ Adicionaremos a este análisis económico, esencial en la revisión histórica del Ecuador en este siglo, la situación del gasto fiscal que “hasta el año 2006 el peso del total del gasto fiscal frente al PIB fue entre 23,2% y 24%, sin embargo, en el 2007 esta relación pasa al 27,6% y a partir del 2008 este coeficiente oscila alrededor del 43% del PIB. Esto significa que el 43% de lo que produce la economía ecuatoriana en bienes y servicios en un año se

²⁸² José Vicente Troya Jaramillo, *El derecho del gasto público: Especial referencia a los derechos económicos, sociales y políticos* (Bogotá: Temis, 2014), 46.

²⁸³ Mauricio Pozo Crespo, “Manejo económico 2007-2011”, en *Balance de la Revolución Ciudadana*, comp. Sebastián Mantilla y Santiago Mejía (Quito: Planeta, 2012), 302.

²⁸⁴ *Ibid.*, 295. Señala que “en los últimos cinco años la pobreza cae de 37% al 29% de la población, esto es, 9 puntos porcentuales mientras que los cuatro años anteriores (no existe información disponible para el año 2002, nota del autor), este indicado desciende del 50% al 38%, esto es, 12 puntos porcentuales. Si bien es cierto que, conforme caen los índices de pobreza, cada punto porcentual de reducción se hace más difícil de alcanzar, esto no se compadece con la abismal diferencia de recursos entre la administración Correa y los cinco años previos. Esto se sustenta también en que los subsidios establecidos por el actual gobierno han oscilado entre el 5,7% y el 7,3% del PIB entre el 2007 y el 2011... Estas subvenciones estatales no han sido eficientes para reducir la pobreza, si es que ese era el principal objetivo, pues la gran mayoría de subsidios, en especial los derivados del petróleo, favorecen más a los ricos que a los pobres... Son el empleo y las remuneraciones adecuadas, la mejor receta para reducir la pobreza de una forma más acelerada”.

destina a cubrir el gasto público”.²⁸⁵ En contraste, para el primer trimestre de 2015, la economía ecuatoriana creció en 3,0 %, comparada con igual período de 2014. Los componentes del PIB que más aportaron al crecimiento económico entre el primer trimestre de 2015 y el primer trimestre de 2014 fueron el gasto de consumo final de los hogares; las exportaciones; el gasto de consumo final del gobierno general y la inversión (formación bruta de capital fijo). El valor agregado no petrolero creció en 3,7% entre el primer trimestre de 2015 y el primer trimestre de 2014 y contribuyó con 3,14 puntos porcentuales al crecimiento interanual total de la economía (3,0%). Lo que resulta de alto impacto, si se entiende la dirección de los recursos públicos a la satisfacción de la gran demanda de derechos y obligaciones del Estado frente a la ciudadanía.²⁸⁶ En cambio que, para el primer trimestre del año 2016 el Producto Interno Bruto (PIB), fue de USD 17.113 millones (a precios constantes) y su tasa variación fue de -1,9% respecto al trimestre último de 2015. El gasto de consumo final del gobierno presentó una variación trimestral de -5,2% en relación al cuarto trimestre del año 2015, consistente con la reducción de gasto anunciada por el gobierno. Por su parte, la formación bruta de capital fijo, el gasto de consumo final de los hogares y las exportaciones de bienes y servicios presentan variaciones trimestrales de -4%, -2,5% y -0,3%, respectivamente. En cuanto a las importaciones, en el mismo período se redujeron en 4,9%, lo que favorece a la evolución del PIB.²⁸⁷ Otro elemento interesante, siguiendo la línea conductora en este acápite —que no podemos dejar de lado—, es el de la *presión fiscal*, que resulta de la comparación entre recaudación tributaria frente al ingreso PIB, lo que significa que “en el país, la presión fiscal ha aumentado considerablemente. Esta se ubicó, en el año 2007, en el 13%. Mientras que en el año 2011 fue el 16% [...] Valor que sigue siendo de los más bajos de la región. Aún están por encima del Ecuador países como Brasil, Costa Rica, Argentina, Chile y Bolivia”.²⁸⁸ Este concepto contrasta con el de presión tributaria.²⁸⁹ Convergemos

²⁸⁵ *Ibíd.*, 303.

²⁸⁶ Banco Central del Ecuador, *Estudios de Macroeconomía año 2015*, Quito, 24 de octubre de 2016, en <www.bce.ec>.

²⁸⁷ *Ibíd.*

²⁸⁸ Mantilla y Mejía, “Introducción”, en Mantilla y Mejía comp., *Balance de la Revolución Ciudadana*, 16.

²⁸⁹ Jeannette Sánchez, “Una economía en crecimiento en función del ser humano”, en Mantilla y Mejía comp., *Balance de la Revolución Ciudadana*, 278-9. Señala que: “la mejora de la recaudación tributaria y la consolidación del sistema, como uno de los principales instrumentos para mejorar la distribución de la riqueza y reducir las inequidades, toman mayor relevancia y han contribuido a lograr el aumento del esfuerzo tributario (presión tributaria), que pasó de 10,3% en 2006 a 15% en 2011 (nota de la autora: La presión tributaria refleja la relación entre los impuestos recaudados por la administración tributaria y el PIB; mientras que la presión fiscal es la relación entre el total de los impuestos recaudados

en este análisis resaltando los avances que, en materia de recaudación tributaria, el Ecuador ha tenido en los últimos años, pues ha pasado de tener una incipiente a una considerable recaudación de tributos que hoy representa un gran porcentaje del PGE.

Analizaremos como tercer punto *el pacto fiscal*. Para introducirnos en esta temática, urge la necesidad de abordar, primero, el campo de la política fiscal redistributiva, que implica el reforzamiento del papel que cumple la recaudación tributaria en las arcas fiscales de cualquier Estado que se precie de moderno y eficiente, pues las acciones de cada gobierno se miden por el monto de inversión en obras públicas y los beneficios que comportan a toda la población de un determinado territorio. La verdad también se presenta clara sobre las posibilidades de obtener recursos propios, dados por autogestión pública o en competencia con el sector privado, casi nunca son suficientes, por lo que recurrir a la recaudación tributaria es una constante en la economía estatal. Por tanto, el análisis del tema debe abordarse como un círculo cerrado o como una cuenta corriente, de egresos e ingresos estatales, pues si bien los recursos son suficientes para sostener el aparato público, el cuestionamiento siempre viene sobre ¿cómo se gastan los recursos?

“Existe un debate muy fuerte e incluso en los teóricos del desarrollo referente a la relación de precedencia entre el desarrollo humano y el crecimiento económico. Para unos, parece lógico que al crecimiento económico anteceda el desarrollo del talento humano, mientras que otros sostienen que, al contrario, primero debe desarrollarse la capacidad de los individuos para que, como resultado, se consiga el desarrollo económico”.²⁹⁰ Pero deberíamos concluir este debate zanjando la idea de la importancia del desarrollo paralelo de la economía y del talento humano, sin prelación individuales, y reforzando el fundamento de la importancia de la recaudación tributaria que va de la mano de un equitativo gasto social.

Sin duda entonces, uno de los elementos para la calificación de modernidad o eficiencia de un Estado se mide, en el siglo XXI, en la capacidad de recuperar los recursos privados vía tributos para dirigirlos al sector público, pero también por el análisis del gasto racional de un Estado. Robert McGee sostiene en su libro *The Philosophy of Taxation and Public Finance* (2004) que la primera pregunta no es ¿cómo podemos

[incluyendo aranceles] más aportaciones a la seguridad social y el PIB). Una mayor presión tributaria proporciona una mayor y más justa redistribución del ingreso.

²⁹⁰ Diego Andrade, “Desarrollo sustentable”, en *Análisis económico* (Quito: Cámara de Comercio de Quito, 2006), 97.

umentar el dinero que necesitamos para mantener las ruedas de gobierno en funcionamiento?, sino que la pregunta inicial debería ser ¿qué debería hacer el gobierno?²⁹¹

¿Cuál es la relación de abordar este tema? —en cuanto al título que lo cobija denominado la situación económica del Ecuador—, pues recalcar los cambios que se han dado en la economía del ingreso y gasto del Ecuador; dado que, si bien la presión fiscal como la recaudación han ido *in crescendo* en estos últimos quince años, también se ha reflejado en la redistribución del gasto y en el aumento y mejoramiento de los servicios públicos en Ecuador.

Revisemos la situación de infraestructura de carreteras, educación, salud y cobertura de la seguridad social. El camino quizás sea el correcto al que avancemos, quizás no lo suficiente, pero la economía del Ecuador, es verdad que ha sufrido una gran transformación derivada de la modernidad y eficiencia de la recaudación tributaria, sin dejar de lado el alto precio del petróleo que, en su tiempo, financió las arcas fiscales de los últimos cinco años, lo que para el 2016 ya no fue un indicativo, por la baja de los precios del petróleo.

La necesidad de que el gasto en que incurre un Estado sea absolutamente eficiente y racional por parte de un gobierno para el mejoramiento de la economía de un país, es un debate actual y de antaño, porque la comunidad requiere que los recursos definitivamente se gasten en la obra pública y no en los gastos meramente administrativos o peor en la corrupción. En esta línea hay varios autores que resaltan la ética y el equilibrio en la balanza de ingresos y gastos, como valores preponderantes de una sociedad.

W. Williams nos habla de aquello, de la importancia de mantener el equilibrio, de la igualdad en la balanza de ingresos y egresos, así manifiesta:

But you might say, if government didn't do all that. It's doing we wouldn't have a just society. What's just has been debated for centuries but let me offer my definition of social justice: I keep what I earn and you keep what you earn. Do you disagree? Well then tell me how much of what I earn belongs to you- and why? (Walter Williams)²⁹²

²⁹¹ Robert, McGee, “The Philosophy of Taxation and Public Finance” (Florida: Kluwer Academic Publishers, 2004), 9. McGee señala que: “The bottom line is that first question to ask is not “How can we raise the money we need to keep the wheels of government running?” The initial question should be “What should government do?” It is only then that we need to ask where the money is coming from to support the government functions that we think we need. The remainder of this book addresses this second question from a variety of perspectives [...]”.

²⁹² Pero se podría decir, si el gobierno no hizo todo eso. Que está haciendo, no tendríamos una sociedad justa. Lo que acaba ha sido debatida durante siglos, pero que me ofrece mi definición de la justicia social: sigo lo que puedo ganar y conservar lo que gana. ¿Está en desacuerdo? Bueno, entonces dígame

Con este comentario W. Williams concluye con la importancia de la conformación de una sociedad justa, basada en una economía de equilibrio, en aquella que el Ecuador busca con ansioso privilegio, para saltar del subdesarrollo de su economía primigenia a una economía de mercado de competencia y modernidad. Como hemos visto en este acápite, aún es necesario proseguir con este afán, nuestra economía sí se ha beneficiado en esta última década indudablemente, con mayores rentas para el Estado y con aumento para el gasto social, pero la eliminación de la pobreza, el desempleo y las malas prácticas medioambientales, aún es un afán no cumplido, una meta que buscar para la economía ecuatoriana.

3.2.El régimen tributario y la cohesión social

Cuando se empieza a hablar de una literatura jurídica financiera con ciertas pretensiones de sustantividad científica que halla la necesidad jurídica de encontrar fundamentos jurídicos propios al poder financiero para formar un auténtico sistema teórico de derecho,²⁹³ se plantean el derecho económico y financiero en el análisis. Sin embargo, ya en 1898, con la aparición del ensayo o primera monografía sobre el impuesto de Ranelletti, se examinó la relación de derecho público entre el Estado y el contribuyente.²⁹⁴ Con ellos se traza la particularidad misma del régimen tributario dentro del sistema financiero.

Paralelamente, la acción del Estado se fue extendiendo a sectores cada vez más amplios, con lo que la importancia de los recursos públicos y la consecuente naturaleza pública de las normas reguladoras de tales ingresos, se hicieron incuestionables.²⁹⁵ El ingreso de recursos públicos, generados por la imposición nacional, se revierte en la necesidad de un estudio más científico, “lo que edifica una ciencia jurídico tributario basada en criterios sistemáticos, [...] pone al descubierto un principio general de racionalidad normativa en materia tributaria, distinto de los principios inspiradores del sistema jurídico privado”.²⁹⁶ En general, el régimen tributario no solo contempla el análisis científico y tributario del tributo, en la medida de aplicación de normas que atañen

¿cuánto de lo que ganó le pertenece a usted y por qué? (Walter Williams). De Walter Williams, *All It Takes is Guts. A Minority View*. (Washington DC: Regenergy Books, 1997), 62; citado por McGee en *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, 15.

²⁹³ Pérez de Ayala y González, *Curso de derecho tributario*, 9.

²⁹⁴ Ranelletti, *Natura Giuridica del Imposta* (Italia: Municipio italiano, 1898).

²⁹⁵ Pérez de Ayala y González, *Curso de derecho tributario*, 15.

²⁹⁶ *Ibíd.*, 15-6.

a su naturaleza; sino que también explora los temas financieros de la economía estatal, en cuanto a gasto público y su naturaleza.

Pero la expresión sistema tributario parece exigir y así lo ha entendido la doctrina de forma unánime, algo más que la simple yuxtaposición de tributos.²⁹⁷ El régimen económico-tributario del Ecuador debe mantener el equilibrio en la balanza, sosteniendo por un lado, la recaudación tributaria; y por otro lado, el eficiente gasto social para mantener una adecuada cuenta corriente nacional. El adecuado gasto nos lleva a reflexionar en: ¿el porqué de la recaudación? ¿A dónde se dirigen los gastos que emprende el Estado? ¿Cuáles son los servicios públicos que se financian? ¿Y si se cumple con ello, el cometido final del Estado? Hashimzade también cuestiona algunos temas y los desagrega así: “el bienestar de los evasores de impuestos, se incluye en una evaluación del bienestar social? ¿Qué pasa con la inclusión implícita de que la evasión de impuestos no debe ser castigada? ¿Son los mismos argumentos para los delitos violentos? Este es un tema que no ha sido resuelto por la economía del crimen”.²⁹⁸

Es necesario abordar el tema de la evasión y de sus consecuencias desde la propia concepción de bienestar, visto desde el Estado y de sus miembros. Incluso porque “en el modelo estándar de la evasión de impuestos todos los miembros de la población son evasores potenciales (evaluar si la probabilidad de detección y multa por evasión es lo suficientemente baja)”.²⁹⁹ La palabra *bienestar*, es un tema clave en la fundamentación del delito tributario penal, pues el fin mismo de la tributación es el bien común: “el buen vivir” para el Estado constitucional de derechos, o “el bienestar” para el Estado de bienestar; según la estructura social y económica de cada Estado, es un elemento común denominador en las legislaciones que castigan con la sanción penal el cometimiento de violaciones a las normas tributarias.

El análisis que deriva de la falta de cumplimiento del Estado de bienestar a las demandas de la ciudadanía confronta el tema de la doctrina del delito económico con la insatisfacción de la recaudación de los recursos o de la implementación de la inversión social. Así Hashimzade sostiene que:

²⁹⁷ José Ferreriro Lapatza et. al, *Curso de derecho tributario*, parte especial (Madrid: Marcial Pons, 1996), 14.

²⁹⁸ Nigar Hashimzade et. al., *Solutions Manual to Accompany Intermediate Public Economics* (Massachusetts: Institute of Technology, 2006), 407.

²⁹⁹ *Ibíd.*, 407.

Se puede argumentar que la evasión es un delito económico sin víctimas físicas para que pueda recibir un trato diferente de la delincuencia violenta. Pero el mismo argumento puede aplicarse a muchos delitos de robo (por ejemplo, el robo de un almacén grande o de un banco). Una perspectiva alternativa es proporcionada por considerar los derechos de voto de los presos. Esto difiere entre los países. Los prisioneros de Estados Unidos no pueden votar y en algunos estados pierden de manera permanente su derecho al voto. Presos en el Reino Unido no pueden votar, pero automáticamente recuperan los derechos de voto en caso de liberación. Una sentencia reciente del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha solicitado que el Reino Unido reconsidere esta política. Australia permite a todos los presos a votar. En Alemania, el voto puede ser eliminado como un elemento de castigo adicional al encarcelamiento. Estos ejemplos ilustran la diversidad permanente de puntos de vista sobre esta cuestión.³⁰⁰

La aplicación de la sanción, no es del todo unánime en las legislaciones del mundo, por ello es que intentamos analizar los pro y los contras de la justificación de la sanción penal en los delitos económicos y específicamente en los tributarios, para indagar sobre su solución efectiva en el Ecuador, aun cuando *prima facie* reiteramos su vigencia y necesidad. Para ello es provechoso conocer el esquema de otros países que ya la aplican, pero intentando adaptar el descrito ambiente internacional a nuestra legislación nacional, para no esbozar un deformado *copy page* de las normas de otros países, sin medir las consecuencias internas de nuestro país, de la costumbre de nuestro pueblo, y por sobre todo, del respeto a las normas constitucionales recientemente expedidas.

El cuestionamiento también tiene otras aristas, pues el aprovechamiento ineficiente de los recursos u oportunidades de bienestar, motiva a los ciudadanos a obtener mayores utilidades a través del no pago de impuestos, lo cual no es salvable en esta lógica, pero es una situación que no puede dejarse de lado.

La eficiencia económica requiere que los consumidores aprovechen todas las oportunidades para aumentar su bienestar. ¿Este argumento legitima la evasión de impuestos? El argumento de que persigue la maximización del bienestar individual y

³⁰⁰ *Ibid.*, 407. El autor pregunta y responde: P: “Should the welfare of tax evaders be included in an assessment of social welfare? What if the inclusion implied that tax evasion should not be punished? Would you provide the same arguments for violent crimes? [...] R: This is an issue that has not been fully resolved by the economics of crime. Some points are worth noting. In the standard model of tax evasion all of the population are potential evaders (and will evade if the detection probability and fine for evasion are sufficiently low). It is not clear. How any argument can be constructed that avoids excluding all the population from the welfare function? It may be argued that evasion is an economic crime with no physical victim so that it can be treated differently from violent crime. But same argument can apply to many crimes involving theft (e.g. stealing from a large store or from a bank). An alternative perspective is provided by considering the voting rights of prisoners. This differs among countries. In the United States, prisoners cannot vote and in some states permanently lose their voting rights. Prisoners in the United Kingdom cannot vote but automatically regain voting rights upon release. A recent ruling of the European Court of Human Rights has requested that the United Kingdom reconsider this policy. Australia permits all prisoners to vote. In Germany the vote can be removed as an element of punishment additional to imprisonment. These examples illustrate the continuing diversity of views on this issue”.

alcanza la eficiencia económica, solo se aplica en una economía competitiva. Por ejemplo, si un monopolista persigue el máximo beneficio, un resultado ineficiente es alcanzado. La eficiencia requiere que el monopolista sacrifique su beneficio personal y busque el precio de coste marginal en su lugar. Lo que impulsa a este argumento es que, en presencia de una distorsión económica (monopolio), la maximización del individuo no puede ser el camino a la eficiencia. El mismo argumento se aplica a la evasión fiscal. La existencia de un conjunto de impuestos es una distorsión. Si los individuos persiguen la maximización de utilidad y, en consecuencia, se inclinan a evadir impuestos, no hay ninguna expectativa de que esta ayuda a la eficiencia económica. En cambio, puede empeorar las cosas si el gobierno debe aumentar los impuestos adicionales para cubrir los ingresos o las posibilidades ocupacionales están distorsionadas.³⁰¹

Si hay una distorsión en la economía con la imposición tributaria, pues el que invierte sortea por el guacho ganador, jamás irá a pérdida, por eso trata, en lo posible, pagar menos impuestos o tributos en general, para lograr la mayor rentabilidad posible. Pero, ¿esta premisa es válida? Vale la pena analizar este teorema económico, sostenido por muchos autores en el *Estado de bienestar*, en donde parece una verdad indiscutible. En el tiempo presente no es una premisa válida, al menos en el *Estado constitucional de derechos*. El teorema no se aplica en su totalidad, hay otros principios que cumplir y otras aristas a tomar en cuenta, que fueron dejadas de lado por muchos años. Y es que incluso, en la propia doctrina social, las verdades absolutas han ido incorporando una representativa dosis de ética social, frente a la connotada *ética individualista* del siglo XX.

Lo que nos obliga al planteamiento de varios temas es el *equilibrio fiscal*, que es y debe ser uno de los objetivos del Estado, para ello, Albert Hensel señala que todo equilibrio de las finanzas debe tomar la evolución de la necesidad financiera derivada del cumplimiento de tareas asignadas o asumidas a los participantes en las finanzas públicas.³⁰² Con ello, se trata de explicar en materia de finanzas públicas que debe haber no solo la corresponsabilidad social en el pago de los tributos sino además el manejo eficiente de los recursos públicos para provocar un equilibrio en las finanzas del Estado.

³⁰¹ *Ibíd.*, 407. El autor pregunta y responde: P: Economic efficiency requires that consumers exploit all opportunities to increase their welfare. Does this argument legitimize tax evasion? [...] R: The argument that pursuing the maximization of individual welfare achieves economic efficiency only applies in a competitive economy. For instance, if a monopolist pursues maximum profit, an inefficient outcome is attained. Efficiency requires the monopolist to sacrifice personal gain and pursue marginal cost pricing instead. What drives this argument is that in the presence of an economic distortion (monopoly) individual maximization may not be the route to efficiency. The same argument applies to tax evasion. The existence of a set of taxes is a distortion. If individuals pursue utility maximization and are consequently tend to evade tax, there is no expectation that this aids economic efficiency. Instead, it may made matters worse if the government has to raise taxes further to cover lost revenues or occupational choices are distorted.

³⁰² Albert Hensel, *Derecho Tributario*, traducción de los dres. Leandro Stok y Francisco Cejas (Argentina: Nova Tesis Jurídica, 2000), 105-106.

De ahí incluso, la estrecha relación entre dos ramas de la ciencia publicista, las finanzas y el derecho tributario, cuya fórmula se comparte mutuamente y hace que interaccionen, y es que “el Derecho Tributario sin la fecundación de la ciencia de las finanzas se reduce a un simple trabajo técnico, la ciencia de las finanzas sin el control del derecho positivo no va más allá de la especulación abstracta”,³⁰³ señala Albert Hensel.

Otro es, la *cohesión social* que tiene una vinculación directa con la tributación: en sociedades con un alto nivel de cohesión, se puede presuponer que los ciudadanos se inclinan mayoritariamente a ver al Estado como vehículo de inclusión y como un proveedor de servicios públicos; por otro lado, en sociedades con un bajo nivel de cohesión, los ciudadanos ven al Estado como un instrumento de dominación de élites.³⁰⁴ Es indudable reconocer la relación del Estado con el sujeto pasivo de manera particular en el derecho público, “El Estado en el derecho tributario está frente al obligado de manera diferente que acreedor y deudor en el derecho privado”;³⁰⁵ en este las relaciones entre particulares son una relación entre particulares, sujeta al derecho civil o mercantil; mientras que en aquel el derecho público interactúa tomando las particularidades del sujeto Estado. Sin embargo, no se deja de lado, que en los últimos tiempos esto se ha dimensionado ya no con tanta marcada diferenciación, José Vicente Troya Jaramillo, en materia del gasto público concluye que “el derecho del gasto público incluye normas de derecho público y de índole contractual que en parte se nutren del derecho público y en parte sobresaliente del derecho privado, el cual en gran manera ha sufrido un proceso de publicización”.³⁰⁶

Terán Dutari explica, cómo la doctrina social ha variado en el tema de la responsabilidad social frente al Estado, sin querer con ello decir que antes se desconocía, pero sí que se obviaba decirlo frontalmente hasta el Concilio Vaticano II (1962-1965). El autor señala que: “El Concilio Vaticano II, ese es el punto de cambio de las concepciones.

³⁰³ Hensel, *Derecho tributario*, 10.

³⁰⁴ Carlos Marx Carrasco, “Cinco años de gobierno de la revolución ciudadana”, en Mantilla y Mejía comp., de *Balance de la Revolución Ciudadana*, 340. Además añade que: “[...] el sistema tributario se caracteriza por tener su efecto en la igualdad económica, convirtiéndose en un elemento clave para determinar la trayectoria de una sociedad entre niveles de fragmentación, en un extremo y, de cohesión, en otro. En Ecuador, un país dolarizado y con una historia de poca gobernabilidad, se torna imprescindible replantear la importancia de la política fiscal y en particular de su principal instrumento: el presupuesto, como elementos clave para la consolidación de la democracia y la capacidad de procesar los conflictos y presiones, no solo en el ámbito político sino también en el económico y social.

³⁰⁵ Hensel, *Derecho tributario*, 93.

³⁰⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *El derecho del gasto público: Especial referencia a los derechos económicos, sociales y políticos* (Bogotá: Temis, 2014), 189.

Antes no se hablaba de la economía, ni la concepción de la ética se dirigía a todos los problemas de la macroeconómica, en el que podríamos ubicar los impuestos. No digamos ética individualista pero sí diremos individual, no aparecían estos deberes respecto de la sociedad, del Estado, sobre todo con la importancia que ha dado el Concilio”.³⁰⁷ En la actualidad, el Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia del año 2005, menciona expresamente la obligación de retribuir al Estado con los tributos.³⁰⁸

Es el Concilio Vaticano II que define el tema de la responsabilidad económica de cada persona, partiendo de la ética social y, ya no, de la ética individualista que marcaba el paso del siglo XX. Se señala en el número 30, sobre el Gozo y Esperanza, al respecto de la ética y la moral pública que debe primar en el comportamiento de todo ser humano, que:

Hay que superar la ética individualista (entonces aunque no se dice directamente pero se puede suponer que esas teorías como las meramente penales responden a una visión individualista de la ética que hay que superarlo, porque algo se dice). Hay que considerar que el respeto a las leyes sociales, y su observancia es uno de los elementos. No solo esto, en varios países, son muchos los que menosprecian las leyes y las normas sociales. *No pocos con diversos subterfugios y fraudes no tienen reparo en soslayar los impuestos justos u otros deberes para con la sociedad* (énfasis añadido). Algunos festinan las normas de la sociedad, no pagar tributos, que ponen en riesgo a los otros hombres. La aceptación de las relaciones sociales y su observancia debe ser considerada como uno de los principales deberes del hombre contemporáneo.³⁰⁹

La cohesión social juega un papel intrínseco y relevante en la nueva concepción de las relaciones sociales, de las relaciones en el derecho y, por qué no decirlo, en el derecho tributario, con mucha connotación en el derecho tributario penal.

Es necesario en este punto de análisis histórico del Ecuador, de sus conceptos de democracia, pacto fiscal y recaudación tributaria, definir el concepto de evasión, en

³⁰⁷ Julio Terán Dutari, Obispo de la ciudad de Ibarra, en “Entrevista a Monseñor Julio Terán Dutari” realizada por Tatiana Pérez Valencia. Ver anexo 6.

³⁰⁸ *Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia*, Pontificio Consejo “Justicia y Paz” (Bogotá: Consejo Episcopal Latinoamericano, 2005), 355. Impuestos, finanzas públicas y bien común: impuestos y seguridad social. Los ingresos fiscales y el gasto público asumen una importancia económica crucial para la comunidad civil, política y económica, el fin debe ser lograr una finanza pública, capaz de ser instrumento de desarrollo y solidaridad, una hacienda justa, eficiente y eficaz produce efectos virtuosos en la economía porque logra favorecer el crecimiento de la ocupación, sostener las actividades empresariales, las iniciativas sin fines de lucro, contribuye a acrecentar la credibilidad en el Estado como garante de los recursos de previsión y de protección social destinados a proteger de manera particular a los más débiles. *La finanza pública se orienta al bien común, cuando se atiende a algunos principios fundamentales: el pago de impuestos como especificación del deber de solidaridad* (Tomado del Concilio Vaticano II, Papa Juan Pablo II” (énfasis añadido).

³⁰⁹ Concilio Vaticano II, 1965, “Documento del Vaticano II, Constitución, Decretos y Declaraciones” (Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, 1976).

términos generales, pues más tarde conceptualizaremos ampliamente la definición de delito tributario. Ugalde Prieto y García Escobar, verbigracia definen la evasión como “el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida”.³¹⁰ Una definición que lleva implícita la actuación con dolo de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, lo que atañe al ámbito penal. Villegas conceptúa al término *evasión tributaria* como “la eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas de disposiciones legales”.³¹¹ El autor además de la actuación fraudulenta amplía el concepto a omisiones o incumplimientos, con ello concluiremos que la evasión es un concepto amplio y general de la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Del otro lado, tenemos las definiciones de elusión y planificación tributaria.³¹² Estos últimos conceptos, entrañan la discusión no en la legalidad, sino en el tema de legitimidad, pues si bien la elusión comporta la actuación dentro del marco de legalidad cuestiona en cambio el campo de la justicia o legitimidad del pago de impuesto, pues dentro del marco legal se busca el pago mínimo del impuesto; en cambio, que la planificación o economía de opción, sugiere la búsqueda de mecanismos técnicos y muy especializados para tributar de la manera más favorable al sujeto pasivo. Ambas formas en sí, dentro del marco de la legalidad buscan sin embargo el pago mínimo del impuesto, lo que desde el punto de vista de la legitimidad puede resultar cuestionable. Nuestro estudio, en todo caso, se centrará en el análisis de la evasión, y más específicamente del delito tributario.

³¹⁰ Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar, *Elusión, planificación y evasión Tributaria* (Santiago de Chile: Lexis Nexis, 2007), 95.

³¹¹ Héctor Villegas, *Curso de finanzas*, 538.

³¹² Clemente Checa González, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial* (Valladolid: Lex Nova, 1998), 309. Se define a la elusión como el “evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el derecho —aun cuando alguna de aquellas sea infrecuente o atípica— y que no se encuentran tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria. Como dice el profesor Klaus Tipke: La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Eso se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad [...]” Según un reconocido autor español la economía de opción posibilita que un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa pero —y esta es la diferencia con el fraude a la ley— dicha forma no ha de resultar anómala con relación al fin perseguido por las partes.

Indudable que la evasión o fraude fiscal es un comportamiento de fraude recaudatorio.³¹³ Para Santolaya incluye tres condicionamientos específicos a concurrir: el resultado, el tiempo y el modo. Para el autor la conducta desarrollada consigue poner a recaudo bienes que de no haber medido esta, podrían haber sido aplicados a la cancelación de la deuda; además dicha conducta acaece aunque si bien no existe deuda todavía ya resulta objetivamente previsible; y, la conducta carece de significación económica racional más allá del resultado perjudicial a la Hacienda Pública y no queda probado que dicho fin no pueda ser conseguido exclusivamente a través del preciso cause jurídico utilizado. En definitiva, la defraudación se ejercita al realizar el hecho imponible, pero evitando sus consecuencias; en cambio, que el fraude, cuando desplegando una conducta formalmente diferente del hecho imponible, aunque de resultados similares.³¹⁴ Resta decir entonces la implicación abusiva que debe tener el fraude fiscal, en términos generales, dirigido al fin de menoscabar los ingresos de la Hacienda Pública, lo que nos lleva a la definición de delito económico, el cual para Righi, es un acto lesivo al interés del Estado por la integridad y conservación del sistema económico.³¹⁵

En resumen, podemos colegir que el cumplimiento tributario y sus fines serán siempre una de las razones intrínsecas del delito tributario, así como de los fundamentos de la sanción tributaria penal, que busca el pago de los tributos para convertir al Estado de bienestar en Estado garantista de derechos y dador de los servicios públicos, subsidiando las economías de mayor pobreza o en desarrollo.

³¹³ Manuel Santolaya Blay, *El fraude fiscal en la recaudación tributaria* (España: CISS grupo Wolters Kluwer, 2010), 32-33.

³¹⁴ *Íbid.*, 31-2. Manuel Santolaya además menciona (sobre el fraude fiscal) que el requisito del resultado sitúa los comportamientos de fraude recaudatorio en la órbita de los negocios basados en la *fiducia cum amico* (confianza en el amigo). En cuanto al requisito del tiempo, según la definición que del mismo se ha dado, determina que las conductas de fraude recaudatorio tengan lugar con miras a la fase recaudatoria, pero no necesariamente en dicha fase. La idea central en este sentido es la del riesgo fiscal. La conducta, para que resulte abusiva y por tanto perseguible, debe haber tenido lugar cuando el riesgo fiscal sobre quien la protagoniza haya nacido ya. [...]

³¹⁵ Esteban Righi, *Los delitos económicos* (Buenos Aires: Villela Aditor, 2000), 29-30. Esta definición (de delitos económicos) reconoció incidencia en la determinación del bien jurídico quedando configurado en función de: a) Un criterio objetivo, cuando por sus proporciones y consecuencias, el hecho afectaba la productividad del sistema económico protegido por el Estado, y, b) Otro subjetivo, cuando el autor con su comportamiento ponía de manifiesto una actitud de desprecio por ese sistema, sea en su totalidad o en determinados sectores del mismo, especialmente si se trataba de actos realizados por oficio, o motivados por vil egoísmo, o de reincidencia pertinaz en las misma índole de infracciones. Todos los restantes hechos lesivos fueron apreciados como infracciones al orden, es decir “faltas administrativas”.

3.3. El tributo y la fundamentación jurídica para su aplicación en Ecuador

El tributo es entendido como la “prestación pecuniaria que el Estado u otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir sus fines”.³¹⁶ Esta prestación es patrimonial normalmente exigible en dinero, aunque también puede serlo en especie, cuyo objetivo es la financiación de los servicios públicos del Estado. En el Ecuador, el sistema tributario tuvo sus inicios desde el siglo XIX, desde que el Ecuador nace como estado soberano en 1830 tras las guerras independentistas, el financiamiento del Estado y su sostén son imprescindibles en su establecimiento. Sin embargo, su desarrollo es precario, no existe una institucionalidad ni cultura en su recaudación, cobro ni gasto.

Es ya en las postrimerías del siglo XX, en donde el sistema tributario en Ecuador toma alcance, cuando desde el año 1998 se introducen reformas al sistema tributario así como al sistema aduanero. ¿Por qué surge esta necesidad de su fortalecimiento? Por la necesidad de un Estado más social y participativo, en donde la iniciativa privada se centra en ciertos ejes, por lo que es el Estado el que asume un control más directo y solidario en la economía para el reparto de las riquezas.

Pero su finalidad, en el caso del Ecuador, como se ha analizado en este capítulo, no es solo recaudatoria, hay también “valoraciones que son de neto corte metajurídico”³¹⁷ esto suele llamarse también los fines extrafiscales de la tributación, aquellos objetivos del Estado que se centran más en el desarrollo, en la economía y en el incentivo de la producción. Es decir, el fin del sistema tributario no solo es garantizar una recaudación suficiente para que agote todas las necesidades públicas con recursos económicos, sino que también cumpla fines más de largo plazo que garanticen el crecimiento del Estado mismo, contemplando mejoras en el sistema económico del país. El tributo viene a ser la obligación que tiene por objeto el pago del tributo o la relación jurídica especial entre el acreedor tributario y el deudor tributario;³¹⁸ cuyo objeto-fin es la riqueza que el legislador quiere gravar, pero que el objeto del tributo propiamente dicho es la materia gravable, o la riqueza o bien material o inmaterial gravado.³¹⁹

³¹⁶ Ángel Schindel, “Concepto y especies de tributos”, en *Tratado de Tributación*, t. I, dir. Horacio García Belsunce (Buenos Aires: Astrea, 2003), 565.

³¹⁷ *Ibíd.*, 568.

³¹⁸ García Belsunce, *Derecho tributario*, 127-8.

³¹⁹ *Ibíd.*, 152-3.

Entonces, el tributo se ha convertido en un rubro importante del financiamiento estatal, que junto con los recursos tradicionales o el petróleo (en el caso del Ecuador) son el sostén de las finanzas públicas y la generación de los servicios que deben prestarse al ciudadano, para su vivencia digna y economía estable que de seguridad y vigencia plena al ente social llamado Estado. Si bien la potestad tributaria es connatural al Estado, ya que es esencial para su subsistencia; no se puede dejar de lado en los tiempos actuales que “el poder tributario ha dejado de ser un conjunto de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en el ejercicio de facultades regladas, condicionadas por los textos constitucionales”.³²⁰

En la CRE³²¹ se ha previsto su formación, reforma y extinción, tanto para impuestos como tasas y contribuciones, así como en la legislación interna que regula cada uno de los tributos en el Ecuador.

Por la incidencia del tributo en el sistema económico, se ha venido hablando del sistema tributario o régimen tributario. En esa línea, Schomolders sobre el concepto de sistema tributario señala que este implica “cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición”.³²² Esto porque que el sistema normativo tributario no puede ser visto sino en conjunto con las normas que derivan de la Constitución económica o financiera de un Estado, llámense políticas públicas, políticas fiscales o económicas, principios o garantías constitucionales tributarias; del bloque constitucional; de las leyes; reglamentos o demás normas tributarias secundarias; e incluso de las decisiones o fallos judiciales que por triple reiteración convierten en obligatorio un precedente jurisprudencial.

Este conjunto de normas, planes, políticas, y decisiones; conforman lo que en el siglo actual habrá que entenderse como el sistema normativo tributario. Dicho sistema contiene distintas esferas en donde se desenvuelve, esto es porque las relaciones Estado-sujeto pasivo de ámbito de derecho público, se proyecta por antonomasia en el derecho económico y financiero que le da su especialidad tan característica de esta ciencia del derecho. De ahí que sus fuentes se encuentran en: la Constitución económica y bloque constitucional; convenios internacionales; leyes orgánicas y ordinarias; reglamentos;

³²⁰ Juan Martín Queralt, “La potestad Tributaria”, en *Tratado de derecho tributario*, Andrea Amatucci coord. (Bogotá: Temis, 2001), 141.

³²¹ Ecuador, Constitución de la República del Ecuador (2008), art. 300 y 301.

³²² Gunter Schmolders, “Sistema y sistemática impositivos”, en *Tratado de finanzas*, W. Gerloff y F. Neumark, coord. (Buenos Aires: El Ateneo, 1961), 7.

ordenanzas; resoluciones de carácter general y otras normas secundarias (circulares); y, precedentes obligatorios.

Capítulo segundo

El delito tributario como objeto de estudio del derecho tributario penal

*“El delito tributario es la figura emblemática de los delitos contra la Hacienda Pública y la que goza de una mayor tradición en el Código Penal. Se trata de un delito de resultado que exige la producción de un daño o perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública y, más concretamente, un menoscabo al papel constitucionalmente atribuido a la propia Hacienda”.*³²³

—Juan Martín Queralt

*“Opino que sí deben sancionarse penalmente las infracciones tributarias; es decir aquellas en que se pueda comprobar que hubo dolo (es decir se actuó con plena conciencia de que se estaba cometiendo la infracción), pero que además tengan un efecto económico significativo. También en materia penal tributaria puede haber delitos de bagatela”.*³²⁴

—Ernesto Albán Gómez

1. Origen y naturaleza jurídica del delito tributario

En Ecuador, fue escasa la aplicación de sanciones en materia de ilícitos tributarios antes de la década 1990-2000, tanto en los de índole administrativa —esto es, faltas reglamentarias y contravenciones—, como en los de índole judicial, llámense delitos tributarios. Diremos que el término “ilícito tributario” contempla no solo las infracciones que se juzgan vía judicial, sino aquellas que se sancionan en el procedimiento administrativo. Se añade esto —a propósito del análisis de este acápite que lo hace desde el punto de vista genérico de la concepción del término ilícito tributario— para luego desentrañar lo que corresponde específicamente al delito tributario.

Siguiendo el análisis, traemos a colación que, en América Latina, de manera paralela se han propuesto cambios siempre relevantes para el desarrollo del ilícito tributario; así, en el caso de la Reforma Tributaria para América Latina, de la OEA 1968, en donde constan recomendaciones debatidas en las Jornadas Latinoamericanas de

³²³ Juan, Martín Queralt y otros, *Curso de derecho financiero y tributario* (Madrid: Tecnos, 2002), 516.

³²⁴ Ernesto, Albán Gómez, Directivo y docente del área de Derecho de la UASB-E, Entrevista realizada por Tatiana Pérez Valencia, miércoles 28 de julio de 2011. (Ver Anexo 6, entrevista completa).

Derecho Tributario en São Paulo 1972, sobre la garantía del debido proceso en las instancias administrativas y jurisdiccionales.³²⁵ Pero este debate no ha concluido, incluso, en la actualidad la discusión no se agota, por tanto, es indudable la importancia de introducirnos en esta discusión de la naturaleza misma del ilícito tributario.

Para analizar la naturaleza implícita del ilícito tributario, abordaremos en primer lugar algunos temas de la dogmática penal. Es impensable analizar el ilícito sin comprender su nueva forma *clásica* de comprender su naturaleza. Welzel, en este tema, acota que “así surgió el nuevo sistema clásico del delito con su división en tres diversos grados de enjuiciamiento y valoración: tipicidad, antijuricidad y culpabilidad”.³²⁶ Sin duda elementos claves que, aunque clásicos del derecho penal, rigen hasta nuestros días. Nos corresponde realizar un análisis del ilícito para este siglo, desde la perspectiva, no solo de una concepción jurídica del derecho penal sino también desde la concepción social, que mira los nuevos derroteros del futuro. En eso nos separaremos del pasado y de la dogmática pura del derecho penal alemán de Jhering, Welzel y Von Liszt.³²⁷

La naturaleza del ilícito no es un tema fácil de abordar, sus implicaciones y efectos son técnicamente profundos en el análisis de la dogmática penal, más aún en los tiempos que abordamos este análisis. Para ello partiremos de los elementos de su definición, Jakobs verbigracia conceptualizaba al delito desde la esfera de la pena en positivo, pues

³²⁵ *Modelo de Código Tributario III, Reforma Tributaria para América Latina*, Washington, 1968, Organización de los Estados Americanos.

³²⁶ Hans Welzel, *Estudios de Filosofía del Derecho y Derecho Penal, Maestros del Derecho Penal*, Gonzalo Fernández, dir. y Gustavo Aboso, coord. (Buenos Aires: IB de F, 2004), 50-1. Welzel además señala que: “En la primavera de 1966 pronuncié en Japón y Corea varias conferencias sobre la evolución de la dogmática penal alemana en los últimos cien años. En ellas expuse que cien años atrás se ignoraban las distinciones con las que hoy trabajamos: hasta ese entonces, el concepto fundamental del Derecho penal fue la “imputación”. Después se abandonó este concepto en 1867, Jhering desarrolló el concepto de la — antijuricidad objetiva— y de él se separó, cerca de 1880, la culpabilidad “subjetiva”, sobre todo en el tratado de Franz Von Liszt, en tanto que el concepto del tipo fue elaborado, recién en 1906 por Beling. En esas conferencias dije que la “división del delito en tres diversos grados de enjuiciamiento y valoración estructurados unos sobre y a continuación de otro [...]” proporcional un alto grado de racionalidad y seguridad a la aplicación del derecho y al diferenciar los grados de valoración, posibilita, además, un resultado final justo”.

³²⁷ *Ibíd.*, señala además que: “[...] No es dable pensar, en absoluto, que podamos contar con seguridad con que la nueva evolución conserve los conocimientos dogmáticos de los últimos cien años! ¡Todo lo contrario! Precisamente, esos conocimientos dogmáticos a juicio de algunos ponen de relieve el pecado que ha caído la ciencia del Derecho penal alemán. La disciplina jurídica del Derecho penal fue cultivada, precisamente en Alemania, como el arte por el arte, el delito no fue considerado como un problema humano o político, sino como un problema jurídico. Los efectos protectores del Derecho penal, inherentes al Estado de Derecho, dejaron de ser trascendentes porque ahora se sobreentienden. Detrás de la artística fachada jurídica se escondió la misma hostilidad contra evolución y cambios que por último hizo intimar con el nacional-socialismo la clase media y de los funcionarios. En lugar de las finezas jurídicas dogmáticas, deberían aprovecharse en el futuro los conocimientos científicos racionales de la antropología, de la medicina, de la psicología y de la sociología”.

sería absurdo querer un mal porque ya se ha dado otro mal.³²⁸ Por lo que la consecuencia de la infracción que es la pena se debe definir positivamente: “Es una muestra de la vigencia de la norma a costa de un responsable. De ahí surge un mal, pero la pena no ha cumplido ya su cometido con tal efecto, sino solo con la estabilización de la norma lesionada”.³²⁹

Aun cuando estos elementos han sido de vital importancia para la configuración del delito penal —me refiero a su naturaleza y a los temas que se atan a él— como son imputabilidad, antijuricidad y culpabilidad; así como la concepción misma de su definición en tanto implica revalorización y estabilización de la norma. Es de extrema importancia también traer a colación que estos elementos que conforman su naturaleza y composición se han visto trastocados con la situación actual de nuevas reformas a la dogmática penal, algunas ya mencionadas aquí, como lo que menciona Welzel sobre el cambio de dinámica de un análisis puramente jurídico del ilícito y de la pena, para un análisis más multidisciplinario que traiga a colación lo social como político, así como el análisis de la nueva reedición del derecho penal, pues se debe “reconocer que existen tanto elementos subjetivos del injusto, como elementos normativos del tipo; y, además, elementos de culpabilidad distintos al dolo y la culpa; el edificio del delito tan altivamente construido, quedó en un montón de escombros. La obra destructora vino a consumarse mediante la teoría finalista; al entender el dolo como la característica subjetiva más general del tipo, aquel se suprimió de la culpabilidad, la cual, ahora fue determinada mediante el nuevo concepto normativo de culpabilidad como reprochabilidad; la distinción entre dolo y culpa se trasladó así por el finalismo al ámbito de injusto, pero dejando todavía la culpabilidad una parte de la culpa”.³³⁰ Así Karl Goessel, profesor de la Universidad de Erlangen-Nurnbern, delimita con suma importancia la dogmática penal en el análisis del delito, desde la crítica penal a esta, en donde los convencionalismos no son más absolutos, pues la relatividad de la ciencia se introduce con los cambios y la modernidad.³³¹ Indudablemente, el análisis desde la modernidad de la dogmática penal, debe ser realizado tomando en cuenta otros elementos implícitos del delito y de la pena.

³²⁸ Hegel, *Grundlinien der Philosophie des Rechts* (Berlín, 1821), 99.

³²⁹ Gunther Jakobs, *Derecho Penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación, traducción de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano (Universidad de Extremadura)* (Madrid: Marcial Pons, 1997), 8-9.

³³⁰ Karl-Heinz Goessel, *Dos Estudios sobre la teoría del delito*, Monografías jurídicas, No. 27 (Bogotá: Temis, 1984), 6-7.

³³¹ Karl-Heinz Goessel, *Dos Estudios sobre la teoría del delito*, *Ibíd.*, 7.

Esto mismo confluye también inexorablemente en el análisis del delito tributario y de su naturaleza.

En resumen, siguiendo las pautas de Vergara Tejada, hallaremos la naturaleza del delito desde el punto de vista filosófico o sustancial como “un hecho realizado por el hombre que hiere la existencia y progreso de la sociedad y por ende, el Estado, por la vía penal, impone una pena al ofensor, con el único ánimo de restablecer la estabilidad social quebrantada,”³³² o desde un punto de vista formal o material el delito “es un hecho del hombre castigado por las leyes penales”.³³³ En el caso del delito tributario, cuya naturaleza de corte económico obedece a la existencia de dolo en los hechos tipificados como infracción, tiene singular importancia cuando se resaltan sus elementos, esto es: dolo, incumplimiento de normas tributarias, simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca 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 un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

Parecería que nos encontramos catalogando una de las especies de delitos de infracción de deber, entendiéndose estos como aquellos delitos “que suponen la pieza complementaria de la libertad de acción, aparece una responsabilidad a causa de la lesión de deberes de cuidado de un bien, cuidado especial, solidario o institucionalmente asegurado. En los casos de delitos de infracción de deber, con independencia del hecho que existe una relación entre el autor y el bien”.³³⁴ En este contexto, en el delito tributario, los sujetos pasivos responsables de la obligación tributaria —sean personas naturales o socios, representantes legales o contadores— tratándose de una persona jurídica o sociedad, responden por este tipo de infracciones, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Hay una suerte de cuidado bien-persona, en este tipo de infracciones.³³⁵

³³² José Moisés Vergara Tejada, *Manual de derecho penal, parte general* (Ciudad de México: Ángel Editor, 2002), 138-9.

³³³ *Ibíd.*

³³⁴ Gunther Jakobs, *Derecho penal*, 266-7.

³³⁵ *Ibíd.* Jakobs señala que “La relación autor-bien no está definida únicamente de modo negativo como un mero no-lesionar, sino positivamente por medio de un estatus del autor en relación con el bien. Este estatus está estrechamente vinculado a contextos regulados (padres, tutor, funcionario) —es decir, a instituciones- preformados (sic) y a lo sumo disponibles dentro de estrechos límites. En estos delitos, la responsabilidad o incumbencia del autor se determina por medio del estatus, no por medio de su ámbito de organización. El estatus fundamenta, de modo distinto o como sucede en los deberes (que incumben a

Como ya lo dijimos, estos elementos no son absolutos, nos resta analizar otros temas que deben ser decantados en este análisis, como las leyes en blanco o singulares particularidades del delito tributario penal. Por un lado, se considera la naturaleza delictiva del delito fiscal debido a la dependencia del resultado de la acción prevista en el tipo de la configuración de las leyes tributarias, el tipo penal en blanco, pues es un delito en esencia abierto, “es decir, un delito en esencia solo se completa cuando se lee conjuntamente con las leyes fiscales que llenan su contenido”. Mientras, por otro, se puede mirar la naturaleza del delito tributario, como un elemento normativo del tipo, por el resultado típico del fraude fiscal, por lo que se trata más bien de un tipo penal completo.

336

Individualmente de estas dos posiciones, de las cuales considero la primera de mayor acierto, deberemos decantarnos, más bien, por la de su naturaleza de delito de comisión y en parte de omisión,³³⁷ pues al ser una infracción del deber, en algunas ocasiones es de comisión o delito común; y en otras puede ser de omisión, o delito especial. En general el delito tributario, es un delito de resultado.

1.1. Tipificación del delito tributario

Para conocer un poco más de antecedentes, rememoremos la historia, situémonos en el siglo XX, en donde, mediante Decreto Supremo 1016-A publicado en el Suplemento del Registro Oficial 958 del 23 de diciembre de 1975, se expidió el Código Tributario Ecuatoriano, que recogió en suma los preceptos establecidos por el Modelo de Código Tributario para América Latina.³³⁸ En él se establecieron normas sobre el tratamiento al

todos), de no lesionar o sus derivados (los deberes en virtud de incumbencia de organización en los delitos de omisión), un deber especial en sentido estricto.

³³⁶ Lothar Kuhlen, *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal* (Madrid: Marcial Pons, 2015), 69-70.

³³⁷ *Ibíd.*, 69. Según la opinión mayoritaria el fraude fiscal es en parte un delito de comisión y en parte un delito de omisión. Según la interpretación dominante en la actualidad esto también vale para la estafa. Sin embargo, en esta figura la comisión por omisión entra en consideración solo de forma excepcional, esto es, a través de la infracción del deber de garante de esclarecer la representación incorrecta de otras personas. La aceptación de semejante posición de garante del contribuyente, es decir, que exista una relación especial que le coloque como protector de los bienes estatales es remota... Como el fraude fiscal presupone la producción de un resultado diferente de la acción, no es, al igual que la estafa, un delito de simple actividad, sino un delito de resultado.

³³⁸ De los art. 98 a 101, se recogen la defraudación tributaria, expresando que “comete defraudación el que ardidosamente [sic] induce a error al fisco y de ese error, resulta un enriquecimiento indebido para sí o para un tercero a expensas del derecho de aquel a percibir un tributo”. Esta fórmula transforma a la defraudación en una, infracción material y ello no me parece teóricamente ajustado a los principios que deben gobernar el ilícito tributario [...] La defraudación no necesita de un resultado para consumarse y la simple ejecución de maniobras dolosas por parte del agente con el propósito de perjudicar

ilícito tributario y el procedimiento de aplicación de la sanción. Sin embargo, pese a lo preceptuado en lo relativo a la tipificación del delito tributario y su procedimiento de sanción, en materia de tipificación de la sanción, esta reñía con la voluntad de aplicación efectiva de sanciones.

Traemos a colación esto porque si bien el art. 381 del Código Tributario de 1975 establecía la tipificación penal de los delitos tributarios, no mencionaba la sanción a aplicarse en este tipo de delitos, aunque el mismo cuerpo legal señalaba, en otro acápite a manera de enumeración, los tipos de sanciones como: la prisión, el decomiso, la clausura y la multa. Existía, en nuestra opinión, una tipología de *ley en blanco*, pues no se establecía claramente el tipo de sanción a aplicar en cada caso de tipo de delito, esto conllevó, por tanto, a la falta de aplicación en materia de defraudación tributaria y el consecuente desuso de la normativa penal tributaria.³³⁹

Posteriormente, con la supresión de la Dirección General de Rentas, órgano dependiente del Ministerio de Finanzas, y la creación de una entidad técnica y autónoma del gobierno nacional —esto es el SRI—, mediante Ley 41 del 31 de diciembre de 1997, se inicia un nuevo período de administración de tributos, guiada por los principios de modernización y eficiencia en el manejo de las finanzas públicas. En conjunción, en esta nueva fase que se inicia en 1998, se emprende una gran reforma tributaria, a través de la Ley 99-24 del 30 de abril de 1999 la misma que buscó eliminar los escudos fiscales que habían engrosado sobremanera en la normativa tributaria —causando el desmedro de las arcas fiscales— e incorporó, en materia tributaria penal, cambios importantes para introducir su adecuada aplicación. Así, se tipificaron los casos de delito tributario, incorporando la sanción correspondiente, para hacer de una *ley en blanco*, una ley que incorpore los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley. Es así como se recogía para los casos de responsabilidad de los contribuyentes o de los sujetos pasivos, sanciones de prisión de seis meses a tres años y, en casos de responsabilidad de los agentes

al fisco ya configura la infracción aunque no se haya logrado el fin perseguido. Tomado de Villegas, “El ilícito tributario”, 448-9.

³³⁹ Esto difiere de lo preceptuado en el Modelo de Código Tributario de América Latina, que fue el anteproyecto base de nuestro Código Tributario. Villegas señala: “Sanciones (art. 88 a 97) Un análisis de este articulado pone de relieve su particular acierto. Así comparto plenamente el criterio de admitir la suspensión condicional de la pena, pero limitando ello a la de prisión, ya que atento su carácter de sanción mixta, no puede haber condicionalidad en la multa (29) y tal solución, está acorde con la legislación argentina vigente (30). Tomado de Héctor Villegas, “El ilícito tributario”, 447.

responsables de la obligación tributaria, sanciones de prisión de dos a cinco años.³⁴⁰ Habría que añadir en este recuento histórico, como referencia, que previo a la vigencia del Código Tributario de 1975, debemos remontarnos a la Ley de lo Contencioso Tributario de 1959, “con el cual se crea el Tribunal Fiscal, órgano de la administración de justicia tributaria que goza de autonomía y de independencia”,³⁴¹ así como al Código Fiscal de 1963, “que a más de incluir lo orgánico y lo procesal contemplados en la Ley de lo Contencioso Tributario regula las relaciones entre la administración y los contribuyentes”.³⁴² Sin embargo de ello, es en el Código Tributario de 1975 —como se ha dicho— que se incorpora la materia de ilícito tributario, y la facultad del Tribunal Fiscal creado en 1959 (art. 236) de conocer por vía de alzada asuntos penales tributarios.³⁴³

Carlos Folco al referirse a las *leyes penales en blanco* las considera como “aquellas normas penales incompletas, cuya complementación e integración constituye un problema dogmático en el derecho penal”.³⁴⁴ En el caso argentino se hacía referencia a las leyes penales en blanco en casos en donde el legislador tipificaba ilícitos cuyos supuestos de derecho, al referirse a la transgresión de la norma, se remiten a normas de carácter secundario, como el caso de las resoluciones que expiden los órganos administrativos tributarios. Para ello, hubo que esperar el pronunciamiento constitucional de su validez, que fue declarada tanto en Argentina como en España.

Al referirse al caso argentino, Folco trae a colación la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso CSJN 19-10-89, caso “Legumbres S.A. y otros”, Impuestos, en revista XLVIII-A (p. 996), en donde el tribunal supremo de la nación manifiesta que “si bien es inadmisibles que el poder que tiene la facultad de legislar delegue en el Ejecutivo la facultad de establecer sanciones penales por vía de reglamentación de leyes dictadas por aquel, esta circunstancia debe distinguirse de los supuestos que las conductas punibles solo se hallan genéricamente determinadas en la ley, y esta remite, para su especificación, a otra instancia legislativa o administrativa”.³⁴⁵

³⁴⁰ Ecuador, Codificación del Código Tributario Ecuatoriano, en Suplemento de RO 38 (14 de junio de 2005), art. 345.

³⁴¹ José Vicente Troya Jaramillo, “El sistema tributario en el Ecuador”, en *Economía Ecuador: 1830-1980* (Quito: CEN, 1983), 240.

³⁴² *Ibíd.*

³⁴³ Vicente Troya Jaramillo, *Estudios de derecho tributario*, 179.

³⁴⁴ Folco, *Ilícitos fiscales*, 91.

³⁴⁵ *Ibíd.* 91.

En el caso español, el Tribunal Constitucional (TC) sostuvo de manera similar la validez constitucional de las leyes en blanco, eso sí, con ciertos límites y condiciones para su plena vigencia, así se ha pronunciado el TC en sus sentencias, verbigracia:

Resulta conciliable con los postulados constitucionales la utilización legislativa y aplicación judicial de las leyes penales en blanco, en la medida que concurren los siguientes requisitos: 1. El reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal. 2. La ley, además de señalar la pena, deberá contener el núcleo esencial de la prohibición. 3. Finalmente, deberá ser satisfecha la exigencia de certeza. Precisamente el art. de marras, sanciona el incumplimiento genérico a los deberes formales, constituyendo un caso de ley penal en blanco, en cuanto la norma define el ilícito, prevé la sanción, pero delega la estructura de la acción punible, en otra norma. [...] (Énfasis añadido)³⁴⁶

Es hora de resaltar la importancia de estos elementos diferenciadores del fallo constitucional español en la aplicación práctica a la ley en blanco en Ecuador. En este caso, el tercer elemento vinculador —que es la obtención de certeza— no se encontraba en mínima cuenta, ya que aunque se tipificaba la infracción, no se refería en ninguna parte a la sanción a aplicarse en el caso concreto, afectando el principio de seguridad jurídica.

Luego revisaremos que dicha reforma, aunque procuró el inicio de una nueva etapa en la aplicación de sanciones por fraude tributario, no tuvo su efectividad esperada por la subsistencia aún de candados que se establecieron en la misma Reforma de 1999, como en los que se establecieron en el Código de 1975 en Ecuador, mismos que se rompieron abiertamente con la vigencia posterior del SRI.

1.2. Características del delito en materia tributaria penal: El requisito de procedibilidad

Varios temas de debate se han dado a lo largo del desarrollo de la materia tributaria penal en Ecuador. Así en el Código Tributario de 1975 se señalaba como una de las formas para que opere la prescripción de la acción y de la sanción en materia tributaria penal, la de los modos de la extinción de la obligación tributaria, a saber: la solución o pago, la compensación, la confusión, la remisión o condonación y la prescripción. Ahora bien, si se especifica que la acción y la sanción penal prescriben por la solución o pago, la pregunta en esa época era: ¿qué pasaría si en el transcurso de un juicio tributario penal se cancelaba la cuantía del tributo adeudado, prescribiría la sanción y, por tanto, se archivaría el juicio iniciado? Otro cuestionamiento al tema surgía porque si se hablaba de

³⁴⁶ *Ibíd.*, 92.

que el acto firme o resolución ejecutoriada deben preceder al inicio de las acciones penales, ¿cómo podría ocurrir, si la acción penal prescribía en el plazo de cinco años, contados desde el cometimiento de la infracción?, tomemos en cuenta que para que haya acto firme o resolución ejecutoriada podía tranquilamente transcurrir más allá de ese período de tiempo.

Otro tema era este último, en cuanto al requisito previo de contar con acto firme o resolución ejecutoriada. La procedibilidad debe ser entendida como uno de los condicionamientos previos para el inicio, o no, de un proceso penal, en este caso tributario. Este requisito previo indispensable para la persecución de la infracción, así como el inicio y prosecución de la acción tributaria penal, se plasma en el caso del delito tributario. “Tras analizar el carácter necesario e insustituible que tiene la determinación de cuantía tributaria para que surja el deber de deducir el tanto de culpa a la jurisdicción competente, y también la trascendencia de dicha determinación tiene, directa o indirectamente, en el proceso penal, por vía de exclusión de carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales, hay que concluir que, aunque la determinación de la cuota defraudada sea una operación de estricta calificación jurídico-penal, continúa estando fuertemente condicionada por la postura que adopte la Administración previamente a la incoación del proceso penal”.³⁴⁷

Si bien, sigue siendo una prerrogativa la facultad de la Administración Tributaria de presentar la denuncia tributaria penal, es menester traer a colación la incidencia que esta denuncia ha tenido en el tiempo, pues aunque ahora no es obligatorio el antecedente de la determinación tributaria para la presentación de la denuncia, es un ejercicio necesario por la importancia de la configuración del delito tributario; pero, hay que recalcar que la existencia previa del acto administrativo sigue siendo de vital importancia, como otrora lo fue, considerado un anticipo previo obligatorio.

Así diremos que en la Reforma de 1999 al Código Tributario, se introdujo un precepto en el art. 383, el cual rezaba expresamente que “es obligación de la administración tributaria formular la denuncia y luego actuar como parte en el juicio, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria”.³⁴⁸ Esto ha sido interpretado por el ministerio

³⁴⁷ Alberto García Moreno, *La intervención de la administración tributaria en la persecución del delito fiscal* (Valencia: 2001), 197-8.

³⁴⁸ Ecuador, Código Orgánico Tributario, art. 383.

público en sus instrucciones fiscales, como por el juez fiscal de segunda instancia, como un *requisito de procedibilidad*³⁴⁹ por el cual, para iniciar una denuncia penal sobre el fraude tributario, debía previamente existir un acto firme o resolución ejecutoriada que cuantifique el monto del tributo, por lo que se entendía que debía *a priori* existir un acto de determinación del sujeto activo (Estado) debidamente notificado y con determinación de la cuantía.

Todos estos problemas dificultaron la aplicación debida de los procesos penales tributarios en Ecuador, al menos hasta el año 2007, cuando la Ley de Equidad Reformatoria al COT, planteó cambios a la normativa tributaria penal. En cambio, que solo por referencia diremos, por cuanto no es materia de esta tesis, en temas aduaneros, podía hablarse de acciones iniciadas al amparo de la Ley Orgánica de Aduanas de 1998, que viabilizó su aplicación al señalar normas particulares de aplicación en materia de contrabando.

³⁴⁹ Ecuador, Corte Superior de Justicia del Ecuador, Sexta Sala: Juicio SRI vs LA COMPAÑÍA CÍA. LTDA., Quito 31 de julio de 2002.- Para resolver el recurso de nulidad formulado por el señor A. P. T., Gerente General y como tal Representante Legal del almacén “La Compañía Cía. Ltda”. en esta causa penal seguida en su contra por el SRI, se considera: [...] SEGUNDO.- Este juicio se inicia basado en la denuncia que formula la Eco. Elsa de Mena, en su calidad de Directora General del SRI, denuncia que asimismo tiene su fundamento en la copia certificada del requerimiento de información No. SAT-00557-2000 de 15 de mayo del propio año, suscrita por el Dr. Carlos Velasco, Director Regional del SRI del Norte y la copia certificada del Memorando SAT-229-2000 dirigido al Dr. José Cisneros por el señor Marco Naranjo. Dicha denuncia trasladada al señor Agente Fiscal ha sido el antecedente para que emita la excitativa al señor Juez Fiscal de Quito (juez penal en materia tributaria) quien ha dictado el auto cabeza de proceso; TERCERO.- De conformidad con lo que dispone el art. 101 del Código Tributario, son deberes sustanciales de la Administración Tributaria, entre otro: “2.- Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito, los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice” “4.- Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción” [...] CUARTO.- El inciso sexto del art. 383 del Código Tributario, reformado por la Ley 99-24, dispone que es obligación de la Administración Tributaria de observar: a) que se haya dictado un acto o resolución y que estas se encuentren firmes y ejecutoriadas; y, b) que en estos actos o resoluciones se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. Esto porque la Constitución y la Ley garantiza el derecho a la legítima defensa al sujeto pasivo, quien puede en uso de este derecho constitucional y legal recurrir con su impugnación ante la misma Administración y luego ante el Tribunal Distrital de los Fiscal. Pero para esto ocurra debe existir un proceso, debe instruirse un sumario por parte del funcionario o autoridad competente que tenga conocimiento del cometimiento del ilícito tributario, debiendo contarse necesariamente con el sujeto pasivo, para que este pueda ejercer a plenitud la defensa o defensas sobre el ilícito que se le atribuye; [...] SÉPTIMO.- [...] No existe acto o resolución firme o ejecutoriada de los que se desprenda presunción del cometimiento de un ilícito tributario.- De todo lo expuesto aparece claramente que se ha violado el derecho de toda persona al debido proceso consagrado en el art. 24 de la CRE y al de la legítima defensa, violándose el trámite previsto en la Ley, violación de trámite que conforme al número 10 del art. 360 del CPP de 1983, aplicable al caso, acarrea la nulidad de todo lo actuado, puesto que dicha omisión influye en la decisión de la causa [...]” Drs. Ramiro Suárez Almeida y Gustavo Gómez, Ministros jueces y Dr. Flavio Sánchez López, conjuer permanente.- Dr. Ángel Ramírez Martínez, Secretario Relator.

Posteriormente, se incorporaron reformas en materia tributaria penal, constantes en: el Código Tributario Codificado del 14 de junio de 2005 y las posteriores reformas, estas son: Ley s/n (Tercer Suplemento del RO 242, 29-XII-2007); Ley s/n (Segundo Suplemento del RO 392, 30-VII-2008), Ley s/n (Suplemento del RO 544, 9-III-2009); Ley s/n (Suplemento del RO 48, 16-X-2009); y, Ley s/n (Suplemento del RO 94, 23-XII-2009). Pero el paso fundamental lo da la Reforma del SRI en agosto de 2014, al asimilar el delito tributario penal al penal común, sin el requisito obligatorio de procedibilidad.

En resumen, podríamos decir que la falta de tipificación de la sanción en ciertos tipos de infracciones definidas como delito tributario, o la imposibilidad de perseguir la acción penal cuando operaba la prescripción; eran una suerte de condicionantes legales previas para la aplicación de la ley tributaria penal. Este esquema de vacíos y contradicciones a veces, varían en gran medida en la Ley del 29 de diciembre de 2007, denominada Ley de Equidad Tributaria. Es en esta reforma inicial —pues vendrán otras— que aunque no es una reforma fundamental sobre el ilícito tributario, sí realiza ciertos avances, pues elimina las inconsistencias citadas en líneas anteriores del Código Tributario. De esta manera, se estableció claramente el *requisito de procedibilidad* en materia tributaria, cuando se trataba de un tipo de delitos en donde sea necesario *a priori* el inicio de un proceso de determinación tributaria —facultad de la administración tributaria para establecer los elementos esenciales del tributo: hecho generador y cuantía del tributo—. Recordemos lo que al respecto se mencionaba en la anterior norma procesal penal ecuatoriana (Código de Procedimiento Penal) cuando se señalaba que:

Art. 2.- Legalidad.- Nadie puede ser reprimido por un acto que no se halle expresamente declarado como infracción por la ley penal, ni sufrir una pena que no esté en ella establecida. La infracción ha de ser declarada y la pena establecida con anterioridad al acto. Deja de ser punible un acto si una ley posterior a su ejecución lo suprime del número de las infracciones; y, si ha mediado ya sentencia condenatoria, quedará extinguida la pena, haya o no comenzado a cumplirse. Si la pena establecida al tiempo de la sentencia difiere de la que regía cuando se cometió la infracción, se aplicará la menos rigurosa. *En general, todas las leyes posteriores que se dictaren sobre los efectos de las normas del procedimiento penal o que establezcan cuestiones previas, como requisitos de prejudicialidad, procedibilidad o admisibilidad, deberán ser aplicadas en lo que sean favorables a los infractores.* (Énfasis añadido)

Como se observa con la norma citada del procedimiento penal general, el requisito de procedibilidad en materia tributaria —que era el antecedente del acto de determinación realizado por la administración tributaria— era un factor que favorecía la convicción para que la administración inicie la acción penal con la presentación de la denuncia formal,

por contener datos ciertos de la falta de pago de tributos, antes no podría haber esa convicción, lo que desfavorecería los derechos de los procesados. Si bien nos decantamos por la importancia del requisito de procedibilidad en materia tributaria penal, con la entrada en vigor del COIP, este al menos taxativamente ya no se recoge.³⁵⁰ Sin embargo, es un elemento necesario para el inicio del enjuiciamiento penal.

Otro tema fundamental de cambio del esquema anterior tributario penal, fue el de la *suspensión de la prescripción* de la acción penal y de la pena mientras se realiza el proceso de determinación de la administración tributaria, proceso que es reglado, pues está sujeto a las normas procedimentales administrativas del Código Tributario, así como al sistema de impugnación administrativa y judicial. Como comentamos arriba, esto contrasta con el esquema que rigió desde 1975 hasta el año 2006, en donde se preveía incluso que una de las formas de prescripción de la acción y pena tributaria, era la solución o pago, e incluso sin establecer la interrupción de la prescripción cuando la administración tributaria ha iniciado los procesos de determinación, que a su vez pueden ser impugnados en sede administrativa o judicial.

Para hacer esta aseveración, hemos traído a colación el fallo de la Corte Superior de Justicia en el recurso de nulidad que se presentó en el juicio tributario penal, que en el caso ya citado: SRI vs. LA COMPAÑÍA CIA. LTDA., señaló que mientras no exista acto o resolución firme o ejecutoriada de donde se desprenda presunción del cometimiento de un ilícito tributario, no puede iniciarse el procedimiento tributario penal y, que en el caso en mención, se violó el derecho al debido proceso consagrado en el art. 24 de la CPE de 1998 —hoy corresponde al art.76 de la CRE de 2008— y al de la legítima defensa, violándose el trámite previsto en la Ley, violación de trámite que, conforme al num. 10 del art. 360 del CPP de 1983 aplicable al caso, declara la nulidad de todo lo actuado en dicho proceso, puesto que dicha omisión influye en la decisión de la causa. Con esta decisión se estableció claramente el requisito de procedibilidad previo el inicio de la acción tributaria penal, sin embargo no se preveía la suspensión de la prescripción de la acción o de la pena, aun cuando los procesos de determinación e impugnación podrían rebasar el espacio de tiempo dispuesto para la prescripción de la acción en 5 años. Más tarde se previó la suspensión de la prescripción como enfocamos líneas arriba, para en la

³⁵⁰ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, RO 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 298.

actualidad eliminar el requisito de procedibilidad y por tanto el principio de suspensión de la prescripción mientras no se encuentre el acto firme o ejecutoriado.

En resumen, se han dado varios cambios legales para comenzar a sancionar los delitos tributarios, aquellos delitos que son cometidos por los sujetos pasivos de obligaciones tributarias en desmedro de las arcas fiscales, comprometiendo no solo los servicios públicos que presta el Estado y que deja de proveerlos por falta de recursos, sino que moviliza indebidamente las tareas del Estado y de la administración pública a buscar mecanismos que precautelen una recaudación equitativa y no deficitaria de los recursos estatales. Deberíamos pregonar que la defensa de los intereses fiscales, a través de la coacción y la aplicación de sanciones, debe ser un tema marginal de las tareas de la administración pública que no puede ser recurrente ni diario; pero evidentemente el incumplimiento y violación de las normas deben ser regulados por el Estado, quien dentro del ejercicio de su acción punitiva, puede juzgar para imponer sanciones ante la violación y transgresión de las normas. Sino ¿cómo puede dedicarse el Estado a sus tareas fundamentales, bajo el marco de solidaridad y defensa de los derechos de los ciudadanos, de prestatario de los servicios públicos: salud, educación, medio ambiente sano, seguridad ciudadana, etcétera?

No podemos soslayar las diferentes posturas sobre el tema, “la pena de prisión por evasión ha dividido a los autores y ha promovido una polémica aún no extinguida”.³⁵¹ Pese a que en Ecuador es un asunto superado en la legislación, no debemos dejar de traer a colación posiciones intermedias que se debatieron en su momento, como aquella que menciona “que debe aplicarse solo en casos muy especiales y graves de defraudación, y se reconoce que existen dificultades en torno a la prueba, particularmente teniendo en cuenta la complejidad de ciertos impuestos”.³⁵² Es un tema realmente complejo.

Este es el hilo conductor que atraviesa este trabajo para sustentar la hipótesis fundamental que propone la viabilidad de aplicar la sanción penal en las violaciones graves y dolosas de las normas tributarias. Sostenemos que quienes comprometen los recursos del fisco deben ser castigados, porque desvían las funciones del Estado al ejercicio de la potestad sancionadora que debe ser marginal, pues no podemos dejar de lado que el *ius puniendi* debe ser excepcional en su aplicación, y no rutinario, para que el

³⁵¹ Cyrlen Alberto Zavala, “La evasión fiscal”, en *Derecho tributario t. III*, ed. Susana Camila Navarrine (Buenos Aires: La Ley, 2010), 958.

³⁵² *Ibíd.*, 959.

Estado pueda cumplir sus fines. “Es que los beneficios que representan para el individuo las relaciones conmutativas de la vida en sociedad deben ser compensados por este a fin de mejorar las condiciones materiales y espirituales de la convivencia social [...] la filosofía moral que subyace en el ordenamiento jurídico emerge con fuerza normativa vinculante cuando la Constitución faculta a las autoridades para exigir del individuo la superación de su egoísmo, mediante el cumplimiento de sus deberes y obligaciones”.³⁵³ Es que en materia tributaria, se justifica el cobro de los tributos para la satisfacción de las necesidades públicas, y en materia tributaria penal también se justifica la necesaria participación del Estado en la persecución del cobro de obligaciones tributarias, con la coacción y la aplicación de la sanción.

1.3. Otras características del delito tributario

Conviene, luego de esbozar este marco histórico, revisar lo que en doctrina se consideran como características esenciales del ilícito tributario. Para el efecto diremos que este término, en primer lugar, abarca tres clases de ilícitos: las faltas reglamentarias, las contravenciones y los delitos, es por esto que vale la pena analizar cada uno de ellos.

Se considera de fase administrativa tanto a las faltas reglamentarias como a las contravenciones, pues hasta la fecha la aplicación del procedimiento de la sanción sigue en atribución de la administración tributaria, llámese SRI, Aduana o GAD (gobiernos autónomos descentralizados). Diremos que todavía sigue para conocimiento de la administración, pues en la Codificación del Código Tributario de 2005 se señaló como disposición transitoria que “hasta tanto se establezcan dentro de la Función Judicial los jueces de contravenciones, señalados en el art. 390 del Código de Procedimiento Penal, seguirán siendo competentes para el conocimiento y juzgamiento de estos procesos, las autoridades administrativas señaladas en el Código Tributario de 1975”,³⁵⁴ esto es, las autoridades administrativas que tienen competencia para emitir actas de determinación o conocer reclamos de los contribuyentes. Esta división es el eje de la construcción del

³⁵³ Colombia, Corte Constitucional, Sentencia Corte Constitucional T-532 de 1992, MP Dr. Eduardo Cifuentes.

³⁵⁴ Ecuador, *Código Orgánico Tributario, codificación [2005]*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, Disposición Transitoria.

denominado derecho penal administrativo (J. Goldschmidt³⁵⁵ y E. Schmidt³⁵⁶), que ha contribuido en gran parte a la despenalización del derecho administrativo, aunque para Cassagne, el derecho penal administrativo no constituye una disciplina autónoma.³⁵⁷ La consecuencia de todo ello es que si las contravenciones o faltas poseen naturaleza penal, su diferencia con los delitos constituye, en principio, una cuestión de grado y, por tanto, cuantitativa.³⁵⁸

En la actualidad, creemos que el estudio del derecho administrativo sancionador debe ser analizado desde la perspectiva de análisis del derecho penal pero también del derecho administrativo que regenta la materia.³⁵⁹

En cambio, en lo que corresponde a delitos tributarios, estos son de competencia de la función judicial, pues la acción tributaria penal le corresponde al fiscal ejercerla, de conformidad con las normas del Código de Procedimiento Penal, la etapa de juicio conocía el juez fiscal, en impugnación la Corte Superior y en casación la Sala de lo Penal de la Corte Suprema. Posteriormente, serán los competentes el juez y tribunal de garantías penales, la Sala Penal de la Corte Provincial y la Sala Penal de la Corte Nacional, lo que se mantiene en el SRI.

En resumen, la diferencia entre delitos e infracciones administrativas está determinada por “la naturaleza de las cosas sobre la base de que, mientras en los primeros el contenido material del injusto se encuentra en el daño (o en la situación de peligro), concreto y mensurable, inferido a un bien jurídico, en las infracciones o contravenciones administrativas se está ante la violación del deber de obediencia”.³⁶⁰ Los ilícitos

³⁵⁵ James Goldschmidt, *El derecho penal administrativo*, vol. 1-3 (Córdoba: Boletín de la Facultad de Derecho de Córdoba), 93-187.

³⁵⁶ Eberhard Schmidt, *Las repercusiones de la obra científica de Goldshmidt sobre la legislación y la ciencia en Alemania*, trad. por Werner Goldshmidt (Buenos Aires: Revista de derecho procesal, Ediar, vol. 2, 1951), 280-293.

³⁵⁷ Juan Carlos Cassagne, *Derecho Administrativo II* (Lima: Palestra Editores, 2010), 561-563. Señala que: El eje de la construcción jurídica del denominado Derecho Penal administrativo, elaborado a partir de la obra de James Golschmidt y afirmado posteriormente en la escuela alemana por Eberhard Schmidt () pasa por la idea de que existe una distinción cualitativa entre delitos judiciales e infracciones administrativas (contravenciones).

³⁵⁸ García Belsunce, *Derecho tributario penal*, 58-75.

³⁵⁹ Considero que no puede desnaturalizarse el derecho administrativo sancionador que sí tiene su separación ontológica del derecho penal, si tomando las palabras de Pablo Rando (Valencia 2010) y Nieto García (2005) debemos por tanto evitar dos peligrosas suplantaciones conceptuales, la del derecho penal material por *ius puniendi* atribuido al poder judicial y la del derecho administrativo sancionador material por *ius puniendi* atribuido al poder ejecutivo. (Tomado de Pablo Rando Casermeiro, *La distinción entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, un análisis de la política jurídica* (Valencia: Tirant Le Blanch, 2010), 66.

³⁶⁰ Heinz Mattes, “Problemas del derecho administrativo: historia y derecho comparado”, trad. del alemán de José María Rodríguez (Jaén: Edersa, 1979), 229-230.

tributarios de fase administrativa, como son las faltas reglamentarias o contravenciones, corresponden al ámbito de la omisión de los deberes formales. Aquí, antes de hablar de dolo o culpa, se trata de una omisión en la actuación de los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, por lo que se faculta a la administración la aplicación de sanciones de tipo administrativo, como son la multa, el decomiso o la clausura. Las faltas reglamentarias comprometen deberes formales transgredidos, establecidos en un reglamento; y las contravenciones la violación de deberes formales establecidos en una ley.

Por tanto, el delito tributario se distingue de otros tipos de delitos, así como de los otros tipos de infracciones penales tributarias, por el elemento sustancial del dolo y del ejercicio de la actividad judicial en el proceso; esto en cuanto a las infracciones administrativas; en cambio, con otro tipo de delitos, su característica deriva de su esencia principalmente económica de participación en el PGE y de la hacienda pública. (Fallo de Recurso de Casación 1376-2013 Dávila Calderón-Sri).³⁶¹

2. Concepto del delito tributario

2.1. Las faltas reglamentarias y las contravenciones: diferencias con el delito tributario

Hemos visto necesario introducir el análisis de las infracciones en materia tributaria penal, tomando en cuenta la clasificación que para el efecto establece el COT, en su art. 315:

- a) Las faltas reglamentarias;
- b) Las contravenciones; y,
- c) Los delitos.

Esta clasificación obedece a la estructura cómo inicia el delito tributario tipificado en la legislación ecuatoriana. En la actualidad, el COIP segrega al delito tributario, infracción específica de tipo penal; de las infracciones administrativas recogidas expresamente en el COT, como hemos señalado.

³⁶¹ Ecuador, Fallo de Recurso de Casación No. 1376-2013, Dávila Calderón-Sri, CNJ, 24 de junio de 2014: “El bien jurídico protegido es la riqueza tributaria de la Hacienda Pública, sea nacional o municipal (erario), en forma directa e indirectamente o en forma mediata lo es también la actividad funcional de la administración tributaria, vale decir, la actividad administrativa de los entes públicos gestores. En nuestra legislación, claramente aparece que se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos concretados en tributos o Fisco o Hacienda Pública) y también de tutelar los medios para su consecución (función o actividad administrativa tributaria)”.

Habría que analizar el tema de la naturaleza de la potestad sancionadora de la administración, en relación con las infracciones que conoce la administración tributaria en su propia sede, llámense faltas reglamentarias o contravenciones. En estas predomina la facultad sancionadora del Estado que surge de la propia función tributaria. Mientras los delitos inciden en una violación más grave del ordenamiento jurídico, aquellas implican la violación más leve al ordenamiento jurídico tributario.

Lo que sí se debe anotar es que esta diferencia en la gradación de la violación, no incide en la potestad de sancionar este tipo de infracciones, aunque sea de diferentes clases. La potestad sancionadora de la administración se deriva del propio ejercicio de sus funciones, pues estando dentro de un Estado de Derecho; este, por la soberanía que ejerce, otorga a la administración tributaria la facultad principal de la recaudación de tributos para financiar el gasto social, por lo que el no pago de los tributos implica el desmedro en las arcas fiscales e incluso el déficit para el ejercicio de la actividad del Estado, lo que incide en la aplicación de sanciones a quienes incumplen las normas tributarias con la finalidad del no pago de tributos.

Este razonamiento ha sido cada vez más respaldado en la doctrina y en el quehacer político, que hace necesario el establecer una facultad sancionadora del Estado, quien lo ejerce a través de la administración tributaria.

Orena Domínguez considera que, la “*potestad sancionadora* de la Administración tiene su fundamento en la competencia para reprimir las transgresiones de las normas en un ámbito cuya competencia le ha sido encomendada, en nuestro caso el tributario”,³⁶² es la propia facultad de recaudación tributaria que tiene la administración, que le da competencias para el ejercicio de las atribuciones de esta, que conlleva sobremanera la aplicación de sanciones para el ejercicio efectivo de su actividad y la aplicación irrestricta de la normativa tributaria.

La función tributaria de la administración se recoge claramente en los códigos tributarios cuando, al señalar las competencias de esta, enumera las clases de facultades que la administración tiene, a saber, la determinadora o de verificación y control, de recaudación, resolutive y sancionadora. Esta última es la que conviene nuestro interés y procura nuestro análisis para conocer la vigencia y validez de su aplicación.

³⁶² Orena Domínguez, *Infracciones y sanciones tributarias*, Ibíd., 20.

La teoría tributaria moderna inculca un cumplimiento voluntario de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, lo que ha repercutido en la gestión de la administración tributaria de agotar todas sus atribuciones hasta lograr este cumplimiento tributario; dejando para los casos de excepción, la aplicación de las medidas sancionadoras o cuando la reincidencia y la reiteración en la violación de la normativa tributaria lo amerita. Esta conducción en la gestión administradora tiene sus bases en la aplicación de un proceso de cultura tributaria que incluya las medidas pasivas hasta las medidas correctivas y de sanción. En el caso ecuatoriano, tras largos años de una falta de control efectivo por parte de la administración tributaria, tanto de impuestos internos como de comercio exterior, no se puede pretender que tras las reformas legales de 1997 y 1998 se intente inducir un cumplimiento irrestricto a los sujetos pasivos, cuando la propia administración omitía aplicar procesos preventivos y, más aún, omitía la aplicación de la normativa tributaria sancionatoria. Es por esta razón que se ha pretendido, sobremanera, en los primeros años de la administración central, agotar la vía del cumplimiento tributario hasta que se establezcan pilares sólidos en la cultura tributaria ecuatoriana, tan venida a menos en la década pasada, para con el aprendizaje de la ciudadanía sobre la norma tributaria, iniciar ahora una fase sancionadora.

Esta clasificación se distingue en tres clases, la tipología de infracciones. Analizaremos cada una de ellas, para entender su naturaleza y distinción para que se puedan analizar las ventajas y desventajas de esta clasificación.

Las faltas reglamentarias

Como se ha dicho *ut supra*, las faltas reglamentarias están sujetas a un proceso sancionatorio en sede de la propia administración pública, por ello es que, de inicio en la doctrina jurídica tributaria, mucho se discutió sobre la constitucionalidad de la acción sancionadora de la administración tributaria que, como analizamos anteriormente, a propósito de la naturaleza jurídica del Derecho Tributario Penal, ha quedado ya sentada esta posibilidad y su validez constitucional según la tradición de varios tribunales constitucionales en el mundo. Martínez Hornero sostenía la idoneidad constitucional de la acción sancionadora de la inspección de los tributos,³⁶³ sin cuestionar su validez constitucional; sin embargo, si tiene “la percepción de fisuras, que aconsejarían modificaciones en la organización de la Inspección de los Tributos, para su completa

³⁶³ Francisco Javier Martínez Hornero, licenciado en Derecho y Filosofía y Letras, Inspector de Hacienda del Estado, España.

adecuación a los valores —imparcialidad y objetividad, básicamente— que constitucionalmente están establecidos, debe fundamentar el ejercicio de toda potestad punitiva”.³⁶⁴

Héctor Villegas —como se ha visto *ut supra*— ya analizó su vigencia en la necesidad de reprimir las conductas anómalas o de incumplimiento del deber formal. Alberto Tarsitano, sobre el tema de las infracciones administrativas y de la vigencia de su sanción, si bien encontró las dificultades de la identificación científica del fraude en materia tributaria por la singularidad de la materia, no por ello dejaría de condenar la aplicación de la sanción para erradicarla. El autor manifiesta que “el fraude de la ley constituye una categoría tendiente a sancionar aquellas conductas que, sin ejercer violencia en la naturaleza y en la forma de los actos y negocios jurídicos que le sirven de apoyo, terminan por producir un resultado práctico contrario a los fines que protege el derecho”.³⁶⁵ Pero la reacción de la sociedad o del Estado a esa conducta no puede ser indiferente, pues es necesario que se tome en buen predicamento a las acciones para que se impida seguir con los fraudes a la ley tributaria por parte de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias. También, para ello, Alberto Tarsitano menciona que:

Es este el medio con que el derecho reacciona contra conductas no queridas, que contradicen los intereses tutelados por las normas y que podrían verse violados bajo una lectura instrumental estricta de aquellos actos y negocios. Al analizar el poder de calificación concedido al legislador tributario, adscripto a su autonomía, hemos consignado la necesidad de connotar ciertas figuras o categorías con contenido propio.³⁶⁶

La infracción administrativa o el fraude a la ley tributaria indudablemente se revisten de varias formas, pero al Estado no le queda más que disuadir para su incumplimiento. Para el caso de faltas reglamentarias, taxativamente la norma (art. 315 COT) establece que, se tratan de violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general que no se encuentran comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

En la normativa ecuatoriana, el art. 315 del Código Tributario, antes de la Reforma de 2007, señalaba casos específicos para tipificar la falta reglamentaria como: “no

³⁶⁴ Francisco Javier Martínez Hornero, “La Idoneidad constitucional de la acción sancionadora de la inspección de los tributos”, en *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación, Número 1/2002* (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2002), 1-3.

³⁶⁵ Alberto Tarsitano, “Interpretación de la Ley Tributaria”, en *Tratado de Tributación*, Director Horacio García Belsunce, t. I (Buenos Aires: Astrea, 2003), 477.

³⁶⁶ *Ibíd.*, 478.

inscribirse o acreditar la inscripción, no emitir comprobantes de venta con sujeción a las disposiciones legales, no llevar libros o registros contables de conformidad con la ley, no presentar declaraciones e informaciones relativas a la determinación de obligaciones tributarias y no permitir el control de la administración tributaria y comparecer a la misma”.³⁶⁷ Contrastaba, como se observa en estos casos ejemplificados en la norma, con el concepto definido por la misma, pues al menos dos de los citados casos eran transgresiones a una ley y no a un reglamento, como son el de no inscripción o la no emisión de comprobantes de venta. En todo caso, esta incoherente ejemplificación que se extralimita de la naturaleza jurídica y definición de falta reglamentaria, fue solventada por la administración tributaria al aplicar el concepto de *faltas reglamentarias* a los casos, por considerar más favorable al contribuyente esta aplicación, pues la sanción de multa es más onerosa en el caso de contravenciones.

En todo caso, con la Reforma de 2007³⁶⁸ este tema se aclaró, pues se eliminaron del art. 315 los casos ejemplificativos de la falta reglamentaria, dejando tan solo como precepto general que “constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones,”³⁶⁹ dejando de esta manera aclarada la diferenciación con las contravenciones. Este tema tan buenamente zanjado y diferenciado en la Reforma de 2007, no tiene un símil en la legislación latinoamericana, al menos, pues en otros países como Argentina, tan solo para referirse a las faltas de índole administrativa,³⁷⁰ se refieren a contravenciones, sin distinción alguna con las faltas reglamentarias, que tan confuso ha hecho el panorama en el caso ecuatoriano.

Tras lo dicho, debemos mencionar en esta instancia a la norma constitucional a la que se somete, no solo el *ius puniendi*, sino la propia administración tributaria para aplicar las sanciones en los casos de faltas reglamentarias. Dromi, al diseñar las normas básicas del procedimiento administrativo afirma que “el Estado de derecho no solo requiere de la solemnidad declarativa constitucional, sino también de la implementación constitutiva legal-procesal,” lo que obliga, en este caso, a la administración tributaria —por los procedimientos administrativos que se inicien para conocer las infracciones

³⁶⁷ Ecuador, *Código Tributario [1975]*, Decreto Supremo 1016-A, Registro Oficial. 958-S, 23 de diciembre de 1975.

³⁶⁸ Ecuador, *Ley de Equidad Tributaria*, RO 242, Suplemento, 29 de diciembre de 2007.

³⁶⁹ Ecuador, *Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 315.

³⁷⁰ Villegas, *Derecho penal tributario*, 432.

administrativas— al cumplimiento de los principios constitucionales y legales, a saber, aquellos que se delimitan para el debido proceso recogido en nuestra Constitución de la República en el art. 76, en donde se menciona:

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes [...].³⁷¹

A su vez, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Integración³⁷² (art. 198) sobre la definición de falta reglamentaria indica que obedece al incumplimiento o inobservancia de cualquier reglamento, manual de procedimiento, instructivo de trabajo o disposiciones administrativas aduaneras, de obligatoriedad general, no tipificadas como delitos o contravenciones en más del 10% de la cantidad de declaraciones presentadas en un mismo mes.

Las contravenciones

Para iniciar diremos que existe la imposibilidad de establecer diferencias sustanciales y ontológicas entre delitos y contravenciones tributarias, o encontrar una clara definición de cada uno de ellos. Cassagne señala ciertas diferencias cuando menciona que —mientras el juzgamiento de los delitos queda reservado a órganos del poder judicial que actúan conforme a las reglas del proceso penal, entre ellas la cosa juzgada— en el caso de las faltas o contravenciones, el órgano administrativo que las aplique no se encuentra ceñido por la citada regla y siempre conserva la potestad revocatoria a favor del particular, que es propia de los actos administrativos.³⁷³ Parecería entonces que, las claras diferencias surgen entre delito y contravención de la naturaleza de cada una de ellas, que derivan en la competencia para sancionarlos, esto es, el delito perseguido en un proceso judicial por autoridades como jueces y, en el caso de

³⁷¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador [2008]*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

³⁷² Ecuador, *Código de la Producción, Comercio e Integración*, RO 351, Suplemento, 29 de diciembre de 2010.

³⁷³ Cassagne, “Derecho Administrativo II”, 564-565. Señala además que “en tal sentido, el órgano administrativo posee competencia, aun después de impuesta una sanción, para reducirla o dejarla sin efecto, ya fuera de oficio o al resolver el reclamo administrativo que interponga el sujeto sancionado. Por esta causa, aun de configurarse un ilícito de naturaleza penal, en el juzgamiento de la contravención se aplican principios y normas del Derecho Administrativo. Esta característica justifica un tratamiento separado para la materia penal administrativa, aun cuando la disciplina no goza de autonomía, lo que no obsta a la aplicabilidad de las garantías y los preceptos generales del Código Penal.

contravenciones administrativas, bajo un procedimiento administrativo y sancionado por la administración pública.

Héctor Villegas en su exposición del Derecho Tributario Penal también define a las contravenciones como “la falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la Administración Pública”.³⁷⁴ Esta definición claramente muestra el concepto diferente con el delito, que tiene un bien protegido claro, que es la protección de los bienes y recursos estatales —al menos para la teoría patrimonialista que pronto discerniremos, en otro capítulo—, sin embargo, en las contravenciones no podemos hablar de bienes jurídicos protegidos propiamente, sino que estos afectan a la gestión de la administración pública, pues son faltas a los deberes formales de los sujetos pasivos que tienen con la administración tributaria, lo que incide en el control y verificación de las obligaciones tributarias, que se ven en desmedro por la falta de colaboración y *ayuda* —como menciona Villegas— de los ciudadanos. Esto conlleva a que la administración tributaria duplique sus funciones y gestiones.

En el caso del Ecuador, podemos encontrar la definición de la contravención en el Código Tributario Ecuatoriano (art. 315), que lo conceptúa como la violación a las normas adjetivas o a los deberes formales sancionados como tales por los Códigos o demás leyes especiales. Esto lo diferencia de las faltas reglamentarias, mismas que obedecen a una violación de normas secundarias, como reglamentos o resoluciones de carácter general. Como hemos señalado, la contravención se refiere a la violación de normas legales.

Para ampliar la definición de contravención, revisemos los casos que se ejemplifican como contravenciones en el artículo, como el incumplimiento de cualquiera de los deberes formales establecidos en el Código Tributario o en otra ley, incumplimiento de sus deberes de los funcionarios públicos y otros que se especifiquen expresamente. En el primer caso, se enfrentaba a una dualidad con relación a la definición de faltas reglamentarias, pues uno de los casos que el Código Tributario señalaba como deber formal es la falta de inscripción en el registro de contribuyentes, lo que, según ejemplificación expresa del artículo que tipificaba anteriormente a la Reforma del año

³⁷⁴ Villegas, *Derecho penal tributario*, 432.

2007 las faltas reglamentarias, sería solamente una falta, pero también la definición de contravención ejemplifica este caso. Quedaba duda en su aplicación por una interposición de conceptos y su significación, al definir el mismo caso dentro de la tipología de falta y dentro de la tipología de contravención.

Ahora bien, recogeremos la definición que se da sobre contravenciones en el COT, concepto que claramente se diferencia de las faltas reglamentarias:

Son contravenciones tributarias, las acciones y omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.³⁷⁵

Es evidente la diferenciación de estos dos tipos de infracciones —faltas reglamentarias y contravenciones—, leyendo el concepto de cada una, como hemos hecho hasta la presente cita. Lo que sí es claro revisar de este concepto es que se tipifican también casos puntuales de contravenciones cuando se señalan los casos de obstaculizar la verificación que retarden la administración de los procedimientos administrativos, sean estos reclamos o recursos. De todas maneras, la definición concreta de los tipos de infractores depende del sistema de gestión tributaria que adopte cada país.³⁷⁶

Adicionalmente, el propio COT ecuatoriano, en otro artículo, se refiere a una definición de contravención de manera más amplia que el art citado. A continuación se transcribe la norma para luego comentarla:

Art. 315.- Clases de Infracciones:- [...] Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales. Constituyen faltas reglamentarias las

³⁷⁵ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 348.

³⁷⁶ Juan José Zornoza Pérez y Hugo López, “Las sanciones administrativas tributarias y el poder sancionador de la administración tributaria”, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, t. II, coord. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 1958-9. Señala que: “De manera que, cuando el procedimiento de recaudación se gestiona a través del ingreso en el plazo legalmente establecido; mientras que, si el modelo de gestión es la liquidación administrativo, lo verdaderamente trascendente es la no aportación o falsedad en la aportación por parte del particular de los datos que requiera la administración para proceder a la liquidación. En cualquier caso, lo común será encontrar en mayor o menor medida modelos de gestión de carácter mixto, en los que cada vez son más importantes los deberes de información. De ahí que en sistemas de infracciones tributarias como el español se emplee la ocultación como eje en torno al cual pivota (sic) la infracción tributaria principal [...] Por otro lado, los elementos de las infracciones tributarias, estudiados tradicionalmente de acuerdo con los esquemas de la teoría del delito, se identifican con la acción, típica, antijurídica e imputable a su autor. A partir de ahí, sin perjuicio de lo que a continuación se dirá, la acción se identifica como una conducta voluntaria, en el sentido de actuar realmente querido por el autor, y por ello, imputable a él [...]”

violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.³⁷⁷

En esta definición de contravención se incluye una concepción amplia, pues como queda dicho, la imposición de los deberes formales no solo está referida a aquella establecida por las normas legales, sino incluso por las normas secundarias, sean reglamento o resolución de carácter general, esta última emitida por la propia autoridad administrativa. Para el efecto, es dable traer a colación la norma en concordancia con la citada del mismo COT en el art. 96 respecto a los *deberes formales*, misma que los define como obligaciones de los contribuyentes o responsables, establecidos por leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria. Por lo que los deberes formales no solo derivan de una fuente legal, sino de otras fuentes como una disposición administrativa —resolución de carácter general— que, al violentarlas, para el caso que nos interesa, se constituiría en contravención. Para mayor ilustración recojamos la definición que sobre los deberes formales trae Carlos Folco, al decir que “los deberes formales son aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los sujetos mencionados desarrollen un accionar propio que le permite al organismo fiscal acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos”.³⁷⁸

Esto puede originar dudas en su aplicación, por ejemplo, ¿qué pasaría con la no presentación de información como es el caso de los anexos o documentación requerida al sujeto pasivo, sea responsable o contribuyente, cuya obligatoriedad deriva de una resolución de carácter general expedido por el SRI? ¿esta sería calificada como contravención o como falta reglamentaria? Parecería que estamos claramente ante un caso de contravención, por tratarse de un incumplimiento a un deber formal. Sin embargo, la administración ha considerado que, en el caso citado, se trata de incumplimiento a una disposición administrativa; de esta manera consideró en recurso de revisión, dejando sin efecto un acto anterior sancionado por la propia administración, sustituyendo el tipo de sanción impuesta, en virtud de la tipificación de la infracción, de contravención a falta reglamentaria (Ver caso SRI-M. MORALES CARLOSAMA³⁷⁹). Aunque podría

³⁷⁷ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 315.

³⁷⁸ Folco, *Ilícitos fiscales*, 76.

³⁷⁹ Ecuador, Resolución No.917012010RREV000099, Recurso de Revisión de Director General del SRI (Quito, 2010): [...] Mediante Resolución Sancionatoria No. 1720080517564 de 07 de agosto de 2008, dictada por la Dirección Regional Norte del SRI, se sancionó al señor M.M.C. con la suma de USD

ocasionarse una disconformidad con dicho pronunciamiento de la máxima autoridad de la administración tributaria, que rectifica un acto de un inferior jerárquico, hay que anotar que esta interpretación pudo darse por la falta de claridad de las normas referidas al concepto de los deberes formales. Sin que se quiera abordar el tema aduanero en extenso, pero solo a manera de parangón, diremos que cosa distinta ocurre en materia aduanera, pues conforme el contenido expuesto en el Código de la Producción, Comercio e Inversiones en cambio, la contravención en materia aduanera tiene como implicación, un valor residual frente a la conducta delictiva, llamado delito aduanero, pues cuando el valor de las mercancías no exceda de los montos previstos para que se configure el delito de contrabando, la infracción es sancionada administrativamente como una contravención con el máximo de la multa prevista. Vemos que se han introducido, sin duda en nuestro régimen penal, fórmulas de materialidad que implican el ejercicio del principio de oportunidad,³⁸⁰ que no es más que el que permite que sea el Estado, en ejercicio de su facultad sancionadora, el que aplique las sanciones y penas conforme la necesidad social. De hecho, en el Código de Procedimiento Penal que era la norma principal en materia sustantiva aduanera y tributaria antes de la vigencia del COIP en el año 2014, sobre el principio de oportunidad se mencionaba que:

1002,56, por no cumplir con el requerimiento de la Administración Tributaria, dentro del término concedido mediante preventiva de sanción No. RNO-GTR-PNDI2008-00461, notificada el 20 de febrero del mismo año, consistente en la presentación de las siguientes obligaciones tributarias: Anexos Relación de dependencia 2006, Anexo Transaccional 2006, y Anexo Transaccional 2007 [...] La Administración cometió un error de interpretación de la norma, puesto que la violación de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales constituye una contravención, y por otra parte, el incumplimiento a normas reglamentarias y disposiciones administrativas de carácter general, como es el caso de la presentación de anexos, configura una falta reglamentaria. Para el presente caso, el incumplimiento obedeció a la no presentación de anexos, y por lo tanto, debió sancionarse como una falta reglamentaria. La Codificación del Código Tributario, en sus art. 348 y 351, respectivamente, establece claramente la diferencia entre contravención y falta reglamentaria, definiendo a la primera como *las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos* u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos, mientras que a las faltas reglamentarias las define como *la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general* que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos. (Fuente: SRI).

³⁸⁰ Constitución de la República del Ecuador [2008] ([Quito]: Asamblea Nacional, Registro Oficial 449 del 20 de octubre de 2008): 39, art. 195.- La Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública *con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal*, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas. De hallar mérito acusará a los presuntos infractores ante el juez competente, e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal. (Énfasis añadido)

Art. ... (3) Agregado después del art. 39.- Oportunidad.- (Agregado por el art. 15 de la Ley s/n, RO 555-S, 24-III-2009).- El fiscal en razón de una eficiente utilización de los recursos disponibles para la investigación penal y de los derechos de las partes, podrá abstenerse de iniciar la investigación penal o desistir de la ya iniciada cuando: 1. El hecho constitutivo de presunto delito no comprometa gravemente el interés público, no implique vulneración a los intereses del Estado y tenga una pena máxima de hasta cinco años de prisión. 2. En aquellos delitos donde por sus circunstancias el infractor sufre un daño físico grave que le imposibilite llevar una vida normal o cuando tratándose de un delito culposo los únicos ofendidos fuesen su cónyuge o pareja y familiares comprendidos hasta el segundo grado de consanguinidad. Cuando se trate de delitos de violencia sexual, violencia intrafamiliar o delitos de odio, el fiscal no podrá abstenerse en ningún caso de iniciar la investigación penal. (Énfasis añadido)

Disposición Transitoria Quinta.- El Consejo de la Judicatura estructurará un cronograma de implementación progresiva de la presente reforma; *salvo en el caso del principio de oportunidad*, archivo provisional y definitivo, procedimiento simplificado, acuerdos reparatorios y suspensión provisional del procedimiento que se aplicarán de forma inmediata. (Énfasis añadido)³⁸¹

Con ello, se deja entrever que su aplicación es obligatoria pero además es decisiva en temas como en la aplicación de una sanción, o no, en este régimen constitucional de derechos, en donde prima la “mínima intervención del Estado en el proceso penal”.³⁸² Comparto, como he dicho en líneas anteriores, esta posición de la nueva dogmática penal en Ecuador.

Incluso con el SRI, para mayor abundamiento, se prevé entre las facultades de la o el fiscal, la de aplicar el principio de oportunidad,³⁸³ así como el principio de mínima intervención.³⁸⁴

2.2. Concepto del delito tributario: la defraudación tributaria

José Vergara sostiene que la idea del delito surge de la ley penal, de tal manera que entre la ley penal y el delito existe un nexo irrompible. En materia civil no podría hablarse de delitos, sino solo de ilícitos, que es diferente aun cuando también existan sanciones para los que obran en contra de la ley civil. Es ilícito el hecho que es contrario a las leyes del orden público y de las buenas costumbres, dice el art. 1380 del Código Civil Federal mexicano.³⁸⁵ A propósito de este símil con México, en Ecuador diremos

³⁸¹ Ecuador, Código de Procedimiento Penal del Ecuador, Ley s/n, en el Suplemento del RO 360 (Quito, de 13 de enero de 2000).

³⁸² *Ibíd.*, artículo innumerado después del art. 5: “Art. ... (4).- Mínima intervención.- (Agregado por el art. 1 de la Ley s/n, RO 555-S, 24nde marzo de 2009).- En la investigación penal, el Estado se sujetará al principio de mínima intervención. En el ejercicio de la acción penal se prestará especial atención a los derechos de los procesados y ofendidos”.

³⁸³ Ecuador, Código Orgánico Integral Penal, en Suplemento del RO 180 (10 de febrero de 2014), art. 444.13.

³⁸⁴ *Ibíd.*, art. 3.

³⁸⁵ Vergara, *Derecho penal*, 137-8.

que la definición de delito tributario es similar para el caso tributario, con la ampliación de que el concepto de ilícito tributario es más amplio, pues no solo abarca las infracciones de ley, como es el caso de contravenciones o faltas reglamentarias, sino que también contempla al delito tributario.

La definición de delito como hemos dicho, puede ser dada por el mismo concepto de la ley penal, pero también desde su sustancia. Por ello diremos que, el delito puede definirse desde un punto de vista filosófico y desde un punto de vista material. Desde el primero, puede señalarse que es un hecho realizado por el hombre que hiere la existencia y progreso de la sociedad y, por ende, el Estado, por vía de la ley penal, impone una pena al ofensor, con el único ánimo de restablecer la estabilidad social quebrantada. Visto desde el punto de vista material, podría definirse como un hecho del hombre castigado por las leyes penales.³⁸⁶ En materia tributaria, los nuevos delitos son por lo general de daño, pues requieren para su perfeccionamiento, causar un perjuicio al erario; pero en cuanto al aspecto psicológico, casi todos los delitos requieren dolo específico, en el sentido de que para su perfeccionamiento debe exigir que el contribuyente haya actuado con el fin de evadir impuestos o de hacer evadir impuestos a terceros.³⁸⁷ En este contexto, es necesario enmarcar en cambio lo qué hemos de entender por el delito tributario.

Martín Queralt caracteriza singularmente al delito tributario, señalando que en la “acción típica constitutiva del tipo —refiriéndose al delito tributario— concurren dos circunstancias: a) elusión del pago de tributos, no ingreso de retenciones o ingresos a cuenta, practicados o que deberían haberse practicado, obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios sociales y b) consecución de lo anterior

³⁸⁶ *Ibíd.*, 138-9.

³⁸⁷ Caraccioli, “El derecho penal tributario en Italia”, 578-9. Se ha privilegiado, sobre todo, la sustancia: el juez penal debe ocuparse de los delitos fiscales solo si se trata de hechos que producen un daño al Fisco, no de simples violaciones de carácter formal, si bien para el juez penal sería más fácil verificar su existencia en este último caso. [...] Un fenómeno muy difundido es aquel de la emisión y la utilización de facturas falsas con el objetivo de reducir lo imponible mediante la contabilización de costos ficticios. La difusión y carácter insidioso del fenómeno mismo —en realidad difícil de identificar a nivel probatorio— han llevado al legislador a crear penas más bien severas, tanto para quien emite las facturas como para quien las utiliza: prisión 1 año y 6 meses a seis años. La pena se reduce si el importe de las facturas falsas no supera una suma dada. La falsificación de la factura existe según el art. 1 del Dec. Leg. 74/00 en dos casos diversos: falsificación *objetiva*: facturación de cesiones de bienes o prestaciones de servicios no realizadas o realizadas en menor medida; y, falsificación *subjetiva*: cesiones de bienes o prestaciones de servicios realizados, pero por un sujeto distinto del emisor de la factura, o bien, a un sujeto distinto del destinatario de la factura. Del examen cruzado de los dos tipos en estudio resulta que, en caso de falsedad objetiva, responden separadamente quien emite y quien utiliza el documento. En caso de falsedad subjetiva, quien emite el documento responde siempre, en cambio quien lo utiliza responde solo cuando ha verdaderamente actuado con el fin de evadir.

mediante una conducta calificable como defraudatoria, caracterizada por el empleo de determinados medios”.³⁸⁸ Por tanto, la evasión tributaria se compone de la ejecución de una conducta activa u omisiva ardidosa, seguida de una pura omisión.³⁸⁹ El delito tributario así se conforma de dos elementos: el primero que es el ardid o el engaño y, el segundo, que es el perjuicio patrimonial. Por todo aquello diremos que en el delito tributario “debe acontecer un comportamiento positivo, es decir, un ocultamiento intencional del hecho imponible y de la capacidad contributiva, al cual se le relaciona con la omisión deliberada que es la falta de pago del monto correspondiente al tributo adeudado y exigible”.³⁹⁰

Carlos Folco menciona que la “evasión fiscal es un fenómeno complejo que repercute sobre toda la sociedad desde que resiente la estructura misma del Estado, poniendo en riesgo la puesta en funcionamiento de cualquier plan tendiente a cumplir los objetivos fijados por la política económica”.³⁹¹

El Código Tributario codificado definía al delito tributario como todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que inducía a error en la determinación de la obligación tributaria o por lo que se dejaba de pagar en todo o en parte, los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero. Esta definición suponía la existencia de dolo o culpa, y la condición *sine qua non* de la existencia de la cuantía del tributo adeudado, caso contrario no podría existir perjuicio al fisco. Ahora bien, con la Reforma de 2007 esta definición se trastocó cuando se incorporó en la definición el tema del dolo. La norma en el art. 442 preceptuaba, antes de la vigencia del COIP, que el delito tributario era “todo acto *doloso* de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca 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 un tercero, así como aquellas conductas *dolosas* que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria”.³⁹²

³⁸⁸ Queralt, *Curso de derecho financiero y tributario*, 516.

³⁸⁹ Mariano Borinsky, *Fraude fiscal* (Buenos Aires: Didot, 2013), 337. Cabe precisar que la figura de la evasión fiscal posee una estructura típica compleja que comprende dos fases: a) la realización de una actividad engañosa o ardidosa u ocultaciones maliciosas, relacionadas con la liquidación o cumplimiento de las obligaciones tributarias, las que pueden ser efectuadas tanto por comisión como por omisión y, b) la omisión de pago, esto es, la falta de ingreso total o parcial de las sumas a las que el sujeto está obligado (El sujeto activo de la relación tributaria es el sujeto pasivo del delito de evasión tributaria).

³⁹⁰ Borinsky, *Fraude fiscal*, 338.

³⁹¹ Folco, *Ilícitos fiscales*, 16.

³⁹² Ecuador, *Reforma a la Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, RO 242, Suplemento, 29 de diciembre de 2007, art. 442.

En la definición transcrita se observa un término esencial, al definir los delitos de defraudación como dolosos, como expusimos, se establecía que podría haber no solo dolo sino también culpa, así expresamente se refería la norma cuando señalaba que:

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 transgresión de la norma.* En el contrabando y la defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario. (Énfasis añadido)³⁹³

Ahora bien, conviene en este punto de análisis revisar la naturaleza jurídica del ilícito tributario, comprendiendo dentro de este término jurídico tanto las infracciones sancionadas en sede administrativa como aquellas sancionadas vía judicial. Indudablemente que el legislador, en el año 2007, puso más rigidez en la tipificación de los casos para ser sancionados en temas de delitos, pues debía probarse, por parte del administrador tributario dentro del proceso, el dolo en este tipo de delitos; para de esta manera dar mayor preponderancia al principio residual de aplicación del *ius puniendi* en estos casos, dejando en salvaguarda los derechos de los victimarios, para ser sancionados solo en caso de dolo. El dolo deberá entenderse también como “la intención positiva de irrogar injuria a la persona o propiedad de otro”, según el Código Civil Ecuatoriano (art. 29).

Para terminar, diremos que aunque el COIP no establece una clara distinción en la tipificación del delito tributario, pues menciona en la definición de defraudación tributaria que se da cuando “la persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero [...]”,³⁹⁴ también es cierto que leída la norma en su integralidad no prescinde de la circunstancia de dolo como elemento integrador de la defraudación tributaria, pues el mismo cuerpo legal, menciona que son penalmente relevantes las acciones u omisiones que ponen en peligro o producen resultados lesivos, descriptivos y demostrables.³⁹⁵

Hablar de la definición del delito tributario, es encontrar una serie de conceptos en la doctrina, que resaltan sus características fundamentales según sea el criterio de la

³⁹³ Ecuador, *Código Tributario [1975]*, Decreto Supremo 1016-A, RO 958-S, 23 de diciembre de 1975, art. 342.

³⁹⁴ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, RO 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 298.

³⁹⁵ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, *Ibíd.*, art. 22.

doctrina que los particulariza y distingue. Varios son los autores que han definido al delito tributario, recogeremos en esta tesis algunos de esos conceptos para luego formar un criterio particular.

Diez, al disertar sobre el ilícito impositivo, define al delito tributario como el conjunto de normas que establecen las infracciones a las disposiciones tributarias y sus correspondientes sanciones.³⁹⁶ Villegas, previo a dar un concepto, disgrega el análisis del delito tributario en varios temas previos, “como la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales”.³⁹⁷

A diferencia, otros autores como Sáinz de Bujanda,³⁹⁸ Hensel³⁹⁹ y Jarach⁴⁰⁰, no encuentran una diferencia ontológica del delito penal común del tributario, como se recogió en el Capítulo Primero, por lo que los asimilan a ambos sin distinciones sustanciales en cuanto a la estructura del delito; sin embargo, Villegas sostiene esa diferencia ontológica existente en la infracción penal y en la infracción tributaria, él sostiene el antagonismo entre estos dos tipos de conductas delictuales. Aclarando además que la diferencia ontológica está dada entre delitos y contravenciones, y que el tributario es de tipo contravencional, estableciendo una gran diferencia con el delito en general.⁴⁰¹ De ahí que Villegas se decanta por la posición de que las diferencias no son solo cuantitativas sino también cualitativas o esenciales entre delitos y contravenciones, para lo cual añade que:

El delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común. La contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo campo de la Administración Pública.⁴⁰²

Además, ha sido siempre importante escrudiñar entre la separación de infracción tributaria y delito tributario, no solo en cuanto quien impone la sanción, pues en el primer

³⁹⁶ Humberto Diez y otros, *El ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional* (Argentina: Errepaar, 2001), 2.

³⁹⁷ Villegas, *Derecho penal tributario*, 432.

³⁹⁸ Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho (Fragmentos)*, en Selección de textos e introducción de Luis María Cazorla Prieto (Madrid: CEPC, 2015.), 86.

³⁹⁹ Hensel, *Derecho tributario*.

⁴⁰⁰ Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*.

⁴⁰¹ Villegas, *Derecho penal tributario*, 432.

⁴⁰² *Ibíd.*, 433.

caso es la misma autoridad tributaria y en el segundo es el juez penal; sino también en encontrar la diferencia esencial de su tipificación. Para ello diremos, que para Sáinz de Bujanda, por ejemplo, el problema central consiste en deslindar lo injusto criminal de lo injusto tributario. Es indudable para el autor entonces que su solución ha de encontrarse fundamentalmente con el manejo de conceptos que, por esencia, pertenecen al campo de la dogmática jurídico-penal.⁴⁰³ Desde este punto de vista incluso, la diferencia es meramente formal, pues no existe diferencia sustancial entre lo injusto criminal y lo injusto administrativo.⁴⁰⁴ Sin embargo, consideramos que esa división es utilitarista desde el punto de vista de estudio, pero también no es solo formal sino que va a la esencia de la infracción pues el nivel de protección del bien jurídico protegido hace que las infracciones sean de un tipo de gravedad, leve, grave o gravísimas, y aquello fuera de ser meramente formal va a la esencia misma de la tipificación conceptual de la infracción criminal o de la infracción administrativa. Por ello es que incluso de habla del derecho administrativo sancionador.

Nuestra legislación de la materia, define en general a la infracción tributaria como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión. Esta definición engloba los conceptos de violación a normas tributarias, dando el carácter contravencional —de transgresión de la norma—, sin alegación a un bien jurídico determinado protegido, con el elemento de la sanción como efecto y consecuencia de esta transgresión de la norma. Se continúa, de esta manera, en nuestra norma tributaria con el concepto general de Villegas y otros autores.

En resumen, diremos de manera general que, la infracción tributaria o el ilícito tributario, consiste en la violación a una norma tributaria que da como resultado la aplicación de una sanción que puede ser de: multa, clausura, suspensión de actividades, decomiso, incautación, suspensión o cancelación de inscripciones en registros públicos,

⁴⁰³ Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y derecho (Fragmentos)*, en Selección de textos e introducción de Luis María Cazorla Prieto (Madrid: CEPC, 2015), 82.

⁴⁰⁴ En rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código penal o en leyes administrativas atendiendo exclusivamente a valoraciones político-sociales. Existen infracciones que se incorporan al Código penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye, con arreglo a este tipo de valoración político-social. Otras quedan subsumidas en el cuadro de la legislación administrativa por reputarse inferior su gravedad para el cuerpo social, o de inferior rango los bienes jurídicos lesionados. Pero entre unas y otras no es posible señalar una línea divisoria sustancial. (Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, en Selección de textos e introducción de Luis María Cazorla Prieto (Madrid: CEPC, 2015.), 82-3.

suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones, suspensión o destitución de cargos públicos, prisión o reclusión, según el caso. El tema fundamental y característica principal de este concepto es la transgresión de la norma, que se configura tan solo con la transgresión de la norma tributaria.

Si bien esta definición engloba de manera general el concepto de infracción tributaria, no se debe olvidar que antes ya discernimos dos conceptos que esta norma encierra, el de delito y el de contravención —en el caso del Ecuador: el de la falta reglamentaria, la contravención y el delito—, términos que tienen connotaciones diferentes como habíamos visto.

De manera específica, si hablamos del delito tributario señalaremos que este tipo de delito es de aquellos económicos en donde el cumplimiento de las normas tributarias —diseñadas en las leyes y normas principales— es su principal motivación. En este tipo de delito no existe un derecho o bien personal protegido, sino que el bien protegido es de aquellos derechos sociales que atañen a toda la sociedad en general. Por tanto, la *definición de delito tributario* en general diría que: *es el tipo de infracción penal por el que los sujetos pasivos de obligaciones tributarias violan las normas tributarias con intención dolosa.*

En este concepto se nota, como elementos de infracción penal —sin querer con ello trazar la similitud formal con este tipo de infracciones en general— el elemento subjetivo que es la participación de la persona que comete la infracción, que en materia tributaria se particulariza, pues se denomina sujeto pasivo —llámese contribuyente, llámese responsable o agentes de retención o percepción o sustituto—; adicionado al elemento objetivo que tiene que ver con la materia misma que individualiza este tipo de infracciones, que es la violación de las normas, sean adjetivas o sustantivas tributarias.

3. Elementos constitutivos del delito tributario

3.1. El bien jurídico protegido: análisis y teorías

En la doctrina, uno de los puntos de diferenciación que se plantea entre el delito penal y el delito tributario es el que se centra en el bien jurídico protegido, pues mientras en el delito en general, los bienes protegidos están en relación directa con los derechos del ser humano, verbigracia: la vida, la integridad, la seguridad familiar o ciudadana, el patrimonio, la buena fe o la honra, etc.; en el delito tributario se habla de ciertos bienes materiales, como la economía estatal, los recursos del fisco o la hacienda pública, incluso

se habla de bienes inmateriales, como la solidaridad social, la participación en servicios públicos, más bien referidos a bienes colectivos que individuales.

Los problemas, desde su concepción doctrinaria, han sido varios, pues esta clase de transgresiones ha tenido una esencia problemática; si ella se debe, como entiende Pedrazzi, a la misma complejidad del fenómeno económico.⁴⁰⁵ Hendler incluye en su análisis, como premisa, que el punto de partida que “más allá de las divergencias parece posible adoptar, conduce a un único común denominador: los bienes jurídicos a cuya protección corresponden los delitos económicos conciernen a la tutela de la economía de una comunidad en su conjunto”.⁴⁰⁶ Añadiríamos además que, el concepto de economía no puede ser considerado como un factor aislado, pues debe entenderse complementado con los nuevos elementos del *Estado constitucional de derechos* —denotada característicamente por Ávila Santamaría—,⁴⁰⁷ que incluye el concepto de economía contrastada con la solidaridad y la equidad.

El análisis de estos nuevos elementos transformadores del constitucionalismo ecuatoriano, entraña ahora un análisis más profundo que la doctrina ya discutió años atrás. Sin embargo, no podemos concluir afirmativamente, aceptando que esta discusión no es elocuente en nuestro sistema ecuatoriano, en donde aún se discute si es materia del derecho penal, el análisis de bienes jurídicos asociados a la colectividad o intereses de las formas jurídicas del Estado. Incluso, hay quienes piensan que es interesante seguir discutiendo en la doctrina internacional sobre ello, como Hendler,⁴⁰⁸ que incluso comenta la innegable participación de estos nuevos elementos en la configuración del delito tributario penal.

Y es que el concepto de bien jurídico protegido va variando con el devenir del tiempo, si no miremos el concepto de familia, por ejemplo, cómo ha ido cambiando en el transcurso de los años, desde aquella concepción unida a un núcleo consanguíneo cerrado, hasta intentar incluso entender a la familia como un núcleo social más amplio con connotaciones globalizadoras e incluso sociales. De la misma manera, el concepto de

⁴⁰⁵ Cesare Pedrazzi, *El bien jurídico en los delitos económicos* (Madrid: Universidad de Madrid, 1985), 57.

⁴⁰⁶ Edmundo Hendler, *Una aproximación al tema de los delitos económicos* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1990), 119.

⁴⁰⁷ Ávila Santamaría, *El neoconstitucionalismo Transformador*, 121-47.

⁴⁰⁸ Hendler, *Una aproximación al tema de los delitos económicos*, 119.

derechos individuales puede dosificarse a medida que se conciben estos, en repercusión directa con la sociedad y las consecuencias que de este se derivan.

En este contexto, es importante analizar la problemática del bien jurídico protegido, no solo en el derecho penal económico,⁴⁰⁹ sino también en el específico, derecho tributario penal.

En el ilícito tributario no se habla de bien jurídico protegido, sino de los intereses públicos protegidos por leyes tributarias, que tienen relación fundamental con el hecho de que la administración tributaria cumpla cabalmente sus facultades. Desde este punto de vista, las faltas son más graves o menos graves, dependiendo de la capacidad de la administración de poder cumplir su función.

Se habla de *infracciones leves* cuando se trata de corregir actuaciones de los administrados que permitan proteger el cumplimiento adecuado de la función administrativa. Por otro lado, se habla de *infracciones graves* cuando se trata de proteger la recaudación debida de los tributos, necesidad que surge de la obligación constitucional y legal de contribuir.

De este análisis se puede colegir que, tanto la protección de la actividad misma de la administración, como la recaudación de los tributos tienen que ver directamente con la ejecución de las facultades administrativas, que no son propiamente bienes protegidos, sino que se refiere más bien a un interés público protegido. Se reconoce entonces, “como bien jurídico a todo bien que debe ser tutelado por el Estado, a un bien vital de la comunidad o del individuo”.⁴¹⁰

⁴⁰⁹ *Ibíd.*, 123. “Hendler señala que la vigencia del Derecho Penal es, en cierto sentido, la instauración de un sistema de castigos que no sean una pura reacción indiscriminada y supone, fundamentalmente, un criterio de coherencia racional y un relieve subjetivo en su aplicación. Esto es, en otras palabras, un cierto grado de comprensión humana hacia el transgresor y, por consecuencia, un reconocimiento del vínculo solidario de pertenencia a la comunidad [...] El fenómeno, como ya ha quedado de manifiesto, se aprecia desde las dos vertientes. Por un lado, en la proclividad a la transgresión por la dificultad de comprender la cuantía del daño comunitario que puede ser individualmente insignificante. Por el otro, y he aquí la esencia problemática que incumbe al tema de los delitos económicos, en la necesidad de instrumentar un régimen de sanciones que atienda a las necesidades de disuasión sin declinar de lo que es sustancial a la acción misma del Derecho Penal: conformar un mecanismo de castigos coherentemente discriminados y aplicados en función del relieve subjetivo, de cada hecho”.

⁴¹⁰ Claus Roxin, *El Concepto de bien jurídico como instrumento de crítica legislativa sometida a examen, Colección Grandes Maestros del Derecho* (Ecuador: Ediciones Cueva Carrión, 2016), 36-37. Se reconoce también como bien jurídico a los intereses vitales del individuo o de la comunidad, a un valor jurídico, a un interés jurídico, a los valores, instituciones y estados jurídico-penalmente protegidos o imprescindibles, a lo que es justo en su existencia, a todo lo que puede servir al interés del Estado, a lo que tiene valor a los ojos del legislador. En la doctrina fascista el bien jurídico se identificó con los intereses del Estado o con el sentimiento del deber y de la fidelidad al Jefe de Estado. En el Funcionalismo Penal Moderado bien jurídico son las circunstancias dadas o que son útiles para el individuo y su libre desarrollo,

Cuando hablamos de facultades administrativas, debemos referirnos a las facultades de la administración tributaria, llámense: determinadora, recaudadora, resolutoria y sancionadora. Estas cuatro facultades tributarias guardan estrecha relación entre sí, y corresponde ejercerlas al administrador del tributo.

Muchas de estas consideraciones derivan del tipo de la infracción tributaria, se trate de infracciones formales o materiales, o de infracciones leves o graves, según sea la clasificación doctrinaria en un determinado régimen tributario. En Argentina verbigracia, se ha hecho la distinción de infracciones formales o materiales, según sea el bien jurídico protegido: si es de recaudar los recursos de las arcas fiscales, serán las infracciones materiales; si se trata de proteger la actuación de la administración en su actividad recaudadora y fiscalizadora, serán formales. En México en cambio, la separación de las infracciones, además de los delitos y las infracciones en sentido estricto o contravenciones,⁴¹¹ encontramos con su “legislación fiscal federal, la clasificación de las infracciones en tres grupos: de dar, de hacer y de tolerar”.⁴¹² Las primeras que consisten en la obligación de entregar algo, las segundas de realizar una actividad y las terceras, de permitir o dejar actuar. Siendo que las sanciones en general, en casos de infracciones administrativas son las multas, hay que analizar su carácter indemnizatorio por los gastos en que incurre la Administración Tributaria, para el ejercicio del control y gestión, de aquellos que infringen las normas. Por lo que el objetivo en esta clase de infracciones administrativas no es recaudatorio.⁴¹³

Humberto Diez señala puntualmente que, en materia de infracciones formales, puede deducirse que el sistema sancionatorio busca tutelar, en una primera pretensión, el

y en el Funcionalismo Penal radical: bien jurídico es una unidad funcional valiosa o el objeto de protección de una norma.

⁴¹¹ México, *Código Fiscal de la Federación*, Título IV, Capítulo I, Infracciones.

⁴¹² Gabino Castrejón García, *Derecho tributario* (Ciudad de México: Cárdenas Editor, 2002), 416-8: Se señala entre las infracciones. 1. De dar: infracciones por omisión total o parcial de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas (art. 76 de la Ley Fiscal Federal), Infracciones por cumplimiento de pago de contribuciones y prestación de declaración, solicitudes y avisos (art. 81). 2.- De hacer: Infracciones relativas a la omisión de presentar inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (art.79), Infracciones relativas a la obligación de llevar contabilidad (art. 83), Infracciones en que incurren instituciones de crédito (art. 84-A) [...] De tolerar: Infracciones relativas a las facultades de comprobación (art. 85).

⁴¹³ *Ibíd.*, 425-6. No debe estimarse que la intención del legislador al establecer las multas como sanciones a las infracciones, haya sido la de incrementar los ingresos fiscales, y menos con base en formalismos, ni que ello lleva hacerse con apoyo de interpretaciones que hagan las leyes un laberinto en que la multa se recaude por tales formalismos. Antes bien, las multas deben ser aplicadas con cuidado de sancionar legalmente a quienes han incurrido en infracciones, y de aplicar estas sanciones con criterio limitativo y riguroso, pero en el sentido de no imponer multas que no encuentren absoluto apoyo en la ley, y que no sean adecuadas a las normas que rijan su cuantificación.

accionar del organismo recaudador en su rol de verificador y fiscalizador, siendo este en consecuencia el bien jurídico protegido.⁴¹⁴ Aunque, si bien, este podría ser el bien jurídico inmediato a proteger, de ninguna manera pierde de vista, el fin último de la norma de proteger la renta fiscal.

El autor se inclina a ver una diferencia ontológica entre delito y contravención, consistente en que esta última no ofende ni al derecho natural, ni al principio ético universal, sino que es reprimida en razón de mera utilidad social. El delito afecta la seguridad social en tanto que la contravención perjudica solo la prosperidad. El delito sería siempre la lesión a un derecho subjetivo, mientras que a la contravención solo importaría una desobediencia.⁴¹⁵

Parecería entonces que, en el concepto de delito, sí podemos hablar de bien jurídico protegido propiamente, pero habría que analizar, en el campo tributario, si es aplicable también este análisis que venimos desarrollando.

Para Soler y García Belsunce,⁴¹⁶ hay dos teorías sobre el tema del ilícito tributario que admiten la distinción cuantitativa o de grado, más no la diferenciación cualitativa u ontológica; y las que aceptan la distinción ontológica.⁴¹⁷ En el primer caso, en la concepción que sostiene que el ilícito tributario solo admite una distinción cuantitativa del delito común mas no se encuentra otra distinción fundamental, salvo la cuantitativa; el bien jurídico no brinda mayor relevancia en el estudio del ilícito tributario, más bien, toma la misma configuración estructural de cualquier tipología penal. Pero para la concepción que considera la distinción cualitativa y esencial del ilícito tributario frente a la infracción penal común, existe una violación a la seguridad de los derechos de los individuos o de la sociedad; en tanto que, en las contravenciones, hay un tema objetivo de ataque, que atañe a la actividad administrativa del Estado, a la regulación estatal que, en el caso de la administración tributaria, es la recaudación de los tributos para sostener las arcas fiscales y los gastos de sostenimiento del Estado como proveedor del bienestar general y de los servicios básicos de los ciudadanos.

En este segundo marco se allanan García Belsunce⁴¹⁸ y Villegas —a este último lo hemos analizado en líneas anteriores— y dan forma a la teoría administrativa del ilícito tributario, aceptando la distinción entre delito y contravención; si partimos de la idea de

⁴¹⁴ Humberto Diez, y otros, *El ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional* (Buenos Aires: Errepaar, 2001), 15.

⁴¹⁵ Soler, *Derecho tributario*, 330.

⁴¹⁶ García Belsunce, *Derecho tributario penal*, 65.

⁴¹⁷ Soler, *Derecho tributario*, 330.

⁴¹⁸ García Belsunce, *Derecho tributario penal*, 65.

que el ilícito tributario tiene en sí un carácter contravencional. Pues el delito tributario no significa propiamente una violación o transgresión directa a los derechos de los ciudadanos, como en otrora se podría afirmar si no distinguíamos de los delitos en general, “ya que estos tienen un interés jurídico mediato en los recursos con los que el gobierno debe contar para satisfacer los derechos individuales o sociales sobre los cuales sí tienen interés jurídico inmediato, deduciendo de ello que la actividad estatal violada mediante la infracción de las leyes tributarias no es esencialmente un delito del derecho penal común, sino una contravención”.⁴¹⁹

Aunque García Belsunce, para efectos de analizar el bien jurídico protegido en materia tributaria penal, sostiene que la naturaleza jurídica del ilícito tributario es penal, sostiene también que en el ilícito tributario se lesionan bienes jurídicos y el orden jurídico en sí, así como lo que cada uno está obligado a hacer en función del bien público,⁴²⁰ de esta manera lo que existe es una obligación ética de pagar los tributos para financiar los servicios públicos. Con ello, se establece como bien jurídico protegido en el caso de los delitos, el patrimonial del Estado.

Ahora bien, es necesario encausar esta discusión si diferenciamos claramente la naturaleza de las infracciones, a saber, si hablamos de las puramente formales que son las contravenciones o faltas reglamentarias, de las materiales, o del delito tributario propiamente dicho. Y en lo que nos compete, los delitos, es claro que no se trata de una simple transgresión de la norma, en cuanto al daño causado, sino que más bien se protege el patrimonio del Estado, para quienes consideran como válido que el bien jurídico protegido puede no estar referido a los derechos individuales; pero sostendremos que es el efecto de la protección al patrimonio del Estado, que es la vulneración de los derechos individuales de todos los ciudadanos, al dejar de cumplir con el fin del Estado primigenio, que es la provisión de los servicios públicos de calidad. Troya Jaramillo considera importante esta diferenciación inicial, para comprender claramente la separación de los tipos de infracciones —hablando de las faltas reglamentarias y contravenciones frente a los delitos—, para enfocarnos en el estudio pormenorizado de lo que corresponde al *delito* tributario, sin confundir con la acepción de *ilícito* tributario, que involucra las dos

⁴¹⁹ Soler, *Derecho tributario*, 331.

⁴²⁰ *Ibíd.*, 331. Pues tal como tiene dicho Griziotti, la causa-fin del tributo es el deber ético y jurídico del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de su capacidad contributiva.

cuestiones ya analizadas.⁴²¹ Esto se corrobora con el COIP que, en materia de delitos, solo se refiere a ellos como defraudación tributaria o delito tributario.

Retomando el análisis, diremos que es un deber para las ciudadanas y los ciudadanos el pago de sus tributos, garantizando que la administración tributaria pueda recaudar los tributos legalmente establecidos. Así garantiza la Constitución del Ecuador este deber fundamental de contribuir con el gasto social cuando señala en su art. 83 que: “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la Ley: [...] Practicar la justicia y la solidaridad en el ejercicio de sus derechos y en el disfrute de bienes y servicios [...] Cooperar con el Estado y la Comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por ley”.⁴²² Este artículo trae a colación la protección fundamental de los recursos de la nación de apoyar su financiamiento y reparto; así como el goce de los beneficios que con su aporte se obtengan. La función de la administración también tiene su participación y colaboración, pues constitucionalmente está en una posición que le exige el cumplimiento de su deber, al elevarse a rango constitucional esta exigencia a los administrados.

De esta manera, resulta de vital importancia la definición del bien jurídico protegido en materia de delito tributario penal, que además coadyuva para distinguir la peculiaridad del delito tributario con el delito penal común, como hemos observado en líneas anteriores. Si bien, hemos dicho el bien jurídico es tangencialmente diferente a los bienes jurídicos protegidos de los demás delitos; pues tiene que ver con el patrimonio del Estado, mientras que los restantes se circunscriben a los derechos humanos particulares.

Aunque nos decantamos por la particularidad del bien jurídico protegido en materia de delitos tributarios penales, esto no significa que pierda la vigente importancia de este instituto como esencial para la categorización de los delitos en general. Esto deriva de la conveniencia de resaltar la importancia del bien jurídico protegido por la norma penal, ya que la misma radica en otorgar validez y legitimidad a la disposición que establece la sanción, pues esta debe tener siempre una vinculación directa con algún bien jurídico al cual el castigo busque tutelar.⁴²³

⁴²¹ José Vicente Troya Jaramillo, Asesoría realizada a este trabajo de investigación jurídica, sesión del 17 de octubre de 2011.

⁴²² Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador [2008]*, Asamblea Nacional, RO 449, 20 de octubre de 2008, art. 83.

⁴²³ Díez y otros, *El Ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional*, 15.

No es aleatorio, por tanto, que se fije claramente el bien jurídico protegido para la existencia del delito tributario, pues la norma represiva tiene su razón de ser en la protección de un bien jurídico, y esto deriva del razonamiento penal que una conducta solo será penalmente típica cuando afecte al bien jurídico protegido.

También, sobre la naturaleza del bien jurídico protegido en el delito tributario, se han flanqueado varias teorías, que van desde aquellas que consideran de la misma naturaleza el bien protegido que en materia penal común, de aquellas que enarbolan el criterio de que son de diferente naturaleza los bienes jurídicos protegidos, tanto del Derecho Tributario Penal como del derecho penal común, por eso hemos visto necesario tratarlas individualmente.

Teorías que diferencian la naturaleza jurídica del bien jurídico protegido

Por un lado, se habla de la *Teoría que diferencia la naturaleza jurídica del bien jurídico protegido*. Esta se enmarca dentro de la doctrina que encuentra la diferencia en el derecho sancionador administrativo del derecho penal, es por tanto uno de sus matices que convierte este elemento en uno de los requisitos diferenciadores entre ambas ramas.

Se habla incluso de la *Teoría de las infracciones* del orden, tratando de dar una explicación con claros criterios diferenciadores entre estas dos ramas del derecho. En verdad dice la doctrina que, el derecho penal se ocupa del injusto criminal mientras que diferencia al derecho administrativo sancionador como “del orden porque su contenido de injusto se agota en la transgresión de puro interés administrativo o preceptos de orden”.⁴²⁴

No se puede negar la claridad de las figuras jurídicas de los bienes protegidos en el derecho penal, en donde se garantizan los derechos a la propiedad, a la integridad física y, en general, a los bienes y a las personas. ¿Qué se podría decir del bien jurídico del derecho administrativo sancionador?, cuando en él no convergen elementos que se puedan plasmar en derechos particulares o públicos, que son incluso materiales como la propiedad, o inmateriales como la fe pública o el honor.

En el derecho administrativo sancionador, se habla de la protección a la función que desarrolla la hacienda pública, en Ecuador la que desarrolla la administración tributaria, función que tiene como finalidad última la protección y resguardo de la recaudación fiscal.

⁴²⁴ Aitor Orena Domínguez, *Infracciones y Sanciones Tributarias*, 24.

Desde ese punto de vista se analiza el tema de la hacienda pública en sus dos dimensiones: la subjetiva y la objetiva.

Subjetiva, cuando se trata de analizar la función pública en sí, la que busca el servicio para la realización de metas que coadyuven al cumplimiento de las actividades y gestión de la administración. Esta actividad subjetiva no es más que el ejercicio pleno de las actividades de la administración.

El elemento *objetivo* tiene que ver con la materialidad y la recaudación efectiva de los tributos. No cabe duda que el fin mismo de la administración tributaria consiste en recaudar los recursos que mantengan a la administración y que hagan efectivos los servicios públicos para la comunidad. Los ingresos públicos efectivos, garantizar su cobro y traslado al solventar las distintas necesidades del fisco, convierten a este elemento en sustancial de la función administrativa.

Conviene hablar de una tesis con base en un bien jurídico protegido inmaterial o la tesis con base en un bien jurídico material. De ahí que, podemos hablar de la tesis funcionalista que rechaza la definición patrimonial de bien jurídico y cuya formulación gira en torno a las funciones que debe cumplir el tributo. [...] En otras palabras, la protección penal se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, más concretamente la función tributaria. *La tesis patrimonialista* es dominante en la doctrina y jurisprudencias alemanas, así como la española, ella indica que se trata de un delito socioeconómico que atenta contra los intereses patrimoniales del Estado.⁴²⁵

Resalta en este análisis que quienes sustentan estas teorías desarrollan la diferencia con el elemento tipificador del derecho penal, en donde son identificables los bienes jurídicos protegidos, sean materiales o inmateriales.

Otras teorías no encuentran este elemento diferenciador y, como se vio al analizar en la naturaleza jurídica del ilícito tributario, el derecho penal común y el tributario penal, son ramas sin mayor distinción.

Teoría que considera de igual naturaleza el bien jurídico protegido

En esta teoría se considera al derecho administrativo sancionador, como ciencia que asimila fehacientemente los principios generales del derecho penal.

⁴²⁵ Mario A. Villar, "Evasión Tributaria e Imputación Objetiva", en Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, coordinadores, *Derecho penal tributario*, t. II (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 889-890.

No se puede, dicen los autores, distinguir del derecho penal, ni darle autonomía de este al Derecho Tributario Penal. Si bien existen elementos que hacen particular el Derecho Tributario Penal, esto no implica su separación en cuanto a la aplicación y uso de los principios penales comunes aplicados al Derecho Tributario Penal.

Esta tesis se afina también en la similitud de la naturaleza jurídica del bien jurídico protegido, pues en ambas disciplinas se habla de un bien jurídico protegido, mientras en el derecho penal es un determinado bien jurídico, en el derecho tributario penal es la propiedad de los ingresos del fisco. En el hurto o robo, por ejemplo, al hablar de derecho penal común, en ambos delitos converge la propiedad como elemento de protección o —bien jurídico protegido—; en el caso del delito fiscal, puede hablarse también de la propiedad de los recursos fiscales, pues no garantizar su recaudación ocasionaría déficit en la caja fiscal y la consecuente falta de recursos para garantizar la actividad estatal.

En este análisis no existe un bien jurídico protegido diferente en su naturaleza intrínseca; hallando similitud más bien entre los delitos tipificados en el Derecho Tributario Penal con los tipificados en el derecho penal general.

Teoría propia sobre la naturaleza jurídica del bien jurídico protegido

En nuestra opinión, consideramos que no resulta imposible hablar de un bien jurídico protegido, en el ilícito tributario, dependiendo de su clasificación; esto es, si hablamos de falta reglamentaria, contravención o delito tributario en particular. En el tema de las infracciones leves como habla la doctrina española, o formales como lo llama la doctrina en Argentina, efectivamente no hallamos un bien jurídico protegido como aquel que se esgrime en el derecho penal común, sino más bien como habla la teoría de la distinción del bien jurídico protegido, podemos encontrar que la tipificación garantiza los intereses de la administración y la función de recaudación que realiza, en el caso de la tributaria.

Efectivamente, el derecho administrativo sancionador, al establecer las sanciones que rigen para el caso de este tipo de infracciones, trata de garantizar la efectividad de la gestión de la administración a través del cumplimiento estricto de los deberes formales tanto de la administración, como —sobremanera— de los administrados.

Sabemos que en el derecho tributario administrativo para el cumplimiento cabal de la gestión administrativa se han establecido varias obligaciones formales del

administrado que coadyuven al cumplimiento pleno de la función de la administración tributaria, esto es, la verificación, control y recaudación de los tributos.

Por otro lado, el delito penal sí contrasta con las infracciones leves o formales, pues en el caso de infracciones graves o materiales, como el delito, se distingue un bien jurídico protegido, que se puede hallar en la garantía del patrimonio del Estado que conlleva además la protección de las actividades de la administración.

No en vano, autores como Orena establecen que es el sentido dinámico del concepto de administración el que debe ser tenido en cuenta para afirmar que, el ilícito penal y el ilícito administrativo, tienen el mismo bien jurídico; es decir, la realización de las actividades de interés comunitario.⁴²⁶ Cuando hablamos de intereses comunitarios nos referimos a los intereses generales o de la sociedad en su conjunto. Pero como nos hemos decantado por la tesis que no se puede hablar propiamente de un bien jurídico protegido, en el caso de infracciones administrativas, no es necesario continuar con este análisis.

Cuando hablamos del sentido dinámico o subjetivo de la administración, dijimos que se relaciona con la actividad que genera determinada administración, en el caso de la administración tributaria, lo que tiene que ver con la función tributaria o función financiera del gasto público. Este concepto dinámico de hacienda pública analiza la actividad del Estado, sin olvidar la dirección que tiene en cuanto a la obtención de los recursos para solventar los gastos originados por la comunidad.

Por esta razón podemos señalar que quien aparece como víctima de la infracción tributaria, en un primer momento, es la sociedad o colectividad de un Estado determinado, que incluso jurídicamente actúa de forma organizada. No es menos cierto señalar que el Estado garantiza una serie de servicios públicos, como educación, salud, seguridad, entre otros, que implican además de llegar con el beneficio directo al ciudadano o administrado, mantener un gran equipo de personas que realicen la actividad estatal y que cumplan las funciones por este garantizado.

Todo esto implica que el Estado debe solventar los gastos de los servicios públicos. En general, los gastos deben ser recaudados del propio conglomerado humano que lo regenta o de esa determinada colectividad, para de esta manera lograr la ansiada redistribución social, que consiste en llegar con todos los servicios públicos a toda la ciudadanía, recibiendo recursos para sustentar los costos de salud, educación, etc., a todos

⁴²⁶ Orena Domínguez, *Infracciones y sanciones tributarias*, 27.

los administrados, en especial a los que menos tienen. Solo allí se cumple la función *extrafiscal* de los tributos, garantizando con ello la inversión, reinversión y la economía solidaria.

Debemos reconocer entonces, según esta teoría, que el bien jurídico protegido en el Derecho Tributario Penal, al igual que en el ilícito penal, es la garantía de los derechos de las personas o de sus bienes, sean estos bienes materiales o inmateriales. ¿Cómo no hablar de un bien jurídico protegido en el delito penal, cuando materialmente lo que se captan son recursos financieros de la colectividad, para que ingresen a las arcas fiscales, que son objetivos y se plasman en la garantía del cumplimiento de toda la gestión de la administración?

En la actualidad, dentro del derecho financiero y público se discute de términos como la cuenta corriente del Estado, que con la modernización y con los principios introducidos de transparencia⁴²⁷ y eficiencia en la gestión, buscan plasmar en cuentas claras los ingresos y gastos del Estado, función primordial de cada administración pública; para de esta manera cumplir con los fines fundamentales del Estado y la satisfacción de las necesidades de la colectividad, optimizando recursos y clarificando sus cuentas para que la colectividad pueda conocer su gestión. Este activo del Estado, permitiría garantizar los gastos públicos, por lo que bien podemos hallar claramente determinado el bien jurídico protegido en el delito tributario: el patrimonio y rentas del Estado.

Esta tesis recalca la importancia del bien jurídico protegido como elemento básico en el delito tributario, sin soslayar la importancia de la función y actividad administrativa que es un tema fundamental. Efectivamente, si el Estado tiene que hacer frente a una serie de cargas públicas, cargas a las que gracias a medios que en su mayor parte se obtienen a

⁴²⁷ Con la promoción de una nueva normativa de transparencia en la gestión en Ecuador, como la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información, Ley 2004-034 publicada en el Suplemento del RO 337, de 18 de mayo de 2004, se ha establecido la necesidad de contar con páginas web y boletines permanentes que informen los gastos ocurridos en cada administración pública y que sean accesibles al público, para conocer de esta manera, no solo los gastos por las constataciones administrativas públicas que se realizan en la obra pública, sino para conocer sueldos y salarios, así como gastos operativos y de gestión. Con toda esta información, se podría crear una gran cuenta corriente de toda la administración pública, que garantice el control y la rendición de cuentas de toda administración, sin olvidar que se establezca concretamente los recursos patrimoniales del Estado, para converger en un gran balance que haga conocer los activos y pasivos del Estado, cuya parte proporcional se configura con los ingresos tributarios, que componen este gran patrimonio estatal.

través de los tributos, la violación de las normas tributarias, por ende, va a afectar a los intereses generales y no únicamente a los intereses patrimoniales del Estado.⁴²⁸

Es, de esta manera, primordial proteger los intereses públicos, mismos que están contemplados en el propio ordenamiento jurídico.

3.2.La tutela del bien jurídico protegido en el delito tributario

Una vez que hemos expuesto claramente la posición sobre la existencia del bien jurídico protegido en el ámbito tributario penal, cabe analizar la protección a ese bien jurídico, la forma cómo ejercerla.

No cabe duda que la protección del bien jurídico referido comporta singular importancia en el ámbito administrativo tributario, por las consecuencias que de él derivan, por eso el Derecho Tributario Penal ejerce medidas precautelatorias y de sanción, por demás extensas y generales como en el derecho penal común, a diferencia del derecho administrativo sancionador *per se*.

Podemos hablar de las medidas efectivas que se han ejercido en Ecuador, como es el caso de la clausura de establecimientos comerciales, la incautación de la mercadería por no exhibir el comprobante de venta autorizado —la guía de remisión—, la multa o incluso la misma sanción penal de privación de la libertad de los responsables de la obligación tributaria. Todas estas medidas coercitivas, amparadas por la legislación tributaria penal actual, buscan la defensa de los intereses públicos y provocar el cumplimiento efectivo de los servicios públicos.

No se podría hablar de mejor o más potestad en la administración tributaria que en la administración general, pero sí en la práctica cuenta con medidas de mayor efectividad.

Orena Domínguez opina que no existe diferencia entre la protección del bien jurídico de la administración tributaria con la administración general, pues consideran que la misma potestad administrativa ejerce la administración general, y la potestad tributaria de la administración tributaria. No hay ninguna razón que justifique la colocación de la administración tributaria en una mejor posición que el resto de los ámbitos de la administración, como pueden ser la policía en general, la de tráfico en

⁴²⁸ Orena Domínguez, *Infracciones y Sanciones Tributarias*, *Ibíd.*, 26.

particular, la de medio ambiente, o cualquier otra por muy sacrosanto que sea el fin recaudatorio o redistributivo del ingreso.⁴²⁹

Si bien en la Constitución ecuatoriana no repara ninguna exclusividad en el ejercicio de la potestad tributaria frente a la potestad administrativa en general, los efectos y medidas para su aplicación, efectivamente inciden en una aplicación más coercitiva e inmediata de las medidas tributarias, la propia sanción de prisión convierte en efectiva la aplicación de la potestad tributaria. Además, los fines propios de la recaudación tributaria singularizan la ejecución y actividad de esta administración, al convertirse en el elemento de redistribución social que permite reparar en los patrimonios individuales para mejorar el patrimonio colectivo.

No se puede sostener esta diferencia, pues no hay clases en la administración, esta es una sola, con los mismos poderes y atribuciones, pero —como decimos— el ejercicio de la potestad tributaria se particulariza por las medidas efectivas para su ejecución, además de solventar los gastos públicos de toda la administración, lo que no la pone —de ninguna manera— sobre otra administración, pero sí la particulariza.

Se evidencia, por lo tanto, una teoría del bien jurídico de orientación constitucional, como lo llamaba La Monte, pues “los resultados concernientes a la reconstrucción del bien protegido no parecen plenamente aceptables [...] las conclusiones que identifican el bien jurídico en los intereses del erario no convencen en muchos sentidos [...] pero en nuestra opinión las dudas derivan de un tratamiento incompleto del problema”.⁴³⁰ Bastaría decir que los preceptos constitucionales que envuelven los fines de la recaudación del Estado y los fines que este cumple, serían las bases que protegen al bien jurídico protegido en el Derecho Tributario Penal.

3.3. Los sujetos pasivo y activo del delito tributario

Cuando hablamos del elemento subjetivo del delito tributario, nos referimos a los sujetos que participan en él, sea como ofendido o como autor, cómplice o encubridor; a quienes que llamaremos sujetos pasivos y sujetos activos del ilícito tributario. Mientras el sujeto activo del delito puede ser cualquier persona, “el sujeto pasivo del delito es cualquiera de los entes públicos territoriales: administración estatal, autonómica, foral o

⁴²⁹ Orena Domínguez, *Infracciones y Sanciones Tributarias*, *Ibíd.*, 28. En la Constitución española no aparece objetivo o fin superior que el de reprimir cualquier otro delito.

⁴³⁰ La Monte, *Principios de derecho penal tributario*, 184.

local”,⁴³¹ esto refiriéndonos al caso español; en el caso del Ecuador diríamos que es sobre cualquier administración tributaria, sea esta nacional, seccional o gobiernos autónomos descentralizados, o de excepción (cuando quien no tiene atribuida como propia la facultad recaudadora, pero que —como tiene asignado a su presupuesto la recaudación de determinados tributos— tiene la facultad de ejercer los deberes y derechos de cualquier otra administración tributaria permanente). Entonces hay una irrelevante diferencia en la calidad del sujeto pasivo, no es esencial respecto de la persona engañada o la víctima de la estafa. Orce sostiene en primer lugar, que el fisco nacional sea una persona de existencia ideal y por tanto no dotada de conciencia, no es ningún impedimento en sí a su capacidad de ser engañada, más importante aún es que no hay razón para que el derecho no reconozca que debe proteger su personalidad de delitos.⁴³²

Analizaremos la casuística de los delitos tributarios que constan en nuestra legislación, como son: destrucción, ocultación o alteración de sellos, realizar actividades en locales clausurados, imprimir y hacer uso de comprobantes de venta, proporcionar a sabiendas información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, falsificación o alteración de permisos, omisión de ingresos, alteración de libros y registros contables,⁴³³ llevar doble contabilidad deliberadamente,⁴³⁴ destrucción de los libros y registros contables, emitir comprobantes de venta por operaciones inexistentes, extender a un tercero los beneficios tributarios, falta de entrega deliberada de los impuestos retenidos o

⁴³¹ Juan Martín Queralt, *Curso de derecho financiero y tributario* (Madrid: Astrea, 2002), 516.

⁴³² Guillermo Orce y Gustavo Trovato, *Delitos Tributarios: estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008), 29.

⁴³³ Omisiones y falsedades en los asientos contables: En estos dos supuestos, las prácticas ilícitas aparecen referidas no a la contabilidad en su conjunto, sino que se trata de infracciones relacionadas con puntos concretos de la propia contabilidad... Un primer requisito es de carácter cuantitativo, y otro que añade elementos ulteriores a la conducta típica. En cuanto al elemento cuantitativo, se requiere que las partidas omitidas o falseadas sobrepasen el límite de 30'000.000 de pesetas. La forma en que el precepto define este límite se halla en relación con los mecanismos de contabilidad con partida doble. El segundo requisito es el que exige que, además de las ilicitudes contables, el sujeto haya dejado de presentar su declaración o que la presentada refleje las omisiones o falsedades contables. Ahora bien, en estos casos, ya no estamos en delitos puramente contables, sino que habrá también una defraudación tributaria (elusión de ingresos tributarios). (Tomado de Fernando Pérez Royo, “El supuesto de la letra b) llevanza de contabilidad doble”, en *Derecho financiero y tributario, parte general*. Madrid: Civitas, 1998, 298).

⁴³⁴ Llevanza de doble contabilidad: Se trata del supuesto que puede darse con cierta frecuencia de llevanza de una contabilidad oficial para exhibirla ante la hacienda pública, en la que se omiten o falsean datos, y otra real o contabilidad B, que, como es natural, no se muestra a la hacienda. Dos requisitos son necesarios para la presencia del tipo legal: en primer lugar, que existan dos o más contabilidades, referidas a una misma actividad y ejercicio económico; en segundo lugar, es necesario una específica intencionalidad de ocultación o simulación de la verdadera situación de la empresa. Es evidente que no existe doble contabilidad en el sentido de que aquí se haberla cuando el sujeto registra unos mismos hechos, aunque con diversos criterios de técnica contable. (Tomado de Fernando Pérez Royo, “El supuesto de la letra b) llevanza de contabilidad doble”, en *Derecho financiero y tributario, parte general*, Madrid: Civitas, 1998, 297).

percibidos y la obtención indebida de devolución de tributos. Cada una de estas figuras del delito tributario tiene como denominador común el sujeto del delito general, esto es el sujeto responsable, que es el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias, pues comete las infracciones tributarias quien es sujeto pasivo de obligaciones tributarias y no otro. Pues la tipificación de los casos nos lleva además a responsabilizar a agentes o terceros dentro de la responsabilidad tributaria, como son imprentas autorizadas, etcétera.

Decimos entonces que, por lo general, quien es responsable del delito tributario es quien está obligado a cumplir con las responsabilidades tributarias, o sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. Estamos ante un delito especial, señalan Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, en cuanto que, como se advierte, solo puede ser sujeto activo el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal.⁴³⁵

No olvidemos que el concepto general de sujeto pasivo de la obligación tributaria (diferente en materia tributaria penal), conforme nuestra legislación,⁴³⁶ abarca no solo a los contribuyentes, que es sobre quien pesa la carga tributaria; sino también a los responsables de la obligación tributaria, sean representantes legales; adquirentes de derechos o bienes; curadores o tutores; mandatarios o agentes oficiosos; agentes de retención o percepción; e incluso, terceros obligados a cumplir deberes formales, como notarios, registradores, funcionarios públicos, agencias recaudadores, etcétera.

En este mismo sentido amplio del sujeto pasivo de la obligación tributaria, nos referiremos a los responsables en materia tributaria penal. Es que el análisis realizado de la casuística de los delitos tributarios, si bien tiene mucha semejanza con la de los delitos comunes, “pero su realización requiere, pensándolo bien, una determinada figura del sujeto activo. De modo que solo el contribuyente que debe pagar impuestos a los réditos

⁴³⁵ Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, *Derecho penal económico* (Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001), 243-5. Además señalan que: “es así que el sujeto activo del delito fiscal lo es el sujeto pasivo de la obligación tributaria o el titular de la ventaja fiscal indebidamente obtenida, según se trate, respectivamente de la elusión del pago de tributos o retenciones o de la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales. Así pues, a nuestro juicio, el delito fiscal se presenta como un delito especial propio (SSCT 25.9.1990, 24.2.1993, 20.5.1996, 28.10.1997), en el sentido de que no puede ser cometido por cualquiera”.

⁴³⁶ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario [2005]*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 24. Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

o al impuesto al valor agregado, así como aquel que es deudor, respecto del Estado de impuestos, intereses y sanciones administrativas puede cometer el delito en cuestión”.⁴³⁷

Se denota entonces la especificidad del sujeto activo del delito que tiene la particularidad de ser el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias e incluso puede ser un tercero de la relación jurídico tributaria.

La distinción entre delitos comunes y delitos propios adquiere particular relevancia también en el ámbito del derecho penal tributario, en tanto la exacta identificación del sujeto activo constituye el presupuesto irrenunciable para la correcta atribución de la responsabilidad penal en hipótesis de coparticipación criminosa, y en particular, en lo que concierne al concurso del ajeno en el delito propio.⁴³⁸

A partir de este análisis se debe aceptar que las personas físicas que detentan las funciones de síndico de la quiebra, y de los directores y gerentes, se encuentran específicamente identificados por la norma tributaria (art. 6, incisos c) y d) de la ley 11.683, Argentina) son el sujeto activo de los delitos tributarios y previsionales.⁴³⁹ La responsabilidad tributaria es una figura del ordenamiento fiscal a través de la cual resulta factible poner al deudor en relación con otras personas, que se ven compelidos al pago de la deuda en igual medida que el deudor.⁴⁴⁰ En cuanto al sujeto pasivo del delito tributario, se relaciona con el Estado que es quien recibe el perjuicio en el caso de un delito. A pesar de que la hacienda pública es un paradigma de la creación artificial de los bienes jurídicos por parte del Estado, que pertenecen a este, coinciden con sus fines y están sujetos a una fatal evolución.⁴⁴¹ Es el Estado que formalmente recibe el daño y que es el perjudicado en el delito tributario.

3.4.La conducta punible

La conducta punible supone la actuación personal y particular de los sujetos, la misma que en el caso de los delitos tributarios implica la actuación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, e incluso la actuación de los sujetos activos de la obligación

⁴³⁷ La Monte, *Principios de derecho penal tributario*, 153-4.

⁴³⁸ *Ibíd.*, 154.

⁴³⁹ Pablo Turano, “Criterios de imputación en el derecho penal tributario”, en *Derecho penal tributario, parte general*, coord., Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 878.

⁴⁴⁰ Manuel Santolaya, *El fraude fiscal en la recaudación tributaria* (Madrid: CISS Grupo Wolters Kluwer, 2010), 36-37.

⁴⁴¹ Roberto Emilio Spinka, *Derecho penal tributario y previsional* (Buenos Aires: Astrea, 2007), 62.

tributaria, dependiendo del tipo de delito, como veremos más adelante en su clasificación y tipología.

La conducta punible se circunscribe a la actitud interna del delincuente, quien, para entrar en este catálogo de participación —sea como autor, cómplice o encubridor— conforme los postulados del derecho penal común, supone un grado de actuación específica que implicará su grado de participación en el delito. En todo caso, llámese como se llame, o como se dé la tipología de la participación en el delito, hay un ingrediente común en su participación, como hemos ya calificado al delito tributario penal en líneas anteriores: la participación del delincuente tiene como condición que en su conducta delictiva actúe con dolo en el cometimiento de la infracción.

Suponer, como otrora era la legislación en Ecuador, una participación en la conducta de culpa o negligencia, distorsiona el sistema tributario penal, el cual comporta una conducta punible caracterizada por la “intención de causar daño”. No sería por tanto, aceptable en el delito tributario penal, que la conducta se califique tan solo por la mera falta de experticia o de falta de control de la contabilidad o de las actividades económicas o financieras de una actividad económica, sea personal o empresarial.

Por ello, queda claro en este subtítulo la calificación de la conducta punible en donde la participación es dolosa; a diferencia de otros tipos de delitos en donde puede actuar la culpa como en el caso del derecho penal común, verbigracia, los delitos de tránsito. De igual manera, el COIP recoge la definición del dolo como el designio de causar daño.⁴⁴²

3.5.Elementos constitutivos en los delitos en materia tributaria penal: el dolo, la culpa y la transgresión de la norma

El delito tributario penal en este acápite será analizado no solo en relación con cualquier forma de delito en general, sino también desde su naturaleza particular; destacando en este análisis, desde ya, que se caracteriza en sus elementos constitutivos.

En el delito tributario, la culpabilidad es un elemento primordial que atañe a la imputación por el hecho típico, pues el actor debe tener al menos la posibilidad de que se le impute por razones de su participación en el cometimiento del delito, pues “No hay

⁴⁴² Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal [2014]*, RO 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 26.

pena sin culpabilidad”.⁴⁴³ Lo que lleva a concluir que el sujeto pasivo de la obligación tributaria que se subsume en la aplicación de la norma de derecho antijurídica que provoca la lesión del bien jurídico protegido —las arcas fiscales y la hacienda pública— que posibilita el deterioro de los derechos de la comunidad, es el presunto culpable, a quien habrá que establecer si su actuación cae en el concepto de dolo o culpa.

Siguiendo con ese análisis, es necesario tomar cada uno de estos temas con tratamiento individualizado en su estudio.

3.5.1. El dolo en los delitos tributarios

Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo. En cambio, para el caso de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma. Como habíamos analizado, esta tesis básica fue aclarada con la Reforma de 2007 al COT,⁴⁴⁴ pues antes se hablaba de dolo y culpa en los delitos tributarios. De igual manera, diremos que con la aplicación del SRI deberá entenderse la existencia del dolo en este tipo de delitos.

En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario. Uno de los elementos importantes de la constitución del delito tributario, luego de la tipicidad y la existencia previa de la sanción, es el llamado *elemento de la responsabilidad*, que se configura como el elemento subjetivo de la constitución de todo delito. Es un elemento que hoy en día, ha sido muy desarrollado en la doctrina moderna, en cuanto a su estudio subjetivo. Antaño en cambio era la doctrina quien le configuraba a este elemento desde el punto de vista de los resultados, del daño y por tanto desde un punto de vista objetivo.⁴⁴⁵

⁴⁴³ Giovanni Criollo Mayorga, “El conocimiento de la antijuridicidad en el Derecho Penal Ecuatoriano —Homenaje al Dr. José García Falconí—”, tomado del sitio web de La Hora, Revista Judicial, Quito, el 29 de mayo de 2011 <<http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com>>. Criollo Mayorga además señala que junto con las categorías dogmáticas del delito (acción, típica y antijurídica) encontramos la culpabilidad, la misma que se funda en la “posibilidad del conocimiento de la desaprobación jurídico penal y en la capacidad de motivación”. Esta categoría dogmática puede definirse como “el reproche que se realiza al autor del hecho típico y antijurídico, debido a su motivación contraria a la norma (contraria al deber)” es decir será responsable penalmente quien ha cometido la acción típica y antijurídica y además quien hubiere obrado culpablemente, llegando por lo tanto a convertirse esta etapa analítica del delito en el presupuesto necesario para la imposición y medida de la pena, por manera que el sujeto que no conoció su injusto no la merece: “[...] culpable es el autor de un ilícito si ha podido comprender la ilicitud y comportarse de acuerdo con esa comprensión, si ha podido saber de la ilicitud y si no ha obrado en un contexto en el que se excluye su reprochabilidad”.

⁴⁴⁴ Ecuador, *Reforma al Código Orgánico Tributario [2007]*, RO 242, Suplemento, 29 de diciembre de 2007, art. 342.

⁴⁴⁵ Albán Gómez, *Derecho penal tributario*, 183: “La culpabilidad es un concepto relativamente moderno. Podría inclusive afirmarse que el progreso de la doctrina penal se ha medido por la importancia

No es menos cierto pensar que este es uno de los elementos fundamentales de la constitución del delito, uno más de aquellos que constituyen su esencia, pero no se puede dejar de lado a la responsabilidad, como elemento subjetivo, de la persona, que influye enormemente en la estructura y nuevo enfoque del delito. Esa misma connotación debe estudiarse desde el punto de vista tributario penal.

Jakobs establecía que al tipo subjetivo pertenecen precisamente aquellas circunstancias que convierten la realización del tipo objetivo en acción típica; es decir, el dolo e imprudencia;⁴⁴⁶ el dolo se funda esencialmente en dos aspectos subjetivos del individuo: el conocimiento del tipo penal y la determinación para realizarlo o aceptar el resultado; siendo los elementos del dolo, el primero el elemento cognoscitivo y el segundo el elemento volitivo.⁴⁴⁷

Se ha escrito con reiteración que, la causalidad material de delito es relevante en la medida en que actúa la voluntad dirigida a un fin,⁴⁴⁸ sin con ello hacer nuestra la tendencia de los causalistas o tradicionalistas que han dado lugar al dolo como el elemento subjetivo del delito.⁴⁴⁹ El *dolo* es un elemento subjetivo del tipo penal, un elemento

cada vez mayor que se ha concedido a este elemento, y que se ha concretado de una u otra manera en los códigos. En la antigüedad prevalecía la responsabilidad puramente objetiva, que se fundamenta en la autoría material y en el daño producido. Fueron los clásicos quienes le confirieron un papel esencial en la teoría del delito, pero son las doctrinas modernas las que han acentuado aún más la trascendencia de este elemento. Por cierto que las últimas posiciones doctrinarias han provocado nuevas polémicas. Una de las más frecuentes es la que corresponde la llamada —culpabilidad por el hecho a la culpabilidad del auto—. Según la primera, para la culpabilidad solo se debe tomar en cuenta la actitud del autor respecto de la acción concreta, que se ha realizado, de acuerdo a la segunda, debe examinarse el comportamiento del autor en general, antes y después del hecho”.

⁴⁴⁶ Jakobs, *Derecho penal*, 308-312.

⁴⁴⁷ Vergara Tejada, *Derecho penal*, 305.

⁴⁴⁸ Zambrano Pasquel, *Derecho penal*, 53. Señala además que: “Se hace referencia en forma indistinta a los elementos subjetivos del injusto, a los elementos subjetivos del tipo, o se emplea la locución “tipo subjetivo”, con lo que se alude a los elementos que “transcurren en la conciencia del autor”, debiendo admitir que los límites de la causalidad típicamente relevantes en el delito doloso los fija el tipo subjetivo”.

⁴⁴⁹ *Ibid.*, 54. El autor menciona que: “[...] Es una exageración la afirmación de los causalistas o tradicionalistas, de que la ubicación del dolo como elemento subjetivo del tipo ha causado un “terremoto sistémico”, a nuestro juicio lo que ha hecho el finalismo y que reconocemos los seguidores de esta escuela, es ubicar al dolo en donde estuvo siempre. La confusión proviene de estudiar el dolo como lo hacen los causalistas, integrado por la conciencia de la ilicitud o por la comprensión del injusto [...] Que no forma parte de la estructura del dolo tal conocimiento —el conocimiento del injusto—, que lo ubicamos como parte del reproche que se dirige en el juicio de culpabilidad al dueño del acto típico y antijurídico” [...] “Yo estoy convencido de que el finalismo es la corriente moderna en el Derecho Penal que se impone, y que ha ido siendo adoptada y aceptada por algunos expositores tanto alemanes como extranjeros; que se mantenga estática personalmente lo dudo, méditese en las reflexiones que al esquema inicial de WELZEL, le formulamos. Si hasta podría afirmarse que existe un neofinalismo, dentro del que pudieran ubicarse a los seguidores de la teoría o concepto social de la acción, con claridad expone y trata el profesor Hans-Hienrich JESCHECK, Director del Instituto Max Planck de Derecho Penal de Friburgo en Brisgovia, en su Tratado de Derecho Penal, que hoy es el de mayor reconocimiento tanto en Alemania como fuera de ella, y al que los traductores llaman en el prólogo “el más importante Tratado de Derecho Penal de la actualidad” [...]

característico y muchas veces constante en los tipos penales, si lo consideramos desde el punto de vista de la teoría finalista; pero para aquellos que se consideran de la línea causalista, el dolo tiene que ver con la comprensión de lo injusto y el análisis de la culpabilidad.

La teoría finalista más contemporánea trata de enfocar el hecho material o los acontecimientos realizados por el responsable de un delito en relación directa con la voluntad de hacerlo, en tanto y en cuanto hay un fin. Esto hace de la teoría finalista aquella que hace énfasis en el tratamiento subjetivo de la voluntad frente al hecho. Para Mayer el dolo no es más que la producción contraria al deber de un resultado típico, tanto si movió al autor a realizar la acción la representación de que el resultado va a tener lugar, como cuando esa representación no fue razón para que él se abstuviera de la actuación voluntaria.⁴⁵⁰

Zambrano Pasquel, al reflexionar sobre el concepto de dolo, sostiene que “la ausencia del dolo determinará la tipicidad de la conducta y no la culpabilidad”⁴⁵¹ con ello se pretende dar al dolo la visión subjetiva del tipo penal, en línea con la teoría finalista. Sin pretender dejar de posicionarnos en el tema, pues es relevante la ubicación científica en una de estas teorías, reconoceremos que la contemporánea finalista es la más ajustada a nuestros tiempos, según nuestra posición, pues la vinculación de la voluntad con el hecho busca un fin.

El *dolo* entendido como la intención de causar daño —así al menos lo define el Código Civil ecuatoriano—, se reviste del carácter subjetivo de la participación del delito, en la medida en que se manifiesta la voluntad del hombre en la identificación de un fin: la búsqueda de obtener daño en los bienes jurídicos protegidos por la legislación ecuatoriana. En la misma tendencia, se decanta el COIP cuando lo define como la intención de causar daño (art. 26).

En este silogismo de hecho y voluntad, podemos converger en varias posibilidades de actuación de la intención humana, no solo de la persona que actúa directamente en la ejecución del acto, sino también en la intención humana de un tercero que, sin actuar directamente, influye en su realización con su intencionalidad.

Ahora bien, el dolo puede clasificarse en una división tripartita: *directo, de consecuencias necesarias y eventual*. Zambrano Pasquel los define a cada uno, al directo

⁴⁵⁰ Max Ernst Mayer, *Derecho penal: parte general* (Buenos Aires: IB de F, 2007), 320-1.

⁴⁵¹ Zambrano Pasquel, *Derecho penal*, 53.

como de primer grado, dolo inmediato o dolo de intención; al dolo de consecuencias necesarias lo denomina dolo directo de segundo grado o dolo mediato; y, al dolo eventual lo llama también dolo condicionado o de probabilidades. De manera explícita, en el dolo directo hay una total y plena identificación entre el resultado previsto y querido por el autor y el que obtiene realmente; en el dolo de consecuencias necesarias, el resultado se lo representa al autor como un efecto o consecuencia de su actuar voluntario; y en el caso del dolo eventual, llamado por Welzel condicionado, “es el conocer los elementos objetivos del tipo y aceptar la realización del tipo que se le presenta al autor como probable o como posible”.⁴⁵²

En este punto es necesario traer base jurisprudencial a este estudio del dolo, a través del que se han dado varias características que lo han particularizado, como aquella de entender que si se ha probado el elemento objetivo del tipo penal, cabe formular la presunción del elemento subjetivo o dolo; de esta manera se ha pronunciado en fallos de la ex Corte de Suprema de Justicia ecuatoriana, cuando se señala que, habiendo pruebas fehacientes del cometimiento de los hechos dirigidos a un homicidio, todo indica que la voluntad del sujeto culpable fue destinada a buscar ese cometido.⁴⁵³

Otro de los temas indispensables de estudio cuando se analiza el dolo, es también que el resultado de la conducta punible muchas veces es indicativo de su responsabilidad en el cometimiento de la acción, haciendo una correlación muy fuerte del elemento objetivo (situación fáctica o resultado) con el elemento subjetivo (voluntad). (Ver Gaceta Judicial, Serie XIV, No. 2, de mayo-agosto, 1983, 478).⁴⁵⁴ Se determina con este presupuesto que el resultado de una acción puede involucrar muchas veces la voluntad

⁴⁵² *Ibíd.*, 81-5.

⁴⁵³ Ecuador, Gaceta Judicial, Serie XIV, No. 2, mayo-agosto 1983, 445: “La falta de testigos presenciales idóneos e imparciales acerca de cómo se suscitaron los hechos [...], no harían posible establecer la intención que tuvo el autor de causar la muerte de su víctima; más, la localización de las heridas según el reconocimiento exterior y autopsia del cadáver; una a la altura del tórax; otra en el hemotórax izquierdo y una tercera en el abdomen comprometiendo el intestino delgado; y, el empleo de una arma capaz de causar la muerte, permiten encasillar los hechos delictivos que se juzgan como homicidio [...]”.

⁴⁵⁴ Ecuador, Gaceta Judicial, Serie XIV, No. 2, de mayo-agosto, 1983, 478: “Revoca el fallo de segundo nivel y adecua la conducta del procesado en el tipo penal del homicidio culposo imprudente (art. 459, 460 del Código Penal), considerando que el hecho (la muerte de una persona) se produjo por la inobservancia del deber objetivo de cuidado –aunque no emplea esa terminología en la redacción del fallo–, expresando: “El encausado solicitó a la Sala que se disponga la libertad (absolviéndolo). Siguiendo el método de eliminación, este último planteamiento no puede tomarse en cuenta, porque el mismo sentenciado acepta que los perdigones que mataron a Juan salieron de la escopeta de chimenea que él disparó. Y no es lo mismo causar la muerte de una persona por caso fortuito, sin arma, por tanto, sin intención, que haberla provocado con un medio idóneo. En el primer caso no cabe imputación delictiva, en el segundo, aun cuando falta la intención, no puede eximirse de culpa al sujeto activo [...]”

del sujeto que comete la infracción, el caso del delito preterintencional, por ejemplo, que se lo considera como acto que, aunque pueden ser previsto sus resultados, no busca que las acciones tengan como consecuencia los efectos del daño provocado. (Ver sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Gaceta Judicial Serie XIII, No. 13, de enero-abril de 1992, 3048).⁴⁵⁵

El COT ecuatoriano, al respecto de los elementos constitutivos del delito tributario penal, se refería también al dolo, cuando taxativamente señalaba:

Art. 316.- Elementos constitutivos. - Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.

El COIP, que define el dolo, lo fija también como característica específica de los delitos en general, por lo que, en este caso, ante la falta de señalamiento expreso, habrá que entenderse que en el delito tributario debe haber también la participación del dolo.

La diferenciación en la normativa tributaria penal está dada por el elemento constitutivo del delito frente a las infracciones administrativas, llámense contravenciones y faltas reglamentarias, pues el primero tiene como elemento al dolo, mientras que las otras tienen como elemento constitutivo a la violación de la norma legal. Sobre el elemento constitutivo llamado la *transgresión de la norma*, concienzudo análisis doctrinal y jurisprudencial se ha ejecutado, que da característica particular al derecho sancionador administrativo y, más exacto, al derecho sancionador tributario; más abajo haremos esta revisión.

3.5.2. La presunción del dolo

Otra de las temáticas de debate es el de la presunción del dolo que resaltaba en el derecho penal general, como en el derecho tributario penal. En la disposición analizada —supra— constaba la materialización de esta disposición en la propia norma principal tributaria, como es el COT que mencionaba en el art. 317, segundo párrafo que: “En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario”. En esta norma constaba la *presunción del*

⁴⁵⁵ Ecuador, Corte Suprema de Justicia Sala de lo Penal, “Sentencia”, en Gaceta Judicial Serie XIII, No. 13, de enero-abril de 1992, 3048. “La Sala no descarta y acepta, que el procesado al momento sorpresivo de los hechos, actuó con intención directa positiva, esto es que como agente previo las consecuencias de su acto, pero no quiso llegar al resultado obtenido, debiendo en consecuencia responder por la infracción constituida por el acto mismo, tipificado en el art. [...] (455) del Código Penal”.

dolo o —*praesuntio doli*— presunción de hecho sobre la que se puede admitir prueba en contrario. Esto difiere en el tratamiento del COIP que no lo recoge expresamente para los delitos tributarios.

Lo que debe entenderse, al hablar de conocimiento de los elementos del tipo o su resultado, como elemento cognoscitivo del delito, no es el conocimiento o entendimiento de los elementos técnicos del tipo, ni que el resultado sea propio de un tipo penal conocido; sino, en todo caso, que el sujeto entienda que su actuar es antijurídico, que es injusto, que nunca lo hubiese querido para sí.⁴⁵⁶

Zambrano Pasquel menciona que “en la legislación penal ecuatoriana al igual que ocurre en otras (italiana, española, chilena) se admite que el *dolo* legalmente se presume, en una presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario, así lo contempla el art. 33 del Código Penal que se irradia a toda la parte general, y en particular al articulado 448 (ibíd) cuando se trataba de delitos contra las personas”.⁴⁵⁷ De igual manera, como ya se señaló, en el COT se recogía esa misma presunción, dando como consecuencia la existencia de una presunción de hecho que daría lugar a prueba en contrario. Ahora bien, resta saber: ¿cómo este axioma se aplicaba en la realidad práctica?, esto es, en la ejecución de la prueba o de quien debe promoverla, asumiendo que existe una violación a los bienes jurídicos protegidos y que se ha afectado la seguridad y bienes del Estado o de los particulares. Aun cuando se dé como consecuencia también que, aunque la presunción del *dolo* exista, se permita la prueba en contrario, es decir, que se pruebe la no existencia de *dolo* en la realización del presunto delito.

En el COIP esas formas de presunción de cometimiento de delitos como otras presunciones, se eliminan. La razón de ser está en el auge del constitucionalismo en las democracias contemporáneas que ha sido precedido de una renovación teórica y conceptual. Parte del nuevo instrumental jurídico, producido no solo por la doctrina sino también por la jurisprudencia de tribunales constitucionales y penales, nacionales e internacionales, son: el estado de necesidad en sociedades en las que hay extrema pobreza y exclusión, como es la nuestra; las penas prohibidas, para evitar arbitrariedades; la revisión extraordinaria de la condena; la suspensión condicional de la pena; supresión de delitos que pueden merecer mejor respuesta desde el ámbito civil o administrativo; la proscripción de un derecho penal de autor; la supresión de la presunción de derecho del

⁴⁵⁶ Vergara, *Derecho penal*, 307.

⁴⁵⁷ Zambrano Pasquel, *Derecho Penal*, 88.

conocimiento de la ley, entre otros. En este contexto, se adecua la legislación ecuatoriana a los nuevos desarrollos conceptuales que se han producido en el mundo y en la región, como mecanismo para asegurar un correcto funcionamiento de la justicia penal.⁴⁵⁸

En el tema del delito tributario penal, también se consideraba esta presunción del dolo, lo que derivaba en que el sujeto activo presunto infractor, debería ante esta —*iuris tantum*— aplicar los medios probatorios adecuados para comprobar la no existencia del daño o de la afectación a los bienes jurídicos protegidos, sea a la recaudación tributaria, en este caso, a los derechos de los ciudadanos o a los servicios que el Estado provea a través de la recaudación tributaria. Lo cual indudablemente podría contrastar en cambio con la presunción de inocencia. Sin embargo, hay que aclarar que actualmente en el caso del Ecuador, el COIP no contempla ya, esta presunción del dolo.

El dolo supone “en el agente, la conciencia del tipo, la conciencia de la antijuricidad o la conciencia de otro concepto más eficaz para la conducta de los hombres”,⁴⁵⁹ lo que nos lleva a emplear como elementos fácticos necesarios para la comprobación del delito, situaciones objetivas que deben implementarse al momento de la identificación de la conducta, la tipificación de la infracción y la imposición de la sanción en la aplicación actual del procedimiento para la sanción del delito tributario penal.

En esta línea, es necesario concluir que aun cuando ya no tengamos la presunción del dolo en el delito tributario en Ecuador, era incluso cuestionable sostenerlo, más ahora, por las connotaciones en los principios constitucionales actuales. Es que la presunción de inocencia a más de ser un derecho fundamental, es la garantía para que toda condena deba ir precedida siempre de una actividad probatoria, impidiendo la condena sin pruebas, que

⁴⁵⁸ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, RO 180, Suplemento, 14 de febrero de 2014.

⁴⁵⁹ Luis Jiménez de Asúa, *Principios del Derecho Penal, La Ley y el Delito* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot- Sudamericana- Lexis Nexis, 2004), 360-1. La conciencia del *Tatbestand* técnico, dice el autor, nos llevaría lejísimos. Sabemos ya que el tipo no es otra cosa que la descripción que ha hecho la ley —no la norma, sino la ley—, partiendo del supuesto de que la vida real nos va a presentar casos que precisan punición. Ahora bien, cuando se dice que el homicidio es matar a un hombre, o que el robo es el apoderamiento de una cosa perteneciente a otro, ¿es preciso que el sujeto, para que obre con dolo, tenga conciencia de que hay un artículo en el Código que define como delito ese acto, tipificando el hecho? Ernesto Beling, cuando demanda la conciencia de la tipicidad, no supone que se conozca por el agente la descripción típica del mismo modo que la sabe el técnico; mejor dicho: la representación del agente debe ser de la situación real correspondiente a una descripción típica, y no debe exigirse que conozca los elementos del tipo legal, pues ello supondría un estudio jurídico.

estas han de merecer tal concepto jurídico y ser constitucionalmente legítimas. (Sentencia Tribunal Constitucional STC 109/1986 de 24 de septiembre).⁴⁶⁰

En todo caso, otro de los puntos de análisis que en paralelo a las presunciones del dolo se hace en esta materia, es además la presunción de derecho, también a veces criticado, que se refiere a la “presunción del conocimiento de las normas penales tributarias”, como así se contempla en el art. 312 del COT sobre la *presunción del conocimiento*; pues, se presume de derecho, dice la norma 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”.⁴⁶¹ Esta presunción es de derecho a diferencia de las presunciones de hecho o —*iuris quantum*— analizadas en líneas anteriores, esto significa en cambio que en este caso no se admiten prueba en contrario.

En las presunciones de hecho o —*iuris quantum*— tenemos los mismos efectos anteriores en dos consecuencias vistas: que se debe actuar en contrario, si bien admite prueba en contrario, esto recae en la actuación que debe tener el sospechoso, pues se presume que la tipología de las infracciones debe ser conocida por los presuntos infractores, quienes son llamados a desvirtuarlas si sucede lo contrario.

En las presunciones en derecho, se da lugar a serias discusiones; sin embargo, debemos mencionar que en, el caso tributario, no debe dejarse de lado la connotación práctica que tiene en el ejercicio mismo de la investigación del delito, sin dejar de lado la relación que tenía este tema con el requisito de procedibilidad o admisibilidad,⁴⁶² que

⁴⁶⁰ Francisco Rubio Llorente, *Derechos fundamentales y principios constitucionales (Doctrina jurisprudencial)* (Barcelona: Ariel Derecho, 1995), 355-6. El derecho a ser presumido inocente, que sanciona y consagra el apartado 2 del art. 24 de la Constitución, además de su obvia proyección como límite de potestad legislativa y como criterio condicionador de las interpretaciones de las normas vigentes, es un derecho subjetivo público que posee su eficacia en un doble plano. Por una parte, opera en las situaciones extraprocesales y constituye el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o no participe en hechos de carácter delictivo o análogos a estos y determina por ende el derecho a que no se apliquen las consecuencias o los efectos jurídicos anudados a hechos de tal naturaleza en las relaciones jurídicas de todo tipo. Opera, el referido derecho, además y fundamentalmente en el campo procesal, en el cual el derecho, y la norma que lo consagra, determinan una presunción, la denominada presunción de inocencia, con influjo decisivo en el régimen jurídico de la prueba.

⁴⁶¹ Ecuador, *Código Tributario Codificación [2011], Decreto Supremo No. 1016-A, RO 958, Suplemento, 23 de diciembre de 1975, art. 342.*

⁴⁶² El art. 2 del CPP ecuatoriano, inciso final, señala que: “*En general, todas las leyes posteriores que se dictaren sobre los efectos de las normas del procedimiento penal o que establezcan cuestiones previas, como requisitos de prejudicialidad, procedibilidad o admisibilidad, deberán ser aplicadas en lo que sean favorables a los infractores*” (Énfasis añadido).

implicaba que se presumirá el dolo en casos de delito tributario cuando existan actos firmes o ejecutoriados de determinación tributaria (actos emitidos por la administración tributaria luego de un proceso reglado y administrativo, que implicaba incluso la actuación administrativa de revisión vía reclamos o recursos, e incluso la vía judicial, a través de la impugnación). No pretendemos, en modo alguno, aseverar que el dolo puede investigarse en vía administrativa o peor afirmarlo, pero sí aclarar que en los actos tributarios, los hechos y eventos que rodean al faltante o glosa por la que se determina una obligación impaga, son un requisito previo necesario para el inicio de la acción penal.⁴⁶³

Entonces, siendo que se trata de una presunción de derecho sobre el conocimiento de la norma nada más, consideramos que, en el caso tributario, no atenta contra los principios constitucionales de presunción de inocencia del imputado, pues existe un procedimiento administrativo reglado que justifica la presunción de cometimiento del delito.

En todo caso, en el COIP no se ha recogido esta norma para efectos del delito tributario que sigue vigente en el COT. Sobre ello vale la pena aclarar que, al no oponerse a la aplicación del COIP, me decanto que la norma tributaria sigue vigente.

3.5.3. Dolo de tercero

Por lo general, cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como delito tributario es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien instó a realizarlo. En este acápite cabe analizar uno de los elementos del delito: *la participación*,⁴⁶⁴ entendida como la intervención o concurso de las voluntades en el cometimiento de un delito, de lo que deriva la clásica

⁴⁶³ En parangón podríamos referirnos a las presunciones de derecho en la norma tributaria material, por ejemplo en la Ley de Régimen Tributario Interno, en donde consta la presunción de derecho, en el caso del pago de anticipo pagado mínimo. “Considero que es una presunción de derecho, aun cuando hay quienes opinan que es más bien una Ficción legal, por cuanto obedece a hechos inciertos más que a hechos ciertos —al referirnos al presupuesto de la renta—. Se dice que es una ficción legal cuando de hechos ciertos se obtiene una consecuencia o resultado que es la propia ficción, en cambio que es una presunción si partiendo de hechos inciertos se llega a una conclusión, como es el caso de la presunción del conocimiento de la norma”. Discusión zanjada en las Jornadas Jurídico Tributarias del SRI 2011, realizadas en Quito, los días 25 y 26 de octubre de 2011, ponente: Manolo Rodas.

⁴⁶⁴ Luis Jiménez de Asúa, *Principios del Derecho Penal, La Ley y el Delito* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot / Sudamericana / Lexis Nexis, 2004), 503-305. Jiménez de Asúa sostiene sobre la participación que: Para hablar de las clases de partícipes hay que fijar antes los principios generales en orden a la identidad del tipo, al comienzo de la ejecución, al límite de lo injusto y a la coincidencia de la culpabilidad, para sentar después dos reglas de extraordinaria trascendencia en el tema que nos ocupa: la comunicabilidad y la accesoriedad. Entre los partícipes tenemos a: coautores y cooperadores inmediatos, al instigador y a los auxiliares y cómplices.

separación del autor o cómplice, en la medida que actúa directa o indirectamente en la comisión de la infracción, según corresponde a cada caso; a diferencia del encubridor, quien tiene una actuación posterior al resultado del delito por lo que se no se habla propiamente de participación. En el caso del Ecuador, vale la pena aclarar que, con la vigencia del COIP se elimina la figura del encubridor,⁴⁶⁵ por lo que no tendría efectos esto último en este país.

M. Bajo y S. Bacigalupo insertan como participación distinta a la de los sujetos pasivos deudores o de beneficiarios de incentivos tributarios, a los terceros o *extraneus* cuando señalan que quien, no reuniendo tales requisitos (ser deudor tributario o beneficiario de incentivo tributario), pero realizan directamente el fraude o toman parte directa en su ejecución (por ejemplo, el asesor fiscal, etc.), aunque no responden como autor ni coautor del delito fiscal, pero podrán, sin embargo, ser partícipes e incurrir en la responsabilidad del inductor o cooperador.⁴⁶⁶

En relación con la primera clase (autoría) se hace la subdivisión en: autor intelectual, autor material o coautor, como partícipes en el delito. Así, Zambrano Pasquel define al autor material como “aquel que de manera directa o indirecta adecua su conducta en la hipótesis prevista como delictiva; al autor intelectual como el sujeto que realiza el comportamiento típico valiéndose de un tercero que será el autor material [...] destacamos que el autor material debe ser sujeto imputable [...]; y a los coautores como los sujetos que, teniendo individual y separadamente la calidad de autores, toman parte en la ejecución de un mismo acto típico en forma inmediata y directa. Lo hacen por acto propio sin valerse de terceros [...]”.⁴⁶⁷

En los delitos tributario penales esta misma formulación tiene su aplicación, pues se habla también de autores y cómplices; sugiriendo en los dos primeros casos, una participación en el delito; y en el caso del tercero, una intervención posterior al

⁴⁶⁵ Ecuador, Código Orgánico Integral Penal (publicado en el ROS 180 de 14 de febrero de 2014). Art. 41.- Participación.- Las personas participan en la infracción como autores o cómplices. Las circunstancias o condiciones que limitan o agravan la responsabilidad penal de una autora, de un autor o cómplice no influyen en la situación jurídica de los demás partícipes en la infracción penal.

⁴⁶⁶ Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, *Derecho penal económico* (Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2001), 243-5. Además señalan que: “Últimamente la STS de 20 de mayo de 1996, admitió la punibilidad del *extraneus* a título de partícipe aplicándose en tales casos una pena atenuada. Si obrase como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica en nombre o en representación legal o voluntaria de otro —conforme el art. 31 del Código Penal Español— responderá el sujeto personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre obre (SSTS 2.3.1988, 28.10.1997)”.

⁴⁶⁷ Zambrano Pasquel, *Derecho penal*, 292.

cometimiento del delito. La diferenciación no es solo temporal, sino que se refiere a la existencia o no de participación en la comisión de la infracción tributaria que en el caso del autor o cómplice, sí se cumple; pero en el encubridor no se cumple.

Siguiendo el análisis del dolo de tercero, diremos que el art. 317 del COT resalta que quien tuvo la intención de causar el daño concreto que se realizó es quien obra como autor en el delito, clasificado como intelectual, por cuanto, aunque no ejecutó la acción y omisión, participa con el elemento subjetivo de la voluntad y la intención de causar el daño, que se provocó luego por la acción y omisión de su ejecutor. Sobre esto no se opone el COIP, conforme su Disposición Derogatoria Vigésima Sexta.⁴⁶⁸

Vale la pena aclarar, como se ha dicho que en Ecuador ya no cabe hablar de los encubridores como partícipes de la infracción.

3.5.4. La culpa

La culpa,⁴⁶⁹ según lo expuesto en líneas anteriores, no es más que la negligencia o impericia en los actos de quien comete la infracción. Pero esta característica no puede, en Derecho Tributario Penal, calificar el delito o ilícito tributario, sino que es la característica de las infracciones administrativas tributarias, que son las infracciones formales reguladas por las normas tributarias, y cuyo procedimiento de juzgamiento y sanción está a cargo de las administraciones tributarias y no de los operadores de justicia. Hacemos esta distinción aun cuando formalmente se eliminó el tipo delito tributario del COT, que se caracterizaba en su tipología del dolo; pero que ahora consta en el COIP, con la definición de dolo y culpa de manera general (art. 26 y 27).

Con esta separación entre infracciones de tipo administrativo e infracciones de tipo judicial, dependiendo de quién las juzga y sanciona, diremos que la culpa circula para efectos del Derecho Tributario Penal en la esfera del derecho administrativo; cuando es la administración pública la que debe cerciorarse de la falta de pericia o de buena

⁴⁶⁸ Ecuador, Código Orgánico Integral Penal (publicado en el Registro Oficial Suplemento 180 de 14 de febrero de 2014). Disposición Reformatoria Vigésima Sexta.- Deróguense otras disposiciones generales y especiales que se opongan al presente Código Orgánico Integral Penal.

⁴⁶⁹ Luis Jiménez de Asúa, *Principios del Derecho Penal, La Ley y el Delito*, Ibíd., 371. Jiménez de Asúa define a la culpa como el hecho de resultado imprevisto y debido prever, nace en Roma aplicado al Derecho civil, y aún se discute si se conoció la culpa en el Derecho penal. [...] La culpa en su sentido más clásico y general no es más que la ejecución de un acto que pudo y debió ser previsto, y que por falta de previsión en el agente, produce un efecto dañoso. Naturalmente que esta definición se basa en la teoría de la voluntad; y si siguiéramos solo la doctrina de la representación tendríamos que decir que es la conducta del sujeto sin la representación de un resultado típico, o con la representación del evento, pero al mismo tiempo movido por la esperanza de que el resultado no se produzca.

actuación, aquella de un buen padre de familia, para calificar la culpa en la conducta punible de quienes transgreden las normas que califican la infracción tributaria.

De todas maneras, no podemos abordar en este concepto el tema de la sola transgresión de la norma, tan definida y remarcada en las normas tributarias, como la característica primordial de las infracciones formales o de tipo administrativa, que analizaremos en líneas siguientes. En el caso de las infracciones administrativas que no revisten las formalidades y características del delito tributario, pero que estando en el mismo Libro que trataba del Ilícito Tributario como infracción, hasta antes de la vigencia del COIP, en cualquiera de sus formas: delito, contravención o falta reglamentaria; era menester estudiarlas de manera conjunta, siguiendo la lógica estructural de la norma tributaria de entonces. Pero, actualmente, consta en el COT solo la legislación sobre infracciones administrativas, pues es en el COIP en donde ahora se tipifican los delitos tributarios.

La transgresión de la norma como elemento calificador de la infracción administrativa, es de mucha relevancia en el momento de calificar la infracción administrativa, en donde no se analiza ni someramente la culpa o dolo en la infracción, como sí sucede en la tipología penal.

Héctor Villegas sostiene, por su parte, que sustenta la posición antagónica en donde la infracción tributaria se distingue antológicamente del delito penal común, dado que, por un lado, tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención; y, por otro, la infracción tributaria es contravencional y no delictual.⁴⁷⁰

La infracción administrativa, a la que nos referimos cuando hablamos exclusivamente de las contravenciones y faltas reglamentarias tributarias, presupone como elemento constitutivo a la violación de las normas tributarias, sin análisis pormenorizado de lo que se tratará de la intencionalidad o no, de la voluntad o no, de su transgresor. La transgresión de la norma es el elemento caracterizador de las infracciones administrativas, que hacen la diferencia en su tratamiento sancionatorio o procesal; pero también las distinguen del delito general, e incluso del delito tributario penal.

De esta manera hemos clasificado y analizado distintamente al dolo, culpa y transgresión de la norma; de manera que realizamos separatas de las infracciones formales

⁴⁷⁰ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: Astrea, 2005), 530. Se hallan en esta posición, entre otros, Andreozzi, Bielsa, Lubarry, Goldschmidt, Álvarez Gendin, y los penalistas que aceptan diferencias sustanciales entre delito y contravención, como Núñez y Mancini.

y del ilícito tributario, tan característico del Derecho Tributario Penal que lo hace específico en relación al derecho penal común.

4. La responsabilidad tributaria penal

4.1. Naturaleza jurídica de la responsabilidad tributaria penal

Sabemos que la razón de castigar el delito, decía Carrara, se funda en la existencia de dos condiciones esenciales que lo constituyen: porque el delito es un hecho contrario a la seguridad y resulta además de un acto voluntario del hombre; como la concurrencia de la segunda condición hace derivar de la primera, además del daño inmediato el mediato o reflejo, se exige el castigo del hecho para restablecer en el ánimo de los ciudadanos la confianza de la propia seguridad, lo que es evidente.⁴⁷¹

En todo caso, cuando de estas obligaciones tributarias se derivan deudas tributarias o beneficios fiscales no adquiridos adecuadamente, estamos en el campo de la responsabilidad penal de los sujetos activos, que no son más que los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias o los terceros como hemos visto *ut supra*. El principio de culpabilidad —*nulla poena sine culpa*— significa que el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica deben estar en una proporción adecuada; es decir, la imputación al autor debe ser necesaria, por estar descartada la posibilidad de resolver el conflicto sin castigar al autor, señalaba Jakobs.⁴⁷²

Para entender el tema de la responsabilidad tributaria penal, hay que esbozar, por un lado, la responsabilidad tributaria de los ciudadanos frente al Estado y su deber de contribuir con los recursos fiscales en contrapartida con su derecho de recibir las contraprestaciones del Estado; y por otro lado, la responsabilidad en el cometimiento de los delitos tributarios.

Este criterio es ampliamente usado en las administraciones modernas, para quienes los objetivos trazados de la tributación, no solo inciden en la recaudación de tributos, sino que también tiene relación con los fines extrafiscales de la tributación y de los objetivos comunes del Estado.

La Abogacía General del Estado de España resalta la importancia de legislar acerca del fenómeno de la defraudación tributaria, que encuentra su reflejo primario en la

⁴⁷¹ Francesco Carrara, *Teoría de la Tentativa y de la Complicidad o del grado en la fuerza física del delito*, Traducción y notas de Vicente Romero Girón (Buenos Aires: Rodamillans SRI, 2003), 58-9.

⁴⁷² Jakobs, *Derecho Penal*, *Ibíd.*, 588-589.

moderna democracia española en el art. 31 de la Constitución, donde se plasma de forma precisa el deber tributario. Así, el precitado artículo prescribe con rotundidad el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún momento tendrá alcance confiscatorio.⁴⁷³

Ahora bien, en el caso del Ecuador, en el art. 83 de la Constitución — anteriormente mencionado—, se especifica como un deber de los ciudadanos ecuatorianos, contribuir con los tributos, cuando menciona que todos los ciudadanos ecuatorianos tienen entre sus deberes y responsabilidades, sin perjuicio de otros previstos en esta Constitución y la ley, las de pagar los tributos establecidos en la ley. En todo caso, para corresponder la responsabilidad tributaria penal que tienen los contribuyentes frente a su omisión de pago de los impuestos que administra el SRI del Ecuador, se debe mencionar la normativa que se recoge en el Código Tributario, en donde constan normas de responsabilidad, así como en el propio Código de Procedimiento Penal, o el SRI en la actualidad.

4.2. Concepto de responsabilidad tributaria penal

La responsabilidad, entendida como la capacidad de imputar a alguien el cometimiento del delito, hace presuponer el análisis mismo de la responsabilidad penal de los autores, cómplices o encubridores. La responsabilidad es la aptitud para responder; en el derecho penal, la responsabilidad es la aptitud para recibir la sanción.⁴⁷⁴

Partiendo del debate inicial que registramos en el Capítulo Primero, marcado con dos claras tendencias, aquella que considera al Derecho Tributario Penal como un derecho común (Sáinz de Bujanda)⁴⁷⁵ y aquella que considera al Derecho Tributario Penal como un derecho especial, pues el delito fiscal se presenta de esa manera (Bacigalupo),⁴⁷⁶ llegamos a una profunda diferenciación conceptual que tiene una clara aplicación práctica, pues zanja en dos bloques, su aplicación.

⁴⁷³ Arturo García Tizón López y otros, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía General del Estado y Dirección del Servicio Jurídico del Estado (España: Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado, 2004), 153.

⁴⁷⁴ Altamirano, “El obligado en la ley penal tributaria”, 835.

⁴⁷⁵ Sáinz de Bujanda, *Estado de derecho y hacienda pública*, 6.

⁴⁷⁶ SSTs 25.9.1990, 20.5.1996 y 28.10.1997 (Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, *Derecho Penal Económico*, *Ibíd.*, 243).

Así, considerar que el delito tributario es un delito de derecho común o especial supone “si la cualidad de autor puede recaer en cualquiera que se encuentre en situaciones fácticas de realizar la conducta típica, o por el contrario solo puede asignársele al círculo de personas en que surgen los deberes tributarios infringidos (¿contribuyentes o sustitutos?)”.

El Código de Procedimiento Penal Ecuatoriano se refería a la responsabilidad, cuando mencionaba taxativamente el principio de la imputabilidad penal expresada en que “Nadie puede ser reprimido por un acto previsto por la ley como infracción, si no lo hubiere cometido con voluntad y conciencia”.⁴⁷⁷

El análisis de la voluntad y conciencia es un tema arduo, que nos lleva a ingresar en las teorías penales de la responsabilidad, como la teoría psicológica de la culpabilidad, entendida como la atribución psicológica del acto a una persona determinada, mediante el cual no sería suficiente que una persona sea la autora material de un acto, sino que además se requiere que pueda ser responsable psicológicamente de un hecho. Por otro lado, la teoría normativa de la culpabilidad supone que toda la teoría de la responsabilidad se fundamenta en cuestiones normativas, esto es con base en las normas que tiene la persona ante sí y los motivos que llevaron a esa persona a infringir dichas normas.⁴⁷⁸

La distinción entre una u otra teoría nos lleva a enfocar, por un lado, el análisis de la responsabilidad desde el punto de vista de la actitud del sujeto, de su comportamiento psicológico y subjetivo, en relación con el hecho mismo cometido; lo que nos indica el grado de responsabilidad que pueden tener dos personas frente a un mismo hecho, y gradúa de esta manera la responsabilidad frente al delito. Por otro lado, el otro enfoque analiza la motivación o las circunstancias que rodean al cometimiento mismo del acto y su influencia en el actor para cometer el acto.

Desde mi punto de vista, estas teorías unánimemente realizan el análisis subjetivo y personal del actor; sin embargo, la una lo hace desde el punto de vista de la actitud psicológica y la otra desde un punto de vista material o normativo. Más que teorías como así lo concibe la doctrina, serían concepciones de la responsabilidad, realizadas desde diferentes aristas, pero que se complementan.

⁴⁷⁷ Ecuador, *Código de Procedimiento Penal (derogado)*, RO 360, Suplemento, 9 de julio de 1982, art. 1.

⁴⁷⁸ Albán Gómez, *Derecho Penal Ecuatoriano*, *Ibíd.*, 184-185.

4.3. Los sujetos de la responsabilidad tributaria penal

Si bien se ha revisado la actuación de los sujetos pasivo y activo de la relación jurídico tributaria penal, en este acápite señalaremos pormenorizadamente cómo intervienen en este proceso —sea en calidad de autores y cómplices— los representantes de las sociedades jurídicas o de hecho, las personas naturales, los asesores legales de las empresas, los contadores e incluso los agentes officiosos de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias; que actúan en calidad de contribuyentes directos de la obligación o como responsables o representantes de las personas naturales o jurídicas contribuyentes.

En principio, todos ellos suponen, en el caso de representantes de personas jurídicas, la potestad de actuar con mayor o menor alcance en nombre de la empresa: directores, gerentes, administradores, mandatarios, representantes o autorizados.⁴⁷⁹ Para de esta manera dar forma a la responsabilidad tributaria penal, con criterios de participación de quienes actúan dentro de la relación jurídica tributaria.

4.3.1. La responsabilidad tributaria penal en el caso del levantamiento del velo

Carolina L. I. Robiglio considera que es necesario hacer una distinción inicial, ya que la posibilidad de cometer delitos incluye dos conceptos; por un lado, la capacidad de realizarlos y, por otro, la opción de imputárselos normativamente. Las posturas se dividen entre quienes sostienen que la persona jurídica no puede cometer delitos (*societas delinquere non potest*) y las que sí (*societas delinquere potest*); y dentro de los primeros, algunos admiten la aplicación de sanciones administrativas al ente y otros no toleran sanción de ninguna índole, como en Bélgica.⁴⁸⁰

⁴⁷⁹ Pablo N. Turano, “Criterios de Imputación en el Derecho Penal Tributario”, en Altamirano y Rubinska coord., *Derecho Penal Tributario*, Ibíd., 874.

⁴⁸⁰ Robiglio, “El reproche penal al ente de existencia ideal”, Ibíd., 949. Además señala que: sobre la postura que la sociedad puede cometer delitos: Solución adoptada en Holanda en 1976 y Francia dese 1994, donde no hay impedimento de rango constitucional para aplicar sanciones penales a las personas jurídicas, es la postura tradicionalmente admitida por la jurisprudencia en Estados Unidos y Gran Bretaña. Además hay países en que se admite para determinados delitos solamente, como Luxemburgo y Dinamarca. Sobre la postura que la sociedad no puede cometer delitos: En el caso de Italia, en que la Constitución prevé que las personas físicas son las únicas que pueden sufrir sanciones penales, y solo recientemente se están dictando actos legislativos que prevén sanciones para sociedades; en Alemania también es de nivel constitucional la exigencia de culpabilidad, lo que impide atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas, pero se admite responsabilizarlas por infracciones administrativas. En España desde 1995 el art. 129 CP español prevé una serie de consecuencias accesorias que de no ser el impedimento constitucional de penar personas jurídicas, parecen penas.

Eugenio Zaffaroni dice que la cuestión se resuelve según se adopte la teoría de la ficción o de la realidad,⁴⁸¹ según sea la respuesta al planteo sobre cuál es el concepto de sujeto de derecho. En este aspecto Jakobs concluye que las actuaciones de los órganos de las personas jurídicas con arreglo a sus estatutos, se convierten en acciones propias de la persona jurídica.⁴⁸²

Es indudable, por lo tanto, que en los albores del siglo XXI es necesario replantear la función y participación de las personas jurídicas, un tema que aún no se ha agotado en su discusión doctrinaria. En el caso del Ecuador, la participación de las personas jurídicas en la actuación de las infracciones tributarias, se ha abierto a partir del análisis del levantamiento del velo de las sociedades, para establecer responsabilidades a sus representantes, socios y accionistas. Y hoy, expresamente lo recoge en materia penal el COIP (art.49).

Responsabilidad de las personas jurídicas.- En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas nacionales o extranjeras de derecho privado son penalmente responsables por los delitos cometidos para beneficio propio o de sus asociados, por la acción u omisión de quienes ejercen su propiedad o control, sus órganos de gobierno o administración, apoderadas o apoderados, mandatarias o mandatarios, representantes legales o convencionales, agentes, operadoras u operadores, factores, delegadas o delegados, terceros que contractualmente o no, se inmiscuyen en una actividad de gestión, ejecutivos principales o quienes cumplan actividades de administración, dirección y supervisión y, en general, por quienes actúen bajo órdenes o instrucciones de las personas naturales citadas [...] (Énfasis añadido).⁴⁸³

Andrade Ubidia señala que esta figura —la del levantamiento del velo— es propia del *common law*, habiéndose desarrollado en Estados Unidos de América y en

⁴⁸¹ Eugenio Zaffaroni, *Tratado de derecho penal*, 55. Las teorías de la ficción o de la realidad son sostenidas respectivamente por Savigny y Gierke. Ellos trazaron sus teorías en el marco de la búsqueda de respuesta al planteo sobre cuál es el concepto de sujeto de derecho. Hasta hace no mucho, regía sin precipitaciones el principio *societas delinquere non potest*, pero principalmente a partir del auge de la globalización y del crecimiento del capitalismo, a partir de los años 1990, se ha notado un incremento de la criminalidad a través de empresas. Por eso, hoy en día se habla de *societas delinquere et punire potest*, por el cual se entiende que todas las infracciones pueden ser cometidas por las personas jurídicas. Históricamente se considera al Papa Inocencio IV como el primer teórico de la doctrina *societas delinquere non potest*, cuando en el Concilio de Lyon de 1245 defendió la tesis de que la *universitas* (el ente colectivo) a diferencia de los *singuli*, no tendría capacidad para cometer delitos y por lo tanto no sería posible la excomunión de ella. Pero se impuso la tesis contraria, que sostenía la responsabilidad penal de las corporaciones. Cabe aclarar que esta discusión se dio en el marco de la lucha de poderes e intereses entre los príncipes, la Iglesia y las corporaciones (ciudades, órdenes religiosas, gremios). Por eso, durante toda la Edad Media, la responsabilidad penal de las personas jurídicas constituyó la regla general mientras que la “teoría de la ficción” de los romanistas que fundamentaba el *societas delinquere non potest* constituía doctrina minoritaria.

⁴⁸² Jakobs, *Derecho penal*, 183.

⁴⁸³ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, [2014], RO 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 49.

Inglaterra.⁴⁸⁴ La teoría del *disregard of legal entity* ha buscado romper la ficción legal de la persona jurídica para atribuir las responsabilidades que derivan de sus actos y gestión en los campos jurídico, comercial y económico. No se puede desconocer que en diversas circunstancias, se ha pretendido desvanecer la responsabilidad de las personas jurídicas, quienes tras la ficción jurídica (velo societario) esconden la actuación de las personas naturales o físicas —como otrora legislación las denomina— para con ello, eliminar las responsabilidades ante un probable abuso de la ley o fraude de ella. Es así como, “se pueden dar dos clases de anomalías; o que se utilice la figura societaria en fraude de la ley, para alcanzar una meta prohibida por el ordenamiento legal, o que la emplee abusando del derecho”.⁴⁸⁵

En estas circunstancias de fraude a la ley o de abuso del derecho, corresponde al Estado actuar frente a posiciones violatorias de las normas, estableciendo la responsabilidad que corresponde también a las personas jurídicas o sociedades. No se podría, en derecho, diluir las consecuencias de actos violatorios a las normas de derecho, o de abuso de este, por el uso de las ficciones legales, que son al final creaciones humanas también, ya que se derivan de los hechos y actuaciones de las personas físicas o naturales. Es por ello que el Derecho debe establecer sus propios límites y reglas frente a las prácticas que se alejan de él; uno de ellos es la doctrina del levantamiento del velo societario para determinar las responsabilidades que, por ejemplo, se den en el campo tributario.

Nuestra Codificación del COT, en el art. 321, señala a su vez, sobre la responsabilidad tributaria penal, que:

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

⁴⁸⁴ Santiago Andrade Ubidia, *El levantamiento del velo en la doctrina y la jurisprudencia ecuatoriana*, en *Revista de Derecho “Foro”*, No. 11, 1 semestre de 2009, Quito: UASB- Corporación Editora Nacional 2009). Andrade Ubidia cita que “se afirma que el célebre Juez Marshall, en 1809 (*Bank of the United States vs. Deveaux*) ya aplicó la doctrina denominada del *disregard of legal entity*, y posteriormente fueron los tribunales de los Estados Unidos los que en determinadas circunstancias admitieron la posibilidad de levantar el velo de la persona jurídica en aquellos casos en que se abusara de la personalidad jurídica para fines contrarios o ajenos a la vida de la sociedad” [Tomado de: Cfr. Osvaldo Marzoratti, “El abuso de la personalidad jurídica (en el derecho privado)” en *Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones*, 1968, año 1, 717-724].

⁴⁸⁵ ⁴⁸⁵ Santiago Andrade Ubidia, *El levantamiento del velo en la doctrina y la jurisprudencia ecuatoriana*, en *Revista de Derecho “Foro”*, No. 11, *Ibíd.*, 16.

responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por estos, en ejercicio de su cargo o a su nombre. Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso. La responsabilidad por las sanciones pecuniarias, se extiende, en todos los casos, también a las costas procesales. (Énfasis añadido).

De esta manera, la responsabilidad es tratada desde el punto de vista personal o real, por un lado; y, del otro lado, da la alternativa de perseguir, en el caso de la responsabilidad penal de las personas jurídicas o de las sociedades, a sus representantes y socios o accionistas (no solo patrimonial). Esta tendencia en nuestra normativa tributaria rige desde el año 1975, desde que tuvo vigencia dicha norma, estableciendo desde hace más de treinta años la teoría de la responsabilidad de las personas jurídicas y sociedades bajo el concepto de la ley tributaria.

Con ello se abrió el debate, sobre el grado de responsabilidad de las sociedades frente al delito o infracción tributaria. Sobre el tema del “*Levantamiento del velo en relación con la responsabilidad penal de las sociedades o personas jurídicas*”, comprenderemos el despoje de la ficción jurídica que ostentan en nuestra legislación las personas jurídicas —o el concepto de sociedad en la normativa tributaria—, para adentrarnos en la persona física de quienes la componen y determinar la responsabilidad subjetiva de la actuación violatoria de una norma.

De esta manera, la doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica es analizada como mecanismo de corrección de la elusión fiscal, en los casos que legalmente se condena la elusión, Carrasquer sostiene que parece descubrirse en una ponderada interpretación de la tensión entre seguridad jurídica y justicia, que por vía de la equidad sea exponente de una aplicación prudencial según los casos y circunstancias.⁴⁸⁶ En la jurisprudencia europea y latinoamericana se ha adoptado esta doctrina en temas civiles, mercantiles, laborales, penales e incluso tributarios.⁴⁸⁷ En todos estos casos usados ya por

⁴⁸⁶ María Luisa Carrasquer Clari, *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario* (Valencia: Tirant Le Blanch, 2002), 244.

⁴⁸⁷ *Ibíd.*, 246. Carrasquer señala que: del mismo modo, más allá de la genérica referencia al funcionamiento anormal o a la utilización abusiva o retorcida de la forma social, la posibilidad de penetrar en el interior de la persona jurídica, para evitar soluciones injustas, se ha referido a una heterogeneidad de supuestos relacionados con sociedades unipersonales, casos de dirección efectiva en grupos de sociedades, infracapitalización de sociedades; arrendamientos de locales de negocios (mercantil); tercerías de dominio; cesión o circulación de trabajadores entre empresas del mismo grupo, responsabilidad laboral entre empresas del grupo (laboral); sucesión de empresa (tributario). Asimismo, la aplicación de la técnica judicial del levantamiento del velo se ha relacionado con institutos o principios jurídicos como el abuso del

la jurisprudencia, la referencia a la doctrina hace relación unánime o conjunta con el fraude de ley, así en la jurisprudencia española por ejemplo, la sentencia del 28 de mayo de 1984 (RJ 1984/2800) indica que:

Donde la práctica de penetrar en el *substratum* personal de las sociedades se prevé con el fin de evitar que al aplicar esta ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (art. sexto 4, del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar (“levantar el velo jurídico”) en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (art. séptimo 2 del Código Civil) en daño ajeno o de los “derechos de los demás” (art. 10 de la Constitución) o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, de un “ejercicio antisocial” de su derecho (art. séptimo 2 del Código Civil) [...] En el mismo sentido, STS 12 de febrero de 1993 (RJ 1998/763), STS 24 de marzo de 1997 (RJ 1997/1991), STS 15 de octubre de 1997 (RJ 1997/7267).

Ciertas formas elusivas⁴⁸⁸ y todas las defraudatorias en materia de tributos en Ecuador y en el mundo en general, dieron explicación a la vigencia de esta norma que lleva implícita la existencia del rompimiento del velo societario, para recuperar no solo los montos recaudatorios impagos de los tributos, sino también de aplicar la prevención y la sanción en el delito tributario. En Ecuador, desde hace más de diez años, hemos visto resurgir delitos tan comunes como especiales para el campo tributario; desde la asociación ilícita de empresas, o negocios, la formación de empresas fantasma para el cometimiento de delitos, el otorgamiento de personalidad jurídica para clonación de facturas; delitos todos enmarcados detrás de una persona ficticia o con personalidad jurídica, o bajo el concepto de sociedad —empresas fantasmas—, quizás para desvirtuar la responsabilidad penal de sus autores o de las personas naturales que detrás de la figura de una sociedad o empresa transgreden las normas.⁴⁸⁹

Si planteáramos casos hipotéticos, como aquel en donde el socio principal y representante legal de una empresa era una persona fallecida (que tenía como connotación ser homónimo de una persona muy conocida, como un ex Presidente del Ecuador por ejemplo, fallecido), con documentación falsa del carné de ciudadanía del Registro Civil, utilizada para ser socio o accionista de una persona jurídica y ser además su representante legal. En este caso, indudablemente, los autores buscan con engaño y astucia perpetrar

derecho (art. 7.2 del CC), el fraude a la ley (art. 6.4 del CC), la simulación, el principio de la buena fe, la doctrina de los actos propios (art. 7.1 del CC), etc.

⁴⁸⁸ Dr. Germán Pardo Carrero, considera que “La elusión es permitida legalmente a veces, y que no todo lo elusivo es defraudatorio”. Conversatorio: Quito, Fecha: 27 de abril de 2016.

⁴⁸⁹ Ver casos penales iniciados por la Administración Tributaria en Anexos.

además de un delito, falsificación de documento público y suplantación de identidad; un delito tributario si generan crédito tributario ficticio para sustentar costos y gastos de otras empresas. Todo esto bajo la figura de sociedades, para desaparecer la identidad de los delincuentes y su responsabilidad de autores; pero además imposibilitaban por completo la actuación de la administración, bajo el esquema actual del régimen tributario penal, salvando obviamente las acciones que por delito penal común puedan existir, como serían: la suplantación de identidad, falsificación de documento público, asociación ilícita, entre otros.

El levantamiento del velo de las sociedades, en estos casos, rompería la ficción jurídica para llegar a establecer la responsabilidad penal de los autores físicos y de las personas naturales que están detrás, sean propietarios, representantes o administradores de dichos negocios, pero descubriendo a las personas reales detrás de estas figuras defraudatorias de consecuencias preocupantes, debido a que la proliferación de conductas delictuales con diversas implicaciones jurídicas (mercantiles, civiles, penales y tributarias), entre las que cabe indicar primordialmente el fraude a los derechos de los acreedores y la defraudación a la hacienda pública. Dicha proliferación obedece a que las formas societarias, concebidas como fórmulas de agilizar el tráfico mercantil y de favorecer el desarrollo económico, presentan el aspecto negativo de favorecer este tipo de conductas, en vista de que tienden a crear, por otra parte, los instrumentos más idóneos para la realización de defraudaciones.

La facilidad para la comisión de irregularidades se deriva de la naturaleza de la persona jurídica reconocida por el Estado, que le atribuye entidad distinta a la de las personas físicas de los socios, así como la capacidad de ser sujeto de derechos y deberes. Precisamente esta facultad de aparecer como individualidad distinta a la de los socios que la componen, interpuesta ante estos, supone un cauce idóneo para que se sustraigan de sus responsabilidades.⁴⁹⁰

⁴⁹⁰Isaac Merino Jara y otro, *El delito fiscal* (Madrid: 2004), 69-70. Merino Jara sostiene que: Enfrentado ante esta tipología de la forma social, el ordenamiento jurídico, a fin de cumplir adecuadamente su función de tutela de bienes jurídicos, debe arbitrar mecanismos de desactivación de la potencialidad lesiva para esos bienes jurídicos inherente a la forma societaria, lo cual resulta especialmente necesario en ámbitos como los del Derecho Penal y del Derecho Tributario, en que rige incondicionalmente el principio de legalidad en la descripción de las conductas conminadas con penas u otras sanciones. Debe pues procederse a indagar si nuestro actual ordenamiento penal cuenta con respuestas adecuadas al abuso de las formas societarias... A tal fin, en la jurisprudencia se encuentran fallos en que se aplica la llamada doctrina del levantamiento del velo, con origen en el recurso al *disregard of legal entity* del Derecho anglosajón también llamado *veil lifting* o *veil piercing*, que permite prescindir de las relaciones jurídicas societarias formales, e indagar la realidad personal subyacente, y ello en los ámbitos tributario, internacional, civil,

En Ecuador ya se han presentado las acciones penales correspondientes ante esta clase de violaciones legales provocadas por personas jurídicas o sociedades, tendientes a desvirtuar la responsabilidad de las personas naturales:

En materia tributaria, el 3 de abril de 2009, se dictó una sentencia por la Sala de lo Contencioso Tributario de la CNJ. (IMPORGAN vs. SRI), en la que se descalifican las facturas emitidas por una compañía por aceptar la afirmación de la administración tributaria de que se trata de una “empresa de papel”, pero no se involucra la teoría del descorrimiento del velo, sino que se aplica el principio de la búsqueda de la voluntad económica de las partes y la prevalencia de la *intentio factis* sobre la *intentio juris* al amparo de lo que dispone el art. 17 del Código Tributario. La autoridad tributaria ha venido insistiendo en que debe descorrerse el velo para evitar la evasión tributaria y alegando que el art. 17 del Código Tributario permite a los jueces ir más allá, hasta el descorrimiento del velo societario.⁴⁹¹

Este pronunciamiento judicial de la más alta Corte de Justicia ordinaria, clarifica el tema, al menos en lo contencioso tributario, de la esencia sobre la forma, así como la primacía de los elementos fácticos ante las formas jurídicas, cuando desvirtúen la verdadera naturaleza económica de un sujeto pasivo de obligación tributaria, con la clara aplicación del art. 17 del COT (Principio de la Esencia sobre las Formas). En todo caso, la legislación rompe estos esquemas —al menos la normativa tributaria expresamente— aplicando la “Teoría del Levantamiento del Velo Societario”.

En la jurisprudencia en España, se ha aplicado en materia tributaria para desvirtuar estas formas ilícitas de abuso de la personalidad jurídica, el principio anglosajón de *disregard of legal entity* o del también llamado *veil lifting* o *veil piercing*.⁴⁹² Solo así se puede romper los malos usos y el abuso de la personalidad jurídica de la empresa que no debe olvidar su razón de ser, que es la de ayudar al tráfico mercantil para mejorar las relaciones comerciales, y no para, tras el velo de la personalidad de otro, esconder los actos y violaciones a las normas de las personas naturales o físicas.

El abuso de las diversas formas de personalidad jurídica viene conduciendo, en los últimos tiempos, a repensar en la responsabilidad que deben tener los propietarios, socios, accionistas, directores, representantes y, en general, los administradores de una empresa. Sostenemos que, con la norma actual de nuestra legislación tributaria bien podría romperse el velo de las sociedades ecuatorianas.

mercantil y laboral. El punto de partida reside en que la forma social constituye una mera ficción [...].

⁴⁹¹ Andrade Ubidia, “El levantamiento del velo en la doctrina”, *Ibid.*, 31.

⁴⁹² Merino Jara et. al., *El delito fiscal*, 69-70.

No puede dudarse que el abuso del concepto de personalidad jurídica afecta gravemente al mundo del derecho tributario cuando se utiliza como medio de evasión; e incluso de elusión fiscal, es decir, como instrumento que dificulta la justa aplicación de la ley fiscal (Martín Queralt).⁴⁹³ En la práctica, se han encontrado varios casos en el ámbito tributario; así, en casos de la jurisdicción económica administrativa española, se ha aplicado la doctrina del levantamiento del velo en la resolución judicial para evitar claros supuestos de evasión, así la RG 2821-93 es un claro ejemplo que para evitar el no pago de impuestos, bajo formas de evasión fiscal, se pretenda cobrar por parte del fisco demostrando la realidad de los hechos y no las simulaciones o engaños que usen los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias para impedir el cobro.⁴⁹⁴

Desglosando la figura legal de la responsabilidad tributaria penal señalada en nuestra normativa ecuatoriana, diremos que además del velo societario de la personalidad jurídica de la empresa, hay varios elementos que debemos analizar, entre ellos el de la responsabilidad de los administradores o del asesor legal. Andrade Ubidia, aunque desconoce la existencia de la figura del levantamiento del velo en la jurisprudencia tributaria, hace mención que a todas luces es innecesario en este campo acudir a la teoría del levantamiento del velo, habida cuenta de que el art. 17 del COT facilita establecer procesalmente la voluntad económica de las partes, haciendo que prevalezca la *intentio factis* sobre la *intentio juris* para que no se utilice la figura societaria como un simple recurso técnico para inflar gastos o licuar utilidades.⁴⁹⁵

⁴⁹³ Queralt, “Análisis de las Reformas introducidas en la ley 50/1977”, 836, en Carrasquer, *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*, 254.

⁴⁹⁴ Carrasquer Clari, “El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario”, 254. RG 2821-93. “El supuesto de hecho en este caso era el siguiente: Una determinada empresa, deudora de la Hacienda Pública por los conceptos de IRPF, sociedades, ITE e IVA había sido desprendida de su patrimonio tras el embargo y subasta de sus bienes, a requerimiento de los trabajadores de la empresa por el impago de las cantidades convenidas en acto de conciliación. Tras la subasta el adjudicatario había cedido la maquinaria a una segunda empresa a la que ahora se derivaba la responsabilidad de las deudas tributarias de la primera por sucesión de empresa. Analizado el alcance del art. 72 de la Ley General Tributaria, el Tribunal concluye reconociendo que –no cabe en modo alguno hablar de título jurídico de sucesión–, no obstante, a la vista de los hechos debe reconsiderarse esta conclusión; y ello porque como señala el propio Tribunal Supremo, debe evitarse que a través de transmisiones ficticias más o menos fraudulentas se pueda perjudicar a terceros eludiendo toda responsabilidad del transmitente por medio de una transferencia al segundo titular; es la conocida doctrina del “levantamiento del velo” [...] que trata efectivamente de impedir que con el desplazamiento de titularidad en claro fraude de ley se consiga cabalmente lo contrario de lo que pretende evitar el art. 72 de la Ley General Tributaria, esto es la liberación del pago de las deudas tributarias, doctrina recogida igualmente por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo [...] que establece que la responsabilidad solidaria impuesta a la empresa se funda en la búsqueda de la realidad auténtica de los hechos, más allá de las apariencias y formalidades jurídicas para evitar el fraude a la ley o el abuso o ejercicio antisocial del derecho”.

⁴⁹⁵ Andrade Ubidia, “El levantamiento del velo en la doctrina”, 31.

Añadiríamos que, incluso el art. 17 del COT es una forma legal de establecer la figura del “levantamiento del velo societario en el campo tributario”, mismo que en la doctrina ha sido mejor desarrollado, pero que, en la actualidad, la jurisprudencia ecuatoriana lo recoge de manera taxativa en otras materias. Así, por ejemplo, en materia civil y mercantil es posible citar No. 120-2001 de 21 de marzo de 2001 publicada en el RO 350 de 19 de junio de 2001 (DINERS CLUB vs. Mariscos de Chupadores CHUPAMAR S. A.);⁴⁹⁶ así como la sentencia No. 20-03 de 28 de enero de 2003 publicada en el Registro Oficial 58 de 09 de abril de 2003 (ANGEL PUMA vs. IMPORTADORA TERREROS SERRANO CIA. LTDA).⁴⁹⁷

En resumen, ambas sentencias recogen la declaración expresa de la doctrina del levantamiento del velo cuando resuelven que el juez sea quien descarte la personalidad jurídica de la sociedad cuando su fin sea contrario al derecho o se dirija al abuso, y lo que es más a pretender desviar los resultados de dichos actos para evitar la responsabilidad de quienes verdaderamente los realizan, esto es, las personas naturales o físicas que están detrás de las ficciones jurídicas de la sociedad de donde derivan las intenciones propiamente de abusar e inobservar al derecho.

Con esta misma lógica, ya establecida en la jurisprudencia mercantil y civil ecuatoriana, diremos que ya existen sentencias y jurisprudencia de aplicación de la desestimación de la personalidad jurídica en el derecho privado en general, y en el caso

⁴⁹⁶ Ecuador, Corte Suprema de Justicia del Ecuador Primera Sala de lo Civil y Mercantil, “Sentencia No. 120-2001”, señala que: En la actuación de las personas jurídicas se ha observado en los últimos años una notoria y perjudicial desviación, ya que se le usa como camino oblicuo o desviado para burlar la ley o perjudicar a terceros. Pierde por completo su razón de ser y su justificación económica y social, ya no es más una persona ideal o moral y se convierte en una mera figura moral, [...] Frente a estos abusos, hay que reaccionar desestimando la personalidad jurídica, es decir, descorriendo el velo que separa a los terceros con los verdaderos destinatarios finales de los resultados de un negocio jurídico, llegar hasta estos a fin de impedir que la figura societaria se utilice desviadamente como un mecanismo para perjudicar a terceros, sean acreedores o a quienes se les obstaculizaría o impediría el que puedan alcanzar el cumplimiento de sus créditos, sean legítimos titulares de un bien o de un derecho a quienes se les privaría o despojaría de ellos. Estas son situaciones extremas que deben analizarse con sumo cuidado, ya que no puede afectarse la seguridad jurídica, pero tampoco puede a pretexto de proteger este valor, permitir el abuso del derecho o el fraude a la ley mediante el abuso de la institución societaria [...]

⁴⁹⁷ Ecuador, Corte Suprema de Justicia del Ecuador Primera Sala de lo Civil y Mercantil, “Sentencia No. 20-03”, señala que: Sobre la teoría del “levantamiento del velo” o del “disregard” de la sociedad o compañía también se ha dicho: “Si consideramos a la sociedad como un instrumento técnico que el derecho provee a los seres humanos, atribuyéndole determinadas cualidades que permiten diferenciar totalmente la sociedad de los socios que la integran, resulta fácil establecer en qué casos es posible prescindir de esa personalidad. Cada vez que los individuos que recurren a la forma jurídica corporativa lo hacen apartándose de los fines que tuvo presentes el legislador, la imputación de los derechos, obligaciones y responsabilidades no se debe hacer a la sociedad, sino directamente a los socios, prescindiendo o pasando por alto la personalidad jurídica atribuida”, señala Carlos Alberto Villegas en su obra *Tratado de las sociedades* Santiago: Jurídica de Chile, 1995, 1948.

tributario, aunque no haciendo mención directa a esta teoría sino al art. 17 del COT se ha descrito el velo societario para establecer la responsabilidad de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

De esta manera, lo que se pretende en resumen eliminar es el abuso o fraude de ley, para aplicar el principio: *fraus omnia corrumpit* que implica que –el fraude hace excepción a todas las reglas- reconocido con el adagio romano mencionado en líneas anteriores, que busca eliminar las malas prácticas y el abuso del derecho. En los supuestos de fraude, el artificio permite que la ejecución de una regla, a la cual el sujeto está obligado a adherirse por reunir las condiciones de su aplicación, resulte eludida,⁴⁹⁸ pero debe contrarrestarse esta violación al fin, para lo cual se invoca en estos casos, el principio *fraus omnia corrumpit*.

4.3.2. La responsabilidad tributaria penal de autores y cómplices.

El autor de un hecho típico puede definirse como aquel sujeto que, con dominio y bajo cualquier forma de culpabilidad (dolo o culpa), realiza por sí mismo los elementos del tipo.⁴⁹⁹ Por cómplice de un hecho típico debemos tener a aquel sujeto que coopera o auxilia dolosamente al autor de un hecho típico, injusto o doloso.⁵⁰⁰

Si aplicamos estas definiciones al campo tributario penal, podríamos concluir añadiendo que, se reputan autores los que han perpetrado la infracción, sea de una manera directa e inmediata, o de manera indirecta o mediata (sea aconsejando o instigando a otro para que la cometa cuando el consejo ha determinado la perpetración del delito); los que han determinado la perpetración del delito y efectuándolo valiéndose de otras personas, imputables o no imputables, mediante precio, dádiva, promesa, orden o cualquier otro medio fraudulento y directo; los que han coadyuvado a la ejecución, de un modo principal, practicando deliberada e intencionalmente algún acto sin el que no habría podido perpetrarse la infracción; y los que, por violencia física, abuso de autoridad, amenaza u otro medio coercitivo, obligan a otro a cometer el acto punible, aunque no pueda calificarse como irresistible la fuerza empleada con dicho fin. Los cómplices, a diferencia, son los que indirecta y secundariamente cooperan en la ejecución del acto punible, por medio de actos anteriores o simultáneos. Y los encubridores son los que,

1-2. ⁴⁹⁸ José Vidal, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français* (París: Ed. Dalloz, 1957),

⁴⁹⁹ Vergara Tejada, "Derecho penal", 435.

⁵⁰⁰ *Ibid.*, 457.

conociendo la conducta delictuosa de los malhechores, les suministran — habitualmente— alojamiento, escondite o lugar de reunión; o les proporcionan los medios para que se aprovechen de los efectos del delito cometido; o los favorecen, ocultando los instrumentos o pruebas materiales de la infracción, o inutilizando las señales o huellas del delito, para evitar su represión y los que, estando obligados por razón de su profesión, empleo, arte u oficio a practicar el examen de las señales o huellas del delito, o el esclarecimiento del acto punible, oculten o alteren la verdad con propósito de favorecer al delincuente.

En todo caso, en materia penal común, la figura del encubrimiento a partir del COIP,⁵⁰¹ no es una figura tipificada entre las clases de participación penal, lo que aplica en materia tributaria penal, en donde tampoco habría la figura del encubrimiento.

El destinatario de la pena tributaria se puede colegir, es el obligado tributario, sea de la deuda tributaria o del beneficio tributario indebidamente recibido; para ello es necesario, como se dijo en líneas anteriores, definir al sujeto pasivo de la obligación tributaria en calidad de contribuyente o responsable, ya tratado en el acápite de “Sujeto activo de la responsabilidad tributaria penal”, sin dejar de lado las otras probabilidades de destinatarios de la acción tributaria penal, que son retomadas en las líneas que continúan, como son: el destinatario de la pena por su actuación en la dirección de la empresa del contribuyente; el destinatario de la pena por su actuación vinculada por su profesión o experiencia; o por último el destinatario de la pena en su calidad de servidor público.

4.3.3. La responsabilidad tributaria penal de los administradores

Rodríguez Estévez al referirse a la responsabilidad tributaria penal de los administradores, resalta esta figura que se convierte en una valiosa herramienta dogmática para solventar los problemas de autoría en materia penal económica, pues si estos sujetos, en el caso de un director de una sociedad, cuya titularidad le es ajena, pues él es un director, puede ser penalmente responsable; agregando el autor que no existe obstáculo formal, en cuanto a la tipicidad de la conducta, que impida la responsabilidad de los “actuantes en lugar de otro” cuando el hecho cometido se adecua perfectamente a la

⁵⁰¹ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal [2014]*, RO 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 41.

descripción formal típica.⁵⁰² Para Alejandro Altamirano, para salvar, entonces, el principio de legalidad, la legislación establece en algunas oportunidades que el que actúa en nombre de otro, sin reunir las características típica exigidas por el tipo penal para ser autor, será considerado autor como si él mismo reuniera dichas características; siempre y cuando aquel en cuyo nombre actuó reuniese los requisitos típicos para ser considerado autor.⁵⁰³

Parecería entonces que, contextualizar esta responsabilidad de los administradores de una sociedad, sea en el campo penal o tributario penal, del país o de Latinoamérica, no resulta caso aparte en este análisis.

Contextualización de la responsabilidad tributaria penal de los administradores

Como se ha revisado hasta aquí, ha sido necesario realizar un análisis jurídico de vital importancia del delito tributario penal, su identificación teórica y sus postulados dentro del derecho penal, hasta llegar a la responsabilidad penal común y terminar en las particularidades y novedades de la responsabilidad penal tributaria. En todo caso, fue necesario realizar esta breve apología de los antecedentes para comprender mejor el tema de la responsabilidad penal, en la que incurren los administradores de una empresa, llámese sociedad —en los términos definidos por el art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno— o en los términos del concepto de la persona jurídica, definida en el Código Civil (art. 1957) y en la Ley de Compañías (art. 1).

El ilícito tributario en Ecuador ha tenido su historia y conflictiva aplicación en estos treinta años vigencia de la normativa tributaria del ilícito tributario; iniciando desde la interpretación de requisito *sine qua non* de procedibilidad del acto firme o resolución ejecutoriada previo al inicio de la acción tributaria penal, o los plazos de prescripción de la acción o de la pena tributaria. Esto ha influido en nuestra jurisprudencia, que los resultados por aplicación del delito tributario en Ecuador han determinado que no tengamos, pese a las constantes violaciones de las normas tributarias, juicios condenatorios con penas de privación de la libertad en relación con el nivel de violación de las normas tributarias, al menos en lo que a tributos internos corresponde. No con ello queremos hacer apología de su sanción, pues el régimen sancionatorio no debe ser el

⁵⁰² J. Rodríguez Estévez, *El Derecho Penal en la actividad económica* (Buenos Aires: Abaco, 2000), 216-217.

⁵⁰³ Alejandro Altamirano, “El obligado en la ley penal tributaria”, en *Derecho Penal Tributario, t. II*, Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, Coord., *Ibíd.*, 848.

motor que genera la economía de un mercado, ni debe ser un régimen persecuidor ni disgregador de la economía, debe ser un sistema ejemplificativo y correctivo, o mejor dicho preventivo, de los comportamientos del sector de la economía que violenta las normas tributarias.

4.3.4. La responsabilidad tributaria penal de los administradores en el derecho comparado

Osvaldo Soler desarrolla en la doctrina argentina, el ámbito de la responsabilidad refleja de las sociedades en sus representantes legales, que no es otra cosa que un eco de la participación de la sociedad en quienes personalmente y fácticamente la conforman. Señala que un supuesto de responsabilidad *refleja*, es la atribución de responsabilidad a los representantes legales de las personas jurídicas. Sobre este particular son dos normas que contenía la Ley No. 11-683: los art. 55 (del actual texto ordenado) y 49 (del texto ordenado anterior), habiendo sido derogada esta última por la Ley 23.771.⁵⁰⁴ Estas normas permitían extender la responsabilidad penal de la sociedad a las personas naturales que la representaban.

En Argentina, por ende, la discusión se ha aclarado también cuando se sostiene que los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios son responsables por la deuda —de los entes que administran o representan, de manera solidaria—, con ellos en determinadas circunstancias.⁵⁰⁵ Tales circunstancias se producen cuando dichos administradores no cumplen con los deberes tributarios que asigna la ley en lo que respecta a los entes administrados. Se debe tener en cuenta que esta responsabilidad personal y solidaria hace que tales representantes deban responder con sus bienes propios y también estar sujetos a sanciones que pueden llegar a la aplicación de la ley tributaria penal en cabeza de ellos.

Se habla de que la responsabilidad es subjetiva en la medida en que deriva de la conciencia y voluntad. Así se conoce en dictámenes de la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina) o de los propios tribunales de Argentina.⁵⁰⁶ Si se toma

⁵⁰⁴ Soler, *Derecho tributario*, 370.

⁵⁰⁵ *Ibíd.*, 371-3.

⁵⁰⁶ En el sitio web <http://www.econlink.com.ar>, consta un texto que recoge los siguientes casos: A continuación reseñaremos un par de fallos relativamente recientes donde se dilucidan casos vinculados con este vidrioso tema, para ilustrar acerca del criterio que adopta la Justicia, que por supuesto sigue los lineamientos comentados. Tenemos por ejemplo un fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, de fines de 1997, que atribuye la responsabilidad al presidente del directorio por ser el titular de las cuentas bancarias mediante las cuales operaba la empresa. (Ostachi, Juan Carlos TFN Sala C) Citamos también otro fallo,

en cuenta que, en ocasiones, las determinaciones de oficio que practica el ente recaudador en Argentina, se realizan sobre bases supuestas o tomando en cuenta presunciones que en la Ley de Procedimiento Fiscal admiten la prueba en contrario, pero en definitiva revierten la carga de la misma y en otros casos ni siquiera se admite tal prueba en contrario. Resulta ocioso señalar el hecho de que una sanción penal no podría basarse jamás en presunciones o supuestos. Este tema es el que genera gran dificultad para consensuar con la parte privada el sometimiento que debe a la norma tributaria, para aplicación de la responsabilidad penal en los administradores.

Precisamente, el concepto de *convicción administrativa* apunta a que el organismo fiscal tenga la certeza sobre el delito cometido antes de efectuar la denuncia penal, así lo sostiene Héctor Blas Trillo cuando menciona que siempre debe existir, para el juzgamiento previo de cualquier presunción de un delito tributario, la convicción de la administración tributaria de la existencia del dolo por parte de los administradores de una empresa para el cometimiento del delito tributario.⁵⁰⁷

En España, la doctrina también desarrolla el problema de la responsabilidad de los administradores. Para analizar los problemas dogmáticos de la responsabilidad de los administradores, se debe comenzar revisando el tema de la división de trabajo, que es inherente en una sociedad comercial, o no, en donde la división de funciones marca el tipo de administración e incluso el tipo de sociedad o empresa. En otros términos, es el mismo funcionamiento de la actual estructura empresarial, un tanto compleja, lo que requiere cada vez más con mayor frecuencia que se asignen importantes obligaciones a

también del TFN, de agosto de 2000, en el cual se plantea la responsabilidad de un químico industrial designado director de una sociedad, que asesoraba a la empresa desde su profesión, desarrollando nuevos productos e influyendo en la compra de insumos. Estas funciones, se consigna, eran ajenas al cumplimiento de las obligaciones impositivas o de la libranza y firma de cheques, aunque este director concurría a las asambleas, y también representaba a la empresa ante las cámaras vinculadas al sector correspondiente. En este caso, el Tribunal falló tomando en consideración la situación particular de esta persona. En efecto, se concluye que la atribución de responsabilidades por las omisiones o faltas en materia tributaria, es de carácter especial y de naturaleza subjetiva, y por lo tanto la solidaridad imputada solo puede recaer sobre aquellos directores que administren o dispongan los fondos societarios. Se aclara en este caso que deben estar cumpliendo tales funciones al momento de producirse la infracción, es decir no antes o después. De manera tal que aquellos directores que por su función específica fueran ajenos al manejo administrativo o financiero de la sociedad, no pueden ser considerados responsables solidarios en un pie de igualdad con quienes por su función en tal sentido hayan tenido facultad de decidir en materia tributaria y hubieran actuado de modo negligente o con culpa personal. (Nelson, Fontán I. TFN Sala C). Citamos también el caso de una actora que se excusa en cuanto a su responsabilidad personal en virtud de que la situación económica y financiera de la empresa impidió el cumplimiento de las obligaciones fiscales. La prueba ofrecida destaca el endeudamiento de la empresa y las dificultades financieras, pero el Tribunal concluye que la actora era quien disponía el destino de los fondos, siendo que en forma recurrente lo hizo dejando de lado precisamente las obligaciones fiscales.

⁵⁰⁷ Soler, *Derecho tributario*, 370-80.

colaboradores internos o externos, por un lado, por el otro, se debe salvaguardar de alguna manera la plena operatividad del sistema penal,⁵⁰⁸ para evitar también que se vuelva general la impunidad de los delitos tributarios.

La Monte, para salvaguardar la aplicación del Derecho Tributario Penal introduce el tema de la delegación para hacer efectiva la aplicación de la responsabilidad en los representantes de las sociedades. Mediante la institución de la delegación, se trata de evitar que recaiga en el destinatario de la obligación tributaria —obligado personalmente a cumplir— un número conspicuo de tareas impuestas por el funcionamiento y por el manejo de la empresa.⁵⁰⁹ Este elemento connatural, de economía básica de una empresa, es un elemento que cala influenciando enormemente en el tema de la responsabilidad penal de los administradores, mucho más si analizamos desde el punto de vista de la culpabilidad o de la teoría penal de la responsabilidad.

En España entonces se ha tratado de aplicar, al administrador de la empresa, la responsabilidad penal en los temas de infracciones tributarias, conforme las citas anteriores, sin dejar de lado la problemática de analizar ahora su grado de participación y los elementos que lo conforman.

Cuando se habla de la aplicación del régimen de *actuar por otro*⁵¹⁰ viene a colación el régimen de aplicación de responsabilidad personal del administrador. Ahora, no se deben dejar de lado los problemas probatorios que puede haber ya en el hecho del juzgamiento de las infracciones tributarias.

Si tenemos en cuenta el carácter radicalmente antiformalista con que estaba concebida la regulación del actuar en nombre de otro del art. 31 del CP español verbigracia, que en definitiva establecía la responsabilidad del *administrador de hecho* de la sociedad, lo que supone determinar *ex lege* que respondía como autor aquel que realiza materialmente la gestión de la empresa en el ámbito tributario, con independencia de la posición formal de su carácter representativo en la sociedad. Por tanto, el administrador de hecho (entiéndase en el ámbito de la gestión tributaria de la sociedad)

⁵⁰⁸ La Monte, *Principios de derecho penal tributario*, 157.

⁵⁰⁹ *Ibíd.*, 157.

⁵¹⁰ Esta construcción dogmática —refiriéndose “al actuar en lugar de otro”— con arraigo normativo fue respuesta ante los vacíos de punibilidad que se presentaron en casos de delitos especiales, ante la inexistencia de una regulación legal que permitiera responsabilizar penalmente a las personas jurídicas y la imposibilidad de penar a los órganos y representantes que actuaban por ellas, en Argentina. (Tomado de Pablo N. Turano, “Criterios de imputación en el derecho penal tributario”, en Altamirano y Rubinska coord., *Derecho Penal Tributario*, t.II, *Ibíd.*, 868.

puede ser tanto una persona perteneciente al organigrama de dicha empresa como un gestor independiente, no perteneciente a esta, por ejemplo, un asesor fiscal, un abogado, etc.⁵¹¹ Esta norma, clarificaba la responsabilidad de los administradores que tienen en el ámbito tributario penal. Ahora bien, debemos añadir que en el caso de asesores o abogados en donde sus obligaciones se definen en principio como de medios no de resultados, su participación debe ser directa en la gestión empresarial o de la sociedad, para que también pueda ser su participación derivar en una responsabilidad tributaria penal.

En conclusión, diremos que, en Ecuador, la legislación tributaria penal se ha normado más técnicamente desde la expedición de la Ley para la Reforma de Equidad Tributaria, al menos en lo que corresponde a la responsabilidad de los administradores en el campo penal. No hay duda que la gestión y actuación de los administradores de una sociedad o empresa, se reflejan en los actos y decisiones de la sociedad o empresa; por eso es indudable que hay responsabilidad de estos en las consecuencias derivadas de los actos de las empresas. Quizás en otras legislaciones la discusión se ha iniciado muchos años atrás, lo que ha impulsado la discusión en doctrina y en la parte dogmática, por lo que actualmente en Ecuador se inicia una nueva era, en donde el debate deberá continuar.

4.3.5. La responsabilidad tributaria penal de los administradores en la normativa ecuatoriana

Desde la expedición del Código Tributario de 1975, aprobado mediante Decreto Supremo No. 1016-A, publicado en el Registro Oficial. 958-S de 23 de diciembre de 1975, se hizo contar una disposición legal expresa sobre la responsabilidad en materia del ilícito tributario, que en forma expresa sostenía:

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 responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por estos, en ejercicio de su cargo o a su nombre. Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.

⁵¹¹Isaac Merino Jara y otro, *El Delito Fiscal*, Ibíd., 97.

Si traemos a colación los antecedentes que rodearon la expedición del Código Tributario de 1975, se aprecia la ponderación de los miembros de la Comisión revisora, que consideraron a dicho proyecto ya como una de las leyes y realizaciones trascendentales de la transformación que anhelaba el país. En sus considerandos a esa fecha, ya se identificaba la necesidad no solo de mejorar la recaudación tributaria en Ecuador, sino de normar con exactitud el debido comportamiento que deben tener los agentes que tienen participación en la relación jurídica tributaria, estableciendo incluso la posibilidad de tipificar ya como delito la infracción a las normas tributarias.⁵¹²

De esta manera, en la legislación nacional, en el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante legal, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, si se establece que su conducta ha sido dolosa. Ahora bien, al momento de imponer la sanción se deberá establecer la calidad de partícipe de los administradores de una sociedad o empresa, para lo que en este punto cabe analizar su grado de participación como: autor, cómplice o encubridor.

Adicionalmente, el art. 345 (actual art. 321) del COT, reformado por la Ley Reformatoria de la Equidad Tributaria, expedida el 29 de diciembre de 2007, amplió

⁵¹²La Comisión Revisora del Código Tributario, conformado por: el Dr. Juan Boada Pérez, Presidente del Tribunal Fiscal de la República; Dr. Luis Hidalgo López, Subcontralor General de la Nación; Dr. Vicente García Mancheno, Magistrado del Tribunal Fiscal; y, Dr. Rodrigo Garcés Moreano, Director General de Rentas Encargado; el 10 de abril de 1974, manifestó que: Ha realizado la revisión recomendada y ha actualizado el Proyecto, en los contados puntos en que ello ha sido preciso, con vista de los cambios operados en el panorama normativo nacional, en el lapso corrido desde comienzos de 1974 a esta parte, y, en especial, en consideración del cuadro de reformas a la Ley Orgánica de Hacienda, Ley de Remuneraciones, y otras conexas; ha actualizado el Libro referente al Órgano de lo Contencioso-tributario, en base de las más recientes experiencias vividas en la materia y que han aconsejado su perfeccionamiento creciente y conformación final; y, ha creído de su deber, hacerse eco del clamor que respetables organizaciones de profesionales (Colegios de Abogados) y de las fuerzas vivas del País (Cámaras de Comercio e Industrias), han formulado respecto a ciertos “estímulos” administrativos, o de los sistemas de afianzamientos que han significado la conservación residual el criticado y discutido principio del *solve et repete*, o pago previo, para el ejercicio de las acciones contencioso-tributarias, que han devenido en dispendioso arbitrio al que han debido someterse los administrados para formular sus defensas, en una odiosa discriminación de poder económico que abría la posibilidad de acudir, ante el Órgano Jurisdiccional, en demanda de justicia solo a los que por sus posibilidades estaban capacitados para ello, y que, en no pocos casos, ha significado o equivale, a vedar el acceso a la Justicia. Por tales consideraciones, se ha realizado la revisión y ajustes necesarios en el Proyecto, y, de modo especial, en lo atinente al Instituto del *solve et repete* y de su sustituto, el afianzamiento, que en Doctrina, según anota Carretero Pérez, se torna ya cuestionable que su fundamentación, incluso, provenga de las clásicas presunciones de “legalidad” y de “ejecutividad” de los actos administrativos, y únicamente quedaría como razón admitida por la Jurisprudencia, el utilitario y magro “interés de la Hacienda Pública”.

el régimen punitivo tributario en el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros; ya no solo al representante legal, sino también al contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, si se establece que su conducta ha sido dolosa.

De todo ello se colige que la responsabilidad de los propietarios o administradores de una sociedad o empresa, es inherente a la existencia misma de la personalidad jurídica de la empresa; y que la protección de los bienes jurídicos, en el caso tributario, está por encima de cualquier figura legal que pretenda desvirtuar la responsabilidad de la empresa y de las personas naturales que la sostienen. Así lo sustenta también el SRI como lo hemos sostenido *ut supra*.

4.3.6. La responsabilidad tributaria penal del asesor legal

Este tema, ahora en boga, busca abrir la posibilidad de aplicar la responsabilidad tributaria penal, no solo al ámbito general de las personas físicas responsables de la constitución o administración de una empresa o persona jurídica, sino que también pretende dar la responsabilidad de quien asesora tributariamente sea legal, técnica o financieramente a una empresa.

Es que los comportamientos de quien presta asesoramiento jurídico-económico pueden ser contemplados en la imputación penal desde una perspectiva bifronte: por un lado, desde el punto de vista de su repercusión sobre la exclusión o atenuación de la responsabilidad del asesorado (posible error de prohibición); mientras que por otra parte, desde la perspectiva de la fundamentación de la propia responsabilidad de quien presta el asesoramiento.⁵¹³ En España, el Tribunal Supremo se ha inclinado a destacar que un profano puede hallarse en un error de prohibición invencible (o, en todo caso, vencible) si ha realizado una conducta antijurídica siguiendo los consejos errados de un experto en derecho; inclinándose en delitos, como los fiscales, que la presencia de asesores constituye un indicio de la existencia de dolo y por ende de conocimiento de la antijuricidad en el asesorado.⁵¹⁴

⁵¹³ Juan Rodríguez Estévez, “Responsabilidad penal del asesor de la empresa”, en Altamirano y Rubinska coord., *Derecho penal tributario*, 905-7.

⁵¹⁴ J. Silva Sánchez, *El nuevo escenario del delito fiscal en España* (Barcelona: Atelier, 2005), 79.

Lastimosamente, los problemas en la práctica vienen desde inicio, pues para empezar no existe la normativa adecuada que regule las actividades de la asesoría fiscal, ni de inicio se establecen en los contratos de trabajo, por ejemplo, el límite de los derechos y deberes entre la contratante y el asesor fiscal, o la responsabilidad que existe entre ellos frente a la administración tributaria. Es difícil también, en el campo práctico, delimitar cuáles son las responsabilidades del asesor fiscal pues hay que establecer el nexo de causalidad con el hecho mismo del delito; dado que, aunque una persona firme como contador de las declaraciones de impuestos de otra persona, habría que delimitar qué grado de participación tuvo en la empresa o en el negocio, en cuanto al acceso incluso de la información tributaria.

Estos problemas se han visto en el juzgamiento de los delitos, verbigracia, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona del 23 de abril de 1993 es buena muestra de este problema y lo resuelve correctamente, cuando descarta la posibilidad de que en el asunto de autos el asesor fiscal y contador fuera cooperador necesario porque, aun probándose que había recibido el encargo de llevar la contabilidad de la empresa, es necesario acreditar la recepción de los documentos precisos para su elaboración, por lo que no puede admitirse que una persona en su condición de asesor fiscal y contable asuma como obligación personal la responsabilidad de que todo lo que él refleja en los libros y declaraciones efectuadas para las empresas en las que presta sus servicios sean fiel reflejo de la realidad económica de la empresa.⁵¹⁵

En el caso del Ecuador, no tenemos precedentes judiciales aún en esta materia, pero seguramente los tribunales de justicia en aplicación del principio de responsabilidad tributaria penal, desde el punto de vista subjetivo, harán el mismo análisis que los tribunales españoles. Lo que nos queda por aclarar son varios elementos que se distinguen de la actividad de asesoría fiscal de otros países, así por ejemplo, la vinculación que tienen muchos asesores fiscales en Ecuador, no solo en la asesoría fiscal, sino que se involucran en la propia administración de la empresa y en sus decisiones, actividad en la que no se podría alegar la falta de conocimiento de toda la información. Adicionalmente, en Ecuador existe un elemento distorsionador de la actividad de asesoría fiscal que es: la falta de asesoría que realizan ciertos asesores fiscales, en donde tan solo por la formalidad de firmar balances, acuden para vender su firma y rúbrica sin participar de la elaboración

⁵¹⁵ Merino Jara y otros, *El delito fiscal*, 55.

misma de las declaraciones tributarias o de los balances de la empresa. Es por ello que debe establecerse una normativa más clara para el establecimiento de los deberes y derechos que tienen las partes con sus asesores en el momento de suscribir los contratos de asesoría, sin menoscabar la autonomía de la voluntad.

En símil, se puede analizar el planteamiento de la responsabilidad del abogado que recibe honorarios maculado del *lavado de activos*, cuando exista el conocimiento cierto, aunque no probado, que se originan de actos ilícitos. De acuerdo con nuestra legislación, el lavado de activos es un tipo penal abierto, y sus modalidades delictivas están previstas en una serie de verbos rectores como núcleo del tipo, que incluyen actividades como las de asesoramiento técnico entre las que bien pueden incluirse las del abogado; por ejemplo, crea compañías de papel como medio para lavar activos maculados.⁵¹⁶ Aunque hay quienes critican esta posibilidad por considerarlo atentatorio al derecho de defensa del imputado, de quien se presume su inocencia, mientras no sea declarado en sentencia condenatoria como prevé la Carta Fundamental. Es por ello que por el derecho de tutela y de acceso a la justicia efectiva, no se podría privarlo de un abogado defensor. Zambrano Pasquel sobre el tema diserta que:

La CRE de 2008, en el art. 75 garantiza el derecho a la defensa y a una tutela judicial efectiva, y en el art. 76, num. 7 garantiza in extenso del derecho a la defensa, que se encuentra previsto igualmente en el art. 8, num. 2 del Pacto de San José o Convención Americana de Derechos Humanos. A lo expresado agregamos, que tiene aplicación el principio de presunción de inocencia, de manera que para el abogado su patrocinado está protegido constitucionalmente por el principio de presunción de inocencia mientras no exista una sentencia condenatoria en firme. Establecer responsabilidad del abogado por recibir un pago de honorarios que debe asumir o presumir que son activos maculados significaría un adelantamiento de la punibilidad –que es una característica del derecho penal del enemigo por un presunto delito de drogas por ejemplo, del cual se va a presumir otro que es el de lavado de activos.⁵¹⁷

Debemos resaltar en la exposición citada, la afectación del derecho de defensa del imputado, haciendo ver que la figura del tipo penal abierto del delito de lavado de activos aparece como una atrocidad que, sin lugar a dudas puede llegar a serlo, pero también es necesario diferenciar el derecho a trabajar que tiene un abogado para defender o asesorar a una persona involucrada en un hecho delictivo; al hecho de quien asesore o participe en la formación de un hecho delictivo, pues crear empresas fantasmas, sin creer que se tenga

⁵¹⁶ Alfonso Zambrano Pasquel, *Lavado de activos* (Quito: CEP, 2010), 145.

⁵¹⁷ *Ibíd.*, 148.

al menos la responsabilidad ética de no hacerlo, o de buscar mecanismos de lavar activos usando figuras jurídicas de elusión, existiendo la voluntad de hacerlo, no puede creerse que no contrarresta el derecho mismo, al cual como abogados debemos servir. Esto podemos definirlo como —el fraude a la ley— porque no por tipificar un estricto tipo penal se puede considerar que no afecta el derecho mismo, la seguridad del Estado y de la ciudadanía.

Sin embargo, se concluye, mencionando que el análisis de la responsabilidad de los asesores debe también tomar en cuenta el grado y nivel de su participación, pues no es lo mismo el aporte que puede dar en su grado de profesional o experto, con la conducta tipificada en el delito tributario, de atribuir en su aporte profesional una situación que colabore deliberadamente con el cometimiento del fraude. El primero dista mucho de lo que es el nivel delincucional, mientras que, en el otro caso, sí estaremos dentro del ámbito tributario penal.

4.3.7. La responsabilidad de los servidores públicos

En cuanto a la responsabilidad de los funcionarios, el art. 101 del COT señala expresamente que los notarios, registradores de la propiedad y en general los funcionarios públicos, deberán exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que para el trámite, realización o formalización de los correspondientes negocios jurídicos establezca la ley. Están igualmente obligados a colaborar con la administración tributaria respectiva, comunicándole oportunamente la realización de hechos imponderables de los que tengan conocimiento en razón de su cargo.

Señala también que, en los casos en los que el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, los funcionarios encargados de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena de reclusión por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, serán sancionados con la destitución y quedarán inhabilitados, de por vida, para ocupar cargos públicos.

De esta manera se tipifica adecuadamente en la legislación la responsabilidad de los servidores públicos.

4.3.8. La responsabilidad civil de los autores, cómplices y encubridores

Como último punto de este segundo capítulo, es necesario abordar cómo en inicio se dejó establecida la responsabilidad civil, que puede mediar en este tipo de acciones

humanas que abordan en otros temas el tipo penal. Lo uno no exime a lo otro, por supuesto, pues el derecho civil, como el derecho administrativo y el derecho tributario, son autónomos en su aplicación, no existe una prejudicialidad ni nada al respecto. Queremos decir que no es necesario que se determine si existe una responsabilidad tributaria penal, para establecer que existe responsabilidad civil o responsabilidad administrativa. Cada una de ellas, en su ámbito, es independiente en su accionar, al menos en Ecuador, así la jurisprudencia lo ha recalado.

En Argentina, por ejemplo, se ha considerado, conforme al art. 55 de la Ley Penal Tributaria, la responsabilidad solidaria de los administradores de las sociedades y de las empresas en materia de sanciones, por lo que la AFIP podría accionar contra los directores de la sociedad para hacer efectivo el cobro de la multa. Dicha solidaridad radica en que, si bien en materia tributaria resulta imputable la persona jurídica, toda infracción es cometida, en última instancia, por una persona física.

Ha sido un tema de gran discusión si en esta clase de ilícitos tributarios cabe además establecer la fijación de responsabilidad civil por parte del juez penal.

La respuesta negativa a tal cuestión se fundamenta en que el origen de la deuda tributaria no está en la comisión del delito, sino en el devengo del impuesto que produce el nacimiento de la obligación tributaria; por tanto, la responsabilidad civil no es consecuencia del hecho criminal, y al no traer causa de la comisión del delito, su resarcimiento se articula con independencia del proceso penal. Posición contraria es la sustentada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo así: SIS de 30 de enero de 1991 y 9 de febrero de 1991, con la exclusión de la sanción por su carácter de pena.⁵¹⁸

Esta dicotomía, muchas veces dividida en la propia jurisprudencia, tiene como fundamento de la discusión el evitar sancionar dos veces por un mismo hecho, principio y postulado tantas veces sostenido en el derecho penal. No se podría pues violentar este principio fundamental a pretexto de aplicar el régimen sancionatorio formal.

Sin embargo, de lo expuesto, revisemos lo que menciona el art. 323 del COT, cuando señala que las penas establecidas para la infracción tributaria, entre las que se enumera: multa, decomiso, prisión, reclusión, etc. “se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha en que se causaron”. Se prevé entonces la aplicación de la multa a más del cobro de los tributos, pues caso contrario no se daría el efecto sancionador del *ius puniendi* tan solo con la imposición de la sanción sin el cobro del tributo que adeuda.

⁵¹⁸ José Luis Seoane, “El delito de defraudación tributaria”, 104.

5. La sanción en el delito tributario

5.1.El resultado: La sanción

Como se ha señalado hasta aquí, no deja de ser muy discutible el tema de la sanción en materia de delitos tributarios penales. Hasta ahora, presta para discusión doctrinaria y jurisprudencial, en el caso ecuatoriano la aplicación de la sanción que ha sido siempre independiente de la cobranza del tributo.

El delito tributario, como toda acción u omisión que implica violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas, tiene como resultado la pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión. Así se pone de relieve la pena en cuanto a reacción del conflicto: la pena no debe ser considerada como un suceso exterior, sino que la pena también tiene una significación, el comportamiento del infractor no es determinante, lo determinante sigue siendo la norma.⁵¹⁹

La consecuencia o resultado de una acción y omisión dolosa en contra de la recaudación tributaria, será la imposición de la pena y la sanción determinada al caso. De este resultado se derivará entonces, no solo un procedimiento judicial aplicable a quien viole la normativa tributaria, sino también que influirá en la ejecución de la sanción tributaria penal. Correlativamente a la ubicación de la infracción de la norma y de la pena en la esfera del significado y no en la de las consecuencias externas de la conducta. No puede considerarse misión de la pena evitar lesiones de bienes jurídicos,⁵²⁰ es simplemente el resultado de la acción o de omisión.

5.2.Las sanciones en el delito tributario penal ecuatoriano

Cabe, siguiendo el hilo conductor de nuestro análisis, estudiar en parangón las sanciones antes de la vigencia del COIP, tratamiento que constaba tanto el Código Penal como en el COT, con el tratamiento que ahora le da el COIP.

5.2.1. Sanción en el Código Orgánico Tributario

El art. 342 del Código Tributario señalaba de manera categórica que constituía defraudación, todo acto *doloso* de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca 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 un

⁵¹⁹ Jakobs, *Derecho penal*, 12.

⁵²⁰ *Ibíd.*, 13.

tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria. Señala además que constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena, la cometida con la participación de uno o más funcionarios de la administración tributaria.

La norma tributaria penal, en el caso ecuatoriano, señalaba como tipología de las infracciones, no solo las conductas del Código Tributario sino también las señaladas en otras leyes, como la Ley Orgánica de Aduanas o Ley de Régimen Tributario Interno. Pero en general en casos de defraudación, las sanciones podían ser: de uno a tres años de prisión; de dos a cinco años de prisión; y, sanción con reclusión.

5.2.2. Delitos tributarios sancionados con prisión de uno a tres años

A continuación, estableceremos qué acciones punibles estaban sometidas a esta sanción de prisión de uno a tres años, a saber: a) la destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación; b) realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado; y, c) imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la administración tributaria.

En los casos señalados *ut supra*, así como en los delitos de defraudación establecidos en otras leyes, la sanción aplicable era prisión de uno a tres años.

5.2.3. Delitos tributarios sancionados con prisión de dos a cinco años

Se sancionaba con prisión de dos a cinco años de prisión las siguientes acciones punibles: a) proporcionar, a sabiendas, a la administración tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados; b) la falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados; c) la omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente; d) la alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o

datos falsos; e) llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica; f) la destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias; g) emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real; h) extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos; e, i) simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.

5.2.4. Delitos tributarios sancionados con reclusión

La reclusión es una de los tipos de penas privativas de la libertad, en donde la sanción es más grave, frente a la sanción de prisión. Rubio Valladares menciona que la prisión es una pena privativa de la libertad, entre las que se encuentran, además, la reclusión, el arresto, la penitenciaría, el presidio, etc., como su nombre lo indica, privan al penado de su libertad ambulatoria, recluyéndole en un establecimiento carcelario, en él se lo somete a un establecimiento penitenciario.⁵²¹

El delito con la sanción más grave consistía en aquel que imponía la sanción de reclusión, y que obraba en los casos siguientes: a) la falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y, b) el reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.

⁵²¹ Deysi Fiorella Rubio Valladares, “La pena de prisión o reclusión”, en *XVII Congreso Latinoamericano, IX Iberoamericano y I Nacional de Derecho Penal y Criminología, Guayaquil, 25 a 28 de octubre de 2005* (Ecuador: Ara editores, 2005), 1447-8. La autora además señala que es preciso no confundir las penas de prisión o reclusión, o penas privativas de libertad, con las restrictivas de libertad. Ambas afectan el mismo bien jurídico, pero mientras en las primeras la libertad del condenado se restringe al máximo sometiéndolo a un régimen de disciplina y de trabajo determinado, en las segundas el sancionado conserva su libertad personal, que solo sufre diversas restricciones, como ser la prohibición de frecuentar algunos sitios, la obligación de residir en cierto lugar o de someterse a la vigilancia de la autoridad. Ciertamente es que aun en las penas privativas de libertad el penado conserva un mínimo de libertad, en tanto que se considera a esta como el poder fenómeno de optar entre dos o más posibilidades. En efecto, un condenado a prisión puede elegir entre cumplir o violar –en muchos casos– las reglas de disciplina del establecimiento en que se encuentre internado.

En estos casos la sanción era de reclusión menor ordinaria de tres a seis años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.

Otros elementos de importancia que se incorporaban en la normativa y que deben aplicarse en el proceso de investigación del delito tributario son: a) que la acción penal en los casos de defraudación tributaria sancionados con prisión de dos a cinco años y con reclusión, se inician cuando, en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas, se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria; y, b) que la administración tributaria debe formular la denuncia en todos los casos de defraudación, teniendo todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establecía para el acusador particular.

Sanción en el Código Integral Penal

De igual manera, revisaremos las sanciones privativas de la libertad en los casos de delitos tributarios que se imponen de uno a tres años, de los que van de tres a cinco años, así como de los que van de cinco a siete años; y los de siete a diez años.⁵²²

Sanción de uno a tres años de pena privativa de la libertad

Los delitos que se encuentran en estos límites sancionatorios son los siguientes once casos: a) utilizar identidad o identificación supuesta o falsa en la inscripción, actualización o cancelación de los registros tributarios; b) utilizar datos, información o documentación falsa o adulterada en la inscripción, actualización o cancelación de los registros tributarios; c) realizar actividades en un establecimiento clausurado; d) imprimir o hacer uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios no autorizados; e) proporcionar informes, reportes con mercancías o datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados; f) hacer constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que no haya presentado declaración sustitutiva; g) falsificar o alterar permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados; h) alterar libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica; i)

⁵²² Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal [2014]*, RO 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 298.

llevar doble contabilidad; j) destruir total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias; y, k) vender para consumo, aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declarar falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo.

Sanción de tres a cinco años de pena privativa de la libertad

Los delitos que se encuentran en estos límites sancionatorios son los siguientes tres casos: a) emitir, aceptar o presentar comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real; b) emitir comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas; y, c) presentar comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

Sanción de cinco a siete años de pena privativa de la libertad

Los delitos que se encuentran en estos límites sancionatorios son los siguientes tres casos: a) *omitir ingresos, incluir costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes para evitar el pago de los tributos*; b) extender a terceros un beneficio tributario o se beneficie de los mismos sin derecho; y, c) simular uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio tributario.

En el caso a) en el que hemos puesto énfasis, a diferencia de lo que contemplaba el COT, ya no se incluye la palabra *dolo*, sin con ello desconocer que en este tipo de delitos debe haber la clara intención de causar daño, conforme los principios generales del derecho penal común aplicados al Derecho Tributario Penal como ya hemos decantado en criterio anterior.

Sanción de siete a diez años de pena privativa de libertad

Los delitos que se encuentran en estos límites sancionatorios son los siguientes dos casos: a) falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y, b) obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.

5.3.La sanción en el delito agravado

Revisamos que la normativa ecuatoriana, expresamente determinaba las circunstancias agravantes en el ámbito tributario penal (art. 30 COT) y ahora constantes en el SRI (art. 47); sin embargo, es necesario traer a colación la figura agravada del delito

tributario penal, cuando la norma legal así la trata particularmente, pues es la propia tipología de la infracción la que se describe así en la propia redacción de una norma.

En la legislación española existen tipos de delitos agravados más que circunstancias agravantes como en el caso del Ecuador, verbigracia: el uso de testaferros, la estructura organizada o la asociación ilegal. La redacción del CP trae como base la necesidad de contemplar el fenómeno criminológico del fraude cometido, con enorme frecuencia en los últimos años, a través del uso de testaferros en operaciones masivas o en la creación de redes emisoras de facturas falsas;⁵²³ en cuyo caso las sanciones por ser figuras agravadas son mayores:

Se utiliza esta técnica para ocultar la identidad del perceptor de una concreta plusvalía o los ingresos obtenidos de una determinada actividad, o incluso el propio patrimonio personal, como el caso contemplado en la Sentencia de la AP de Barcelona de 5 de abril de 1994, confirmada sustancialmente por la de 20 de mayo de 1996 del Tribunal Supremo, en que un financiero de la ciudad condal llegó a servirse, sin su conocimiento, de la identidad de un pescador con residencia en Huelva. La actuación denota una mayor peligrosidad que le hace acreedora de una mayor sanción penal” (ver art. 305.1 CP español).⁵²⁴

En el caso ecuatoriano podríamos plantear como hipótesis de esta clase de infracciones agravadas, si se usan dolosamente identidades de personas campesinas de localidades rurales que residen en las fronteras norte o sur del país, para importar bienes y maquinarias y ejercer una actividad apetecible económicamente; buscando de esta manera ocultar identidades de los verdaderos sujetos pasivos de las obligaciones tributarias y creando operaciones ficticias al atribuir transferencias de bienes o servicios a otros; o incluso cuando compran libretines de facturas a personas de escasos recursos, para de esta manera crear crédito tributario ficticio o justificar sus costos y gastos con facturas de compra ficticias, frente a sus ingresos ilícitos. Este caso, provocado quizás por los robos de cédulas de ciudadanía ecuatorianas para fungirlas como importadores oficialmente ante la Corporación Aduanera Ecuatoriana —ahora *Servicio Nacional Aduanero Ecuatoriano*—. Sin embargo, de ser una práctica que denota mucha peligrosidad de los sujetos que la cometen, por la alarma social que causa y el impacto de que gente de escasos recursos económicos enfrenten juicios perseguidos por el Estado contra su peculio que como no existe les enfrenta a la cárcel y a la declaratoria de

⁵²³ Seoane, “El delito de defraudación tributaria”, en *Monografías Jurídicas de César García Novoa*, 91.

⁵²⁴ *Ibíd.*, 93.

insolvencia; no se contempla como caso agravado en Ecuador sino que más bien estamos en los temas de *delitos complejos*. También podría plantearse como caso hipotético, la compra de conciencias de ciudadanos de extrema pobreza, personas marginales de estratos económicos muy deprimidos, para que obtengan su Registro Único de Contribuyentes ante el SRI, obtengan autorización de facturas y entreguen estos comprobantes a quien les paga quinientos dólares o menos por este servicio, para luego generar con estas facturas ventas con montos altos sin cancelar los impuestos o tributos que este tipo de transacciones generan —como IVA o ICE— además de las connotaciones que se dan en el impuesto a la renta.

Otro de estos tipos de delitos agravados son los de estructura organizada, que también recoge el caso español. Este tipo de conductas surgió primero en Italia, se extendió por otros países de la Unión Europea y adquirió, en España, dimensiones alarmantes. Se trata del uso de facturas falsas que permiten la deducción del IVA soportado, y al mismo tiempo la deducción de su importe neto en el IRPF y en el IS de profesionales y empresarios.⁵²⁵

Otro tema de gran reflexión por la incidencia en la peligrosidad de estos casos, es el de la asociación ilícita. En España, por ejemplo, el auto del Tribunal Supremo del 22 de diciembre de 1995, del instructor del Caso Filesa, admitió la posibilidad de la compatibilidad del delito de asociación ilegal del art. 173.1 del CP, y el delito fiscal del art 349. Y posteriormente por dichas infracciones criminales fueron condenados los acusados en la STS de 28 de octubre de 1997.⁵²⁶

Pensamos que es vital, establecer una diferenciación legal de los delitos en general con los casos de peligrosidad de ciertos tipos de delitos; estos últimos se caracterizan, además de la intención de causar daño, de incluir actuaciones delincuenciales graves que ponen de manifiesto extrema peligrosidad de los sujetos que las cometen.

5.4.La sanción del delito tributario con participación de la propia administración

La administración pública no ha sido ajena a los procesos de corrupción que en variadas ocasiones han caracterizado a ciertos gobiernos en el mundo, en Ecuador, específicamente; por eso es que frente a ello el Estado ha debido tomar sus resguardos,

⁵²⁵ *Ibíd.*, 92.

⁵²⁶ *Ibíd.*, 93

no solo en el aspecto normativo, sino también administrativo y en la imposición de medidas de control a los órganos públicos. Sin embargo, no está ajeno al cometimiento de infracciones, también realizadas por la administración, mismas que deben ser castigadas con la misma severidad y escarnio que para el sector privado. (Ver análisis de la corrupción en la administración pública, en Márquez, Daniel, 13).⁵²⁷

En el caso ecuatoriano revisemos cómo en el COT se prevén sanciones específicas para los servidores públicos de la administración tributaria. En el art. 103 se menciona que: “Los funcionarios o empleados de la administración tributaria, en el ejercicio de sus funciones, son responsables, personal y pecuniariamente, por todo perjuicio que por su acción u omisión dolosa causaren al Estado o a los contribuyentes”. De manera general, se prevén sanciones pecuniarias, administrativas y penales según el caso, pues se menciona que:

La inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la administración, será sancionada con multa de treinta dólares de los Estados Unidos de América (30 USD) a mil quinientos dólares de los Estados Unidos de América (1.500 USD). En caso de reincidencia, serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria, sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar. La sanción administrativa podrá ser apelada de conformidad con la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público.

Adicionalmente, habrá que tomar en cuenta la cita expresa que hacía la normativa a los casos de actuación de quienes laboran en la administración pública, que en el Título IV, sobre el Ilícito Tributario, art. 346, especificaba en materia de penas especiales para funcionarios públicos que: “los autores, cómplices o encubridores de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de las Administraciones Tributarias perjudicadas con el ilícito, serán sancionados además con la destitución del cargo”. Esta norma no aportaba con ninguna sanción especial como se refiere en su titulado, pues lo que hace es

⁵²⁷ Daniel Márquez, *Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la administración pública* (Ciudad de México: UNAM-III, 2003), 13. “A lo largo de su historia, la administración pública ha estado ligada a la corrupción; así, se afirma que la corrupción es tan antigua como la humanidad; conductas como la perversión de la justicia, el causar daño a mujeres y niños y la toma de *shohadh* o regalos, son condenados por la Biblia, el Código de Manú y de Hammurabi. En Grecia y Roma, cunas de la civilización occidental, se sufrió también el flagelo de la corrupción. En la primera los sofistas hacían de lo negro blanco y de lo blanco negro; en la segunda el pretor Verres, quien dictaba sus sentencias según el dinero que le era ofrecido por las partes, son un claro ejemplo de ello. En su *Divina Comedia*, Dante condena a los *barattieri*, esto es, a los que aceptan dinero o a los jueces que venden la justicia; tampoco se puede olvidar el gran problema de la simonía, que se da durante la Edad Media con la venta de indulgencias en el seno de la Iglesia Católica. Mal endémico de nuestra época, la corrupción ha obligado a buscar los caminos para su control [...]”.

traer la consecuencia lógica del derecho administrativo, en relación con la responsabilidad del servidor público. En todo caso, vale mencionar esta norma de contenido vacío que no aportaba más al sistema penal del delito tributario. Por ello, el SRI no introdujo figura adicional en el delito tributario.

Adicionalmente, hay normas tributarias especiales que recogen la conducta típica de un servidor público en la participación de un delito tributario penal, es así como la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, menciona que:

Art. 111.- Sanciones para funcionarios y empleados públicos. - Los funcionarios y empleados del SRI que en el desempeño de sus cargos incurrieren en las infracciones consideradas en el Título III del Libro II del Código Penal, serán sancionados administrativamente por el Director General del SRI con una multa de 23,68 USD a 473,68 USD, sin perjuicio de las penas que establece dicho Código. En caso de que el Director General del SRI no aplique las sanciones señaladas, el Ministro de Economía y Finanzas procederá a sancionar tanto al citado Director como a los funcionarios o empleados infractores. Además, los funcionarios y empleados que incurrieren en las mencionadas faltas serán cancelados de inmediato.

Los fiscalizadores ajustarán sus actuaciones a las leyes y reglamentos vigentes, a los precedentes jurisprudenciales obligatorios dictados por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia y a las instrucciones de la administración; estarán obligados a defender ante el Director General del SRI, Ministro de Economía y Finanzas o los Tribunales Distritales de lo Fiscal, en su caso, los resultados de sus actuaciones, presentando las justificaciones pertinentes.

En el ejercicio de sus funciones son responsables, personal y pecuniariamente, por todo perjuicio que por su acción u omisión dolosa causaren al Estado o a los contribuyentes, sin perjuicio de la destitución de su cargo y del enjuiciamiento penal respectivo.

La inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones de la administración será sancionada con multa de USD 23,68 a USD 473,68, y al doble de estas sanciones en caso de reincidencia, que será impuesta por el Director General del SRI. La persistencia en la misma será causa para la destitución del cargo.

Los funcionarios y empleados del SRI que no notificaren oportunamente, en forma legal, actas de fiscalización, liquidaciones de impuestos, resoluciones administrativas, títulos de crédito y demás actos administrativos serán, personal y pecuniariamente, responsables de los perjuicios que por los retardos u omisiones ocasionen al Estado. Si por estos motivos caducare el derecho del Estado para liquidar impuestos o prescribiere la acción para el cobro de las obligaciones tributarias, serán además destituidos de sus cargos por el Ministro de Economía y Finanzas.⁵²⁸

Esta norma sancionatoria establece, a groso modo, el tratamiento que rige en materia de aplicación tributaria penal, la sanción específica cuando se trata de la actuación de los administradores tributarios. Es que el legislador ha previsto necesario ante la

⁵²⁸ Ecuador, *Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*, RO 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004, art. 111.

historia reciente del Ecuador, establecer reiteradamente la conducta punible de las personas o reos, que además ostentan la calificación de servidor público. Estableciendo un hilo conductor con el acápite anterior, observamos cómo en Ecuador este evento, antes que un tipo penal propio, se configura en una de las circunstancias agravantes.

5.5. La sanción penal en el delito de asociación ilícita

En la tipificación del tipo tributario penal, no se puede dejar de lado otros delitos conexos a él, es el caso de la asociación ilícita tipificada en la norma penal ecuatoriana. El Consejo Europeo ha adoptado la Acción Común relativa a la participación en una organización delictiva en los Estados Miembros de la Unión Europea, del 21 de diciembre de 1998, en el art. 1 se la define como una asociación estructurada de dos o más personas, establecida durante un cierto período de tiempo, y que actúa de manera concertada con el fin de cometer delitos sancionables con una pena privativa de la libertad o de una medida de seguridad privativa de la libertad de al menos cuatro años o con una pena más severa, con independencia de que esos delitos constituyan un fin en sí mismo o un medio para obtener beneficios patrimoniales; y, en su caso, influir de manera indebida en el funcionamiento de la autoridad pública.⁵²⁹

De igual manera que en el caso anterior de los delitos tributarios cometidos con participación de servidores públicos, este caso propiamente no se estudia en Ecuador como un delito agravado, sino más bien como concurso de delitos.

Matías García, sobre el desarrollo de este tipo de delito en Argentina, comenta que ante la presencia de una actividad asociada ilícita de los contribuyentes o terceros o facturación apócrifa, acusó recibo el fisco y, en principio, se recurrió a la figura de la asociación ilícita del CP. Al hablar de asociación ilícita, resulta muy común relacionarla a una clase de delitos que atentan contra el patrimonio privado o la libertad de las personas y que son, a su vez, cometidos por estereotipadas clases de delincuentes.⁵³⁰

De igual manera, como hemos anotado, correspondería en Ecuador sancionar este tipo de conducta, no como un tipo del delito tributario penal, sino como el delito de asociación ilícita (art. 369 del Código Penal-art. 370 del COIP), que señala que toda

⁵²⁹ Diario Oficial de las Comunidades Europeas, No. L351/1 de 29 de diciembre de 1998, citado en Alfonso Zambrano Pasquel, *Delincuencia Organizada Transaccional, Doctrina Penal Constitucional y Práctica Penal*, Guayaquil, 2011, Edilexs, p. 65.

⁵³⁰ García Dematteis, “La asociación ilícita en materia tributaria”, en Altamirano y Rubinska coord., *Derecho penal tributario*, t. II, 746.

asociación formada con el fin de atentar contra la propiedad, en este caso del fisco, es un delito que existe por el solo hecho de la organización de partida.

Es decir, los coautores del delito de asociación ilícita fiscal, deberán ser sancionados por formar parte de esta organización y, a su vez, la pena aplicada se concursará realmente con aquellas que les pudieren corresponder por participar en la evasión, en grado de cómplices o partícipe secundarios, colaborando con el obligado tributario —autor del delito— que podrá ser integrante o no de aquella asociación.⁵³¹

5.6. La sanción del delito de lavado de activos y el delito tributario

En la detección y determinación de las obligaciones tributarias había una superposición de normas en Ecuador —antinomias—; puesto que, cuando la Administración tributaria detectaba en los casos, la asociación ilícita para delinquir o la coparticipación de varias personas, se encontraba en varios tipos de delitos penales. Y es que la historia de los delitos complejos, por la modernidad y la facilidad de acceso a información y a comunicaciones, es común en nuestra realidad latinoamericana. No es lejano pensar que la Administración tributaria del Ecuador, encontrándose en una auditoría fiscal a una compañía comercializadora de textiles importados (cobijas y telas) para el año 2001⁵³² fue notificada por la fiscalía de delitos concurrentes de asesinato de los socios y accionistas de la compañía, así como de delitos vinculados al narcotráfico que se encuentran en investigación, llegaba pues la hora de decidir si la Administración tributaria ¿podía o no determinar obligaciones tributarias en rentas, activos y patrimonios ilícitos? A esa fecha, se consideraba que debían ser los jueces penales comunes quienes, en conocimiento de los tipos penales de derecho penal común, lo sancionen, quitando a la administración el peso de determinar sobre lo ilícito —decimos ilícito, pues las rentas reales y lícitas son determinadas efectivamente por la administración, pues son las obtenidas dentro del marco legal de la actividad económica aunque no necesariamente bien registradas en la contabilidad de las empresas; mientras que lo ilícito no se informa a la administración—; sin embargo de ello, es la Administración tributaria quien, en coordinación con las autoridades judiciales o administrativas en el tratamiento de los

⁵³¹ *Ibíd.*, 772.

⁵³² Caso hipotético: COMERCIALIZADORA DE TEXTILES, año 2001, ante una denuncia en la administración tributaria se abre un expediente de auditoría por el perfil de riesgo del sujeto pasivo, el proceso se ve interrumpido por las acciones e intervención de la Fiscalía ante el presunto cometimiento de delitos contra las personas titulares de la actividad comercial.

delitos de narcotráfico, debería determinar no solo la obligación tributaria en actividades ilícitas, sino también la responsabilidad penal, de haberla, tanto en el caso del tipo penal común como del tipo tributario penal.

La dificultad radica en las normas que se contraponen y que no obran de consuno, dado que para iniciar la acción tributaria penal debemos ejercer la facultad de determinar, mediante actos firmes y ejecutoriados, la obligación tributaria; para el inicio de la acción penal común, no hace mérito o no es requisito de procedibilidad, la determinación tributaria. Esto, unido a los plazos de prescripción de las acciones penales o de las penales tributarias, obliga a iniciar las acciones penales por delitos comunes.

Zambrano Pasquel, que ha hecho análisis en Ecuador de estas dos tipologías del delito: el delito tributario penal y el delito de lavado de activos, sostiene sin embargo que “no es necesario que exista una sentencia condenatoria en firme con respecto al delito de donde proviene el activo maculado y a ratos la doctrina utilizada expresiones como indicios vehementes u operaciones inusuales o injustificadas, en el caso de drogas ilegales se ha dado el precedente de la condena previa por tráfico ilegal o se han tratado en el mismo proceso el tráfico de drogas y el lavado de activos que provienen de dicha conducta delictiva”,⁵³³ en todo caso, también en el tema tributario, para el contrabando, por ejemplo, quien usando los recursos maculados realiza transacciones comerciales internacionales, sea de importación o exportación de bienes, queda la duda sobre cómo aplicar el tratamiento de la acción penal, tanto en el tipo penal del lavado de activos que concurre con el tipo penal de contrabando, o incluso con el delito tributario de los tributos internos nacionales. Es ahí donde surge la inquietud sobre cómo juzgar cada tipo de delito penal, sin que medie la prescripción de la acción penal en uno de los dos tipos de delitos penales a perseguir.

Para solucionar este enigma jurídico, podemos recurrir a algunos autores. En Argentina, por ejemplo, hubo soluciones drásticas en la doctrina, como la de Sancinetti que, en concordancia con Marteau, dan fe de que el dinero obtenido o ganado con una actividad ilícita no debe ser reputado como delito de lavado de activos, sino aquella parte que, correspondiéndole tributar, no la ha pagado al Estado sino que la ha invertido en bienes con apariencia de tener un origen lícito, cuando en verdad es dinero evadido.⁵³⁴ En cambio que, para Zambrano Pasquel, parecería más lógico que el responsable del delito

⁵³³ Zambrano Pasquel, *Lavado de activos*, 228.

⁵³⁴ *Ibíd.*, 230.

precedente —la evasión tributaria— puede llegar a cometer posteriormente el delito de lavado de activos que aquí es más palmario o evidente, pues se trata del mismo defraudador de tributos o contrabandista que va a blanquear el dinero mal habido, e igualmente hay la posibilidad de procesar al tercero que no participó en la defraudación tributaria o en el ilícito aduanero o contrabando, pero que es protagonista del lavado de activos.⁵³⁵

No aprobamos totalmente esta postura, pues si bien el delito tributario puede preceder al delito de lavado de activos, ¿cómo se podría determinar la evasión si no se determina primero la existencia del lavado de activos o la ilicitud de los ingresos obtenidos? De todas maneras, sostenemos que sí es necesario juzgar los delitos tributarios independientemente de los hechos que se persigan por el tipo penal de lavado de activos. Tampoco compartimos la posición radical de Sancinetti, sin decir que es una alternativa, de elaborado sustento.

Recordemos que “La responsabilidad jurídico penal siempre tiene como fundamento el quebrantamiento de un rol”.⁵³⁶ Aunque hay excepciones podríamos decir también.⁵³⁷ Desde esa perspectiva, siempre, como consecuencia de una violación a una norma tributaria será consecuente una sanción, salvo los casos de eximencia o inimputabilidad.

5.7. La sanción del delito tributario y el concurso con el delito de falsedad

Ha sido un denominador común en la Administración tributaria, encontrar casos de defraudación tributaria en donde el móvil y herramienta esencial para configurar este tipo de infracción fue la adulteración de documentos o falsificación de documentos contables o legales, sean públicos o privados; decimos esto porque, las varias denuncias que ha presentado la Administración tributaria en Ecuador han sido por este tipo de delitos de derecho penal común. (Ver casos penales por USO DOLOSO DE DOCUMENTO PÚBLICO, citados en Anexo 8).

⁵³⁵ *Ibíd.*, 234.

⁵³⁶ Jakobs, “La imputación objetiva en derecho penal”, 19-20.

⁵³⁷ Zambrano Pasquel, “Lavado de activos”, 256. Zambrano Pasquel señala que: Nuestro razonamiento se perfila en el sentido de sostener que ni el abogado ni el médico se habrían apartado de sus roles propios como abogado y como médico, en la sociedad de riesgo en que vivimos, que su conducta es socialmente adecuada en la concepción de Hans Welzel, y que siendo en verdad conductas neutras por ser socialmente adecuadas, debe funcionar u operar a favor de ellos la prohibición de regreso de Gunter, Jakobs, no siendo en consecuencia merecedoras de reproche desde la óptica penal (p. 153)

El concurso de infracciones, como en la casuística ecuatoriana, en Argentina ha tenido la misma incidencia y preocupación en la dogmática jurídica; y es que la pluralidad de delitos ha sido una causa común en la persecución de la evasión tributaria; que se ve acoplada, además de la violación a la norma tributaria, la ejecución de otras acciones punibles conexas, así:

La pluralidad delictiva puede dar lugar a las siguientes situaciones: a) Un mismo hecho configura más de una figura delictiva (concurso ideal del art. 54, Cód. Penal) b) Se cometen varios hechos independientes que configuran varias figuras delictivas (concurso real del art. 55 del Cód. Penal) y c) Se someten varios hechos no independientes entre sí que caen bajo la incriminación de una sola figura penal (delito continuado). En el concurso ideal y en el delito continuado hay una situación de unidad de hecho en el primero y de interdependencia de hechos en el segundo; que conducen a la unidad de imputación delictiva. El concurso real es un caso de pluralidad de hechos, que al no ser dependientes entre sí, implican pluralidad de imputación delictiva.⁵³⁸

Diremos que en el caso del Ecuador hasta antes de la Reforma del año 2007, su tratamiento legal era de dos tipos de delitos, juzgados por dos normas distintas, el de falsedad documental y el de defraudación tributaria; juzgados por la legislación penal común y la legislación tributaria penal. A propósito de la Reforma de 2007, se convierte la “falsificación y alteración de permisos, guías, facturas; así como la de hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención” en tipos de delitos de la defraudación tributaria, pasando por esto a ser juzgados por la norma tributaria penal expresa, esto es, el COT y ya no el Código Penal; de esto haremos algunos comentarios luego. Ahora bien, en la actualidad, el recientemente expedido COIP le dio igual sentido a esta lógica de sanción.

A diferencia de como habíamos expuesto; antes de la reforma, la discusión se centraba en cómo operar con este concurso de delitos, para analizar si se aplicaba o no la relación concursal entre delito fiscal y penal, para resolver, o no, por el principio de concusión, de manera tal que el delito penal común sea consumido por el delito fiscal. O la otrora preocupación era la posibilidad de respetar el principio de *non bis idem* y no sancionar un hecho dos veces. El concurso entre delito fiscal y delito de falsedad en Argentina han tenido sanción en los casos concretos:

Sería el caso de quien falsifica documentos o los simula con la finalidad de cometer un ilícito fiscal. La cuestión es discutible a nivel doctrinal, máxime ante las discrepancias suscitadas en la jurisprudencia sobre la interpretación de la simulación documental del núm. 2 del art. 390.1 del CP, con respecto al art. 392 de dicho texto legal, y el ámbito específico de la falsedad ideológica, conducta atípica si es cometida por

⁵³⁸ Villegas, *Derecho tributario penal*, 483.

particulares, lo que dio lugar a pronunciamientos distintos por el Tribunal Supremo en sus conocidas sentencias de FILESA (STS de 28 de octubre de 1997), y el caso Argentina Trust (STS de 26 de febrero de 1998).⁵³⁹

Como hemos explicado, no existen las preocupaciones del pasado porque se ha incluido, dentro del delito fiscal, el delito de falsedad documental de documentos contables usados para fines tributarios. Lo que queda analizar es la conveniencia o no de esta concusión en la práctica.

6. Las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes en el delito tributario

La posibilidad de agravación, atenuación o eximencia puede afectar a todas las formas de responsabilidad. Las causas de atenuación, por ejemplo, son análogas a las del delito de omisión, por consiguiente, también en relaciones jurídicas especiales, necesarias para la organización, ha de atenuarse, en contra del tenor literal, en los casos en que la institución ya no está intacta materialmente y por este defecto deben responder los gestores de la institución.⁵⁴⁰ Lo mismo se aplica para el caso de agravantes o eximentes.

En la aplicación y juzgamiento de las infracciones penales existen tres tipos de circunstancias que moldean la pena, en cuanto eximen, agravan o atenúan. Esbozaremos en primer lugar, las circunstancias que agravan la sanción en el caso de juzgamiento y aplicación de la pena tributaria, trayendo a colación aquellas del derecho penal común que se aplican a la infracción que esta tesis analiza.

6.1. Circunstancias agravantes

Jakobs manifiesta que los especiales elementos personales agravatorios (como la ejecución de propia mano) tienen el mismo efecto que los elementos personalísimos.⁵⁴¹ De ahí que la responsabilidad penal agravada tiene connotaciones en el momento de la condena, pues aumenta por lo general la sanción, o al menos a eso se dirige.

Realizando un análisis histórico estableceremos, en primer lugar, las circunstancias agravantes del anterior Código Penal, para luego situarnos en la aplicación de la nueva normativa del COIP.

⁵³⁹ Seoane, “El delito de defraudación tributaria”, 104.

⁵⁴⁰ Jakobs, *Derecho penal*, 696-7.

⁵⁴¹ *Ibíd.*, 834.

En primer lugar veremos cómo en el Código Penal (art. 30) se señalaban como circunstancias agravantes, aplicables al delito tributario, cuando no son constitutivas o modificatorias de la infracción, todas las que aumentan la malicia del acto, o la alarma que la infracción produce en la sociedad, o establecen la peligrosidad de sus autores, como en los casos siguientes: a) la ejecución de la infracción con alevosía, traición, insidias o sobre seguro; o por precio, recompensa o promesa; u otros medios que pongan en peligro a otras personas a más de la ofendida; o empleando la astucia, el disfraz, el fraude; b) con ensañamiento o crueldad, o imposibilitando al ofendido para defenderse, ya sea que para esto se le prive del uso de la razón, ya se empleen auxiliares en la comisión del delito; c) haberse cometido el delito como medio de cometer otro; d) perpetrar el acto prevaliéndose el autor de su condición de autoridad, o entrando deliberadamente en la casa de la víctima, o después de haber recibido algún beneficio de esta; e) aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción; f) llevarlo a cabo con auxilio de gente armada, o de personas que aseguren la impunidad; o tomando falsamente el título, las insignias o el nombre de la autoridad; o mediante orden falsa de esta; o con desprecio u ofensa de los depositarios del poder público; o en el lugar mismo en que se hallen ejerciendo sus funciones; o donde se celebre una ceremonia religiosa de cualquier culto permitido o tolerado; y, g) estar el autor perseguido o prófugo por un delito anterior; haber aumentado o procurado aumentar las consecuencias dañosas de la infracción; y, en los delitos contra la propiedad, causar un daño de relevante gravedad, en consideración a las condiciones del ofendido.

De igual forma, iremos describiendo las actuaciones del reo que, en materia tributaria penal se previeron taxativamente como conductas que agravan, atenúan o eximen la sanción tributaria penal. Añadiremos estas a las que se han traído a colación en el acápite anterior. Para empezar revisaremos aquellas que agravan la aplicación de la sanción penal, llamadas circunstancias agravantes.

Entre las circunstancias agravantes que recogía taxativamente el derecho tributario penal en el COT, encontrábamos las siguientes: a) cometer la infracción en contubernio con funcionarios de la administración tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que esta posea (art. 343 COT); y, b) 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 (art. 103.11 COT).

Son virtualmente aplicables estos dos casos en el juzgamiento de las infracciones tributarias, la actuación de funcionarios públicos como la reincidencia, agravan definitivamente la pena aplicable (art. 318 COT).

Para el año 2014, el COIP, sobre las circunstancias agravantes, enumera las siguientes, que diremos aplican al delito tributario penal: a) ejecutar la infracción con alevosía o fraude; b) cometer la infracción por promesa, precio o recompensa; c) cometer la infracción como medio para la comisión de otra; d) aprovecharse de conmoción popular, calamidad pública o fenómeno de la naturaleza para ejecutar la infracción; e) cometer la infracción con participación de dos o más personas; f) aumentar o procurar aumentar las consecuencias dañosas de la infracción para la víctima o cualquier otra persona; g) cometer la infracción con violencia o usando cualquier sustancia que altere el conocimiento o la voluntad de la víctima; h) utilizar indebidamente insignias, uniformes, denominaciones o distintivos militares, policiales o religiosos como medio para facilitar la comisión de la infracción; i) afectar a varias víctimas por causa de la infracción; j) ejecutar la infracción con auxilio de gente armada; k) utilizar credenciales falsas, uniformes o distintivos de instituciones o empresas públicas, con la finalidad de pretender pasar por funcionarias, funcionarios, trabajadoras, trabajadores, servidoras o servidores públicos, como medio para facilitar la comisión de la infracción; l) cometer la infracción total o parcialmente desde un centro de privación de libertad por una persona internada en el mismo; m) encontrarse la o el autor perseguido o prófugo por un delito con sentencia condenatoria en firme; n) aprovechar su condición de servidora o servidor público para el cometimiento de un delito. (art. 47)

Tratándose de delitos económicos es común que en los delitos penales tributarios, sea la recompensa o la obtención de valores económicos los que motiven la realización de infracciones establecidas por ley. La existencia de estas circunstancias que se prueben en la etapa de juzgamiento del delito agravarán la pena.

Las circunstancias detalladas influyen en una conducta punible que agrava las circunstancias de la pena, las empeoran con relación a la situación del reo planteada en la norma, pues la pena será la máxima establecida en la norma legal, o será una pena agravada, según las circunstancias que actúen en el momento de aplicar la pena.

6.2. Circunstancias atenuantes

No se trata aquí de la *actio libera in causa*, sino de la posibilidad de explicar el estado psíquico, como condición del conflicto, al margen de autor.⁵⁴² Ahora, es necesario abordar el tema también de las circunstancias atenuantes, que son contrarias a las que hemos descrito supra, pues su intervención en la conducta punible del reo, atenúa o disminuye la sanción establecida en la norma legal.

El propio argumento de que se debe poder compensar una sensibilidad frente a la pena, en su caso reducida, como menciona Welzel, no sirve de ayuda cuando la sensibilidad frente a la pena tendría que conocerse previamente algo seguro; dado que, por lo demás no hay ningún marco penal propio para las personas poco sensibles a la pena.⁵⁴³ En estos casos eventuales, la sensibilidad o comportamiento del delincuente puede aminorar la carga de la pena, atenuando su responsabilidad frente a su acción u omisión delincencial.

En general como circunstancias atenuantes, aplicables al delito tributario, se encuentran todas las que, refiriéndose a las causas impulsivas de la infracción, al estado y capacidad física e intelectual del delincuente, a su conducta con respecto al acto y sus consecuencias, disminuyen la gravedad de la infracción, o la alarma ocasionada en la sociedad, o dan a conocer la poca o ninguna peligrosidad del autor, como en los casos siguientes: a) culpable mayor de sesenta años de edad; b) si el delincuente procura reparar el mal que causó, o impedir las consecuencias perniciosas del acontecimiento, con espontaneidad y celo; c) delinquir por temor o bajo violencia superables; d) presentarse voluntariamente a la justicia, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento; e) ejemplar conducta observada por el culpado con posterioridad a la infracción; f) conducta anterior del delincuente que revele claramente no tratarse de un individuo peligroso; g) *rusticidad* del delincuente, de tal naturaleza que revele claramente que cometió el acto punible por ignorancia; h) si se obra impulsado por motivos de particular valor moral o social.⁵⁴⁴ Además podemos añadir como circunstancias atenuantes, las siguientes: reconocer la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y, presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva,

⁵⁴² *Ibíd.*, 650.

⁵⁴³ *Ibíd.*

⁵⁴⁴ Ecuador, *Código Penal Ecuatoriano [1971]*, *Ibíd.*, art. 29 y 31.

pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma.⁵⁴⁵

Aun cuando todas estas circunstancias pueden aplicarse en el caso del delito tributario penal, parecería inútil analizar la posibilidad de ciertas circunstancias, como era el caso de la rusticidad del delincuente en un delito tributario penal de alta cuantía económica, pues si bien el sujeto pasivo de la obligación tributaria podía ejercer una actividad de rusticidad, entendida como aquella que prima la mano de obra sobre la intelectual —no puede entenderse de otra manera esa calificación, tan en desuso y abierta a la interpretación de los juzgadores—, podía actuar con la asesoría e intervención de especialistas en la materia tributaria, como es el caso de contadores públicos autorizados o abogados especialistas en la materia, en algunos casos.

Por ello, es recomendable calificar un mínimo de materialidad para juzgar la infracción tributaria penal, pues la calificación de rusticidad, o no, del delincuente, a más de representar subjetividad en el momento de calificar, pone en riesgo la aplicación del principio de igualdad, que debe operar en materia tributaria penal, como hemos recalcado.

En Ecuador, a partir de la vigencia del COIP, estas circunstancias se circunscriben a las siguientes: cometer infracciones penales contra la propiedad sin violencia, bajo la influencia de circunstancias económicas apremiantes; actuar la persona infractora por temor intenso o bajo violencia; intentar, en forma voluntaria anular o disminuir las consecuencias de la infracción; reparar de forma voluntaria el daño o indemnizar integralmente a la víctima; presentarse en forma voluntaria a las autoridades de justicia, pudiendo haber eludido su acción por fuga u ocultamiento; y, colaborar eficazmente con las autoridades en la investigación de la infracción.⁵⁴⁶

Como vemos, la normativa es muy clara en materia de atenuantes, aplicables al delito tributario penal.

6.3. Circunstancias eximentes

A las causas de impunidad, según hemos dicho, se les ha denominado por la teoría también como excusas absolutorias o eximentes, que significa un caso en que el Estado prácticamente renuncia a ejercer el derecho punitivo por causas políticas, esto es, para cumplir objetivos primordiales de la sociedad, como el orden familiar, la seguridad

⁵⁴⁵ Ecuador, *Código Tributario [1975]*, *Ibíd.*, art. 319.

⁵⁴⁶ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal (2014)*, *Ibíd.*, art. 45.

nacional, etc., pero solo respecto de la pena, aun cuando la obligación civil de reparación del daño subsista.⁵⁴⁷

Como causales eximentes de la pena, encontramos la conducta punible del reo, cuando exista estado de necesidad, actuación de la administración, disposición superior o legítima defensa.⁵⁴⁸ Además podemos señalar como circunstancias eximentes: la actividad de la administración, cuando la trasgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa; la disposición superior, cuando 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 cometerlo por una fuerza que no pudo resistir; la legítima defensa, pues no comete infracción de ninguna clase el que obra en defensa necesaria de su persona, con tal que concurren las siguientes circunstancias: actual agresión ilegítima; necesidad racional del medio empleado para repeler dicha agresión, y falta de provocación suficiente de parte del que se defiende; y, el estado de necesidad, pues no se impone pena al que, en la necesidad de evitar un mal, ejecuta un acto que produzca daño en la propiedad ajena, siempre que sea real el mal que se haya querido evitar, que sea mayor que el causado para prevenirlo, y que no haya habido otro medio practicable y menos perjudicial para impedirlo.⁵⁴⁹

En todo caso, con la aplicación del COIP, las circunstancias eximentes como elementos de antijuridicidad, se delimitan en el estado de necesidad y la legítima defensa estrictamente.⁵⁵⁰

En los casos descritos, la pena puede no ser aplicable, pues una circunstancia eximente deslinda de responsabilidad al reo, y puede llegar a eximir de la aplicación de la pena al reo.

⁵⁴⁷ Vergara, *Derecho penal*, 368.

⁵⁴⁸ Ecuador, *Código Penal [1971]*, *Ibíd.*, art. 21 a 28.

⁵⁴⁹ Ecuador, *Código Tributario [1975]*, *Ibíd.*, art. 320.

⁵⁵⁰ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal [2014]*, *Ibíd.*, art. 30.

Capítulo tercero

Los procedimientos para la aplicación de las sanciones del delito tributario en el ordenamiento jurídico ecuatoriano y en la jurisprudencia ecuatoriana

“El principio genérico fundamental del favor *rei* sobre el cual se asientan las modernas concepciones procesales penales encuentra sus manifestaciones concretas en el principio de presunción de inocencia y el principio *in dubio pro reo*, ambos con jerarquía constitucional y esencialmente ligados”.⁵⁵¹

—Carlos María Folco

“Hay que distinguir con profundidad la potestad sancionadora en el Derecho Penal, de la facultad sancionadora que tiene la Administración Pública en el Derecho Administrativo”.⁵⁵²

—José Vicente Troya Jaramillo

1. El derecho adjetivo o procesal tributario penal ecuatoriano

Es menester iniciar este estudio, indicando los elementos que caracterizan el sistema procesal penal como hoy se plantea, desde el cambio del sistema inquisitorio al sistema acusatorio, por las claras influencias de la post guerra de los años 1950, que busca la imparcialidad del juez penal en el proceso, pues es el fiscal el que realiza la investigación del delito.⁵⁵³ Así como la caracterización de “ordinario” que toma cada vez

⁵⁵¹ Folco, *Ilícitos fiscales*, 38.

⁵⁵² José Vicente Troya Jaramillo, Colaboración a esta investigación jurídica, sesión realizada el 17 de octubre de 2011.

⁵⁵³ Jorge Zavala Egas, *Código Orgánico Integral Penal* (Perú: Murillo Editores, 2014), 381-2: Manifiesta que uno de los aspectos fundamentales de los países europeos, después de la Segunda Guerra Mundial, que fue enfrentado ha sido el relativo a la reorganización de la administración de justicia (Alemania, Italia, Francia, Portugal, España) y la consecuente instauración de un sistema de autogobierno de la rama judicial. El cambio de la justicia penal hacia el sistema acusatorio fue la respuesta de la construcción de un Estado social y democrático de Derecho superador del fascista modelo del Código de Rocco inspirado en el Duce Mussolini, buscando la reproducción de las características del nuevo Estado en la reinauguración de la administración de justicia. Los nuevos Estados luego de erigir el Estado social y

el proceso tributario penal, al incluirse en el mismo cuerpo legal de los delitos ordinarios a los delitos de índole tributaria.

Con lo dicho y luego de realizar el análisis del delito tributario en el capítulo anterior, es menester profundizar, en este orden, en el procedimiento tributario penal, para lo que debe revisarse lo que en doctrina se llama el derecho penal adjetivo. Tomando en cuenta que se va abordar el tema procesal cuando le compete sancionar a los órganos judiciales por delito tributario, más no el procedimiento en sede administrativa, esto es cuando le corresponde sancionar a la administración por faltas reglamentarias y contravenciones. Ambos de singular relación por ser temas sancionatorios pero que marcan diferencias entre sí.

Ahora bien, el Derecho Procesal Penal es una rama del derecho que se ocupa del estudio de las normas que inciden en la formación de un proceso; “en donde los principios de política procesal de una nación no son otra cosa que segmentos de su política estatal en general, y en donde la estructura del proceso penal de una nación no es sino el termómetro de los elementos corporativos o autoritarios de su Constitución, para que partiendo de ello la ciencia procesal desarrolle un sinnúmero de principios opuestos constitutivos del proceso”.⁵⁵⁴ El Derecho Tributario Procesal, por ende, está constituido por el conjunto de disposiciones que regulan la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación del derecho tributario; su estudio abarca la organización, composición, competencia y funcionamiento interno de los órganos que ejercen tal actividad, así como el régimen jurídico y actuación de los sujetos procesales.⁵⁵⁵ Estas definiciones aplicadas al Derecho Adjetivo Tributario Penal, diremos que son el conjunto de normas que regulan la actividad jurisdiccional en la aplicación y sanción de los delitos tributarios a través del proceso. En una frase, el Derecho Adjetivo Tributario Penal es la herramienta de aplicación del derecho tributario sustantivo.

democrático de Derecho tuvieron que transformar el sistema de administración de justicia inquisitorio en acusatorio porque solo sobre la base de este último modelo es posible hacer efectiva la tutela y ejercicio de los derechos fundamentales establecidos en la Constitución, modelo en el cual el imperativo es la justicia como imparcialidad. Es el Código Vassalli de 1989, el que influyó determinadamente en las reformas procesales de la justicia penal europea y latinoamericana, el que diseñó la eliminación del juez de instrucción, la investigación en la etapa de instrucción, la oralidad y contradicción como sistema preferente, la concentración en audiencias, etc. No hay empero que olvidar que ese Código instaurado en Italia en 1989, se basó en el modelo de justicia que en el mundo anglosajón inspiró John Rawls.

⁵⁵⁴ James Goldschmidt, *Derecho, Derecho penal y proceso*, t. I (Madrid: Marcial Pons, 2010), 778-9.

⁵⁵⁵ Catalina García Vizcaíno, *El procedimiento ante el tribunal fiscal de la nación y sus instancias superiores* (Buenos Aires: Depalma, 1986), 1.

En Ecuador, el proceso ha variado en el tiempo respecto a la competencia de los jueces, sean estos tributarios o penales; así como en cuanto a la aplicación del proceso judicial, sea el establecido en la norma especial tributaria procesal penal o en la norma general procesal penal, pues en un primer momento conocían los jueces especiales en materia tributaria y aduanera los delitos tributarios,⁵⁵⁶ conforme lo señalado por el Código Tributario vigente hasta el 2007.⁵⁵⁷ Con las reformas realizadas en el año 2007, el panorama cambió sustancialmente, como habíamos señalado, pues del sistema que preveía la aplicación obligatoria del Código de Procedimiento Penal, se pasó a la aplicación obligatoria del COT⁵⁵⁸ y supletorio del Código de Procedimiento Penal.

Se concluía de este análisis la supremacía en materia adjetiva o procesal tributaria penal del COT y la supletoriedad del Código de Procedimiento Penal, hasta antes de la vigencia del SRI al menos.⁵⁵⁹

Ahora bien, en la actualidad, sin duda alguna, el proceso penal es uniforme en materia punitiva, siguiéndose los mismos sistemas, sea el derecho penal general o el derecho tributario penal, pues constan establecidos en una sola norma, como es el SRI, al menos desde su vigencia pleno, esto es el 14 de agosto de 2014.

⁵⁵⁶ Ecuador, Corte Suprema de Justicia del Ecuador, “Sentencia”, Resolución s/n, 19 de septiembre de 2001: Dicha resolución determinó que para el juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros a partir del 13 de julio de 2001, eran aplicables las normas del Código de Procedimiento Penal publicado en el Registro Oficial 360 del 13 de Enero de 2000, vigente hasta antes del COIP. Para el efecto, la administración tributaria debía denunciar ante el Ministerio Público la infracción tributaria o aduanera, debiendo el juez fiscal (especial en materia tributaria y aduanera penal) conocer y realizar los actos que en el Código de Procedimiento Penal corresponden a los jueces de lo penal, incluyendo la etapa intermedia; los tribunales distritales de lo fiscal, el juicio; las cortes superiores de la sede del juez fiscal respectivo, las apelaciones y los recursos de nulidad; y las Salas de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, previo sorteo, los recursos de casación de revisión en contra de las sentencias que expidan los tribunales distritales de lo fiscal.

⁵⁵⁷ Ecuador, *Código Tributario [1975]*, art. 395.- Jueces de Derecho.- Para el juzgamiento de los delitos aduaneros y tributarios, el Juez Fiscal sustanciará la fase sumarial y los Tribunales Distritales de lo Fiscal la fase plenaria. *Para el juzgamiento de estos delitos se observarán las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en el Código Tributario o de las leyes tributarias especiales, en su caso (énfasis añadido).*

⁵⁵⁸ Ecuador, *Ley s/n*, Registro Oficial 242-3, Suplemento, 29 de diciembre de 2007, art. 354: Jurisdicción penal tributaria.- La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. *El procedimiento se sujetará a las normas de este Código (refiriéndose al Código Tributario) y solo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal (énfasis añadido).*

⁵⁵⁹ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, RO 180, Suplemento, 10 de febrero 2014, art. 1: Este Código tiene como finalidad normar el poder punitivo del Estado, tipificar las infracciones penales, *establecer el procedimiento para el juzgamiento de las personas con estricta observancia del debido proceso*, promover la rehabilitación social de las personas sentenciadas y la reparación integral de las víctimas (énfasis añadido).

1.1. El proceso tributario penal y el sistema acusatorio

El sistema procesal en materia de infracciones tributarias no deja de ser un tema en discusión, a lo que se suma el propio cuestionamiento sobre la imposición de sanciones tanto administrativas como judiciales. Y es que, la sancionabilidad de la conducta fraudulenta es una de las cuestiones más debatidas actualmente,⁵⁶⁰ por un lado porque se discute en otras legislaciones la jurisdicción o no de la participación de la administración tributaria en la investigación del delito tributario y por otro lado, el alcance de la admisibilidad de las pruebas generadas en el ámbito administrativo que puede derivar al campo judicial.

Carrasquer Clari reflexiona en este sentido sobre la necesidad de matizar, que es voluntad del legislador, que la exclusión de las sanciones lo sea a los solos efectos del fraude, es decir, únicamente respecto a la liquidación tributaria que estrictamente se deriva del acuerdo fraudulento, sin dejar de lado en todo caso, la posible sanción de conductas paralelas que, siendo constitutivas de infracciones tipificadas legalmente, puedan detectarse en la tramitación del expediente especial al margen del fraude de ley.⁵⁶¹ En muchos sentidos, estas reflexiones sobre la participación de la administración tributaria en la fase de investigación administrativa sobre el delito tributario o el fraude de ley, han llevado a pensar en qué dimensión pesa cada uno de estos aportes para el juicio tributario penal. Frente a los problemas dados, verbigracia, en España se planteó, el establecimiento del instrumento predispuesto a la corrección de la elusión fiscal en el marco de la seguridad jurídica: la introducción de un mecanismo de interpretación preventiva, a petición del contribuyente, que permita someter los supuestos de dudosa calificación jurídica, al parecer de la administración tributaria; mecanismo que ha tenido resultados positivos en Francia, Holanda y Estados Unidos.⁵⁶² En este orden de ideas, en

⁵⁶⁰ María Luisa Carrasquer Clari, *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario* (Valencia: Tirant Le blanch, 2002), 365.

⁵⁶¹ *Ibíd.*, 366.

⁵⁶² *Ibíd.*, 366-7. Carrasquer señala que la previsión de una medida de este tipo no solo no parece especialmente problemática sino que en cierto modo podría considerarse vigente por referencia al régimen de las consultas tributarias [...] especialmente tras su inclusión en un nuevo contexto; el de información y asistencia de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias que sanciona la Ley 1/1998 de 26 de febrero. [...] Contra esta propuesta se ha objetado que la previsión de un sistema de consulta preventiva como medida de garantía en la aplicación del art. 24 de la L.G.T. podría provocar un coste y un esfuerzo adicional al Estado, que se vería compelido a contestar un excesivo número de consultas de imposible estudio y resolución en un plazo necesariamente breve. Así se advierte que lo que pretendía ser un instrumento de seguridad jurídica puede convertirse en garantía de la total inmunidad del contribuyente en la regulación de sus intereses frente a la Hacienda Pública, defraudando el espíritu del citado art. 24 (Flores Arnedo, *Negocios Anómalos jurídico-tributarios*, Crónica Tributaria No. 78, 1996, p. 48).

el Acuerdo Marco de Cooperación entre la Unión Europea y Ecuador en el año 2001 se contemplan estos planes; y, en el caso ecuatoriano, se acordó por parte del Ecuador, Colombia y Perú, de 14 de junio de 2007, los objetivos de un Acuerdo en el nivel social, comercial y de desarrollo. En dicho acuerdo se promueve incluso, como prácticas para mejorar la valoración aduanera, las resoluciones anticipadas para establecer los mecanismos de clasificación arancelaria, valor de la mercancía y origen, temas que surgen de las operaciones de comercio exterior de importación, pero que inciden directamente en el gravamen a estas operaciones y en la determinación tributaria⁵⁶³; para evitar el fraude fiscal.

Con todo lo expuesto, se evidencia el énfasis que en la actualidad toma la seguridad jurídica en la persecución de los delitos, pues se evidencia de la necesidad de que previamente en cada caso particular, es prioritario contar con el criterio de la administración, en cuanto a la aplicación de la normativa tributaria, cuya violación derive en acciones de tipo penal. Con ello se asegura la vigencia plena de los derechos individuales de los presuntos imputados.

Otro tema de singular importancia en este estudio, es la íntima vinculación existente entre las funciones de las distintas esferas del poder estatal con autoridad en la materia. La actividad de la Administración, con competencia primaria en el procedimiento tributario y las sucesivas instancias revisoras se complementan con las funciones instructoras y de juzgamiento del Ministerio Público Fiscal y del Poder Judicial.⁵⁶⁴

De ahí deriva el interés en conducir este estudio sobre el sistema acusatorio que prevalece en los sistemas latinoamericanos, en donde el modelo acusatorio formal se

⁵⁶³ Página web <https://eeas.europa.eu/delegations/ecuador_es>. Consulta: sábado, 23 de septiembre de 2017: Las relaciones entre la UE y Ecuador se han intensificado en los últimos años, de acuerdo con los numerosos cambios políticos e institucionales que han tenido lugar en el país. El marco jurídico y técnico para la cooperación quedó claramente enmarcado en el Acuerdo Marco de Cooperación en 2001, seguido de contactos regulares con las autoridades nacionales para establecer prioridades de cooperación, principalmente en los ámbitos del desarrollo social con énfasis en la educación y en el fortalecimiento del desarrollo económico a través del sector productivo. Estas relaciones se complementan con las relaciones políticas a nivel subregional (es decir, la Comunidad Andina - CAN) y regional (Comunidad de Estados Latinoamericanos y del Caribe-CELAC, Unión de Naciones Sudamericanas-UNASUR) centradas en la lucha contra las drogas ilícitas, la cohesión social, integración regional, economía y desarrollo. En lo que respecta a la integración andina, la UE sigue de cerca la evolución del proceso de reingeniería de la CAN y, según los avances, puede prever futuras iniciativas de cooperación en el ámbito de la economía y el comercio.

⁵⁶⁴ Juan Pablo Fidenberg, *Procedimiento Penal Tributario: Integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal con la reforma al Régimen penal tributario. Ley 24.769 modificada por la Ley 26735* (Buenos Aires: Ad Hoc, 2012), 27.

caracteriza por la instauración de una fase preparatoria totalmente escrita que es secreta hasta la medida de enjuiciamiento concreto, de formulación de cargos e imputación, fase que la dirige el fiscal y que la inicia por noticia o la denuncia. En esta fase puede practicar declaraciones, ordenar reconocimientos y peritajes, para luego, si considera que tiene los elementos de juicio necesarios, proceder a la formulación de cargos, caso contrario, desestima la denuncia.⁵⁶⁵ Es que el sistema penal del Estado moderno pretende la participación del Estado en el control del delito y la imposición de la pena. La explicitación de semejante control no hubiera sido eficaz si asimismo, las políticas del Estado moderno europeo no hubieran contado con el apoyo de la intervención punitiva.⁵⁶⁶

El haber transitado del sistema inquisitorio, en donde las partes tenían exclusiva participación en el inicio del proceso penal, al sistema acusatorio, marca una trascendental diferencia, pues en este último, el rol de la investigación fiscal se centra fundamentalmente en el conocimiento previo de las causas y en la dirección y promoción de la investigación preprocesal y procesal. Así en materia de conocimiento previo de las causas, el fiscal tiene la facultad de anticiparse o conocer antes que otras autoridades las causas penales (al menos en los delitos de acción pública) y en cuanto a la dirección de la investigación, el fiscal cumple el rol de investigador en calidad de director del mismo, facultad que tenía antes el juez en el sistema inquisitorio.⁵⁶⁷

El proceso tributario penal en materia de delitos tributarios adopta la oralidad y el sistema acusatorio del proceso penal ordinario, en miras de aplicar los principios de inmediación y celeridad que se propugnan, para así establecer las dos premisas del sistema acusatorio: la separación de funciones del fiscal y del juez, así como el inicio del proceso por actividad de un actor distinto al juez, como es el fiscal.⁵⁶⁸

3.4.El proceso y su aplicación en el sistema judicial

Las normas jurídicas para Goldschmidt tienen una doble naturaleza: por un lado, representan imperativos a los ciudadanos y, por otro, son medidas para el juicio de un

⁵⁶⁵ Zavala Egas, *Código Orgánico Integral Penal*, 382.

⁵⁶⁶ Roberto Bergalli, ¿De cuál derecho y de qué control social se habla?, en *Derecho penal contemporáneo*, comp. Miguel Rujana Quintero (Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2002), 152-3.

⁵⁶⁷ Vinicio Rosillo Abarca, “La acusación fiscal en la etapa del juicio penal ecuatoriano”, en *XVII Latinoamericano, IX Iberoamericano y I Nacional de Derecho Penal y Criminología* (Perú, ARA Editores, 2005), 214.

⁵⁶⁸ Zavala Egas, *Código Orgánico Integral Penal*, 383.

juez. De esta segunda consideración deviene la categoría dinámica o procesal.⁵⁶⁹ Dentro de este ejercicio, los derechos procesales⁵⁷⁰ se encuentran en relación con la resolución judicial o sentencia que es el fin de este proceso. En todo caso, al tratarse de normas procesales penales es necesario discurrir también en el análisis de las normas sustantivas que le dan origen y motivan el proceso.

En materia tributaria procesal penal, por mucho tiempo la imposición de sanciones tributarias ha sido una consecuencia casi automática del simple *incumplimiento de un deber* legal, influyendo para que la administración tributaria en pocas ocasiones analice las circunstancias subjetivas que rodearon la comisión de la conducta investigada o el daño causado;⁵⁷¹ los sistemas constitucionales y legales han transformado esa premisa, pues se considera más bien que las sanciones penales y administrativas son expresiones de poder punitivo del estado; y que en esa medida, “la imposición de sanciones tributarias se rige por los principios del derecho penal y por las garantías del debido proceso”.⁵⁷² Con ello, se ha trasladado a la teoría de la responsabilidad subjetiva y a los criterios de antijuridicidad material y culpabilidad en el derecho tributario penal, prescindiendo de la concepción de la responsabilidad objetiva en el delito tributario, que se constriñe al sistema formalista de transgresión de la norma.

Otra arista fundamental que caracteriza de especificidad al proceso tributario penal, consiste en la importancia de la *prueba documental* entendida como todo medio material donde se recojan manifestaciones de voluntad, se muestren imágenes representativas de un estado de cosas pasadas o se deja constancia de ciertos actos o hechos,⁵⁷³ además de la importancia que se da por la característica de fe pública que gozan,⁵⁷⁴ dentro del establecimiento del delito tributario, como se expondrá más adelante.

⁵⁶⁹ James Goldschmidt, *Derecho, derecho penal y proceso*, t. I (Madrid: Marcial Pons, 2010), 825.

⁵⁷⁰ *Ibíd.*, 834-5. Los derechos procesales se encuentran en una relación causal con un acto procesal, cuya finalidad es llevar un hecho a la evidencia, o, por lo menos, con la existencia de un medio de prueba. Ahora bien, como a los derechos procesales corresponde el valor decisivo, se comprende la tendencia de no contentarse con la institución de un Derecho material, sino de crear, al mismo tiempo, un medio de prueba y por consiguiente una situación favorable. (Esto al menos en una particularidad)

⁵⁷¹ Luis Felipe Noreña, “Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012”, *Revista de Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, No. 75 (noviembre de 2016) (Bogotá: ICDT, 2016), 146.

⁵⁷² Corte Constitucional de Colombia, “Sentencia No. C-690 de 1996”.

⁵⁷³ Eric Pérez Sarmiento, “La condición de los documentos en el proceso penal acusatorio”, en *Prueba documental y pericial* (Bogotá: Jurídica Bolivariana, 2002), 73.

⁵⁷⁴ Pietro Ellero, “De la prueba documental”, en *Prueba Documental y Pericial* (Bogotá: Jurídica Bolivariana, 2002), 43. Ellero además manifiesta que se tiene un documento y prescindiendo de la eficacia probatoria de su tenor, se trata de saber si es o no verdadero; tal es el objeto y el fin del examen de la prueba documental en su aspecto externo. Conviene, ante todo, saber en qué consiste la verdad del documento, por

Pero además, no podemos dejar de puntualizar que la prueba pericial si bien no es la más importante ni es la única en el proceso tributario, supone un medio probatorio de indudable trascendencia por cuanto a través del informe pericial emitido se auxilia al juez proporcionándole las informaciones y datos necesarios para la posterior valoración y calificación de los hechos.⁵⁷⁵ Estos temas caracterizan de manera particular, el proceso tributario penal, el cual deviene de los procesos de control y de gestión del ente recaudador tributario quien realiza el procedimiento administrativo, para de esta manera, considerar que el procedimiento administrativo encierra una actividad probatoria propiamente dicha, tanto de parte de la Administración como del contribuyente;⁵⁷⁶ pues, dentro de los actos de fiscalización como determinación, la Administración Tributaria ejerce sus actividades con miras de fundamentar sus actos administrativos y conseguir la prueba adecuada para justificar la razón de sus dichos, constantes en la resolución que determina una diferencia en el recaudo tributario; lo que de igual forma es seguido por el actor quien presenta las pruebas de descargo que le asisten. Es que la obtención de las pruebas en materia tributaria, “se ve asignada por el ejercicio de las facultades de inspección a partir de las cuales se producen e incorporan elementos de convicción al expediente administrativo en forma oficiosa y con carácter marcadamente inquisitivo, a los fines de comprobar la exacta cuantía de las obligaciones tributarias en análisis. De este modo, la actividad de la agencia tributaria dirige la adquisición probatoria en la etapa de inspección, convocando al contribuyente y otros sujetos a aportar los elementos de convicción en cumplimiento de sus deberes de colaboración tributaria”.⁵⁷⁷

ser esto la cardinal de semejante prueba. La verdad del documento es el carácter o la cualidad del mismo, en virtud de la cual no es obra del fraude o del engaño. [...] Ahora bien: cuando un documento es la obra de un magistrado, o de una persona cualquiera a quien la ley delega funciones oficiales y atribuye especialmente la facultad de redactar declaraciones revestidas de fe pública, en lo tocante a la competencia o esfera de su acción pública, vale la presunción de autenticidad del escrito mismo, siempre que esté con los requisitos externos legalmente prescritos, tales como las fórmulas, las firmas, los sellos. No hace falta advertir que una cosa es la presunción de autenticidad y otra la veracidad de los documentos públicos; la veracidad se presume en virtud del carácter autorizado del funcionario de quien el documento emane; la autenticidad, en cambio, se presume en virtud del cumplimiento de las formalidades propias del mismo.

⁵⁷⁵ Aurora Ribes Ribes, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria* (Madrid: Iustel, 2007), 128.

⁵⁷⁶ Juan Pablo Fridenberg, *Procedimiento penal tributario: Integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal con la reforma al Régimen penal tributario. Ley 24.769 modificada por la ley 26.735* (Buenos Aires: Ad Hoc, 2012), 170-1.

⁵⁷⁷ *Ibíd.*, Señala el autor que: Cabe argumentar que el derecho al debido proceso administrativo requiere el dictado de una resolución fundada, la que se concreta, entre otros aspectos a considerar, en que los hechos, actos y circunstancias a los que se asignen efectos jurídicos se encuentran debidamente acreditados. Tampoco puede perderse de vista que la adquisición probatoria enderezada por la administración tiene por objeto complejo, que comprende tanto el arribo a la propia convicción como el dictado de un acto jurídicamente válido con miras, asimismo, en la revisión jurisdiccional que sucederá a

Ahora bien, en el Ecuador, la aplicación del proceso sancionatorio por efectos del delito tributario es por demás escasa; ya nos referiremos posteriormente a los índices y casos concretos en que la legislación tributaria penal se ha aplicado. Pero, en general, para introducir este estudio, añadiremos que los vacíos legales y la normativa imprecisa en estos casos, incluso la contenida en la Ley 99-24 de abril de 1999, hizo ineficaz la aplicación del régimen tributario penal en Ecuador, en materia de delitos tributarios. Sin embargo, a partir de la Ley de Equidad, vigente desde el año 2007, estas anomalías o antinomias legales se eliminaron y se establecieron normas de mayor precisión, aunque no suficientes, para solventar el sistema sancionador en el ámbito de los delitos. Desde esta fecha, hasta el presente analizaremos como muestra: ocho (8) casos de delitos tributarios, muchos de los que, por no decir la generalidad, han aplicado el régimen de la suspensión condicional de la sanción, al reconocer ante el juez el cometimiento de la infracción tributaria penal para aceptar la aplicación de medidas alternativas de sanción, como la ayuda a la comunidad o el incentivo a la cultura tributaria, alternando las sanciones penales por medidas como: la impresión de trípticos que promuevan la cultura tributaria, el trabajo social en la comunidad o el apoyo a la capacitación tributaria, asistiendo a un determinado número de horas de capacitación tributaria, o apoyando la propia capacitación (ver en Anexo 8: Casos penales).

Estas medidas alternativas son de muy útil aplicación en el campo tributario, dependiendo de la materialidad e incluso de la tipología penal de que se trate; aplicada en casos de rompimiento de sellos o de incumplimiento de las obligaciones tributarias, sin existir causales de agravamiento de la sanción o de delitos conexos, consideramos válida su aplicación, no así en el caso de concurso de delitos o en donde existan situaciones agravantes.

2. El delito tributario y su peculiar configuración: la facultad determinadora, previa a la persecución del delito tributario

Para iniciar el estudio del derecho tributario procesal, es necesario antes distinguir dos campos a saber, el primero es aquel que corresponde al análisis del procedimiento

su dictado. Es decir que la Administración ejerce sus potestades con el fin, también, de convencer a un tercero imparcial acerca de la postura sentada en el acto administrativo. A la vez, el derecho a la prueba que asiste al administrado en garantía de su derecho a la defensa en sede administrativa (Ley 19.549 de Procedimientos Administrativos art. 1 y 2, Argentina) no nos permite desconocer el verdadero ejercicio de actividad probatoria dentro del procedimiento administrativo tributario, ya en sus etapas de inspección y determinación de la obligación.

administrativo y el segundo es aquel referente al estudio del proceso judicial. El primero entendido como el conjunto de actos que conforman un todo, en ejercicio de la facultad de resolver de la administración tributaria, para hacer efectivos los derechos fundamentales de los sujetos pasivos que acuden ante la administración para que conozca sus objeciones a la actuación o —los propios actos tributarios— de esta. En general, en el sistema tributario rige la autodeterminación del impuesto por parte del sujeto pasivo, quien, mediante la presentación de declaraciones juradas, expresa la configuración del hecho imponible y el quantum de la deuda. Por el contrario, en caso de no ser presentadas estas, o de ser impugnadas las presentadas, el fisco determina de oficio la materia imponible, de acuerdo con el procedimiento establecido en la ley.⁵⁷⁸ El segundo, referido al conjunto de actos que conforman un proceso judicial —atendido por jueces— que deciden el resultado de una controversia tributaria. El primero de los conceptos —que es para Villegas⁵⁷⁹ el concepto del derecho tributario formal— es al que nos referiremos en este análisis. Por tanto, es necesario introducirnos en las facultades que competen a la administración tributaria, para esbozar dos de ellas que corresponden a este estudio: la facultad determinadora y la resolutoria. Para ello analizaremos a continuación los actos de determinación y los actos de resolución de la administración tributaria.

Debemos tomar en cuenta además que, han sido el sustento formal del inicio de las acciones penales tributarias, en el caso específico de delitos referidos a la contabilidad e información contable de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, los actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración pública, un requisito previo para la presentación de la denuncia por la propia autoridad tributaria.

Estos documentos son los que atañen y dan forma a la teoría del caso del delito tributario penal, la cual consiste en la generación de un relato fáctico o de un conjunto de actividades que debe desarrollar el litigante frente al caso, que permitan decidir de la manera más eficiente y eficaz presentarlo ante el tribunal para que sea conocido en un

⁵⁷⁸ Paturllanne y Fridenberg, “Actos determinativos y recaudatorios en materia tributaria”, 255-7. Los autores además sostienen que la determinación de oficio de la administración tributaria es uno de los actos de la administración denominados determinativos. Ahora bien, cuando se conozca con la debida certeza a cuánto asciende la obligación impositiva, las distintas formas y actos correspondientes a su cancelación conforman la etapa de gestión tributaria que puede identificarse con la percepción del tributo. Entre ellos, podemos mencionar el pago, los planes de facilidades, las compensaciones, intimaciones, etcétera. La administración tributaria, por un lado, debe propender y facilitar el cumplimiento tributario voluntario, y por otro, mediante incumplimiento, debe actuar en consecuencia, tanto en la faz material, como infraccional y/o penal.

⁵⁷⁹ Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 120.

real o hipotético juicio oral.⁵⁸⁰ Se trata de la metodología de trabajo, o de la versión de los hechos que será sostenida por el litigante ante el tribunal de juicio, en definitiva, a lo que a su juicio aconteció en un lugar, día, hora y personas determinadas, que configuran o no la comisión de un ilícito penal,⁵⁸¹ en nuestro caso tributario penal.

2.1. Los actos administrativos tributarios

La resolución determinativa de oficio es un acto dentro de la facultad determinadora oficiosa de la administración tributaria,⁵⁸² que consiste en una declaración unilateral del organismo recaudador por la cual fija la existencia, o no, de una obligación tributaria. La determinación de oficio constituye un acto administrativo normativo típico, habida cuenta que se configuran todos los caracteres que tipifican tal condición: función administrativa, unilateralidad, individualidad, efectos jurídicos e inmediatez.⁵⁸³

Para iniciar mencionaremos la definición general de acto administrativo, para lo cual Sayagués Laso señala que es toda declaración unilateral de voluntad de la administración, que produce efectos subjetivos, el cual se revierte de ciertas características esenciales para su validez.⁵⁸⁴ En consecuencia, el concepto de acto administrativo es de mayor importancia en el derecho público porque a través de estos actos se manifiesta la función administrativa del Estado.⁵⁸⁵ El Código Orgánico

⁵⁸⁰ Leonardo Moreno, *Teoría del caso* (Argentina: Ediciones Didot, 2013), 27 a 37. Moreno además sostiene que: La teoría del caso permite anticipar a etapas anteriores al juicio oral la toma de decisiones relevantes sobre el destino de una causa, al proporcionar al litigante una prognosis bastante certera de cuál será el destino de ese caso concreto en un hipotético juicio oral. Toda decisión que se adopta respecto de una causa por un fiscal o defensor obedece a un exhaustivo análisis del caso, que en el ámbito de la litigación se reconduce a desarrollar de manera concienzuda su teoría del caso y hacer una proyección sobre la que sostendrá la contraria, con sus fortalezas y debilidades. Ella actuará como una certera guía o brújula que orientará todas las decisiones que el litigante adopte respecto del caso durante la etapa de investigación.

⁵⁸¹ Pelayo Vial Campos, *Técnicas y fundamentos del contraexamen en el proceso penal chileno* (Santiago de Chile: Librotecna, 2006), 53.

⁵⁸² Ramiro Rubinska, “La determinación de oficio sobre base presunta y su entidad para fundar denuncias penales”, en *Derecho Penal Tributario, t. II*, Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska coord. (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 1174-5.

⁵⁸³ M. Licht, “Breve aproximación a la teoría del acto administrativo fiscal”, en *Revista de Administración Pública (RAP)*, número 317, febrero de 2005, 13.

⁵⁸⁴ Enrique Sayagués Laso, *Tratado de derecho administrativo, t. I* (Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 2002), 389. Sayagués Laso además sostiene que los elementos esenciales del acto administrativo son: órgano competente, voluntad administrativa, contenido, motivos, finalidad, forma y procedimiento. En general, el acto debe emanar de la administración, es decir, de un órgano estatal actuando en función administrativa. Esto significa que son actos administrativos no solo los que dictan los órganos de administración, en el doble aspecto orgánico y funcional, sino también los emanados de los órganos legislativos y judiciales cuando ejerzan actividad administrativa. Por igual razón, a la inversa, no son actos administrativos los actos jurisdiccionales que a veces dictan los órganos de administración. (431-432)

⁵⁸⁵ Efraín Pérez, *Derecho administrativo* (Quito: CEP, 2009), 365.

Administrativo ecuatoriano,⁵⁸⁶ norma administrativa que define el concepto de acto administrativo, señala que es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales de forma directa. Cuando se habla de efectos jurídicos individuales, nos referimos a un determinado individuo o grupo de individuos, excluyendo a la generalidad de sujetos pasivos de las obligaciones tributarias; sin embargo, cuando nos referimos a efectos de forma directa, hablamos de la consecuencia del acto que se da en la vulneración de los derechos determinados de ese individuo o determinado grupo de individuos.

La peculiar relación jurídica que se establece entre el fisco en calidad de acreedor del tributo y el contribuyente o responsable en su condición de deudor de aquel merece observarse detenidamente en el orden del instituto jurídico tributario de la tutela judicial efectiva tributaria.⁵⁸⁷ Ahora bien, el COT (art. 81) se refiere a ciertas condiciones que deben cumplirse en la emisión de los actos administrativos tributarios, como ser escritos y motivados, en concordancia plena con lo establecido por la Constitución del Estado que señala también estos requisitos, con referencia expresa a la *pertinencia* entre los fundamentos de hecho y de derecho (art. 76, num. 7, lit. 1).

Así, la CRE señala en su art. 76, que se refiere al debido proceso, aquel que incluye los elementos integradores de los actos administrativos, so pena incluso de vulnerar su validez, de no contener los requisitos básicos y fundamentales. Así señala la norma expresamente:

Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se

⁵⁸⁶ Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 31, Segundo Suplemento, 7 de julio de 2017, art. 65.

⁵⁸⁷ Roberto Romero Acuña, “Aspectos de tutela judicial efectiva tributaria”, en *Revista de Derecho Tributario*, t. II (Argentina: Rubinzal-Culzoni Editores, 2008), 101-3. Es que la relación de Derecho Público que nace por imperio de ley entre el Estado y el individuo en la especie impuestos es un vínculo que se establece sin contraprestación, beneficio o liberalidad alguna, sino que se fundamenta en la equitativa aptitud de pago público de todos los individuos llamados a contribuir con las erogaciones estatales, esto es, la capacidad contributiva que en criterio de la CSJN (Corte Suprema) es requisito de validez de los impuestos. [...] En esta particular y sensible relación jurídica de Derecho Público Tributario se advierte con claridad que los mecanismos institucionales habrán de extremarse en su funcionamiento adecuado para no convertir al tributo en un despojo arbitrario, esto es, sin fundamento constitucional alguno, frente a las imperiosas necesidades recaudatorias estatales. Más aun teniendo en cuenta que la tutela del crédito el Estado es llevada a cabo por una de sus ramas de gobierno, con facultades que muchas veces exceden las que detentan los propios particulares. Por ello cobran especial relevancia el art. 18 (de la Constitución) que establece que es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos y el art. 8 de la Convención Americana de DD. HH. (que integra el bloque de constitucionalidad federal, art. 75, inc. 22, Const. Nac.) que bajo el título de garantías judiciales establece que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

De igual manera, el COT recoge este precepto constitucional al establecer como requisito, el que todos los actos administrativos se expidan por escrito, debidamente motivados, enunciándose las normas o principios jurídicos en que se hayan fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley (art. 81).

Ahora bien, con estos presupuestos fundamentales, es necesario entender: ¿cuáles y cuántos son los tipos de actos que se conocen? para lo que los dividiremos por objeto de estudio en actos de simple administración, hechos administrativos, actos de administración y actos normativos.

a) Los *actos de simple administración* son aquellos que se refieren a toda declaración unilateral interna o interorgánica, realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma indirecta en vista de que solo afectan a los administrados a través de los actos, reglamentos y hechos administrativos, dictados o ejecutados en su consecuencia. Un ejemplo de ellos son los dictámenes o informes que se emiten en ejercicio de la gestión pública.⁵⁸⁸ En este caso, la característica fundamental del acto de simple administración es el efecto indirecto que tiene en el administrado, pues no afecta directamente su derecho. Se debe señalar que, en general siempre habrá actos finales que resuelvan luego esos derechos conculcados.

b) Los *hechos administrativos* se refieren a toda actividad material, traducida en operaciones técnicas o actuaciones físicas, ejecutadas en ejercicio de la función administrativa, productora de efectos jurídicos directos o indirectos, ya sea que medie o no una decisión o acto administrativo previo. Si bien, hablar de los hechos puede resultar extenso, es necesario delimitar su contenido, para ello, Pérez Dayán, determina que “a la disciplina administrativa solo habrá de interesar aquella clase de hechos humanos relevantes, ejecutados por órganos administrativos”.⁵⁸⁹ Incluso es relevante mencionar

⁵⁸⁸ Ecuador, *Código Orgánico Administrativo ecuatoriano*, RO 31, Segundo Suplemento, 7 de julio de 2017, art. 120: Acto de simple administración es toda declaración unilateral de voluntad, interna o entre órganos de la administración, efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales y de forma indirecta.

⁵⁸⁹ Alberto Pérez Dayán, *Teoría General del Acto Administrativo* (Ciudad de México: Porrúa, 2003), 2-3.

que en un gran número de ocasiones, la administración pública no puede limitar sus actividades al marco jurídico vigente que la rige por lo que, si sus funciones no se extinguen a través de la simple formulación de actos administrativos, todas aquellas consecuencias que se produzcan por su comportamiento material, han de ser hechos administrativos.⁵⁹⁰

c) Los *actos normativos* son declaraciones unilaterales efectuadas en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa. Sobre los actos normativos añadimos que la característica es el efecto general que produce, pues no se dirige a un individuo o a un determinado grupo, sino que el efecto en este caso es *erga omnes*, a todos los ciudadanos e individuos.

d) Los *actos propiamente administrativos* son aquellos que implican declaración unilateral del operador público, que produce efectos jurídicos individuales de forma directa. Cassagne define al acto administrativo como toda declaración de un órgano del Estado en ejercicio de la función administrativa caracterizada por un régimen jurídico exorbitante del Derecho Privado, que genera efectos jurídicos individuales y directos con relación a terceros.⁵⁹¹

Lo que interesa en este acápite es resaltar el tema de los actos administrativos propiamente dichos, pues son los que conciertan nuestro interés, a propósito de los actos determinativos de obligación tributaria que dan inicio a la infracción tributaria. Seguido analizaremos la facultad determinadora de la administración tributaria y las facultades en general de su ejercicio, que realizan el principio de reserva legal que obliga a la administración a ajustar su actuación al marco legal. Adicional, esta facultad tiene estrecha relación práctica con las demás actividades de la administración, como: resolución, sanción o recaudación.

2.2. Las facultades de la administración tributaria y la facultad determinadora

Es necesario abordar la gestión de la administración tributaria frente a la reserva legal, para enmarcar su ejercicio dentro de la normativa legal ecuatoriana y comprender de mejor manera el ejercicio de la facultad determinadora. En la doctrina, abundante análisis se realiza de las facultades de la administración tributaria, entendiendo cada una de ellas, como la aplicación directa de la facultad de gestión que tiene la administración

⁵⁹⁰ Manuel María Diez, *Derecho Administrativo, t. I* (Argentina: Ed. Plus Ultra, 1980), 174.

⁵⁹¹ Juan Carlos Cassagne, *El Acto Administrativo* (Argentina: Abeledo Perrot, 1978), 107 a 109).

pública para el ejercicio del cobro y recaudación de las obligaciones tributarias. En este contexto, se habla de las facultades *reglamentaria*, *determinadora*, *sancionadora*, *resolutiva* y *recaudadora*⁵⁹² (la primera, hay que puntualizar, es una facultad específica del Presidente de la República).

Hablaremos de dos de estas facultades, que han sido desarrolladas por la normativa constitucional y legal, tomando en cuenta la importancia de su aplicación y la relación que se deriva al afectar los derechos fundamentales del administrado, o en el caso concreto tributario, de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias: la facultad determinadora y la facultad resolutiva.

2.2.1. La facultad determinadora

Los poderes del fisco para la fiscalización buscan asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los responsables. Además, permiten exigir a los terceros, si fuere realmente necesario, que lleven libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros. Sin embargo, ello no autoriza a concluir que se le otorguen poderes no referidos y que podrían vulnerar garantías constitucionales, pues corresponde destacar que las atribuciones de las administraciones no deben traer aparejados perjuicios irrazonables para los administrados.⁵⁹³

La facultad determinadora se entiende como el ejercicio de la gestión pública, mediante el cual, con la realización de determinados actos de la administración, se llega a establecer los elementos constitutivos del tributo, que son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base imponible y la tarifa del tributo. Ahora bien, esta gestión —la de determinación de la obligación tributaria— puede ser ejercida, no solo

⁵⁹² Ecuador, *Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 67 a 71.

⁵⁹³ García Vizcaíno, “Derecho Tributario”, 13-16. Señala también que: Son de notable actualidad las palabras de Adam Smith quien consideraba contrario al principio de economicidad el someter a las gentes a las visitas frecuentes y a los registros odiosos de los recaudadores de impuestos; no cabe duda de que incluye dice García los gastos privados que hay que efectuar para afrontar las exigencias y los requerimientos formales de los recaudadores. No se debe vulnerar tampoco el secreto profesional en cuanto a los profesionales asesores, a los cuales los referidos organismos no pueden interrogar por hechos de sus clientes, ni siquiera por el nombre de estos. El secreto bancario y bursátil se vio notoriamente disminuido con el dictado de la Ley 23.271, puesto que dispuso que aquel no rige para las informaciones que la D.G.I., en cumplimiento de sus funciones legales, solicite a las entidades o sujetos comprendidos en los regímenes respectivos [...] Los libros de comercio no pueden ser trasladados del lugar del domicilio legal y estatutario para satisfacer requerimientos fiscales (CS, Bodegas y Viñedos Castro Hnos S.A. del 15/3/1967) hay que inspeccionarlos en el lugar en que se hallan. El Acta que labre el funcionario fiscal aunque no sea firmada por el interesado, es instrumento público y hace plena fe en tanto no se demuestre su falsedad, de la existencia material de los hechos, que aquel anuncie como cumplidos por él mismo o que han pasado en su presencia, así como de los reconocimientos contenidos.

por el sujeto activo, sino también por el sujeto pasivo, y aquel no solo puede hacerlo de manera directa, sino también de manera presuntiva.

Las formas de determinación se clasifican en: a) *Determinación por el sujeto pasivo* (autoliquidación); b) *Determinación por el sujeto activo*: La misma que se subclasifica en: a) 1.- Determinación directa y b) 2.- Determinación presuntiva; y, c) *Determinación mixta*.

La *determinación por el sujeto pasivo* consiste en la autoliquidación que realiza el propio sujeto obligado al pago del tributo, tendiente a determinar los elementos constitutivos del tributo, encaminado a cumplir las obligaciones tributarias con el fisco, para garantizar el financiamiento de los servicios públicos. El COT ecuatoriano, lo prevé como forma de determinación de la obligación tributaria del sujeto pasivo.⁵⁹⁴ La determinación realizada por el sujeto pasivo es una de las formas de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, la más difundida en un sistema de gran capacidad de adaptación de la cultura tributaria.

La *determinación por el sujeto activo*⁵⁹⁵ es el conjunto de actos que desarrolla el ente acreedor de los tributos, la administración tributaria, llámese nacional: SRI y SENAE, conforme art. 64 del COT; seccional como: GAD (gobiernos autónomos descentralizados) como gobiernos provinciales, municipales, etc., conforme art. 65 del COT; y, de excepción como el caso de las Superintendencias, etc., según el art. 66 del mismo cuerpo legal, con el objetivo de llegar a determinar los elementos constitutivos del tributo, como son sujetos pasivos de la relación tributaria, hecho generador, base imponible y tarifa.

La determinación por el sujeto activo se clasifica, dependiendo de las técnicas para su ejercicio, en directa o presuntiva. La *directa* se realiza basada en la propia información del sujeto pasivo o proporcionada por terceros, para lo que se utiliza técnicas de auditorías de escritorio con sistemas y bases de datos que cruzan la información de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias (contribuyentes, responsables, agentes de

⁵⁹⁴ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 89. “Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración”.

percepción o retención), así como de terceros que se vinculan en una compleja relación tributaria. En cambio, la *presuntiva* —facultad atribuida a la administración, requiere que *a priori* se den ciertos presupuestos legales (como la falta de información, o el hecho de comprobar información que carezca de veracidad)— busca la determinación del tributo con el uso de técnicas de presunción de la utilidad por el sector.

Hay que entender el término de *auditorías de escritorio*⁵⁹⁶ como el ejercicio de una determinación moderna, en donde la búsqueda de las inconsistencias o indicios de glosas tributarias que realiza la administración, se basan en sistemas informáticos de punta que cruzan la información entre los diferentes operadores tributarios que envían información a la administración. Información que hace a la administración operar con mayor eficacia y certeza en la determinación de diferencias o inconsistencias, en el momento de realizar su actividad. Esta actividad siempre debe ir de la mano de los principios constitucionales tributarios de la simplicidad administrativa, la eficiencia, la transparencia y la suficiencia recaudatoria; así como los principios del debido proceso y el derecho a la defensa.

La introducción de un moderno sistema de auditoría en Ecuador para el año 1999⁵⁹⁷ provocó una reforma estructural al sistema tributario de determinación, provocando eliminar la terminología y el procedimiento engorroso de la *fiscalización*, supliéndolo por el de *auditorías de escritorio* en donde la transparencia y la eficiencia son los presupuestos del nuevo sistema de determinación. Para esa fecha, los procesos de determinación se entendieron como la auditoría de primer piso y la auditoría de segundo piso.

La auditoría de *primer piso* (parcial o focalizada) busca realizar un proceso de análisis de los registros contables de manera puntual —a determinadas cuentas—, como muestreo; ello deriva la ejecución de actos que la administración podría llamarles liquidaciones de pago. En cambio, la auditoría de *segundo piso* (integral) busca realizar un proceso de análisis de los registros contables de manera integral —a toda la contabilidad o a varias cuentas contables integradas—, de lo que deriva la ejecución de actos que la administración podría llamar actas de determinación. Desde el punto de vista internacional, se ha procurado coordinar esfuerzos para la recaudación tributaria, así

⁵⁹⁶ Ecuador, *Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, Registro Oficial No 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 91.

⁵⁹⁷ Ecuador, *Ley Reformatoria a las Finanzas Públicas*, Ley 99-24, RO 181, 30 de abril de 1999.

como para la prevención y represión de ilícitos. En el primer Congreso sobre Armonización Impositiva-Aduanera de los Países Miembros del Mercosur se recomendó, entre otros aspectos, considerar la posibilidad de institucionalizar el sistema de auditoría fiscal simultánea foránea en el marco de la soberanía política y jurídica de cada país signatario.⁵⁹⁸

En un primer momento, el espíritu de la norma pretendía que se realicen liquidaciones de pago y actos de determinación, alternativamente. Sin embargo, la jurisprudencia ecuatoriana en materia contencioso-tributaria ha establecido que las liquidaciones, al ser actos de determinación (sentencias de los recursos de casación No. 162-2009 de 14 de marzo de 2013, 197-2009 de 23 de noviembre de 2012 y 30-2008 de 26 de abril de 2011)⁵⁹⁹ solo pueden ser revisados con redeterminaciones en las condiciones y plazos que la ley prevé, es decir, no cabría que luego de realizada una liquidación se emitan actos de determinación iniciales, sino solo redeterminaciones. Esto a diferencia de otros países, como Argentina, en donde las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y otros empleados de la DGI, no constituyen determinación administrativa de la obligación, lo que solo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos.⁶⁰⁰ En Ecuador, al contrario, tanto las liquidaciones como los actos de determinación propiamente dichos, constituyen procesos de determinación que no se continúan unos a otros, sino que realizados cualquiera de los dos, cierran la posibilidad de continuar ejerciendo la acción determinadora, a no ser que corresponda a un proceso de redeterminación debidamente justificado, ejercida contra el acto de determinación específicamente establecido.⁶⁰¹

Efectivamente, en este análisis habrá que resaltar, en resumen, el proceso de emisión de un acto de determinación por la administración tributaria, tendiente a la regularización del pago de la obligación tributaria,⁶⁰² dentro de los 20 días posteriores a

⁵⁹⁸ García Vizcaíno, *Derecho tributario*, 15.

⁵⁹⁹ Ecuador, Corte Suprema de Justicia, Sentencias de los recursos de casación No. 162-2009 de 14 de marzo de 2013, 197-2009 de 23 de noviembre de 2012 y 30-2008 de 26 de abril de 2011.

⁶⁰⁰ García Vizcaíno, *Derecho tributario*, 39.

⁶⁰¹ Ecuador, *Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 94.1: Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

⁶⁰² Arturo García-Tizón López, *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública, Abogacía General del Estado y la Dirección del Servicio Jurídico del Estado* (Madrid: Ministerio de Justicia, 2004), 203-205. Se señala que: En consecuencia, este es el sentido que podría darse al impreciso término regularización, exigiéndose únicamente la espontánea revelación a la Administración de la auténtica situación tributaria

la notificación (art. 115 COT); caso contrario, iniciaría el procedimiento de cobro de dicho acto contentivo de una obligación tributaria.

La *determinación mixta* es aquella realizada conjuntamente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, tendiente a la determinación de la obligación tributaria. Para su justificación, citaremos el caso del sistema de estimación objetiva global,⁶⁰³ vigente hasta el año 1995, en que el COT dejó de contemplar este sistema que consistía en la determinación por parte de los gremios profesionales y de la administración de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos. Hoy en día, no tenemos, en imposición nacional al menos, formas específicas o prácticas de determinación mixta.

Si bien, la facultad determinadora se dirige a la emisión de los actos de determinación, estos actos se someten al control de legalidad de la propia autoridad administrativa, cuando en su facultad resolutoria conoce además de los reclamos, recursos y peticiones sobre dichos actos.

En este punto, nos adentraremos en el análisis de la facultad resolutoria como el siguiente tema que nos atañe, previo al estudio del inicio de la acción tributaria penal.

2.2.2. La facultad resolutoria

La facultad resolutoria⁶⁰⁴ supone que las autoridades administrativas competentes están obligadas a expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, respecto de toda *consulta, petición, reclamo o recurso* que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la

del contribuyente y permitiendo que el pago se realice de forma simultánea o con posterioridad con arreglo a las concretas provisiones de la normativa tributaria.

⁶⁰³ Ecuador, Ley de Régimen Tributario Interno [1989], Ley 56, en el RO 341 (22 de diciembre de 1989), art. 34. “Art. 34.- Estimación Objetiva Global.- Créase el sistema de determinación de bases impositivas denominado Estimación Objetiva Global, al cual se acogerán las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad que ejerzan actividades empresariales o profesionales, para determinar la base imponible atribuible a dichas actividades, para fijar los Impuestos a la Renta y al Valor Agregado. Para el efecto se integrarán juntas mixtas constituidas por tres representantes del Ministerio de Finanzas, uno de los cuales será el Presidente y tendrá voto dirimente, y por tres representantes de los contribuyentes cuyas bases se determinen. Cada junta determinará la base imponible global correspondiente a un grupo homogéneo de contribuyentes y distribuirá individualmente su importe. Las bases así determinadas serán firmes y no podrán modificarse por la aplicación de exenciones, rebajas o cualquier otra deducción ni por ulterior actuación fiscalizadora. De producirse discrepancias sobre cuestiones de hecho, se platearán en instancia administrativa única, ante una comisión tributaria, integrada por tres representantes del Ministerio de Fianzas, uno de los cuales presidirá con voto dirimente, y otros tres en representación de los contribuyentes. No procederá la determinación directa o presuntiva respecto de los ingresos de los contribuyentes que se hubieren acogido al sistema de Estimación Objetiva Global”.

⁶⁰⁴ Ecuador, *Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 69.

administración tributaria. Tiene el carácter de regular la resolución administrativa que cumple con los requisitos externos de validez, es decir, de forma y competencia, y, además no incurre en error grave de derecho, que linde con la incompetencia, en una medida que supere lo meramente opinable en cuanto a la interpretación de las normas legales que rigen el caso.⁶⁰⁵ Lo contrario al pronunciamiento expreso de la administración tributaria es el silencio de esta, que implicaría indudablemente la falta de atención de las peticiones, reclamaciones, recursos y consultas del administrado, vulnerando sus derechos a la atención de sus peticiones como al de ser recibir respuesta por la administración. “De manera inexcusable, la falta de resolución en el término legal fijado habrá de producir una vez cumplidos los requisitos procesales legalmente requeridos de pronto despacho y fenecimiento del ulterior plazo complementario, el silencio de la Administración, instituido claramente a favor del administrado”,⁶⁰⁶ el cual en ciertos casos, como en Ecuador, se entiende silencio positivo en materia tributaria, esto es, de aceptación favorable de la petición, sin perjuicio de la emisión de la resolución correspondiente.

Es importante que la resolución o atención de peticiones, reclamos, recursos o consultas que se gestionan a través de la actividad administrativa, culminen en actos claros y legales, que cumplan la finalidad que busca el sujeto pasivo que solicita.

2.3. Los procedimientos administrativos tributarios de determinación

Los procedimientos administrativos que resumen la facultad determinadora, como hemos identificado, pueden clasificarse en dos procedimientos operativos de auditoría, que es de auditoría puntual y el de auditoría integral, relacionados cada uno respectivamente, con la emisión de un acto administrativo de auditoría puntual como la Liquidación de Pago u Orden de Cobro Directo;⁶⁰⁷ y el acto administrativo de auditoría integral como el Acta de Determinación.⁶⁰⁸ Cada uno de ellos con un procedimiento puntual distinto, el primero con un procedimiento que se agota en los cruces de

⁶⁰⁵ García Vizcaíno, *Derecho tributario*, 48. El autor cita además: (Fallos 255-231, 258-299, 265-349 y otros, citados por la CS en Cerámica San Lorenzo ICESA del 30/9/76, fallo 295-1018).

⁶⁰⁶ Carlos Folco, “El silencio de la administración tributaria y la tutela jurisdiccional efectiva”, *Revista de Derecho Público*, t. II (Santa fe: Rubinzal-Culzoni, 2008), 130-1. El mismo reviste en nuestra legislación nacional carácter negativo, es decir, proyecta efectos desestimatorios, excepto expresa disposición en contrario.

⁶⁰⁷ Ecuador, *Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno*, RO 209, Suplemento, 8 de junio de 2010, art. 272-278.

⁶⁰⁸ Ecuador, *Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 92-95.

información puntuales a datos individuales o cuentas precisas de la contabilidad; el segundo con un procedimiento que se relaciona no solo con los cruces de información, sino que analiza el todo integral de una contabilidad, incluyendo el análisis documental preciso de todo un plan de cuentas, confrontado con los documentos soporte, libros diario, mayor y balance general. En general, “según el principio de necesidad, los hechos sobre los cuales se funde la decisión (procedimiento administrativo) deben estar demostrados con pruebas aportadas al expediente”.⁶⁰⁹

Aquellas primeras reflexiones acerca de la función que la determinación de oficio tiene en el procedimiento tributario, deben ser contrastadas con las finalidades propias del proceso penal, para poder arribar finalmente a alguna conclusión acerca de cuál es la función y finalidad que dentro del proceso represivo fiscal tiene este acto administrativo,⁶¹⁰ para lo cual, realizaremos en el acápite siguiente el análisis de la determinación de oficio, y la vinculación o no con el proceso tributario penal.

⁶⁰⁹ Germán Pardo Carrero, “Procedimiento en materia aduanera”, en *Lecciones de Procedimiento Tributario y Aduanero (España-Colombia)* (Bogotá: Restrepo-Londoño, 2016), 245-246. Aduce el art. 555 del Decreto 390 (Colombia) que se deben observar los principios del derecho probatorio, tales como el de necesidad de la prueba, publicidad, eficacia, contradicción, valoración con fundamento en la sana crítica. [...] La publicidad supone, permitir el conocimiento de la prueba a todas las partes del proceso o del procedimiento. La eficacia indica entre, otros, que la prueba debe ser idónea para llevar a la autoridad al conocimiento de los hechos, considerando los medios aceptados o adoptados por el legislador, el art. 558 dispone que las pruebas deben ser pertinentes y conducentes para la verificación de los hechos objeto de la actuación administrativa; y se rechazan las que notoriamente no lo sean, exponiendo en este último caso las razones en que se fundamenta el rechazo, la conducencia se refiere a la idoneidad del medio probatorio para demostrar el hecho que se pretende probar; y la pertinencia consiste en estar relacionado al medio probatorio con el hecho a demostrar. El art. 559 establece que el medio de prueba no es admisible para demostrar hechos que, de acuerdo con normas generales o especiales, no son susceptibles de probarse por el mismo medio sino por otro diferente. La contradicción se refiere a la posibilidad de ir en contra de la prueba, es decir probando en contra. Y la evaluación de las pruebas, fundada en la sana crítica, [...] ordena al funcionario aduanero exponga en forma razonada el mérito que asigna a cada prueba que obra en el expediente en el acto que decida el fondo.

⁶¹⁰ Javier López Biscayart y Enrique Decarli, “Determinación de oficio y proceso penal”, en *Derecho Penal Tributario, Cuestiones críticas* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2005), 102-103. Los autores sostienen además que hay consideraciones acerca de la inestabilidad que presenta la determinación de oficio. Repárese en la Ley 11.683 establece una diferencia entre la resolución que determina el impuesto y la que impone sanciones. Esta última, de no ser recurrida, pasa en autoridad de cosa juzgada mientras que la primera, simplemente se considera firme. Ahondando apenas el tema, advertimos que la propia administración fiscal puede modificar la determinación de oficio en contra de carácter parcial y hayan sido definidos los aspectos que han sido objeto de fiscalización, -aun cuando solo sean susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior-. [...] A ello debe adicionarse que el administrado cuenta a su favor con la posibilidad de que dentro del término de prescripción de la acción de repetición, pague y promueva tal acción; ello, no obstante que la acción de repetición tiene carácter extratributario y que los montos determinados hayan adquirido ya el carácter de “cosa determinada”. [...] Además siempre subsistirá la obligación del contribuyente, en el caso de que el monto determinado resultare inferior a la realidad, denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente, [...] Recapitulando un poco de los conceptos vertidos en los tres puntos anteriores, ya hemos dicho que la determinación de oficio no es necesaria para que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria... Vemos entonces que la determinación de oficio ha sido concebida a un fin que nada tiene que ver con el

En resumen, la determinación de oficio tiene, por regla general, carácter administrativo, que se manifiesta cuando el organismo recaudador la formula por su propia parte.⁶¹¹ Para colaborar mejor en nuestra comprensión, revisemos líneas abajo, el procedimiento para conocer mejor la gestión administrativa que realiza la administración tributaria, en uso de su facultad determinadora, que busca el control y gestión de la recaudación, cuando la administración en su actuación de oficio, interviene determinando los actos de autoliquidación que realiza el sujeto pasivo.

El conflicto que se ha previsto en algunos países es la necesidad de optimizar los métodos de estimación directa frente a los de estimación objetiva, especialmente, pues la estimación directa revela más claramente la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, lo que relega a la estimación objetiva, pues en Colombia al menos, “lo que ocurre es que los índices módulos o datos que constituyen la medida de la estimación objetiva no son coherentes en muchos casos, con el hecho imponible o la base que se trata de determinar. Falta técnica jurídica y económica en la forma que se plantean algunos de estos métodos de estimación objetiva,”⁶¹² para lo cual, se plantean entre otras formas los procedimientos alternativos de prevención y resolución de conflictos tributarios,⁶¹³ incluso en los procedimientos de determinación de oficio de la administración tributaria.

2.4. Los actos de determinación tributaria como requisito de procedibilidad penal

Del análisis hasta aquí ejercido, podemos concluir mencionando que ha sido una práctica en Ecuador, así como el sustento formal del inicio de las acciones penales tributarias que en el caso de delitos referidos a la contabilidad e información contable de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, sean los actos firmes o resoluciones

proceso penal; pero a la vez, y es esto lo que mueve a perplejidad a la totalidad de la doctrina y a un sector jurisprudencial, un acto administrativo de estas características es al que la ley 24.769 ha supeditado la posibilidad de iniciar aquel procedimiento represivo, al establecer que el organismo recaudador no podrá formular la denuncia (salvo los casos exceptuados) si no está dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria.

⁶¹¹ García Vizcaíno, *Derecho tributario*, 38.

⁶¹² Fabio Londoño Gutiérrez, *Procedimientos alternativos de prevención y resolución de conflictos tributarios. Propuestas para Colombia* (Bogotá: Fundación para el Desarrollo Integral del Valle del Cauca, 2006), 5-6.

⁶¹³ *Ibíd.*, 18-9. El autor señala que se muestra la necesidad de superar los procedimientos tradicionales tributarios, abriendo puertas a la activa participación de los obligados tributarios en los procedimientos tributarios de comprobación, determinación oficial o determinación de oficio, discusión, creando nuevas figuras jurídicas que permitan la colaboración efectiva y evolucionado hacia una administración tributaria más consensual en aquellos eventos en que las incertidumbres fácticas y jurídicas se constituyen en eterna fuente de conflictos. Encuentra el tema, por lo tanto, poderosas razones para entrar a considerar diversas alternativas.

ejecutoriadas de la administración pública, el paso necesario para la presentación de la denuncia por la propia autoridad tributaria.

En España, comentan M. Bajo y S. Bacigalupo, que en la exposición de motivos de la Ley de 1985 se hacía referencia a distintos obstáculos procesales como una de las razones del pretendido fracaso del delito fiscal, eliminando desde entonces el requisito de que se agote la vía administrativa para proceder con el delito fiscal. En cualquier caso, conviene advertir que la cuestión no ha quedado resuelta, ya que al depender los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social de la existencia de una cuota defraudada determinada en una concreta cantidad de dinero, el juez se encuentra requiere necesariamente el cálculo de la cuota lo cual constituye una *cuestión prejudicial*.⁶¹⁴

Devis Echandía, al hablar de la prejudicialidad, señala que es aquella cuestión sustancial autónoma que constituye un necesario antecedente lógico-jurídico de la resolución que debe adoptarse en la sentencia y que es indispensable resolver previamente por otra sentencia o providencia que haga sus veces, en proceso separado, con valor de cosa juzgada, ante el mismo despacho judicial o en otro distinto, para que sea posible decidir sobre lo que es materia del juicio, sea civil o penal.⁶¹⁵ Incluso, en la doctrina se ha previsto también la posibilidad de que, una vez iniciado el proceso penal, recién aparezca alguna cuestión prejudicial que no permita decidir con libertad y declarar la culpabilidad o inocencia del procesado, siendo, en consecuencia, indispensable suspenderlo, paralizando el trámite del proceso penal, hasta tanto se resuelva lo prejudicial; aunque, lo difícil en nuestro ordenamiento jurídico, es que no se indica con claridad, cuáles son los casos prejudiciales, sencillamente porque la ley no los enumera.⁶¹⁶

En Ecuador, desde la vigencia del Código Tributario, que fue expedido mediante Decreto Supremo 1016-A, en el Suplemento del Registro Oficial 958 del 23 de diciembre de 1975, se contempló en el título IV, referido al Ilícito Tributario, el *requisito de procedibilidad* de los actos firmes y ejecutoriados de la administración tributaria para el

⁶¹⁴ Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, *Derecho penal económico: Delitos contra la hacienda pública* (Madrid: Aceres, 2001), 206-7. Sostienen además que: “En este sentido, la administración tributaria ha sido consciente de que resulta peligroso que en la labor inspectora se incoen actas que impliquen liquidaciones provisionales o definitivas del impuesto porque, al constituir estas un acto administrativo recurrible, lo más probable fuera que los jueces interrumpieran los procedimientos penales hasta tanto los recursos agoten la vía administrativa. De ahí que el art. 10 del Real Decreto 2631/1985 dispone que no se debe esperar a la incoación del acta para remitir el expediente al Ministerio Fiscal, sino proceder a ello en cuanto se aprecie la posible existencia del delito contra la hacienda pública, siempre que el inspector entienda que se tienen ya elementos probatorios suficientes”.

⁶¹⁵ Hernando Devis Echandía, *Nociones generales del derecho procesal civil* (Madrid: 1996), 611.

⁶¹⁶ Jorge Blum Carcelén, “Prejudicialidad”, en *Gaceta Judicial* (Quito: CNJ, 2012), 33.

inicio de la acción tributaria penal (art. 345 COT).⁶¹⁷ Como corolario, se debe añadir que este tema ya no se encuentra recogido taxativamente en la nueva normativa tributaria penal, vigente desde 2014, el SRI ecuatoriano.

Dino Jarach, define en su libro de *Finanzas públicas y derecho tributario* (1996), a la defraudación fiscal genérica como aquel tipo penal que consiste en perjudicar al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa.⁶¹⁸ En Ecuador, también el delito de defraudación genérico, que trata sobre la omisión u ocultación dolosa de ingresos y de la simulación de gastos, tiene como antecedente las liquidaciones de impuestos realizadas por los propios sujetos pasivos de las obligaciones tributarias; pero también con los actos de determinación, llámense actas de determinación o liquidaciones de pago, conforme hemos analizado *ut supra*, emitidos por la propia administración tributaria.

A esto se suma la característica fundamental previa, para el inicio de la acción tributaria penal, que es la existencia de actos firmes y ejecutoriados, que supone que los actos de la administración tributaria deben tener como requisitos: ser escritos, motivados y lógicos; además, la característica de que son actos en donde se ha agotado la vía de impugnación, y por lo tanto son ejecutivos para su cobro. Es este, el *requisito de procedibilidad*, necesario en materia tributaria penal, que consideramos debe existir fundamentalmente, pues es la garantía de la existencia no solo de la obligación tributaria constante en un acto administrativo de determinación, sino también de la vinculación objetiva del sujeto económico a dicha obligación.

No es extraño al desenvolvimiento del derecho, la asociación de una pena privativa de la libertad a ciertos hechos cuya base común ha residido, por lo general, en la inobservancia de los deberes emergentes del sistema que rige en materia tributaria.⁶¹⁹ Si revisamos la situación económica de América Latina, diremos que es una de las regiones más inequitativas del mundo, en donde se hace menester que la política tributaria venga al auxilio, “[...] teniendo en cuenta la importancia que tiene esta política tributaria como una herramienta para mejorar la distribución del ingreso y mejorar las condiciones

⁶¹⁷ Ecuador, *Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 345: [...] La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los num. 4 al 14 del artículo anterior iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.

⁶¹⁸ Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 413.

⁶¹⁹ Roberto Emilio Spinka, *Derecho penal tributario y previsional* (Argentina: Astrea, 2007), 1-2.

de vida de los sectores más necesitados”.⁶²⁰ Con esta introducción, nos decantaremos en que la política tributaria necesariamente enfoca la vigencia de un sistema tributario que busque la justa recaudación para las arcas fiscales, pero implícitamente con el respeto a los derechos y garantías de la ciudadanía. En esta línea, ha sido imprescindible en Ecuador que, previo al inicio de la acción penal, se establezca la obligatoriedad, en el caso del delito tributario penal genérico, que exista la participación de la administración tributaria, quien deberá emitir el acto administrativo de determinación, y que este además esté firme y ejecutoriado (Así lo establecía el anterior art. 345 COT).

En el Ecuador, fue emblemático el proceso del contribuyente LA COMPAÑÍA, en donde por primera vez en la jurisprudencia ecuatoriana se estableció este requisito, previo a la iniciación de la acción tributaria penal.⁶²¹ La fundamentación básica en ese fallo fue, la de establecer por primera vez en Ecuador, la vigencia del requisito de procedibilidad, previo al inicio de los delitos tributarios penales y no solo eso, sino que además los actos determinativos de obligación tributaria se revistan de las condiciones de “firmeza” y “ejecutoriedad;” firmeza cuando hablamos de actos de determinación o actos de la administración de los que no se haya presentado reclamo posterior; y ejecutoriedad,

⁶²⁰ José Luis Pedraza et. al., *Fiscalidad y Cohesión Social-Sistemas Tributarios de América Latina* (Madrid: 2009), en la Introducción (sin número de página).

⁶²¹ Ecuador, Corte Superior de Pichincha Sexta Sala, “Sentencia”, JUICIO LA COMPAÑÍA, SRI vs. LA COMPAÑÍA CIA. LTDA., 31 de julio de 2002: Para resolver el recurso de nulidad formulado por el señor Alejandro Palacios Torres, Gerente General y como tal Representante Legal del almacén “La Compañía Cía. Ltda.”, en esta causa penal seguida en su contra por el SRI, se considera: [...] TERCERO.- De conformidad con lo que dispone el art.101 del Código Tributario, *son deberes sustanciales de la administración tributaria, entre otros: “2.- Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito, los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice”*. “4.- Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción” [...] CUARTO.- El inciso sexto del art. 383 del Código Tributario, reformado por la Ley 99-24, dispone que es obligación de la administración tributaria de observar: a) que se haya dictado un acto o resolución y que estas se encuentren firmes y ejecutoriadas; y, b) que en estos actos o resoluciones se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. Esto porque la Constitución y la Ley garantiza el derecho a la legítima defensa al sujeto pasivo, quien puede en uso de este derecho constitucional y legal recurrir con su impugnación ante la misma Administración y luego ante el Tribunal Distrital de los Fiscal. Pero para esto ocurre debe existir un proceso, debe instruirse un sumario por parte del funcionario o autoridad competente que tenga conocimiento del cometimiento del ilícito tributario, debiendo contarse necesariamente con el sujeto pasivo, para que este pueda ejercer a plenitud la defensa o defensas sobre el ilícito que se le atribuye; [...] SÉPTIMO.- [...] *No existe acto o resolución firme o ejecutoriada de los que se desprenda presunción del cometimiento de un ilícito tributario.*- De todo lo expuesto aparece claramente que se ha violado el derecho de toda persona al debido proceso consagrado en el art. 24 de la CRE y al de la legítima defensa, violándose el trámite previsto en la Ley, violación de trámite que conforme al num. 10 del art. 360 del CPP de 1983, aplicable al caso, acarrea la nulidad de todo lo actuado, puesto que dicha omisión influye en la decisión de la causa [...]” Ramiro Suárez Almeida y Gustavo Gómez, Ministros jueces y Dr. Flavio Sánchez López, conjuer permanente.- Dr. Ángel Ramírez Martínez, Secretario Relator.

cuando se habla de las resoluciones que han sido expedidas por la administración tributaria de las que no se haya presentado recurso alguno, o ya no exista recurso posterior, con lo que se trata de que los actos de la administración hayan sido previamente discutidos en su validez y contenido por la propia administración tributaria, o por los jueces contencioso tributarios.

En el COIP, este requisito de importancia trascendental para la investigación y certeza de la existencia de la infracción, no ha sido recogido y se encuentra derogado de la anterior normativa tributaria penal contenida en el COT. Lo que resulta un retroceso en la dogmática del proceso tributario penal. Sin embargo, en la práctica esta será una herramienta necesaria para el inicio de la persecución del delito tributario.

2.5. La denuncia en el proceso tributario penal ecuatoriano

2.5.1. Inicio del proceso tributario penal

La denuncia es el aviso que se da dentro del proceso judicial sobre el cometimiento de un delito. R. Hornos⁶²² establece que la denuncia de la comisión de un supuesto delito de los contemplados por la ley, puede ser formulada tanto por el organismo recaudador pertinente como por un tercero ajeno al mismo. Esta previsión legal resulta acorde con la naturaleza pública de las acciones que nacen de los delitos previstos por la LPT, en relación con los cuales no resulta necesaria la previa instancia de parte, ni la promoción o el estímulo constante del particular ofendido. La denuncia procesal penal se configura como una declaración de conocimiento sobre la comisión de un posible hecho delictivo por la que se puede o se debe comunicar a las autoridades judiciales, al Ministerio Fiscal o a la policía, la comisión de unos hechos que podrían ser constitutivos de un delito o falta.⁶²³ En el caso del Ecuador, también la participación del fiscal en la investigación y el impulso procesal obedece al sistema acusatorio del proceso penal.⁶²⁴

⁶²² Roberto Hornos, “Las denuncias por delitos previstos en la ley penal tributaria”, en Altamirano y Rubinska coord., *Derecho Penal Tributario, t. II* (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 1137. Al comentar el art. 18 de la LPT de Argentina

⁶²³ Tomado de <<http://juiciopenal.com/category/denuncia-y-querella-2/>>. Consulta: 01 de noviembre de 2013.

⁶²⁴ Antes de la vigencia del COIP, los directores zonales y provinciales, además del director general de la administración tributaria, en el ámbito de su jurisdicción tenían capacidad legal de presentar denuncias por ilícitos tributarios. De hecho se consideraba viable procesalmente esa alternativa, con fundamento en lo señalado por la Procuraduría General del Estado en su Pronunciamiento constante en el Oficio No. 00313 del 10 de abril de 2003, que señalaba viable la facultad de los directores regionales y provinciales del Servicio de Renta Internas para la presentación de denuncias.

2.5.2. Obligación de denunciar

Podemos establecer el desarrollo de este tema en el Ecuador, partiendo de dos momentos distintos, aquel que se refiere a la aplicación de la normativa tributaria penal en el Código Tributario (hasta 2014); y, el que toma en cuenta la vigencia del COIP en donde se unifica el tratamiento tributario penal en el régimen penal general. El primero, aplicaba el Código Tributario⁶²⁵ en donde se establecía que en los delitos tributarios sancionados con prisión o reclusión (a los que se refería el art. 344 COT) el auto cabeza de proceso se iniciaba por iniciativa fiscal que tenía como antecedente la denuncia formulada *por la máxima autoridad de la administración tributaria*, la que responde por los daños y perjuicios a que hubiera lugar si en sentencia la denuncia es calificada como maliciosa o temeraria, sin perjuicio de la pena de prisión a que hubiera lugar. Esta disposición que recogía la obligatoriedad de la administración de presentar la denuncia penal en temas de ilícito tributario, distaba en extremo, a lo establecido en el Código de Procedimiento Penal (2000), el mismo que contemplaba como principio fundamental que la acción es pública, en tanto y en cuanto, puede ser presentada por cualquier persona — tratándose al menos de delitos de acción pública, que es la que corresponde a los delitos tributarios—, discusión que fue zanjada con la vigencia de las Reformas de 2007 a la normativa tributaria penal,⁶²⁶ en donde, tratándose del delito tributario o el fraude, debía ser la administración tributaria por obligación de la ley, pues la norma era mandatoria, la obligada a denunciar los hechos presuntos de un ilícito tributario.⁶²⁷

⁶²⁵ Ecuador, *Código Tributario Ecuatoriano*, [2007], *Ibíd.*, art. 383.

⁶²⁶ Ecuador, *Código Tributario Ecuatoriano*, [2011], RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 345. La administración tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda en todos los casos de defraudación y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular. (Ver art. 345, párrafo 8 del Código Orgánico Tributario, vigente hasta 2014).

⁶²⁷ Ecuador, *Código Tributario Ecuatoriano*, [2011], *Ibíd.*, art. 345. Recordemos que esta obligación nacía en tanto y en cuanto mediaba el acto de determinación en los casos que ameritaba, pues la acción penal en los casos de defraudación tributaria, citados en los num. del 4 al 14 del art. 345 del COT, vigente hasta antes del COIP, iniciaban cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas, se establecía la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. Art. 345 num. del 4 al 14: A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación: [...] 4.- Proporcionar, a sabiendas, a la administración tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados; 5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados; 6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente; 7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres,

El segundo momento, surge con la vigencia del COIP, que somete al procedimiento tributario penal al procedimiento penal general, la denuncia ya no es atribución exclusiva de la administración tributaria, pues puede presentarla cualquier persona que llegue a conocer del cometimiento de un delito (art. 421 COIP); sin embargo, la norma obliga a las autoridades públicas a denunciar los casos de delitos ante la Fiscalía, con lo que se puede retomar el tema de la denuncia por parte de la autoridad tributaria, indudablemente (art. 422 COIP).⁶²⁸

El proceso penal puede dividirse de muy diferentes formas, entre el período preprocesal y el período procesal. El primero comprende las actuaciones anteriores para que los órganos judiciales tengan conocimiento de los hechos, es una fase reservada a la policía judicial y en cierta medida al Ministerio Fiscal.⁶²⁹ La finalidad de la fiscalía es la de buscar la verdad como punto de equilibrio entre su actuación y la actuación del juez. Esto es tan cierto y responde a un cambio del paradigma que en el *sistema acusatorio* propio del sistema procesal penal moderno, sin la acusación fiscal no hay proceso.⁶³⁰ El

cantidades o datos falsos; 8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica; 9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias; 10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real; 11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos; 12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal; 13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y, 14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.

⁶²⁸ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, [2014, RO 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014, art. 422 y 424. Art. 422: Deber de denunciar.- Deberán denunciar quienes están obligados a hacerlo por expreso mandato de la Ley, en especial: La o el servidor público que, en el ejercicio de sus funciones, conozca de la comisión de un presunto delito contra la eficiencia de la administración pública. [...] art. 424: Exoneración del deber de denunciar.- [...] Tampoco existirá esta obligación cuando el conocimiento de los hechos esté amparado por el secreto profesional.

⁶²⁹ Jacobo López Barja de Quiroga, *Instituciones de Derecho Procesal Penal* (Argentina: Ediciones Jurídicas Cuyo, 2001), 197-198. En España tradicionalmente, como la instrucción de las causas correspondía y corresponde al Juez, toda la actividad anterior a la apertura de la causa por un órgano judicial, no era considerada –con toda razón– actividad procesal. Esta actividad previa era y es, llevada a cabo por la policía. Ahora bien, en la actualidad, también el Ministerio Fiscal, puede, en ciertos casos, desplegar una actividad investigadora, por lo que dentro de este apartado incluimos tanto la actividad policial como la del Ministerio Fiscal.

⁶³⁰ Alfonso Zambrano Pasquel, *Estudio Introductorio al Código Orgánico Integral Penal*, t. III (Ecuador: CEP, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 146-147. El autor señala que la verdad se busca a través de la prueba debidamente practicada o prueba lícita sin importar a quien favorezca y es por eso, que el fiscal, en el sistema acusatorio busca la prueba de cargo –si ella es factible– para formular la acusación; o presenta las pruebas de descargo, abogando inclusive por la libertad del injustamente detenido, en cuyo favor puede hacer interponer recursos. El art. 443 del COIP consigna las atribuciones de la o el fiscal. La tarea de custodia de los derechos humanos y de las garantías procesales, olvidada pues en la

fiscal cumple su labor con la investigación y la búsqueda de pruebas en el proceso que lleguen a la verdad de los hechos.

2.5.3. Capacidad legal para denunciar

Como se expuso en el acápite *ut supra*, la normativa anterior señalaba dentro del propio COT, la obligación de denunciar de la *máxima autoridad*, entendiéndose esta como el director nacional, regionales (zonales) y provinciales en su respectiva jurisdicción, del SRI quienes tenían esa facultad. Así lo establecían, la Ley de Creación del SRI⁶³¹ y el Reglamento Orgánico por Procesos del SRI.⁶³² Criterio que además fue recogido por la Procuraduría General del Estado, en la absolución de consulta, que señalaba como propia la facultad de las segundas autoridades de la Administración Tributaria, para presentar denuncias tributarias penales.⁶³³ Resalta en esta normativa la participación de la administración tributaria en el impulso de la acción tributaria penal, al tener como requisito esencial la presentación de la denuncia ante la Fiscalía, cuando de sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, se determinaba la probabilidad de un delito tributario.

En todo caso, creemos necesario, aclarar que aun cuando ya no es obligatoria la denuncia por parte de la *máxima autoridad*, por la derogatoria expresa de las normas tributarias penales del COT, como señalamos en el acápite anterior, debería entenderse

fenecida Ley Orgánica del Ministerio Público, y en el COFJ –de la cual forma parte la fiscalía como órgano autónomo- se ha consignado al menos formalmente, su calidad de institución de contención del abuso en el Estado de derecho, y de custodio del respeto a los derechos humanos, desde el momento en que dispone su intervención para que dirija la investigación pre-procesal y procesal con el auxilio de la policía judicial.

⁶³¹ Ecuador, *Ley de Creación del SRI*, RO 206, 2 de diciembre de 1997, art. 9. El art. 9 menciona que es facultad de los directores regionales (zonales) y provinciales ejercer, dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del SRI, con excepción de la absolución de consultas, el conocimiento y resolución de reclamos, de los recursos de reposición y de revisión y de resoluciones generales. Del texto se desprende que estaba facultado a su presentación ya que las excepciones están claramente expresas.

⁶³² Ecuador, *Reglamento Orgánico por Procesos del SRI*, RO 134, Suplemento, 30 de mayo de 2014. En este Reglamento se establecía como facultades de los directores zonales el asegurar la aplicación de las políticas, mecanismos, procedimientos y sistemas definidos a nivel nacional, que faciliten la atención a los contribuyentes en el ámbito desconcentrado. Por lo expuesto, eran los directores zonales (antes llamados regionales) y provinciales quienes tenían facultad para presentar las denuncias de tipo penal y tributario penal.

⁶³³ Ecuador, *Pronunciamiento de la Procuraduría General del Estado*, Oficio No. 00313, 10 de abril de 2003. Ver en la página web: www.pge.gob.ec, fecha: 6 de enero de 2011.- Respecto de la facultad de los Directores Regionales y Provinciales del Servicio de Renta Internas para la presentación de denuncias indica textualmente que: [...] la Procuraduría considera que los Directores Regionales y Provinciales del SRI están facultados legalmente, dentro del ámbito de su jurisdicción, para presentar denuncias penales tributarias ante el Ministerio Público de su Distrito, a intervenir como parte en los juicios penales que se inicien en consecuencia.

que es la autoridad tributaria quien debe también denunciar cuando conozca de cualquier tipo delictual, conforme lo recoge el COIP. Esto porque sigue nuestro sistema ecuatoriano el sistema acusatorio penal moderno, en donde “la formulación de la denuncia no es monopolio de ningún sujeto en particular, por lo que, facultativamente, cualquier ciudadano puede denunciar la comisión de delitos fiscales.”⁶³⁴

Nos corresponde, dentro de este análisis y siguiendo el hilo conductor del tema principal del proceso tributario penal, luego de planteadas las cuestiones administrativas pre-procesales, desarrollar el inicio de la acción tributaria penal a través de la denuncia.

2.6. La denuncia en el proceso tributario penal y la aplicabilidad en el procedimiento penal

Se trata este tema de una cuestión que no presenta, en principio, ninguna particularidad respecto a las formas de inicio del procedimiento para cualquier delito de acción pública. En España, tras la modificación del régimen del delito contra la Hacienda Pública que operaba en 1985, este deja de ser un delito perseguible únicamente a instancia de la propia administración tributaria convirtiéndose en un delito de acción pública; asimismo, desaparece la necesidad de agotamiento de la vía administrativa como condición objetiva de procedibilidad (Auto de Audiencia Provincial de Barcelona del 29 de noviembre de 1999 ARP 1999/4664).⁶³⁵ Pero en Ecuador, estos elementos eran necesarios hasta la vigencia del COIP, como hemos manifestado en líneas anteriores, pues eran también cuestiones fundamentales en la persecución de la acción tributaria penal, tanto el requisito fundamental de procedibilidad así como la necesidad de la denuncia de la administración tributaria para el inicio de la acción tributaria penal, tema que desarrollaremos en líneas inferiores. Actualmente en Ecuador, como en otros países, ha variado.

⁶³⁴ Fridenberg, *Procedimiento penal tributario*, 103. Del mismo modo, dice el autor, sucede en el régimen penal tributario español, luego de la reforma operada con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 2/85 [...] En contrapartida, otros ordenamientos prevén la necesaria formulación de denuncia por parte de sus administraciones tributarias, como requisito de procedibilidad del ejercicio de la acción penal. En ese sentido el art. 162 del Código Tributario Chileno establece que las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal solo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. [...] Respecto del derecho francés, ... el contraventor no será perseguido más que si las tres autoridades citadas (La Administración, la Comisión de Infracciones Fiscales y el Ministerio Público) admiten el comienzo. [...] El art. 110 del Código Tributario uruguayo regula lo atinente a la denuncia por el delito de defraudación tributaria e indica que este delito se persigue por denuncia de la Administración Tributaria mediante resolución fundada. [...] Por su parte el Código Fiscal Mexicano dispone que para proceder penalmente por los delitos fiscales será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela.

⁶³⁵ García-Tizón López, *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, *Ibíd.*, 248.

2.6.1. Las normas de aplicación en el sistema ecuatoriano

Para iniciar, formularemos un cuestionamiento fundamental en el análisis del proceso tributario penal: ¿las normas del Código de Procedimiento Penal ecuatoriano de 2001 debían aplicarse en los casos penales tributarios, o únicamente las normas penales procesales contenidas en el Código Tributario? Esta pregunta presupone un serio análisis de la supremacía y supletoriedad de las normas en el régimen tributario penal antes de 2014, que ya hemos, en parte, esbozado en líneas anteriores; en todo caso, vale la pena anotar este análisis e insertarlo en este acápite; para lo cual concluiremos que se aplicaba el Código de Procedimiento Penal de manera supletoria, pues las normas del COT se aplicaban de manera específica (art. 354 COT de 2001). De esta manera, el Código Tributario⁶³⁶ establecía el régimen de las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, las mismas que eran impuestas por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas que eran impugnadas ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal. Posteriormente, incluso el Código Tributario⁶³⁷ señaló como obligación del funcionario competente para imponer sanciones, que descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ella por denuncia o en cualquier otra forma; tomar las medidas que fueren del caso para su comprobación, y sin necesidad de más trámite, dictar la resolución en la que impondrá la sanción que corresponda a la contravención o falta reglamentaria comprobada.⁶³⁸

Más tarde, con la Reforma de la Ley de Equidad del año 2007, el sistema no varió profundamente, pues la administración tributaria tenía la facultad de conocer denuncias en estos casos, así como la de sancionar. La acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias se considera pública, y se ejerce por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables. Pudiendo tener como antecedente, el conocimiento y comprobación de la misma Autoridad, con ocasión del ejercicio de sus funciones, o por denuncia que podrá hacerla cualquier persona.⁶³⁹ Esto, evidentemente, se trastoca con las amplias acciones

⁶³⁶ Ecuador, *Ley 99-24*, Registro Oficial 181, Suplemento, 30 de abril de 1999, art. 394.

⁶³⁷ Ecuador, *Ley 99-41*, Registro Oficial 321, Suplemento, 18 de noviembre de 1999, art. 435.

⁶³⁸ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario, [2006]*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 435.

⁶³⁹ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario, [2011]*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 362.

para la investigación que se otorgan en el procedimiento adversarial penal a la Fiscalía, como hemos señalado, ha incorporado el COIP. Una de las funciones básicas del Ministerio Público es la de ejercitar la acción penal por el principio acusatorio que rige el sistema oral tributario penal en el Ecuador.

En las infracciones administrativas:

Retomando el tema, la norma tributaria penal determina que son los funcionarios públicos quienes tienen competencia para resolver reclamos u ordenar la determinación, quienes pueden juzgar las faltas reglamentarias y contravenciones.

En Colombia, los principios constitucionales que gobiernan el debido proceso y el sistema tributario así como los especiales de legalidad, lesividad, favorabilidad, proporcionalidad, gradualidad, economía, eficacia e imparcialidad deben tomarse en cuenta en el régimen sancionatorio, no solo en la creación de la norma sancionadora sino también en su interpretación y aplicación.⁶⁴⁰ Desde el punto de vista conceptual, la Ley 1607 de 2012 marca un punto de inflexión en la imposición de sanciones tributarias en Colombia, pues, por primera vez, se consagran expresamente los principios que rigen esta materia, y se permite aplicar directamente los principios del derecho penal. No obstante, la jurisprudencia y la doctrina de la DIAN se encuentran en una relativa inercia, porque, a pesar de la expedición de la Ley 1607 de 2012, siguen sosteniendo que la responsabilidad en materia tributaria se fundamenta en la simple violación de la ley,⁶⁴¹ lo que refuerza el criterio formalista en la aplicación de las sanciones tributarias.

En Argentina, el procedimiento en materia de infracciones administrativas inicia con el “sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada del juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión

⁶⁴⁰ Ruth Salcedo Younes y Carlos Cortés Mejía, “Sanciones tributarias: Visión constitucional”, en *Lecciones de procedimiento tributario y aduanero*, coordinado por Fabio Londoño y César García Novoa (Bogotá: Restrepo-Londoño, 2016), 146-7. La autora concluye que, si bien es cierto los principios del régimen sancionatorio colombiano consagrados en la Ley 1607 de 2012, se establecieron para el régimen sancionatorio nacional, estos también tienen aplicación en los procedimientos adelantados por los entes territoriales en virtud de la remisión del procedimiento tributario nacional al régimen local. La tipicidad del sistema tributario se ve vulnerado cuando las normas no logran precisar las conductas sancionables, lo cual abre la posibilidad para que el operador administrativo o judicial sea quien aplique discrecionalmente la sanción. Antes de la Ley 1607 de 2012 se encuentra jurisprudencia del Consejo de Estado que se aparta de la aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria, no obstante, a partir de la citada ley se espera su efectiva aplicación. Aun cuando la responsabilidad objetiva ha sido proscrita, en el régimen sancionatorio tributario se observa en muchos casos que la imposición de sanciones parte de una presunta mala fe del contribuyente y por lo tanto es este quien debe demostrar que no actuó con dolo. Esto contradice los principios constitucionales de inocencia y de buena fe.

⁶⁴¹ Noreña, “Imposición de sanciones tributarias, 175-6.

que se le atribuyere al presunto infractor”.⁶⁴² Adicionalmente, se le atribuye un plazo para que el contribuyente notificado con el sumario administrativo haga uso de su derecho a la defensa y presente las pruebas de descargo con las que pudiere contar. Una vez que discurre la etapa de comprobación de la infracción de tipo administrativa, viene la resolución del juez administrativo. Lo interesante de este procedimiento, al menos comparativamente con Ecuador, es el carácter reservado o de secreto sumarial que tiene así, “se consagra el secreto sumarial, al establecer que el sumario será secreto para todas las personas ajenas al mismo, pero no para las partes o para quienes ellas expresamente autoricen”.⁶⁴³

No abordaremos más el tema, sino someramente en lo que corresponde a infracciones administrativas, pues el objeto central de este estudio es el del delito tributario.

En los delitos tributarios: defraudación

Al amparo de lo que determinaba el Código de Procedimiento Penal (2001)⁶⁴⁴ se estableció la vigencia de ese régimen de procedimiento luego de transcurridos dieciocho meses desde su publicación, esto es el 13 de julio de 2001; en cuyo texto efectivamente era el fiscal quien tenía la competencia en el conocimiento de las denuncias en materia penal. De igual manera se contempla en el COIP. Ahora bien, el Ministerio Fiscal debe organizarse conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica con sujeción a los principios de legalidad e imparcialidad.⁶⁴⁵

En el caso de delitos de defraudación tributaria, es el juez quien tiene la competencia en su juzgamiento. Si bien la facultad de conocer los avisos puede ser de la administración tributaria, efectivamente es el fiscal, la policía judicial o nacional, quien conoce de las denuncias de delitos tributarios. Con las reformas introducidas mediante la Ley de Equidad en el año 2007, al Código Tributario, el sistema en cuanto a la presentación y persecución de la acción tributaria penal pasa a manos de la administración tributaria. El COT señalaba con la misma precisión, que la administración tributaria era quien debía formular la denuncia cuando correspondía, en todos los casos de

⁶⁴² Carlos Folco, *Procedimientos tributarios: Naturaleza y estructura*, 3ª. ed. (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2001), 326.

⁶⁴³ *Ibíd.*, 327.

⁶⁴⁴ Ecuador, Código de Procedimiento Penal, Ley s/n publicada en el suplemento del RO 360, del 13 de enero de 2000.

⁶⁴⁵ Jacobo López Barja de Quiroga, *Instituciones de Derecho Procesal Penal* (Argentina: Ediciones Jurídicas Cuyo, 2001), 175.

defraudación, garantizándole los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establecía para el acusador particular.⁶⁴⁶ Bajo esta premisa, parecía lógico que la administración tributaria conociera de los avisos que, sobre posibles cometimientos de delitos tributarios, realizaron los ciudadanos, para que con la investigación administrativa que puede corresponder en el proceso de determinación, configure las glosas y, con ellas, los actos administrativos que den la posibilidad para que sea la propia administración tributaria quien formule las denuncias ante la fiscalía (antes ministerio público). Sin embargo, esta norma, con las reformas introducidas por el COIP ya fueron eliminadas del COT.

De todas maneras, esta labor sigue siendo de importancia y vital en la persecución de la sanción tributaria penal, pues “para delimitar de la manera más precisa las cosas, conviene dejar constancia de que el análisis que desde la perspectiva de la política criminal se realiza, [...] es innegable que el estudio de la ley desde una óptica íntegramente situada en este ámbito justificaría sobradamente una investigación con ese único objetivo, es decir, en orden a lo que la delincuencia tributaria significa”.⁶⁴⁷

Se debe reconocer en la actualidad en cambio, la misión del Ministerio Público o de la Fiscalía, entidades que, sin perjuicio de las funciones encomendadas a otros órganos, “promueven la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los tribunales”.⁶⁴⁸

2.6.2. Supremacía y supletoriedad entre unas normas procesales y otras

Se debe distinguir la norma que rige de manera suprema de aquella que rige supletoriamente, en materia sustantiva y adjetiva tributaria penal. Para ello, haremos recuento a partir del año 2007, en donde la Reforma de la Ley de Equidad establecía que el procedimiento tributario penal se sujetaba a las normas del COT y, solo

⁶⁴⁶ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, [2006], RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 345.

⁶⁴⁷ Roberto Spinka, *Derecho penal tributario y previsional* (Buenos Aires: Astrea, 2007), 9-10.

⁶⁴⁸ Jacobo López Barja de Quiroga, *Instituciones de Derecho Procesal Penal* (Argentina: Ediciones Jurídicas Cuyo, 2001), 174-180. Se pone de manifiesto señala el autor, la evolución en orden a sus funciones: junto con la misión primordial y básica de ejercer la acción penal en las causas penales, últimamente se le han añadido unas ciertas funciones instructoras y aunque escasamente se ha dado cierto margen al principio de oportunidad. [...] Una de las funciones básicas del Ministerio Fiscal es la de ejercitar la acción penal por cuanto en España rige el principio acusatorio. En la actualidad en España las funciones instructora y juzgadora están separadas y atribuidas a órganos distintos. De ahí que como el juzgador no puede ejercitar la acción penal necesita de alguien que la mantenga. Correlativamente debe tenerse presente que no cabe que el Tribunal vaya más allá de los términos en los que aparece planteada la acusación.

supletoriamente, a las normas del Código Penal y Código de Procedimiento Penal (art. 354 COT).⁶⁴⁹ Por tanto, era indiscutible la supremacía en materia tributaria penal de la normativa tributaria penal contenida en el COT.⁶⁵⁰

Como se analizó, estas prerrogativas han dejado de aplicarse, por cuanto se ha cambiado el sistema. De la normativa tributaria penal que reconocía la supremacía de la normativa tributaria especial en la aplicación del régimen tributario penal y la supletoriedad de las normas del régimen penal general, tanto en materia sustantiva como adjetiva; hasta el sistema que impera con la entrada en vigencia del COIP, en donde se establece la supremacía de las normas penales generales en el régimen tributario penal.

Sin embargo, de ello, no podemos desviar de nuestra atención, que aun cuando las disposiciones legales de la normativa tributaria penal se han afincado en la uniformidad del sistema procesal penal, esta tendencia clara en el sistema latinoamericano no resta importancia a la tesis sostenida en este trabajo que procura rescatar las especificidades naturales y legales del sistema tributario penal frente al sistema penal general.

2.6.3. Actos previos a la denuncia o acusación particular

De igual manera que en el caso anterior, iniciaremos con un cuestionamiento, para el efecto se plantea en este caso: ¿si existe necesidad de emitir actos de determinación tributaria previos a la presentación de la denuncia? Esta pregunta ha sido uno de los temas de cuestionamiento y análisis de esta investigación, que hemos tratado de manera reiterada. Para empezar, en el capítulo primero lo establecimos como uno de los temas que postula la independencia y autonomía del derecho tributario penal, pues no sucede

⁶⁴⁹ Ecuador, *Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, [2011], RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 354. Se establecía sobre la Jurisdicción penal tributaria que: La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y solo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal.

⁶⁵⁰ Para el efecto, hay que tomar en cuenta lo que la Ley 99-24 de abril de 1999 introdujo: por un lado, que en lo que atañe al derecho sustantivo, es decir aquel que establece la conducta punitiva sujeta a sanción, el Código Tributario establecía la supremacía de esta norma, cuando señalaba que las “normas y principios del derecho penal común regirán supletoriamente y solo a falta de disposición tributaria expresa”. En cambio, para lo relativo al derecho adjetivo o procedimental penal tributario, primaba el Código de Procedimiento Penal sobre el Código Tributario. Así se establecía en el art. 395 del Código Tributario — hoy reformado—, cuando señala que para el juzgamiento de los delitos tributarios, regían las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en el Código Tributario o de las leyes tributarias especiales. Adicionalmente, mediante Resolución Obligatoria de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial 431 del 12 de octubre de 2001, se resolvió que para el juzgamiento de los delitos tributarios a partir del 13 de julio de 2001, eran aplicables las normas del Código de Procedimiento Penal. Incluso hay que recordar que, antes de la Reforma de 1999, el régimen que regía era este.

generalmente en el derecho penal. En el capítulo segundo lo desarrollamos como tema previo a la iniciación del proceso tributario penal; y, en el capítulo tercero, desarrollaremos su proceso en cuanto a la aplicación práctica en la denuncia dentro del proceso tributario penal.

Además, añadiremos que era particular por el inicio de la acción tributaria penal con la presentación de la denuncia por el propio administrador tributario, una vez que en sus actos de determinación firmes y ejecutoriados, hallare serios indicios de un presunto cometimiento de una infracción tributaria penal. Lo que, aun cuando se ha recogido taxativamente como obligación en el COIP para los administradores tributarios, se entiende aplicable por la obligación de los funcionarios públicos de presentar la denuncia.

Facultad y obligación de denunciar

En los delitos tributarios, al ser estos de índole económica se debe llegar a cuantificar el monto del tributo evadido. Consideramos necesario que, previo a la acción tributaria penal pública que inicie la administración, puedan realizarse las investigaciones en sede administrativa. En todo caso, vale la pena recordar que incluso en ciertos tipos de delitos de defraudación tributaria en donde, además, debía probarse el dolo en el cometimiento de la infracción (ver art. 345 del COT —hoy artículo. derogado con el COIP—), para lo cual, esto no obstaba a que la administración de considerarlo pertinente solicitaba que se realicen las investigaciones por parte de la autoridad del fiscal (antes ministerio público); quien —con las atribuciones que le concedía el Código de Procedimiento Penal, -hoy derogado con el COIP— tenía las facultades para indagar e instruir el juicio. Esto también sería aplicable, en la actualidad, en los delitos en los que la investigación es realizada por la Fiscalía, conforme las normas del COIP.

Consideramos que hay tres tipos de casos a saber, el primero en donde solo la administración conozca de las infracciones: faltas reglamentarias y contravenciones; el segundo en donde la administración requiera iniciar los actos de determinación necesarios para la cuantificación del delito previo a la acción tributaria penal; y el tercero en donde además de la cuantificación del tributo con la acción de la administración se deba iniciar acciones paralelas que pretendan la actuación del fiscal. En estos dos casos, era competencia de la administración presentar la denuncia ante la autoridad judicial.

Si la norma anteriormente establecía que era “obligación” de la administración denunciar cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas hubiese indicio de un delito de defraudación tributaria, esto no impedía que, en determinados casos, la

administración podía iniciar la acción tributaria penal, según sea el tipo y materialidad del delito, para precautelar los intereses del Fisco y evitar la prescripción penal; sin embargo el acto no estaba en firme o la resolución emitida no estaba ejecutoriada.⁶⁵¹

Hoy no tendríamos esa obligatoriedad de esperar a que el acto se encuentre firme o ejecutoriado, sin con ello decir que no se vaya a dar en ciertos casos.

Actos firmes, resoluciones y sentencias ejecutoriadas

Con respecto a la defraudación tributaria, el Código Tributario en su art. 342 (derogado) establecía como defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que indujera a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se dejara de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, así como aquellas conductas dolosas que contravenían o dificultaban las labores de control, determinación y sanción de la administración tributaria.⁶⁵² De igual manera, el art. 345 del COT (derogado)⁶⁵³ señalaba que la acción penal, en los casos de defraudación tributaria tipificados en los num. 4 al 14 del art. 344, iniciaba cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas, se estableciera el indicio de la comisión de una defraudación tributaria. Igual tratamiento se daba antes de la Reforma de 2007, en el del Código Tributario (art. 383) vigente a esa fecha, pues cuando hacía referencia a los delitos que preveían los num. 6 inciso primero, 7, 8 y 9 del art. 381, así como el art. 383 en su lit. b) sobre el delito por apropiación de los impuestos recaudados por los agentes de retención o percepción que no fueren entregados, señalaba que era necesario establecer que en los delitos sancionados con prisión, el auto cabeza de proceso se iniciaba por excitativa fiscal que tuviera como antecedente la denuncia formulada por la máxima autoridad de la administración tributaria, la que respondía por los daños y perjuicios a que hubiera lugar si en sentencia la denuncia era calificada como maliciosa o temeraria, sin perjuicio de la pena de prisión a que hubiera lugar.

⁶⁵¹ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, [2007], RO 38, S, 14 de junio de 2005, art. 340.- Prescripción de la acción.- (Sustituido por el art. 27 de la Ley s/n, RO 242-3S, 29 de diciembre de 2007).- Las acciones por delitos tributarios prescribirán en el plazo de cinco años, en los casos reprimidos con prisión, y en diez años en los casos reprimidos con reclusión, *contados desde cuando la infracción fue cometida en los casos en los que no se haya iniciado enjuiciamiento, o de haberse iniciado desde el inicio de la instrucción fiscal correspondiente.*

⁶⁵² Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, [2006], RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 342.

⁶⁵³ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, [2011], RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 345.

El COIP, por su parte, no la recoge taxativamente como obligatoria, pero sí establece que los funcionarios públicos presentarán las denuncias, como se mencionó *ut supra*. Es por tanto, obligación de la administración tributaria formular la denuncia y luego actuar como parte en el juicio, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas o en sentencias judiciales ejecutoriadas, se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. Para cumplir con dicha obligación, la administración en aplicación del principio de actividad reglada, tendría que iniciar los procedimientos de determinación, con el proceso y la normativa aplicable para ello. Es necesario, además, aclarar que la auditoría a los contribuyentes de la administración debe ajustarse a una planificación y tiene que realizar un seguimiento que procure un cumplimiento tributario voluntario y luego ejercer las acciones administrativas y legales que prevé la normativa tributaria. De esta manera y en cumplimiento estricto de la Ley, cuando inician los procedimientos de determinación que implican notificación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, requerimientos de información a terceros, elaboración de actos, notificación al contribuyente, y otros. Una vez que se cumpla con el procedimiento, se notificará con los actos finales, por lo que oportunamente se comunicará de ser el caso, tomando en cuenta que es obligación de la administración el iniciar las acciones legales y penales.

2.7. Casuística en la aplicación del régimen tributario penal ecuatoriano. Casos jurisprudenciales

En este capítulo, hemos hecho referencia a casos jurisprudenciales, en los que la emisión de los actos administrativos firmes y ejecutoriados han sido necesarios para el inicio de la acción tributaria penal. En este orden de ideas, es necesario referirse también a la forma cómo las acciones penales tributarias se han iniciado, en ciertos casos aplicando las normas del delito penal –sin tomar en cuenta al delito tributario– cuando en las liquidaciones de impuestos no se valora en lealtad la información real y contable de un sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Primer caso:

En el caso 04-2012-SV.SRI, SRI contra ICARO, el juez vigésimo de lo Penal de Pichincha (26-03-2012), analiza cómo —de la denuncia presentada por el SRI ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias como agente de retención del IVA y del Impuesto a la Renta— se inicia una acción tributaria penal cuyo antecedente son los actos

de determinación de obligación tributaria, en donde particularmente, por responsabilidad solidaria del representante legal de la compañía, se estableció en la audiencia de formulación de cargos, iniciar las acciones a su representante legal, a quien se le impuso medidas cautelares.⁶⁵⁴ El inicio de esta acción tributaria penal es, como queda dicho ante el accionar de la administración tributaria, que en aplicación de lo que disponía el COT se le imponía la obligación de denunciar cuando, en actos firmes y ejecutoriados, se establecían diferencias o glosas a favor del fisco. Y, una vez que estos actos administrativos agotaron la vía de impugnación administrativa o judicial, según el caso.

Adicionalmente, en la instrucción fiscal de dicho caso, se estableció por parte de la Fiscalía, el inicio de las acciones tributarias penales contra el representante legal, a quien además, se le impuso las medidas cautelares, como responsable solidario ante la empresa que representa, reza a la letra incluso, la instrucción fiscal que fue también responsable real de las obligaciones tributarias de la empresa en cuestión.⁶⁵⁵

Segundo caso:

⁶⁵⁴ Ecuador, Juzgado Vigésimo de lo Penal de Pichincha, Caso 04-2012-SV.SRI, SRI contra ICARO, 6 de marzo de 2012. Señala que: “El contribuyente I. S.A., representado por el señor GGSM, de conformidad con el art. 29 del Código Tributario, es responsable como agente de retención del IVA, mensual y de la fuente al impuesto a la RENTA, de conformidad al art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el num. 2 del art. 27, art. 29 y 30 del Código Tributario, constituiría ser el responsable solidario por la no entrega de los valores retenidos y percibido por dicha compañía. Este presunto hecho se debe a que en el período fiscal de 2005, en la devolución del IVA, mensual registró un saldo de USD 3´695.717,81. Estos son los elementos a que se refiere la denuncia de tal manera que, Fiscalía hasta el momento consigna los datos de la persona sospechosa GGSM (representante legal de I.) en los num. 4 al 14 del artículo anterior, iniciará *cuando en los actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas, se establezcan la presunción de la comisión de una defraudación tributaria*”. (Énfasis añadido).

⁶⁵⁵ Los hechos materia de esta instrucción han sido consignados por el señor Fiscal actuante en esta causa de conformidad con lo dispuesto en el inciso 3 del art. 217 del referido cuerpo legal. De los asertos fiscales expresados en esta audiencia y especialmente de los elementos en que funda Fiscalía la imputación al procesado, se desprenden indicios suficientes de la existencia de un delito tributario, tipificado en el num. 13 del art. 344 del Código Orgánico Tributario y la participación en los hechos relatados por Fiscalía del hoy procesado señor GGSM. Con relación a las medidas cautelares solicitadas por Fiscalía, es necesario considerar que del contenido del art. 168 del Código de Procedimiento Penal, no procede por el momento ordenar como medida cautelar la prisión preventiva del procesado; sin embargo, es necesario implementar u ordenar otras medidas cautelares alternativas a la prisión preventiva: 1., La obligación de presentarse ante esta autoridad cada quince días a partir de la presente fecha, acorde con lo establecido en el num. 10 del art. 160 del Código de Procedimiento Penal; 2.- Asimismo de conformidad con el artículo invocado y en su num. 4, se dispone la prohibición de ausentarse del país y del procesado señor GGSM, para cuyo efecto se oficiará a la Dirección Nacional de Migración y Extranjería, y al Ministerio de Relaciones Exteriores conforme lo ha solicitado esta Cartera de Estado, para los casos como este; 3.- *Por la solidaridad que en el Código Tributario tienen los responsables, en el pago de las obligaciones tributarias al SRI, como agente de retención o percepción, es necesario se disponga en contra del procesado la medida cautelar contemplada en el mismo art. 160 del Código de Procedimiento Penal, num. 4 relacionado con las medidas cautelares de orden real de prohibición de enajenar bienes de propiedad del procesado GGSM, [...] En el caso de que nos dé cumplimiento a las medidas impuestas por este juzgado en esta audiencia, se ordenará la prisión preventiva del procesado.* (Énfasis añadido).

En el caso No.17242-2013-0351 seguido en el Tribunal Segundo de Garantías Penales de Pichincha por el delito de defraudación tributaria, tipificado en el art. 344 num. 2 del Código Tributario, la procesada señora M.M.M. estaba sujeta a la institución de la suspensión condicional del procedimiento, medida alternativa de solución de conflictos, la misma que al no haberse dado cumplimiento se continuó con el proceso judicial vía ordinaria, en donde se le impuso la pena como autora del delito de defraudación tributaria.⁶⁵⁶

El 10 de junio de 2014, se realiza la audiencia de juzgamiento en donde se declara la culpabilidad, en el grado de autora del delito de defraudación tributaria, a la señora M.M.M con la sanción de un año de prisión rebajada por atenuantes a un mes más la indemnización por perjuicios ocasionados a la Administración Tributaria por USD 1.000. Sentencia que fue ratificada tanto por la Corte Provincial de Justicia de Pichincha, como por la Sala Especializada Penal de la CNJ.⁶⁵⁷

Tercer caso:

En el caso No. 21253-2012-00532, el 17 de mayo de 2012 el Tribunal de Garantías Penales de Sucumbíos, impone la sanción al sujeto pasivo Establecimiento C por el delito de defraudación tributaria, tipificado en el art. 344, num. 1 y 2 del COT. Se estableció en este caso la suspensión condicional del proceso, medida alternativa de solución de conflictos, la misma que no se dio cumplimiento por lo que se continuó con el proceso judicial por la vía ordinaria.⁶⁵⁸ En la audiencia de juzgamiento, el 11 de febrero de 2015,

⁶⁵⁶ Ecuador, Tribunal Segundo de Garantías Penales de Pichincha, “Sentencia”, 5 de Enero de 2012: Se lleva a cabo la audiencia de suspensión condicional, sancionando a la autora por el delito de defraudación tributaria, tipificado en el art. 344 num. 2 del COT. El 28 de septiembre de 2010, fedatarios fiscales del SRI clausuran el establecimiento denominado Ferretería Mary, por falta reglamentaria al entregar comprobantes de venta con diferencias entre el original y copia. El establecimiento funciona con dos números de RUC pero con un solo de emisión de comprobantes de venta; y rompe los sellos de clausura establecidos por la Administración. El 2 de enero de 2012, se realiza la audiencia de suspensión condicional en el que se ordena las siguientes medidas: Capacitación en temas tributarios por 50 horas, trabajo comunitario por 6 meses, elaboración y entrega de volantes informativos tributarios y estar al día en sus obligaciones tributarias. En <<www.funcionjudicial.gob.ec>>.

⁶⁵⁷ Ecuador, CNJ Sala Especializada de lo Penal, “Sentencia”, 17 de julio de 2015: Ratifica la validez de todo lo actuado y la sentencia recurrida, el 17 de julio de 2015. En <www.funcionjudicial.gob.ec>.

⁶⁵⁸ Ecuador, Tribunal de Garantías Penales de Sucumbíos, “Sentencia”, 17 de mayo de 2012: El SRI verifica el 19 de abril de 2012 que terceros presentan comprobantes de venta emitidas por la empresa que se encuentra clausurada. Se realizan las investigaciones por la fiscalía y se califica de infracción flagrante, al establecer que los representantes legales del establecimiento se encontraban laborando en el interior del inmueble. En la suspensión condicional del proceso se establecieron como medidas: residir en el domicilio actual, el cual se encontraba determinado en el proceso; asistir a programas de capacitación que ha propuesto el SRI; reparación integral de los daños ocasionados a la Administración Tributaria, como son: 5.000 cuadernos de cincuenta hojas cuadrículados y 5.000 lápices; cancelación de todas las obligaciones pendientes; presentarse en el Ministerio Público cada 30 días durante el tiempo de ocho meses;

con base en el procedimiento abreviado, los procesados admitieron el hecho fáctico acusado por la Fiscalía; por lo que se declaró la culpabilidad como autores del delito de defraudación tributaria tipificado en los num. 1 y 2 del art. 344 del COT y la sanción de cuatro meses de prisión correccional más la indemnización por perjuicios ocasionados a la Administración por USD 500.

Cuarto caso:

En el caso No. 23281201601766, el 22 de febrero de 2017, la Unidad Judicial Penal con sede en el cantón Santo Domingo, provincia de Santo Domingo de los Tsáchilas, sanciona a la empresa D, por el delito de defraudación tributaria, tipificado en el art. 298 num. 12 del SRI (COIP), por transacciones inexistentes, dentro de la audiencia de suspensión condicional de la pena.⁶⁵⁹

Dentro del procedimiento abreviado en el que aceptó el hecho fáctico por los autores, se sancionó en el grado de autora del delito acusado imponiéndole una sentencia condenatoria de veinte meses de privación de libertad. Sin embargo en aplicación de lo establecido en el art. 63 del COIP, la pena es sustituida por trabajo comunitario, en los siguientes términos: cumplir con el convenio de pago; 240 horas de trabajo comunitario; donar materiales para una Unidad Educativa de Santo Domingo de los Tsáchilas; pago de diez salarios básicos unificados del trabajador conforme el art. 70 del COIP; pérdida de los derechos de participación por el tiempo de duración de la condena; y, reparación integral con base en lo dispuesto en el art. 622, num. 6 del COIP, el cual basándose en el acuerdo entre las partes procesales se fijó en USD 40.334,11 dólares.

Así, se han iniciado en los últimos años acciones penales tributarias con la participación y denuncia de la administración tributaria, actuando como perjudicada en estos casos, en representación del fisco, en contra de los representantes legales de las

y. no tener instrucción fiscal por nuevo delito tributario. En <www.funcionjudicial.gob.ec>.

⁶⁵⁹ Ecuador, Unidad Judicial Penal con sede en el cantón Santo Domingo, provincia de Santo Domingo de los Tsáchilas, Audiencia de Suspensión condicional de la pena: 22 de febrero de 2017. Con fecha 10 de febrero de 2016, el SRI presenta una denuncia por el delito de defraudación tributaria tipificado en el num. 12 del art. 298 del COIP, en contra de la compañía D, en virtud de la denuncia de la señora NN quien señala que no que no habría realizado actividades económicas con la empresa por cuanto nunca percibió ingreso alguno respecto de las facturas que fueron reportadas por la compañía como gastos, por lo que se estableció que la compañía no ejerció ninguna actividad económica de índole comercial con la denunciante. El Ministerio Público con los elementos de convicción, sustentó su acusación por el delito de defraudación tributaria por transacciones inexistentes. En <www.funcionjudicial.gob.ec>.

empresas, a quienes, por solidaridad, se les impone las medidas cautelares para asegurar su participación y concurso en los procesos que se ventilan.

3. La acción penal y la pena en el ilícito tributario

3.1. La acción penal y la pena como medio de recaudación

El derecho tributario penal, al estar dentro del derecho penal económico, reviste de una característica especial a la conducta punitiva establecida en el Código Tributario y —actualmente en el COIP— como defraudación, pues a la vez que sujeta —en ciertos casos señalados— a la sanción de prisión, lleva implícita la sanción de recaudar el perjuicio económico por su calidad de delito económico.

Esta premisa conlleva analizar la circunstancia de la sanción, por un lado, como modo de recaudación y por otro, como medio de sanción por resultado. Habida cuenta de que si los plazos legales para ejercer la facultad determinadora, caducan en 6 años o 3 años (art. 94 COT), según el caso; las acciones para delitos tributarios prescriben en el COIP, en el mismo tiempo del máximo de la pena de privación de la libertad en el tipo penal, que en el caso tributario penal es: de 1 a 3 años; de 3 a 5 años; de 5 a 7 años; y, de 7 a 10 años, según el tipo de conducta sancionada. Pero, en ningún caso, el ejercicio público de la acción prescribirá en menos de 1 año.

3.2. La acción penal y la pena como medio de sanción

En verdad, en todo el tiempo de la humanidad se han impuesto penas, pero “en todas partes en que la reflexión filosófica no ha sido ajena del tiempo y del pueblo, ha habido ideas acerca del sentido de la pena. A esas ideas y sistemas se las llama teorías del derecho penal”.⁶⁶⁰ De esta manera las teorías del derecho penal son realmente teorías de la pena. En materia tributaria penal, el análisis de la pena “queda subordinada a que se dé cualquiera de los supuestos tipificados en la ley y además que concurra la evasión, no solo porque es lo que deriva de la ley si no que es lo propio de los tipos calificados, que importan una relación de especialidad respecto del tipo básico”.⁶⁶¹

Esto porque, como nos hemos decantado, tiene la infracción y la sanción tributaria penal una especificidad que le caracteriza del delito común.

⁶⁶⁰ Max Ernst Mayer, *Derecho penal: parte general* (Buenos Aires: B de F, 2007), 515-16.

⁶⁶¹ Roberto Emilio Spinka, *Derecho penal tributario y previsional* (Buenos Aires: Astrea, 2007), 168-9.

Cuando nos referimos a la sanción en el delito tributario, no podemos dejar de abordar el tema de la pena de privación de la libertad como medida de *ultima ratio* para ejecutar. En verdad, la privación de la libertad es una limitación del derecho fundamental, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) por su parte, tiene dicho que el Estado está obligado a no restringir la libertad más allá de los límites estrictamente necesarios y que en sede penal tiene un carácter cautelar (Caso SUÁREZ ROSERO, Sentencia de la CIDH, 12.11.1997, 77). De modo general ha fijado como condiciones para su aplicación: a) que se trate de una restricción expresamente autorizada por los instrumentos internacionales y en las condiciones particulares que estos permitan; b) que tales restricciones estén dispuestas por leyes y se apliquen de conformidad con ellas; y, c) que los fines para los cuales se establece la restricción sean legítimos, es decir, que esta obedezca a razones de interés general y no se aparte del propósito para el que ha sido establecida.⁶⁶²

La acción y sanción penal, antes del año 2007, se extinguía por razones naturales y jurídicas, esto era: la muerte del infractor y la prescripción, así lo recogía la norma pertinente del COT.⁶⁶³ Este es uno de los cambios que se dieron con la reforma de 2007, tanto para el tema del inicio de la acción tributaria penal como para su prosecución, pues anteriormente el sistema se empañaba con el condicionamiento que establecía la norma para la prosecución de la acción penal; pues una de las formas de extinción de la acción y la pena eran la solución o pago de la obligación tributaria, cuestionamiento que era muy difícil sostener para perseguir los actos de fraude. Esto presuponía que muchos procesos penales que perseguían delitos tributarios, ante la vigencia de uno de los modos de extinción de la obligación tributaria, como era la solución o pago (las demás se referían a la compensación, remisión, confusión y la prescripción), operaba también la extinción de la acción y sanción tributaria penal. El art. 364 del Código Tributario, vigente antes de la Reforma de 2007, señalaba que las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguían: por muerte del infractor, por prescripción y por los demás modos que, según el Código Tributario, se extinguían las obligaciones tributarias. Para entender esta última

⁶⁶² Domingo García Belaunde, “Bilingüismo y multilingüismo en Iberoamérica (con especial referencia al caso del Perú)”, en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Décimo año, t. II (Montevideo: Konrad Adenauer Stiftung, 2004), 612.

⁶⁶³ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, [2007], RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 338. Art. 338.- Modos de extinción.- (Reformado por el art. 25 de la Ley s/n, RO 242-3S, 29-XII-2007).- Las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen: 1. Por muerte del infractor; y, 2. Por prescripción.

parte, era necesario revisar lo que establecía el art. 36 del mismo Código cuando mencionaba que una de las formas de extinción la obligación tributaria era la solución o pago.

En este contexto, valía la pena analizar en qué momento se podía iniciar las acciones tributarias penales, e incluso en el momento del enjuiciamiento —cuando se iba a establecer la pena—, si la obligación tributaria se extinguía por el pago que realizaba el infractor. La recomendación que se planteaba en el tema era que se debían presentar las denuncias con los sustentos claros de la existencia de la obligación tributaria, que cuantifiquen el tributo, realizados antes de la presentación de la denuncia, para que si posteriormente al inicio de la acción penal por la administración se realizaba el pago de la obligación, era el juez competente quien decidía si se había extinguido o no la acción o la pena, sin que la denuncia haya sido maliciosa o temeraria.

Para concluir en una posición sobre el tema, es menester analizar la normativa que en el Código Tributario se establece sobre la presentación y conocimiento de las denuncias tributarias. Así, entre las facultades de la administración tributaria, señala aún aquella de conocer, receptar y tramitar las denuncias que presenten los sujetos pasivos de obligaciones tributarias (art. 103, num. 4), que incluso podemos traerlo taxativamente:

Art. 103.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria: [...] 4) Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción. [...].⁶⁶⁴

En esta norma se puede observar que la administración tributaria tiene facultad para investigar incluso las denuncias que sobre fraudes tributarios presenten los ciudadanos. El tema a dilucidar en este punto es si esta facultad no contrasta con la facultad que tiene el fiscal para investigar las denuncias que a este organismo se presenten. Parecería que es una facultad privativa de la fiscalía realizar la indagación e investigación del hecho denunciado, y así lo es, no lo desconocemos. Pero no se puede confundir la facultad que tiene el fiscal, privativo como hemos dicho, para conocer las denuncias penales y la investigación, con la facultad que tiene la administración tributaria para conocer e investigar las denuncias que por infracciones administrativas tributarias se puedan presentar.

⁶⁶⁴ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 103.

Para ello, es necesario escudriñar en cada uno de los tipos de infracciones tributarias. En el caso de las faltas reglamentarias y de las contravenciones tributarias, es lógico y natural que sea la propia administración tributaria, quien es la competente para sancionar este tipo de infracciones administrativas, la que recepte las denuncias que por este motivo se presenten, pero que adicionalmente deba realizar la investigación de ellas, para que abra un sumario para sanción administrativa, de ser el caso, que termina en la resolución sancionatoria que impone la sanción, sea esta pecuniaria, de clausura, etc. En cambio, que en el caso de los delitos tributarios, también es lógico que la administración entre en un proceso de investigación para ejercitar la facultad determinadora, que como hemos dicho, es previa en cierto tipo de delitos penales tributarios, pues debería ser un requisito de procedibilidad, para el inicio de la acción penal, que se realice el enjuiciamiento basándose en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de determinación de obligaciones tributarias. En líneas *ut supra*, analizamos el caso jurisprudencial que mandó a que, en los casos de ciertos tipos penales tributarios, sea necesario que se anteceda con actas de determinación firmes o resoluciones ejecutoriadas en donde se establezcan glosas, o lo que denominamos *el quantum* de la obligación tributaria, pues siendo delitos de corte penal económico, la previsión de que exista un elemento material en el inicio de la acción penal, es un elemento fundamental.

En el tema tributario, la materialidad se convierte en el elemento preponderante de la acción tributaria penal para el inicio de dicha acción, por lo que no será válida la presentación de una denuncia tributaria penal, sin que previamente se ha emitido el acto de determinación de la obligación tributaria —en los casos que la ley exige claro está, porque no son todos los casos— con la identificación del monto evadido, el *quantum* de la obligación tributaria, para con ello, configurar el hecho material del daño al Fisco, en el incumplimiento o falta de pago de los tributos. Para otros, en doctrina se ha hablado del principio de oportunidad.⁶⁶⁵ Esta propuesta responde a una racional comprensión de

⁶⁶⁵ Javier López Biscayart, “La extinción de la acción penal por el pago en el Derecho Penal Tributario”, en *Derecho Penal Tributario*, t. II, Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska coord. (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 1348-1349: Señala que la cuestión —refiriéndose a la extinción de la acción penal por el pago— para alguno tiene que ver con el principio de oportunidad. Parecería que el legislador ha querido privilegiar la inserción social del evasor primario, considerando una suerte de advertencia penal que evita el costo de la pena, favorece la integración del erario público y no afecta la economía. Adentrándonos en el análisis de las condiciones de aplicabilidad del instituto claramente se advierte que son cinco las que deben presentarse: a) debe tratarse de delitos de evasión tributaria o previsional simples (art. 1 a 7 de LPT), b) según el caso, el obligado debe aceptar la liquidación o la determinación realizada por el organismo recaudador, c) el obligado debe regularizar y pagar el monto que surja de la liquidación o determinación, d) como condición temporal, se establece que debe efectuarse con anterioridad a la

lo que es la política criminal, pues en una vertiente garantista esta debe ser admitida como el conjunto de respuestas que un Estado considera necesario adoptar para hacerle frente a conductas consideradas reprochables o causantes del perjuicio social.⁶⁶⁶

Sin embargo, es necesario traer a colación incluso el endurecimiento de penas que se propone en las reformas actuales del COIP, en el campo tributario penal. Este tema ha generado debate sin duda y en general nos enfrentamos, con la vigencia del COIP, al recrudescimiento de las sanciones: que en el caso tributario penal, se ampliaron hasta 10 años de privación de la libertad.

3.3. Las denuncias ante la administración tributaria

La generalidad de países admite expresa o tácitamente, la formulación de denuncias ante las administraciones tributarias, variando la jerarquía normativa de su regulación. En ciertos casos, incluso, se la favorece mediante el otorgamiento de recompensas. Se trata de normativizar la colaboración voluntaria del ciudadano, motivada en razones tan variadas como la ética ciudadana, la venganza, la competencia económica leal o desleal, etc., en pos de su usufructo en beneficio del interés público comprometido en la recaudación tributaria.⁶⁶⁷ Previo a disertar sobre las denuncias, se debe en primer lugar diferenciar entre aquellas que implican sanciones por faltas reglamentarias, de aquellas que implican contravenciones y de aquellas que se tipifican como delitos.

En el caso de faltas reglamentarias o contravenciones, se aplica el procedimiento sancionatorio establecido, que puede detallarse de la siguiente manera: a) conocimiento y análisis de la presunción de la infracción; b) elaboración del informe que analice la

formulación de un requerimiento de elevación a juicio, e) el beneficio no debe haber sido acordado con anterioridad a la misma persona física o de existencia ideal obligada.

⁶⁶⁶ Alfonso Zambrano Pasquel, *Estudio Introductorio al Código Orgánico Integral Penal*, t. III (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 2-3. Hemos venido defendiendo la conveniencia de institucionalizar el llamado principio de oportunidad. Hoy es una realidad desde la Constitución de Montecristi de 2008, aprobada en referéndum del 28 de septiembre de 2008. Debemos recordar que es la facultad constitucional que le permite a la Fiscalía General de la Nación, no obstante que existe fundamento para adelantar la persecución penal, suspenderla, interrumpirla o renunciar a ella, por razones de política criminal, según las causales taxativamente definidas en la ley, con sujeción a la reglamentación expedida por el Fiscal General de la Nación y sometido a control de legalidad ante el Juez de Garantías. [...] La política criminal puede ser articulada por el legislador a través de la expedición de normas, debiendo admitir que la legislación penal es manifestación concreta de la política criminal del Estado. En un momento histórico la decisión política que determina los objetivos del sistema penal, así como la adecuada aplicación de los medios legales para luchar contra el crimen y alcanzar los mejores resultados, se puede plasmar en el texto de la propia Constitución y en las leyes penales subalternas. [...] Un sistema procesal regido por el principio de oportunidad indica que los titulares de la acción penal están autorizados, si se cumplen los presupuestos previstos por la norma, a ejercitarla, incoando el procedimiento o facilitando su sobreseimiento.

⁶⁶⁷ Fridenberg, *Procedimiento penal tributario*, 107-8.

infracción; y, c) elaboración del proyecto de resolución sancionatoria, debidamente fundamentado y motivado.

Las denuncias que impliquen, además, indicios de presuntos delitos penales o penales tributarios, el procedimiento debe dirigirse a iniciar las gestiones correspondientes para que la autoridad tributaria presente la denuncia a la Fiscalía. Sin embargo, se debe anotar que, aunque en pronunciamiento de la Procuraduría General del Estado,⁶⁶⁸ se atribuyó como competencia propia la presentación de las denuncias por parte de las segundas autoridades de la administración tributaria; queda en duda su competencia por las disposiciones de la ley penal general, que conminan a la presentación de la denuncia a la máxima autoridad. Dejando de lado, si cabe o no la presentación de la denuncia por la primera o segunda autoridad, que aún no se zanja en materia tributaria penal en la jurisprudencia, es necesario volver los ojos al análisis primero que realizamos sobre la competencia o no de la presentación de la denuncia por parte de la Administración Tributaria, por el debate que este implica.

En ese sentido, el progresivo otorgamiento de facultades procesales a la víctima fue acompañado por similar consideración para con aquellas agencias de la Administración con competencia en las distintas materias objeto de criminalización.⁶⁶⁹ Lo que conlleva cada vez, al menos en América Latina, a caracterizar la participación de la Administración Tributaria como querellante o denunciante del delito de defraudación tributaria. Esto en estricta aplicación de lo que señala la Convención Americana de Derechos Humanos,⁶⁷⁰ cuando garantiza el derecho de toda persona a ser escuchada, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente. En todo caso, hay que anotar que el denunciante no contrae obligación alguna que le ligue al trámite administrativo, o al proceso del juicio tributario penal, ni incurre en

⁶⁶⁸ Ecuador, *Pronunciamiento de la Procuraduría General del Estado*, Oficio No. 00313 de 10 de abril de 2003.

⁶⁶⁹ Fridenberg, *Procedimiento penal tributario*, 114-5. En consecuencia dice el autor, la legitimación procesal del querellante supone la calidad de ofendido por el delito, aspecto este que no debatimos en cabeza de las agencias fiscales, [...] “La posibilidad de que la víctima recurra a la jurisdicción a fin de someter un asunto en el que resultó particular ofendido ha sido considerado en el plano internacional como un derecho fundamental de las personas. En particular el art. 8, párr. 1, de la Convención Americana de Derechos Humanos (incorporado al bloque constitucional en la reforma de 1994 a través del citado art. 75, inc. 22) en cuanto prevé que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente o imparcial. Esta garantía también comprendida dentro de la tutela judicial efectiva siempre que se reúnan los requisitos de legitimación que han sido reconocidos en el Estado y a otras entidades autárquicas” (CNCP, Sala IV, causa 8295, Alsogaray, María Julia s/recurso de casación, del 10 de septiembre de 2008, Argentina).

⁶⁷⁰ Convención Americana de Derechos Humanos, art. 8, párrafo 1.

responsabilidad alguna, salvo el caso de denuncia calumniosa, reprimida conforme al SRI y por la justicia ordinaria.

Frente a este posicionamiento, hay otra postura en cuanto a negar la participación como querellante de la Administración Tributaria, pues se cuestiona dicha legitimación en cabeza de las agencias del Estado, desde perspectivas fundadas en la posible violación del derecho de igualdad procesal, motivada en la doble o múltiple intervención del Estado a través de distintos órganos en roles acusatorios, frente al imputado y su defensa.⁶⁷¹ O de aquella que sostiene que en casos de delitos tributarios, cuando ni el Ministerio Fiscal ni la acusación particular sostienen acusación, no se puede abrir juicio oral por la sola petición de la acusación particular,⁶⁷² frente a la que sostiene que en cuanto a las actuaciones propias de la acusación popular, hay que destacar que son las mismas de la acusación particular, pues aquella no es una acusación adhesiva o dependiente de las otras, sino que actúa con plena autonomía y puede asumir su propia posición jurídica.⁶⁷³ Pero nosotros nos decantamos por la participación de las agencias tributarias como querellantes, por las consideraciones expuestas en líneas anteriores. Fundamentamos nuestra posición en la necesidad de que el Estado participe en la persecución de los delitos tributarios penales.⁶⁷⁴

Se debe tomar en cuenta también ciertas consideraciones en el trámite de investigación de las denuncias por parte de la autoridad administrativa, como son: la competencia, actuación administrativa, trámite, entre otros. Es que la denuncia es un acto

⁶⁷¹ XXV Congreso Nacional de Derecho Procesal, Universidad de Buenos Aires, 2009, Conclusión tercera de la Subcomisión No. 2, Sobre el Derecho a la víctima a intervenir como querellante en el fuero penal, ¿es de origen constitucional, convencional o procesal?: A ello se agrega la crítica fundada en supuestas razones de eficiencia, en tanto se sostiene que el Estado malgasta sus recursos al duplicar los gastos en dos dependencias supuestamente dedicadas a la misma función: perseguir penalmente a los evasores y contrabandistas.

⁶⁷² STS No. 1045/2007, de 17 de diciembre de 2007, Caso Botín, Interpretación al art. 782.1 Ley Criminal, España. Sostiene esta sentencia, haciendo una interpretación literal del art. 782.1 Ley Criminal, aplicable al procedimiento abreviado, que no se puede abrir juicio oral por la sola petición de la acusación particular. Pero más tarde, la STS No. 54/2008 de 8 de abril de 2008, Caso Atucha, aclara que esa limitación de la actuación de la acusación popular no es aplicable cuando se trata de delitos relativos a bienes supraindividuales, en los que, por su naturaleza, no existe posibilidad de acusación particular, pudiendo por tanto abrirse juicio si la acusación particular sostiene acusación.

⁶⁷³ Julio Banacloche y Jesús Zarzalejos, *Aspectos fundamentales del derecho procesal penal* (Madrid: La Ley, 2011), 90-91.

⁶⁷⁴ Fridenberg, *Procedimiento penal tributario*, 115-7. ... A los fines de indagar si la doble función acusatoria del Estado, pública: en cabeza del Ministerio Público; y privada: en cuanto a la asunción del rol de querellante por las administraciones tributarias, afectan a la garantía procesal de igualdad en armas, debe analizarse si ambas reúnen roles e intereses jurídicos comunes. Y al respecto consideramos que la respuesta es por la negativa. La función procesal e intereses protegidos por la intervención del Fiscal no pueden asimilarse a las del querellante particular, aun cuando ambos forman parte del Estado.

de información acerca de la comisión de una infracción, bien por la víctima o el perjudicado, bien por un testigo.⁶⁷⁵

En primer lugar, en materia de *competencia*, es el director de la Administración Tributaria quien debe conocer las denuncias que tengan relación estrictamente con su jurisdicción, de acuerdo con el domicilio del denunciado, para ejercer las acciones penales; o del domicilio del denunciante.⁶⁷⁶ Además, si tomamos en cuenta el rol de querellante de la Administración Tributaria en el delito tributario, se hace necesario su participación en el conocimiento de la infracción. En consecuencia, tanto su carácter de víctima del delito, como su función representativa del interés general involucrado en la recaudación de tributos, legitiman la participación activa del organismo recaudador en el proceso penal tributario.⁶⁷⁷

En segundo lugar, sobre *la actuación de la administración* en el análisis de la falta reglamentaria o contravención diremos que el procedimiento para sancionar las faltas reglamentarias o contravenciones, supone la comprobación física que debe realizar el servidor o funcionario de los hechos que constituyan la infracción. A este respecto, es importante matizar que la documentación de los resultados de la actividad inspectora ha de realizarse exclusivamente en diligencias que, junto con el correspondiente informe servirá para remitir al órgano competente toda la información que obre en poder de la Administración.⁶⁷⁸ Así lo señala el art. 363 del COT que, sobre el procedimiento para sancionar faltas y contravenciones, indica que “siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo

⁶⁷⁵ Banacloche y Zarzalejos, *Aspectos fundamentales del derecho procesal penal*, 142-3.

⁶⁷⁶ Se encuentra la previsión normativa en el art. 103 num. 4 del Código Tributario.

⁶⁷⁷ Fridenberg, *Procedimiento penal tributario*, 120-2. Los sistemas de prejudicialidad penal y eventualmente, los de separación de vías, suponen la prelación de lo sentenciado en sede penal sobre la función jurisdiccional tributaria, al menos en el plano fáctico. En el mismo sentido, en los sistemas de unificación jurisdiccional, donde se dirimen concentradamente los conflictos tributario y penal. En ese marco, los derechos de la agencia tributaria querellante deben ser maximizados, propiciando su intervención en el proceso penal de modo tal de asegurar el efectivo ejercicio de su derecho a la jurisdicción, control probatorio y demás garantías procesales que le resultan propias de modo que resulte constitucionalmente admisible la oponibilidad de los hechos tasados en la sentencia penal en el expediente tributario.

⁶⁷⁸ Aurora Ribes, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria* (Madrid: Iustel, 2007), 95-96.

pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso”.⁶⁷⁹ Es necesario que, el administrador tributario con criterios de sana crítica, analice el caso concreto y obtenga los resultados del ejercicio de comprobación que se realice, sea por medios propios con los que cuenta la administración, e incluso por la propia defensa que es necesario se realice por parte del sujeto imputado por el cometimiento de la infracción. Con estos elementos el servidor o funcionario competente debe resolver el caso, conforme a la razón y a la verdad procesal. De esta manera, el debido proceso se cumple al ejercitar los presupuestos que comportan dar lugar a la defensa oportuna y real del imputado.

En tercer lugar, *la tramitación* del procedimiento sancionador o los lineamientos de aplicación para la presentación de las denuncias en sede administrativa podrían resumirse en: validación, ingreso y recepción de denuncia. La *validación*, implica que se tome en cuenta además una serie de indicativos para un cumplimiento óptimo en la atención de denuncias, al analizar la prioridad con la que se atenderá, tomando en cuenta: órgano del cual proviene, analizar si hay plazos especiales de atención de informes o documentos, en el evento de ser órganos de control o de regulación, aproximación en los vencimientos de los plazos de prescripción de las acciones penales tributarias o penales comunes (art. 340 del Código Tributario⁶⁸⁰ y 417 del COIP⁶⁸¹), así como de los plazos de caducidad de la facultad determinadora (art. 94 del Código Tributario).⁶⁸²

Finalmente, en las denuncias por personas naturales o jurídicas, deberá tomarse en cuenta el art. 99 del COT, que señala el carácter reservado de la información tributaria cuando establece que “las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, serán utilizadas

⁶⁷⁹ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, [2011], RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 363.

⁶⁸⁰ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario*, [2011], RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 340: Prescripción de la acción.- Las acciones por delitos tributarios prescribirán en el plazo de cinco años, en los casos reprimidos con prisión, y en diez años en los casos reprimidos con reclusión, contados desde cuando la infracción fue cometida en los casos en los que no se haya iniciado enjuiciamiento, o de haberse iniciado desde el inicio de la instrucción fiscal correspondiente. El plazo de prescripción de la acción se interrumpirá desde el día siguiente a la notificación de los actos determinativos de obligación tributaria, de los que se infiera el cometimiento de la infracción, hasta el día en que se ejecutorien. Las acciones por las demás infracciones prescribirán en tres años, contados desde cuando la infracción fue cometida.

⁶⁸¹ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, [2014], *Ibíd.*, art. 117.

⁶⁸² Ecuador, *Codificación del Código Tributario Ecuatoriano*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 94.

para los fines propios de la administración tributaria”.⁶⁸³ Por tanto, en primer término, es recomendable solo acusar recibo de la denuncia. De existir una petición expresa del denunciante para informar de las acciones de la administración, se deberá resaltar que mientras se encuentra en proceso de verificación y control para establecer infracciones cometidas, omisiones o falta de pago de impuestos, no se puede comunicar información alguna hasta no obtener resultados finales vinculados al derecho constitucional a la intimidad, los ordenamientos procesales tributarios suelen prever cláusulas especiales que regulan el acceso por parte de la Administración a información bancaria o financiera de los contribuyentes.⁶⁸⁴

Se debe tomar en cuenta lo que, para el tema, establece la CRE (art. 76, num. 7, lit. l) cuando señala que las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas deben ser motivadas; de tal manera que no hay motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se haya fundado o si no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho.

Como vemos en este análisis, en materia del procedimiento en el conocimiento de las denuncias tributarias, la administración tributaria tiene amplias facultades, que están desarrolladas en la norma procesal tributaria principalmente, y no en las normas procesales penales, por lo que se podría colegir que el derecho tributario penal toma mucho de las singularidades y especificidades del derecho tributario, como una norma especializada de esta rama jurídica. Si revisamos la normativa, tanto adjetiva como sustantiva, el ilícito tributario antes que en otra norma se encontraba desarrollado en el propio Código Tributario hasta antes de la vigencia del COIP. Ahora que la tipificación y sanción del delito tributario se recoge en el COIP, se sujeta a las mismas normas sustantivas y adjetivas del régimen penal general.

En todo caso, como hemos revisado de manera general y por la práctica judicial ecuatoriana, al delito tributario penal se lo ubica dentro del derecho penal como rama de ciencia penal, incluso hay quienes lo ubican como rama específica dentro del derecho penal económico; (Ver acápite: Casos jurisprudenciales en el capítulo tercero). Para nosotros, este se ubica como un derecho especialísimo, autónomo del derecho penal general.

⁶⁸³ Ecuador, *Codificación del Código Orgánico Tributario [2011]*, RO 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 99.

⁶⁸⁴ Fridenberg, *Procedimiento penal tributario*, 184-5.

3.4. La extinción de la acción penal y de la pena

Es necesario saber qué se entiende por extinción de la acción tributaria penal. Para ello traeremos a colación a Villa Stein, quien sobre el instituto de la extinción introduce su análisis, indicando que, perpetrado el hecho punible, se activa el sistema de control penal, persiguiéndose el delito e imponiéndose la pena correspondiente. Ocurre, sin embargo que, tanto la acción penal como la pena, son extinguidas por distintas situaciones que la ley prevé en atención a cosas naturales (muerte del infractor), a criterios de pacificación o solución de conflictos sociales, seguridad jurídica (prescripción) o por causas sociopolíticas o de Estado (amnistía o indulto).⁶⁸⁵ Todos los ordenamientos represivos, por razones de política criminal, contemplan institutos que alteran o modifican la punibilidad y por ende la pena; pero en el derecho penal tributario existe un condimento particular que hace más compleja la separación de aquellas decisiones de política criminal (vinculadas al delito fiscal) respecto de las directrices emanadas de la política fiscal (vinculadas al tributo).⁶⁸⁶

El cuestionamiento que debemos realizar en este acápite es sobre la extinción tanto de la acción penal como de la pena, en comparación con los mismos modos en que se extingue la obligación tributaria, que nos lleva a una serie de consecuencias como expondremos a continuación. Esta es la hipótesis que planteamos en este estudio, que nos llevará a sostener el hilo conductor que hemos mantenido en este trabajo con respecto a la necesidad de adecuar de mejor manera la normativa que, sobre el delito tributario penal, se prevé en nuestra legislación. “Conforme a la ley tributaria, las causas de extinción de las deudas provenientes de infracciones tributarias, tienen tres orígenes: el transcurso del tiempo, manifestado en el instituto de la prescripción; el perdón o condonación de la deuda por el Estado, que se traduce en la amnistía tributaria; y una ocurrencia de orden natural: la muerte del contribuyente infractor”.⁶⁸⁷

El Derecho Tributario Penal contiene, en su sistema, causales extintivas de la acción, distintas de las comunes del COIP; como es el caso de la solución o pago, tan

⁶⁸⁵ Javier Villa Stein, *Derecho Penal, Parte General* (Lima: Editora Jurídica Grijley, 2008), 527.

⁶⁸⁶ Germán Ruetti, “La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización”, en *El delito fiscal: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, 250-1. La obligación tributaria y los deberes que coadyuvan a su realización son cuestiones esenciales en el estudio del delito tributario, pero a la vez forman parte del derecho tributario sustantivo y del derecho administrativo y, por ende, se nutren de sus principios y propósitos.

⁶⁸⁷ Domingo García Rada, *El delito tributario (con especial referencia al Derecho Peruano)* (Lima: 1975), 108.

característica del sistema tributario. En la Ley Penal Tributaria Argentina, el art. 16 prevé un mecanismo de extinción de la acción basado en el pago de la liquidación o de la determinación realizada por el organismo recaudador.⁶⁸⁸

En Ecuador, a partir de la Reforma de 2007, se asimila la estratificación de la extinción de la acción tributaria penal a la acción penal general, por el transcurso del tiempo, la condonación y la extinción de la persona natural o jurídica imputada. Lo que, antes de 2007, era diametralmente opuesto, por cuanto se contemplaba en el Código Tributario de 1974,⁶⁸⁹ otra forma de extinción de la acción como de la pena, referida al concepto general de: “los modos de extinción de la obligación tributaria”, llámense solución o pago, remisión, compensación, confusión, y, la más usual de las aplicaciones, la prescripción. Esto significaba incluso que, iniciada una acción tributaria penal, si procedía la solución o pago de la obligación tributaria, en cualquier fase del proceso tributario penal, se extinguía la acción para perseguirla. En ese sentido, la regularización por parte de los sujetos pasivos de la obligación fiscal transgredida constituía un interés natural de la Administración: a que se recauden los tributos y contribuciones previsionales debidas, aun tardíamente. En el campo penal esa inicial transgresión de la obligación fiscal mantiene su carácter infraccional o delictual pese a que esta fue reparada por el contribuyente mediante los actos de regularización correspondientes, por lo que requiere de una decisión legislativa que refleje la falta de necesidad de sanción cuando se dan estas circunstancias.⁶⁹⁰

La extinción de la acción tributaria penal no deja de ser un tema de gran discusión, no solo en su fundamentación primigenia como hemos visto, sino también en las condiciones que opera en el caso tributario penal.

⁶⁸⁸ Javier López Biscayart, “La extinción de la acción penal por el pago en el Derecho Penal Tributario”, en *Derecho Penal Tributario*, t. II, Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska coord. (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 1347.

⁶⁸⁹ Ecuador, Código Tributario, [1975] en el RO 958 (Quito, 23 de diciembre de 1975), art. 364.

⁶⁹⁰ Ruetti, “La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización”, 251. Cuando esa regularización va acompañada de cláusulas de exención de las penas confluyen dos políticas que no siempre pueden conciliarse; es allí donde se producen las controversias valorativas en torno a la naturaleza y conveniencia de las normas jurídicas que permiten la exención de las sanciones por la regularización de las obligaciones evadidas. En Argentina, la adopción legislativa de este instituto de exención de responsabilidad penal por regularización y pago de la obligación fiscal transgredida se encuentra prevista en el art. 16 de la ley 24.769.

3.5. Casuística en la aplicación del régimen tributario penal ecuatoriano. Casos jurisprudenciales

Primer caso

En este acápite citaremos un caso jurisprudencial, en donde, en primera instancia, al menos se ha llegado a la condena de una infracción tributaria penal. Es el caso 13501-2011-0033 CASO PACHECO-SRI, que declara al reo su culpabilidad por considerarlo autor del delito de defraudación tributaria tipificado en el artículo. segundo del art. 345 del Código Tributario y reprimido en el inciso segundo del art. 345 ibídem, imponiéndole la pena de dos años de prisión correccional y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. En resumen, en este caso se declara, con lugar, la acusación particular interpuesta por el SRI y el pago de daños y perjuicios a cargo del acusado conforme el art. 309 del Código de Procedimiento Penal.

De esta manera, se imputó al reo su responsabilidad por diferencias en el pago de su impuesto a la renta, constante en las respectivas actas de determinación que sirvieron de base para el inicio de la acción tributaria penal, pero en relación con la responsabilidad del autor, se señala que:

La administración tributaria con la finalidad de obtener información que permita constatar la existencia real y económica de los contribuyentes H. S.A., D. S.A., proveedores del contribuyente V. N.N. por las respuestas recibidas por terceros en los que se demuestran que estas compañías no desarrollaron ni han desarrollado actividad económica [...] del cual en el sistema financiero no existía ninguna actividad, tanto económico como comercial, tanto es que instituciones como la Junta de Agua Potable de la ciudad de Guayaquil, donde se ubicaron estas empresas, donde el señor V. N.N. había dicho se encontraban esas direcciones, estas no han desarrollado actividad económica, no se pudo evidenciar que en el hecho económico del valor considerado como costos y gastos, donde se evidenció un hecho generador, que ascendió a la cantidad de USD 344.931,21 en el Acta de Determinación Final, el contribuyente V. N. N. había cometido en los casos de defraudación fiscal, el señor P. N.N. en su calidad de contador que suscribió la declaración del impuesto a la renta de 2001 [...].⁶⁹¹

Este caso sancionado, contiene las acusaciones realizadas por la administración tributaria e instruidas por el fiscal, por delito de defraudación tributaria, se acusó por *simulación de costos y costos que afectaron la base imponible del impuesto a la renta*, pues al tomar en cuenta como deducibles gastos simulados se creó una distorsión en la

⁶⁹¹Ecuador, Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 con sede en Portoviejo, “Sentencia”, Juicio Penal No. 13501-2011-0033 Caso PACHECO Y OTROS-SRI, 03 de diciembre de 2012. En <www.funcionjudicial.gob.ec>.

base para calcular el impuesto y, por ende, en el desmedro del pago del impuesto a la renta del ejercicio económico 2004. En este proceso, además, se estableció la existencia de empresas que son de papel o empresas fantasmas, pues no existía una actividad económica o comercial entre el contribuyente y los supuestos proveedores de dicho sujeto pasivo de obligación tributaria.

La existencia de “empresas de papel o fantasma”⁶⁹² es una medida distorsionante en el pago y cumplimiento de las obligaciones tributarias; pues, como bien se prueba y evidenció en esta acción, los comprobantes de venta que sustentaban costos y gastos, provenían de empresas que, aunque formalmente existían, al menos en la forma jurídica, en la realidad simulaban actividades económicas no reales, lo que hizo comprobar una actividad económica ficticia. Otro tema que es importante abordar, es la responsabilidad directa que se estableció hacia el contador del contribuyente, quien fue el condenado en esta causa, conforme las disposiciones del COT, vigente a la fecha del caso concreto.

El fallo emitido es del año 2012, como se revisó *ut supra*, que demostró lo que se ha reiterado en esta investigación, que con las reformas del año 2007, se suplieron los vacíos y contradicciones de las normas tributarias penales ecuatorianas, para recién —a partir de esa fecha— dar realmente vigencia al delito tributario penal, al menos al que se refiere el COT. El COIP, expresamente en el art. 298 inciso quinto, se refiere a las empresas fantasmas e inexistentes o supuestas también.

Segundo caso

En el caso No. 47-2009-RC,⁶⁹³ ante el Juzgado Vigésimo de Garantías Penales de Pichincha, se acusó el delito tipificado en los num. 1 y 2 del art. 344 del COT por defraudación tributaria, conforme establecía el art. 345 del COT. En el presente caso, fueron sancionados el representante legal del establecimiento y dos dependientes del establecimiento comercial.

El 18 de agosto de 2009, el establecimiento D, fue sancionado por la Administración Tributaria por *no entrega de comprobantes de venta*, por lo que se le

⁶⁹²Término introducido en el COIP. El art. 298.13 señala que constituye defraudación tributaria cuando: “La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas”.

⁶⁹³ Ecuador, Juzgado Vigésimo de Garantías Penales de Pichincha, Juicio No. 47-2009-RC Caso DISCOTEC, Audiencia de suspensión condicional, 8 de agosto de 2011. En www.funcionjudicial.gob.ec

impuso la sanción de clausura del establecimiento comercial por el lapso de siete días. El 21 de agosto de 2009, la Administración confirmó que en el interior del local se encontraban personas realizando actividades pese a la sanción de clausura vigente y sellos impuestos. Al incumplir con la sanción administrativa se configuró el delito tipificado en los num. 1 y 2 del art. 344 del Código Tributario vigente para el período de la infracción.

La sanción que se estableció dentro del procedimiento de suspensión condicional fue: residir en el domicilio actual, comunicar oportunamente cualquier modificación de este; no tener instrucción fiscal por nuevo delito; realizar trabajo comunitario; capacitación de 100 horas en temas tributarios; impresión de 20.000 hojas informativas; presentar los comprobantes de venta de su declaración mensual de IVA y de Impuesto a la Renta y regularizar el RUC. El 08 de agosto de 2011, al darse cumplimiento a lo dispuesto en las condiciones de la suspensión condicional de la pena, el proceso se archivó y se declaró la extinción de la acción penal por el delito de defraudación tributaria.

Tercer caso

En el caso No.17270-2012-0006,⁶⁹⁴ en la Unidad Judicial Penal de Quito, la administración tributaria acusó por el delito de defraudación tributaria, tipificado en el art. 344, num. 1 y 2 del COT.

El sujeto pasivo fue sancionado con clausura administrativa por 10 días. El establecimiento infractor *incumplió con dicha clausura al realizar actividad económica* por lo que se inició la acción penal. El 6 de junio de 2012, se realizó la audiencia de suspensión condicional, solicitada por el procesado, en donde el Juez Vigésimo de Garantías Penales de Pichincha concedió dicha solicitud con una duración de seis meses, con las siguientes medidas: residir en el domicilio actual; presentarse ante el Juzgado cada 30 días; no tener instrucción fiscal en el tiempo que dure la suspensión; recibir capacitación tributaria por 200 horas; encontrarse al día en sus obligaciones tributarias; reparar los daños ocasionados, entregando 15.000 hojas volantes a la unidad de Fedatarios Fiscales del SRI; y, realizar trabajo comunitario el primer sábado de cada mes. El imputado V.G. cumplió con las condiciones establecidas, por lo que se archivó el proceso el 11 de marzo de 2013.

Cuarto caso

⁶⁹⁴ Ecuador, Unidad Judicial Penal de Quito, Juicio Penal No. 17270-2012-0006 Caso LICORERÍA G. D., Audiencia de suspensión condicional, 6 de junio de 2012. En www.funcionjudicial.gob.ec

En el caso No.17268-2014-1788,⁶⁹⁵ en la Unidad Judicial Penal de Quito, la administración tributaria acusó por el delito de defraudación tributaria tipificado en el art. 344, num. 3 del COT, esto es, por *impresión y uso doloso de comprobantes de venta o de retención no autorizados* por la Administración Tributaria.

El 21 de agosto de 2014 se realizó la audiencia de instrucción fiscal, la parte procesada solicitó la suspensión condicional del procedimiento, la cual fue aceptada por el Tribunal con las siguientes medidas: entregar 350 camisetas; entregar 40 balones de fútbol y 10 de básquet para una escuela primaria pública; asistir a programas de capacitación en temas tributarios por 15 horas; presentarse una vez al mes durante 6 meses ante la Fiscalía; no tener instrucción fiscal por nuevo delito durante 6 meses; y, encontrarse al día en sus obligaciones tributarias. La imputada cumplió con todas las condiciones ordenadas por el Juez por lo que el 21 de mayo de 2013 se archivó el caso.

En estos casos, se da revista de varios procesos en donde se aplicó la suspensión condicional del procedimiento,⁶⁹⁶ como medida alternativa de solución de conflictos dentro de los principios de justicia restaurativa, condicionada a la admisión del hecho fáctico acusado en el proceso por parte del reo, lo que condujo a que el juzgador impusiera medidas alternativas a la privación de la libertad. “La prisión domiciliaria se puede parecer algo a la suspensión condicional porque permite tener una limitada libertad sin padecimientos extremos”.⁶⁹⁷ Con ello, se logra disminuir el grado de afectación de la sanción al reo, pero además busca la rehabilitación de este, a través de medidas alternativas de convicción, como son las de prevención y capacitación, reduciendo el impacto social.

En el siguiente subtítulo analizaremos, además, la prueba en el proceso tributario penal. Repasadas las fases y etapas del período pre-procesal, es necesario entrar en materia, e introducimos en el período procesal. Este período transcurre todo por entero con conocimiento o, al menos, con causa abierta ante algún órgano judicial.⁶⁹⁸

⁶⁹⁵ Ecuador, Unidad Judicial Penal de Quito, Juicio Penal No. 17268-2014-1788 CASO Uso Doloso de Documentos Públicos, Audiencia de suspensión condicional, 21 de agosto de 2014. En www.funcionjudicial.gob.ec

⁶⁹⁶ La suspensión condicional del procedimiento es un método alternativo de solución de conflictos penales, instaurado en la Ley Reformatoria al Código de Procedimiento Penal y al Código Penal, publicada en el RO 555, de 24 de marzo del año 2009.

⁶⁹⁷ Luis Alberto Solís Vásquez y Martha Solís Vásquez, *El Principio de Inocencia ¿Regla o Excepción?*, en XII Congreso Latinoamericano, IX Iberoamericano y I Nacional de Derecho Penal y Criminología (Guayaquil, 2005).

⁶⁹⁸ Jacobo López Barja de Quiroga, *Instituciones de Derecho Procesal Penal* (Argentina: Ediciones Jurídicas Cuyo, 2001), 197-198. Dentro de este período, a su vez, podemos distinguir diversas

4. La prueba en el proceso tributario penal: los elementos de convicción y evidencias

4.1. En las faltas reglamentarias y contravenciones

Víctima de una insuficiente regulación normativa, así como de habituales remisiones a los ordenamientos procesales civiles o penales, con mayor tradición en la materia, la obtención probatoria en el procedimiento tributario reúne características que ameritan un tratamiento particularizado.⁶⁹⁹ Y aún más, es el tratamiento diferenciador que debemos dar de la prueba en el ámbito del procedimiento en sede administrativa, como en el caso del proceso en sede judicial, respecto ambos de la prueba.

En la gestión administrativa, es el interés público, el detonante en su actuación. El interés público que no es un mero anhelo de un grupo de personas consideradas masa, mientras se desatiende a una minoría de individuos. Porque no expresa la idea de cierto bienestar general omnipresente, a manera de una felicidad indeterminada, sino que es suma de todos los intereses individuales coincidentes.⁷⁰⁰

Sabemos que evidencia es lo que se ve bien, que se comprende por sí, la relación entre lo conocido y el conocimiento. La prueba evidente no solo se presupone porque los hechos sometidos al examen determinan la certeza en aquel que los valora, sino también porque se presupone que el observador tiene la disposición para valorarlos y ver la verdad.⁷⁰¹ En resumen, la evidencia es el medio empleado para la averiguación de la verdad, siendo el resultado de la actuación jurisdiccional, en el caso concreto, objeto de análisis.

fases como son la fase de instrucción, la llamada fase intermedia, la fase de juicio, la fase de recurso y, por último, la fase de ejecución. Sin duda estas divisiones no son así designadas por la ley procesal, ni existe unanimidad doctrinal en estas separaciones ni en las denominaciones utilizadas; no obstante, usaremos esta sistemática porque, a nuestro juicio, además de adecuada es extremadamente expresiva, por sí misma, de los distintos períodos o fases por lo que puede atravesar un proceso penal. Sin embargo, conviene indicar que no en todos los procedimientos son reconocibles estas distinciones, aunque sí en la generalidad de ellos, incluyendo el más común de todos.

⁶⁹⁹ Fridenberg, *Procedimiento penal tributario*, 169-71.

⁷⁰⁰ Pedro Lamprea Rodríguez, *De la prueba en el contencioso y administrativo* (Colombia: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2010), 33. La acción del Estado es de interés público cuando cada miembro de la sociedad toma para sí, de la prestación del Estado, su porción personal y directa que cubra una urgencia que no es colectiva sino real privada, de ningún modo mera expectativa, genérica e indefinida, como proyecto etéreo de que las leyes se cumplan o el país progrese. Tampoco es interés vago de la administración o la recóndita intención del servidor público.

⁷⁰¹ Definición de evidencia por Luis María Desimoni y José Luis Pruricelli, tomado del sitio web: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet>>, fecha: 30 de noviembre de 2013.

Se debe anotar que, por un lado, la evidencia tiene como razón de ser la actividad que tiende a obtener la verdad material de lo ocurrido y se ocupa de comprobar de manera general varios hechos como: existe el hecho investigado; la participación del involucrado; su grado de responsabilidad y las motivaciones. En materia tributaria, todo asiento contable originado en una compraventa tendrá como consecuencia la producción de la respectiva factura, con la que documentalmente el contribuyente puede y debe tener elementos al realizar la operación; por lo que es necesario efectuar el soporte documental y respaldo de los asientos contables que generen dichas operaciones; de igual manera aquellos que no estén obligados a llevar libros contables deben mantener dicha documentación a los fines de acreditar las operaciones; consecuentemente lleven o no libros de comercio la obligación de la emisión de la factura resulta obligatoria.⁷⁰²

Frente a ello, conviene analizar históricamente lo que en materia probatoria tributaria se establecía en primer lugar en el Código de Procedimiento Penal en concordancia con la anterior normativa de la competencia tributaria penal en el Código Tributario, en razón de lo que establecía la derogada disposición del art. 395 del Código Tributario (2005) para el juzgamiento de los delitos aduaneros y tributarios, dando competencia al Juez Fiscal quien sustanciaba la fase sumarial; y los Tribunales Distritales de lo Fiscal, la fase plenaria; así, para el juzgamiento de estos delitos se observaban en materia tributaria procesal penal, las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en el Código Tributario o de las leyes tributarias especiales, en su caso.⁷⁰³ Lo cual cambia en el año 2007, en donde las normas

⁷⁰² Jorge Adad, “El delito fiscal”, en *El delito fiscal: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, dir. Esteban Urresti y Fabiana Comes (Buenos Aires: Ad hoc, 2008), 234-5.

⁷⁰³ Al haberse reformado la norma citada, excluyendo la competencia del juez fiscal (juez de primera instancia que conoce la etapa plenaria) así como la competencia expresa al tribunal fiscal en etapa de juicio; quedaba la interrogante de si la unificación del sistema judicial penal, afectaba también al sistema tributario penal. Siendo así, era necesario entender que el fiscal era quien debía conocer la etapa de instrucción, el juez de garantías penales conocía la etapa plenaria, y los tribunales penales, la etapa de juicio. Este vacío surgió de la propia Reforma del Código Orgánico Tributario de 2007, pues en el Título de la *Jurisdicción y Competencia* en caso de delitos, constaba erradamente en el art. 355, sobre la competencia, la referencia de que las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias eran impuestas por la respectiva administración tributaria, cuando el título se refiere a delitos, sin mencionar nada sobre la competencia —como mencionaba el título de dicho acápite— a los delitos tributarios. De lo expuesto, se colegía que la competencia debía obedecer a las mismas normas del Código de Procedimiento Penal, ante la supletoriedad de esta norma a la normativa tributaria, por el vacío legal que se presentaba en este tema. Otro punto a analizar era la supletoriedad de las disposiciones del Código de Procedimiento Civil en esta materia, por lo que recogían las normas tributarias y de procedimiento penal. (Código de Procedimiento Penal: Disposición General Segunda.- En lo no previsto en este Código, se observará lo previsto por el Código de Procedimiento Civil, si fuere compatible con la naturaleza del proceso penal acusatorio. Ley 0, en el Registro Oficial Suplemento No. 360, 13 de enero de 2000) (Código Tributario: Art. 223.- Ámbito de Aplicación.- Las disposiciones de este Título -Título II: De la Sustanciación ante el Tribunal Fiscal- son

procesales previstas en el Código Tributario son obligatorias de aplicación y la norma procesal penal general es supletoria. Se colegía así, hasta antes de la vigencia del COIP, la supremacía de la norma tributaria en materia de derecho adjetivo o de juzgamiento de la infracción tributaria; supletoria de la norma procesal penal; y restrictiva de la norma procesal civil, en tanto y en cuanto no existía norma específica en la normativa anterior.

Con la entrada en vigor del COIP, el proceso se desarrolla en las etapas de a) instrucción; b) evaluación y preparación del juicio; y, c) juicio, que en primera instancia se desarrolla ante el juez de garantías penales y el tribunal de garantías penales; para luego recurrir en segunda instancia a la Corte Provincial; o, por casación o revisión, a la CNJ. Este nuevo sistema trastoca profundamente la valoración probatoria incluso, por la superposición de las normas penales al sistema tributario, incluso en materia de infracciones administrativas.

En todo caso, volviendo a materia, incluso con este antecedente diremos que aun cuando hay una posición destacada que cuestiona la actividad probatoria de la gestión de comprobación e investigación de la Administración Tributaria, por considerarla parte de la misma función de control de la Administración,⁷⁰⁴ o por considerarla no adecuada para la comprobación por la falta de parcialidad en la investigación⁷⁰⁵; no podemos perder de vista que también se ha concluido con la pertinencia de la probanza por parte de la Administración, por cuanto “la adquisición probatoria enderezada por la Administración tiene un objeto complejo, que comprende tanto el arribo a la propia convicción como el dictado de un acto jurídicamente válido con miras, asimismo, en la revisión jurisdiccional que sucederá a su dictado.”⁷⁰⁶ Además la Administración Tributaria por la complejidad de los procedimientos de la determinación

aplicables, en lo que corresponda, a todos los trámites de acciones, excepciones y recursos que son de competencia del Tribunal Distrital Fiscal. Las normas de otras Leyes Tributarias o las de los Códigos de Procedimiento Civil y Penal y en general del Derecho Común, tendrán aplicación supletoria y solo a falta de disposición expresa o aplicable en este Código. Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005).

⁷⁰⁴ José Ferreiro Lapatza et al., *Curso de derecho tributario*. (Madrid: Marcial Pons, 1995), 493-495. Señala el autor que las actuaciones de comprobación e investigación son expresiones de la misma facultad-deber de control de la Administración en función de ente de aplicación del sistema tributario.

⁷⁰⁵ Carlos Palao Boada, “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español”, en *Principios de derecho tributario*, vol. III, coord., Antonio Berliri (Madrid: La Ley 1995), 31. El autor sostiene el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización permite la incorporación de elementos de convicción acerca de la situación tributaria del contribuyente. Al tratarse de un procedimiento tendiente al arribo de la convicción propia, administrativa, y no la de un tercero imparcial, como el del órgano jurisdiccional.

⁷⁰⁶ Fridenberg, *Procedimiento penal tributario*, 170-1. Es decir que la Administración ejerce sus potestades con el fin de convencer a un tercero imparcial acerca de la postura sentada en el acto administrativo. A la vez, el derecho de prueba que asiste al administrado en garantía de su derecho de defensa en sede administrativa, no nos permite desconocer el verdadero ejercicio de actividad probatoria

En general, entonces es dable también el reconocimiento de la actividad probatoria en sede administrativa, pues su ejercicio no solo está en la actividad de convicción para sí misma, sino también en la necesidad de convencimiento de terceros; incluso más cuando sus actos administrativos se sujetan a la impugnación de los sujetos pasivos y pasan revisión de los operadores judiciales. Ahora bien, si aprobamos de inicio esta premisa corresponde el análisis entonces de los medios probatorios en sede administrativa.

Para ello diremos que, en la fase administrativa quien dirige la actividad probatoria es la propia Administración, en ejercicio de sus facultades de control y gestión de las obligaciones tributarias. La obtención de pruebas en esta materia se ve entonces, asignada al ejercicio de inspección, a partir de las cuales se producen e incorporan elementos de convicción al expediente administrativo en forma oficiosa y con carácter marcadamente inquisitivo, con el objetivo de comprobar la exacta cuantía de las obligaciones tributarias.⁷⁰⁷

4.2.Las características del proceso penal en relación con la prueba

El juicio penal contemporáneo, tiende a adoptar la fórmula acusatoria, postulando una similitud con el juicio civil, convirtiéndolo en un juicio adversarial de partes encontradas y más a tono con los postulados constitucionales actuales y los convenios o pactos internacionales de derechos humanos. En todo caso, vale mencionar que, dentro de un proceso penal, las líneas características son la aplicación de los principios: dispositivo, publicidad, oralidad, concentración, intermediación y la igualdad de las partes.

Lo fundamental empero, del juicio “adversarial”, sea “dispositivo” o “acusatorio”⁷⁰⁸ es conservar ciertos poderes en manos del Juez (o del Fiscal

dentro del procedimiento administrativo tributario, ya en sus etapas de inspección y determinación de la obligación.

⁷⁰⁷ *Ibíd.*, 171.

⁷⁰⁸ José Nieves Luna Castro, *El nuevo Sistema de Justicia Penal Acusatorio desde la perspectiva constitucional* (Ciudad de México: Consejo de la Judicatura Federal de los Estados Unidos de México, 2011), 16-17. Señala que entre los aspectos más destacados en el nuevo sistema de justicia penal acusatorio está la instauración de los jueces de control, cuya existencia se estimó necesaria para vigilar las actuaciones ministeriales y policíacas durante la investigación de los delitos y para resolver las medidas provisionales que específicamente requieran de control judicial. El Ministerio Público mantendrá la responsabilidad de retener a los detenidos, hasta que sean presentados ante el juez de la causa con motivo de la acusación. Así en consonancia con los derechos de toda persona imputada y los de la víctima o del ofendido, que enuncia el art. 20 constitucional, corresponderá a los jueces de control vigilar, controlar, avalar y, en su caso, descalificar las acciones llevadas a cabo en la etapa de investigación a fin de que se sujeten a reglas más exigentes desde el punto de vista jurídico, lógico y de respeto de los derechos humanos. El proceso acusatorio penal acusatorio soporta que todas las autoridades, incluyendo por supuesto a los juzgadores

estrechamente controlado por el judicial), que permita al Estado hacer prueba autónomamente o complementar evidencia insuficiente agregada por las partes, lo que no se permite en el ámbito civil, salvo en excepcionales oportunidades en que esté comprometida la causa pública, como en asuntos de menores.⁷⁰⁹ De esta manera, se pretende superar la práctica de que realice todos los actos procesales el juzgador, bajo la vigencia del mito de que si actuaba un magistrado perteneciente a una judicatura independiente, estaban *per se* garantizados todos los derechos.

De esto deriva el *principio del juicio de partes encontradas o principio del contradictorio*, en que el Juzgador se convierta en un tercero imparcial, y donde estén absolutamente separadas las funciones de investigación (pertenecientes a la Fiscalía) de las del juzgador. El nuevo rol del Fiscal, su ubicación en la estructura del Estado, son cuestiones que han transformado la concepción del proceso en nuestro sistema ecuatoriano. En materia penal, anota la Doctrina, rige también el *principio de la libre valoración del Juez*, lo que difícilmente pueda extenderse a la materia obligacional o civil en general, que sigue estando apegada a la evidencia legal.⁷¹⁰ Muchas veces se habla en este sentido de la *doctrina del fruto del árbol venenoso*,⁷¹¹ que nos obliga a profundizar el análisis de la validez o invalidez de las pruebas obtenidas transgrediendo las normas o los principios generales del derecho, lo cual no solo que anula la prueba misma sino que desvirtúa el hecho que se denuncia.

Folco, respecto a la *doctrina del fruto del árbol venenoso*, insiste en su vigencia en el derecho latinoamericano, “el fundamento de lo que el Derecho americano denomina *fruit of the poisonous tree doctrine* consiste en impedir que un tribunal se valga de pruebas obtenidas en un procedimiento ilegal, lo que vulneraría la garantía de la defensa en

federales, están obligadas a promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, debiendo tomar en cuenta los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En suma, la Ley Fundamental existe y se reforma, prioritariamente, para que nada esté por encima de la protección de los derechos humanos. (Énfasis añadido)

⁷⁰⁹ Ana Díaz González, “El principio acusatorio en el modelo adversarial colombiano”, tomado del sitio web <<http://www.usergioarboleda.edu.co>>, consulta: 10 de enero de 2015, 5

⁷¹⁰ Ana Díaz González, “El principio acusatorio en el modelo adversarial colombiano”, *Ibíd.*, 5

⁷¹¹ Alfonso Zambrano Pasquel, *Estudio Introductorio al Código Orgánico Integral Penal*, t. III (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 79-80. Las partes y por supuesto la fiscalía, están en la obligación legal y moral de suministrar al juez la prueba libre de vicios, artimañas, torturas, maltratos, coacciones, amenazas, engaños o cualquier otro medio que menoscabe la voluntad, o peor aún utilizar la prueba obtenida mediante procedimientos que constituyan inducción a la comisión de un delito, porque habría deslealtad para con quienes intervienen en el proceso, especialmente para el imputado. El tratamiento de las exclusiones probatorias es indefectible, y se ha ido imponiendo. La exclusión probatoria (*exclusionary rule*) es el equivalente en nuestro país a la falta de valor de la prueba ilícita. Esta regla tuvo su nacimiento en los Estados Unidos y la doctrina de los frutos del árbol envenenado, por los años 1920, por el caso SILVERTHON LUMBER CO vs. UNITED STATE.

juicio”.⁷¹² Así también lo ha sostenido la jurisprudencia norteamericana y argentina, en relación con la falta de evidencias legales que constituyan prueba fehaciente de los hechos, válida y veraz, realizada dentro del juicio.⁷¹³ La buena práctica probatoria admite como fehaciente el medio de prueba⁷¹⁴ que reúne tres instancias: a) un hecho relevante; b) su certera representación; y c) la íntima conexión entre aquel y esta.⁷¹⁵

La prueba en el derecho público procura exponer la ecuación: conducta administrativa + prueba = responsabilidad pública. También en derecho público la imputación se subordina al soporte legal y a la materialidad del hecho probado. La ausencia o falta de prueba inhibe la condena.⁷¹⁶ En resumen, el objeto de la prueba en el proceso penal está constituido por el material fáctico, incierto en cuanto a su conocimiento y que como tal se debe y puede probar a los fines de declarar la existencia o inexistencia sobre la cuestión sometida a la decisión.

En la jurisprudencia ecuatoriana, esto último se resalta en los fallos penales. Por ejemplo, la sala de lo penal de la Corte Suprema de Justicia —hoy CNJ, según la CRE de 2008—, preconizaba la garantía de la defensa dentro del juicio, acertando en la obtención de pruebas con validez en su obtención. Así, el fallo 47-2003, del 2 de diciembre de 2003, Resolución de Recurso de Casación 481-03, Segunda Sala, publicada en el Registro Oficial 420 del 14 de septiembre de 2004 menciona que: “De otro lado el Tribunal Penal no ha valorado el informe investigativo cuyo contenido fue ratificado por los policías que declararon en la audiencia pública de juzgamiento, así como tampoco ha considerado las evidencias reunidas por el Agente Fiscal, [...] TERCERO.- La responsabilidad del procesado queda comprobada fuera de toda duda. Los anticipos de prueba practicados durante la etapa de instrucción y reproducidos en el juicio deberán ser analizados y valorados por el Tribunal juzgador, al momento de pronunciar sentencia y no ignorarlos o relegarlos como se ha hecho en la especie, propiciando de esta manera la impunidad del

⁷¹² Folco, *Ilícitos fiscales*, 54.

⁷¹³ *Ibíd.*

⁷¹⁴ Eduardo M. Jauchen, *Tratado de la Prueba en materia penal* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2002), 21.

⁷¹⁵ Pedro Lamprea Rodríguez, *De la prueba en el contencioso y administrativo* (Colombia: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2010), 7. Procesalmente, el medio de prueba puede referir un suceso cierto, genéricamente nombrado “hecho”; o un acto jurídico determinado. La prueba legal quiere ir al juez, luego de fundar su derecho en el hecho representado, con petición de que, por causa de ella, se acceda al reconocimiento demandado.

⁷¹⁶ Pedro Lamprea Rodríguez, *De la prueba en el contencioso y administrativo*, *Ibíd.*, 9.

encausado”.⁷¹⁷ De este pronunciamiento se puede subrayar la validez de la obtención de pruebas dentro de las etapas previas del proceso penal.

Ahora bien, el otro tema que hemos traído a la luz, es la importancia de practicar las pruebas con todos los resguardos necesarios para hacer verdadero el hecho alegado y que ha realizado el encausado por el que se le acusa de un determinado delito. Para ello podemos revisar el fallo de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, del 27 de noviembre de 2003, en el caso *MARITZA URRUTIA vs. GUATEMALA*, en donde por efectos de la valoración de la prueba, el Tribunal considera en lo principal la violación de los art. 7 y 11 del derecho a la libertad y obligación de respetar los derechos, por una declaración obtenida ilegalmente contra su voluntad. El caso en resumen sostiene:

VALORACIÓN DE LA PRUEBA.- El Tribunal admite el valor probatorio de aquellos documentos presentados por las partes en la debida oportunidad procesal que no fueron controvertidos ni objetados, y cuya autenticidad no fue puesta en duda. Por otra parte, la Corte admite, de conformidad con el art. 44 del Reglamento, la prueba para mejor resolver presentada por la Comisión Interamericana y por los representantes de la presunta víctima, por considerarla útil para la decisión del presente caso.

VIOLACIÓN DE LOS ART. 7 Y 11.- Está establecido de que Maritza Urrutia fue privada de la libertad en forma arbitraria por agentes del Estado, quienes la sometieron y aprehendieron por la fuerza en la vía pública a plena luz del día y la mantuvieron detenida clandestinamente e incomunicada en un establecimiento policial. Los funcionarios estatales detuvieron a la presunta víctima sin ser requerida por ninguna autoridad judicial, no existía a su nombre una orden escrita de captura, no se informó sobre los cargos que se le imputaban, no se le permitió comunicarse con un abogado y en ningún momento fue puesta a disposición de un juez competente. Todo lo anterior se realizó en violación del ordenamiento jurídico guatemalteco.⁷¹⁸

En definitiva, mientras en el proceso civil corresponde a los sujetos del proceso (demandante y demandado), la evidencia de los hechos alegados por ellos, no pudiendo ser sustituida su inacción o compensados sus errores por la actividad probatoria del juez, que actúa como un verdadero tercero imparcial, en el juicio penal, aún en el acusatorio moderado, aunque la carga de la prueba recaiga en el fiscal —antes ministerio público— (y en el defensor), se admite la intervención judicial para lograr aquellos objetivos.

Es por todas estas razones que, en miras de formar expedientes que podrían ser evidencia para iniciar acciones penales tributarias o penales comunes, es menester que se

⁷¹⁷ Ecuador, *Corte Suprema de Justicia del Ecuador, Segunda Sala*, “Sentencia”, Fallo No. 47-2003, 2 de diciembre de 2003, Recurso de Casación No. 481-03, Registro Oficial 420, 14 de septiembre de 2004.

⁷¹⁸ Corte Interamericana de Derechos Humanos. “Sentencia de 27 de noviembre de 2003”, *Caso Maritza Urrutia vs Guatemala*.

tomen en cuenta las características y condiciones que deben reunir las evidencias. En todo caso, este material servirá de apoyo para nuestro trabajo, pero no tiene medidas concluyentes o definiciones finales, pues habría que mirar cada caso concreto. Es un material de ayuda para nuestro trabajo de investigación de carácter tributario.

El tema está en diferenciar también, que mientras se encuentre en fase de investigación podremos hablar de evidencias o elementos de convicción, pues solo cuando nos encontremos en la etapa de juicio, las evidencias recolectadas por el fiscal se judicializan y adquieren valor probatorio.

Indudablemente para desarrollar el tema de la prueba, estamos obligados a referirnos a los tipos de pruebas en materia tributaria, entre ellas: la testimonial y documental, pero de ellas la de mayor valoración probatoria es la documental. Se debe tomar en cuenta que la exigibilidad del documento en materia tributaria es consagrada por el legislador como una exigencia para el reconocimiento de ciertos conceptos, con el carácter de tarifa legal probatoria, esto es, que no es admisible un medio de prueba distinto y que la existencia del documento hace improcedente el concepto para efectos fiscales, independientemente de los efectos legales que puedan darse a la operación económica en otros campos del derecho.⁷¹⁹ Esto caracteriza el proceso tributario penal, por la importancia que toma este sistema de probanza basado en la documentación.

Pero las pruebas documentales se consideran eficaces cuando reúnen los atributos de autenticidad y veracidad.⁷²⁰ La autenticidad entendida de origen en la autoría del documento, y la veracidad entendida con el contenido material de la prueba. Es así que los documentos públicos tienen la presunción de autenticidad por lo que constituyen plena prueba⁷²¹, en cambio que los documentos privados no tienen la presunción de inicio, pero en cambio de origen se entiende que son veraces.⁷²² Mientras que el documento

⁷¹⁹ Elizabeth Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, 2ª. ed. (Bogotá: Temis, 2011), 95-6.

⁷²⁰ *Ibíd.*, 96.

⁷²¹ Pedro Lamprea Rodríguez, *De la prueba en el contencioso y administrativo* (Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda., 2010), 216. Los documentos públicos se presumen auténticos, a menos que se pruebe lo contrario de lo que afirman, en tacha de falsedad. Esto concuerda, en el campo del derecho administrativo, con la figura de la presunción de legalidad del acto administrativo. Solo que su valor de presunción no se enerva con tacha de falsedad sino con el procedimiento para la interrupción de su legalidad, en demanda contencioso-administrativa.

⁷²² *Ibíd.*, 215-6. El autor señala que documento privado es el que procede solo de quien lo crea, sin intervención, autorización o suscripción de funcionario que se halle en ejercicio de función pública.

electrónico, obliga imperativamente a que se verifique la autenticidad de la firma electrónica.⁷²³

En general, la prueba contable es una unidad integrada por los libros de contabilidad y los comprobantes de orden interno y externo que respaldan los registros contables, que tiene como función primordial registrar y demostrar los hechos económicos del comerciante, que sirve como prueba de su capacidad para cumplir con las obligaciones ante terceros.⁷²⁴ Todo el sistema tributario en materia de probanza, prácticamente impulsa el procedimiento administrativo en la prueba documental contable.

4.3. Características de las pruebas

Analizado el tema en su concepción fundamental, es oportuno abarcar las características de las pruebas que en materia penal las individualizan. Varios son los principios que priman y que individualizan a las evidencias en materia tributaria penal, que la Doctrina a saber determina:

El *principio de consagración penal*,⁷²⁵ que supone varias aristas como la necesidad de prueba, entendida como la imposición de sanciones fundadas en los hechos que aparezcan probados en el proceso de manera regular; como la unidad de prueba que se conceptúa como la obligación de apreciar las pruebas en su conjunto; como la formalidad de la prueba, pues el legislador autoriza a excluir toda prueba de la actuación procesal cuando ha sido obtenida con violación del debido proceso. La necesidad de prueba en general, “se enuncia como la necesidad de que todo hecho que constituye el objeto del proceso debe ser corroborado solo mediante pruebas introducidas legalmente al mismo con independencia del conocimiento que de tales hechos tenga el juzgador”.⁷²⁶

El *principio de publicidad y contradicción de la prueba*, que implica que la prueba no se oculta, ni se fracciona para solo darla a conocer parcialmente, sino por el contrario, se hace constar claramente su contenido y alcance.⁷²⁷ Para el efecto, es claro determinar el órgano de prueba que es quién colabora con el juez para incorporar la prueba, pues “el

⁷²³ *Ibíd.*, 215. El mensaje de datos constituye medio de prueba dice el autor. Equivale a documento escrito, si la información sin variaciones puede ser consultada posteriormente.

⁷²⁴ Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, 99-100.

⁷²⁵ *Ibíd.*, 19-21.

⁷²⁶ Eduardo Jauchen, *Tratado de la prueba en materia penal* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2002), 20-1. El objeto de la prueba en el proceso penal está constituido por el material fáctico, incierto en cuanto a su conocimiento y que como tal se debe y puede probar a los fines de declarar la existencia o inexistencia sobre la cuestión sometida a decisión.

⁷²⁷ Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, 23.

conocimiento del dato probatorio por parte del órgano de prueba puede haber sido obtenido por orden del juez (como perito, intérprete o traductor) o bien accidentalmente (en el caso del testigo o la parte que confiesa).⁷²⁸

El *principio de responsabilidad o carga probatoria*, definido como el *onus probando incumbit actori*, en virtud del cual corresponde a la parte activa, sea denunciante o acusador, la carga de la prueba, en razón de que quien afirma un hecho debe probarlo.

El *principio de la libertad de la prueba y la prueba lícita*,⁷²⁹ determina que, en general, el uso de los medios de prueba y de sus clases es diversa y amplia. En razón de este principio, no existen en el proceso penal las limitaciones propias del proceso civil en cuanto a los medios, ello es así en razón de la necesidad de alcanzar la verdad histórica”.⁷³⁰ Se usaban por ejemplo, las establecidas específicamente en el Código de Procedimiento Penal y en la actualidad en el COIP, así como todas aquellas que fueran pertinentes para acreditar la verdad. Esto es, por supuesto, sin perjuicio de las facultades que tienen la jueza o el juez, para descartar pruebas impertinentes o que busquen dilatar indebidamente el proceso de investigación o de razonamiento. Estas potestades de la jueza o del juez dentro del juicio, deben ser usadas con toda cautela, pues son incluso objeto de recursos e impugnaciones posteriores. Hablando de la prueba ilícita, podemos introducirla definiéndola como aquella evidencia contraria al ordenamiento constitucional o legal.⁷³¹ La producción de pruebas en contradicción a lo que establecen

⁷²⁸ Jauchen, *Tratado de la prueba en materia penal*, 31-2.

⁷²⁹ “La prueba en el sistema acusatorio penal en México”, Corte Suprema de Justicia, 33-37, tomado del sitio web <http://moodle2.unid.edu.mx/dts_cursos_md/lic/DE/GP/AM/12/La_prueba.pdf>, el 30 de octubre de 2012.

⁷³⁰ Jauchen, *Tratado de la prueba en materia penal*, 21-2. El autor además señala que el principio de la libertad de la prueba implica que es menester eludir cualquier obstáculo que pudiera imposibilitar conocerla, de manera que todo se puede probar y por cualquier medio. Sin embargo, existen ciertas limitaciones que, por diversos motivos, tienden a garantizar tanto la celeridad del proceso como la eficacia de la prueba y los derechos de las partes. Así, no será necesario probar los hechos evidentes y normales, los hechos notorios, ni los que de ninguna manera estén relacionados con el objeto del proceso, o sea los impertinentes. Tampoco podrán ser objeto de prueba cuando exista una prohibición de la ley al respecto.

⁷³¹ Antonio del Moral García, “Reflexiones sobre la prueba ilícita”, en Edgardo Alberto Donna, dir., *La prueba en el proceso penal – II*, Revista de Derecho Procesal Penal (Argentina: Rubinzal-Culzoni Editores, 2010), 70-71. Se señala además que: “En el origen de la inutilizabilidad de la prueba obtenida con violación de derechos se situaba una finalidad disuasoria y profiláctica: una protección efectiva de los derechos fundamentales exige esa drástica medida. La mejor medida para proteger los derechos fundamentales, y soslayar los riesgos de que el celo investigador pase por encima de ellos, es negar todo valor a las pruebas que se alcancen vulnerando esos derechos. Así, el Estado, el agente de la autoridad, percibe nítidamente la inutilidad de esa actuación y se estimula el escrupuloso cumplimiento de todas las garantías por parte de quienes participan en la investigación. En el planteamiento anida una cierta inconsecuencia lógica: se derivan efectos epistemológicos de una cuestión deontológica. En algunos casos

las normas, determina la ilicitud de la misma. La ilicitud de la evidencia puede llevar a la anulación del proceso; y, eventualmente, a una sentencia de absolución.

Ahora bien, tomando en cuenta de manera primigenia, que los testimonios en el proceso contencioso tributario, habrán de ser valorados tomando en cuenta las especificaciones que le son propias en materia tributaria, en cuanto a su conformación y limitaciones para su admisibilidad como prueba;⁷³² como el que no son admisibles los testimonios de la autoridad tributaria, es necesario delinear los principios sobre el testimonio que de manera general se exponen. El *principio de la indivisibilidad* del testimonio del procesado, señala que no puede tomarse de la confesión lo que lo perjudique y dejar de lado lo que tal vez pueda beneficiarlo o ponerlo en mejor situación o brindar una explicación adicional de los motivos que lo llevaron a actuar. El *principio de la incolumidad* de la declaración del imputado, establece precisamente su derecho al silencio, a no declarar en su contra, su privilegio de no estar obligado a producir evidencia de cargo en contra de sí mismo; aunque en materia tributaria como se conoce las declaraciones de tributos realizadas por los sujetos pasivos de la obligación tributaria, hacen responsable al administrado del contenido en ellas (art. 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno). “Se sabe que la declaración es una conducta y el documento una cosa: en el primero cuenta su condición de factor subjetivo; el documento, en cambio, no es sino un elemento objetivo de representación”.⁷³³

El *principio de inocencia* supone que nadie puede ser considerado culpable, hasta que no haya sido juzgado y condenado por sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, es decir, por sentencia firme que no admita ulterior recurso, a través de la cual el Estado, luego de un juicio justo, ha arribado a una conclusión de culpabilidad.⁷³⁴ Sabido es que dos de los corolarios o repercusiones centrales del principio de inocencia están directamente relacionados con el problema de la prueba: a ello apuntan directamente el *indubio pro reo* y el *onus probandi*.⁷³⁵

de violación de derechos fundamentales manteniéndonos en el estricto plano epistemológico, la consecuencia de negar a la actividad capacidad probatoria es coherente [...]”.

⁷³² Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, 62.

⁷³³ Pedro Lamprea Rodríguez, *De la prueba en el contencioso y administrativo*, Ibíd., 224.

⁷³⁴ “La prueba en el sistema acusatorio penal en México”, tomado de sitio web <http://moodle2.unid.edu.mx/dts_cursos_md1/lic/DE/GP/AM/12/La_prueba.pdf>, el 30 de octubre de 2012.

⁷³⁵ Alejandra Verde, “Repercusiones probatorias del principio de inocencia. Violación al “in dubio pro reo”, al “onus probandi” y al trato de inocente en el Código Procesal Penal de Córdoba y en su actual interpretación”, en Edgardo Alberto Donna, dir., *La prueba en el proceso penal-II*, Revista de Derecho Procesal Penal (Argentina: Rubinzal-Culzoni Editores, 2010), 238-239.

El *principio de la adquisición procesal*,⁷³⁶ que supone que las pruebas tanto de cargo como descargo producidas en juicio legalmente, deben y pueden ser utilizadas tanto por el acusador como por el acusado, de tal manera que el fiscal como el defensor público o privado pueden utilizarlas, porque son comunes los objetos y los medios de evidencia empleados.

El *principio de lealtad y veracidad de la prueba*, deja entrever que las pruebas aportadas al procedimiento tributario y al proceso contencioso tributario deben corresponder a la verdad de los hechos, esto es, deben estar acordes con la verdad, exentos de falsedad, engaño o malicia.⁷³⁷

El *principio de preclusión de la prueba*,⁷³⁸ el cual impone el deber de atender las distintas oportunidades procesales previstas en el proceso judicial. En el procedimiento administrativo o en el proceso contencioso tributario o tributario penal, se contemplan un sinnúmero de fórmulas de atención del trámite que se dan en orden cronológico e incluso con plazos para dar cumplimiento al trámite previsto en la norma, que en materia de prueba se traduce, en que la norma impone el deber de atender las distintas actuaciones procesales en la oportunidad y plazos previstos en la norma legal, para aportar y solicitar las pruebas, como garantía de certeza procesal.

Todos ellos hacen que, los elementos de convicción para la valoración de la prueba, se viertan en eficaces y eficientes, y en instrumentos de validez para el ejercicio del juzgador en su apreciación de la prueba.

4.4.La valoración de las pruebas

Según la tradicional esquematización, el juez puede formar su convicción de tres modos diferentes: mediante la comprobación directa, por sí mismo, de un hecho material cuando el juzgador realiza verificaciones o inspecciones; por las declaraciones de otro, ya sea testigo, perito, de alguna de las partes y de las del propio acusado; y por razonamientos que partan de elementos indiciarios comprobados.⁷³⁹

⁷³⁶ Antonio Valmaña, Revista INDRET para el análisis del Derecho, página electrónica, tomado de sitio web <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo>>, fecha: 30 de octubre de 2012.

⁷³⁷ Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, 30-1.

⁷³⁸ *Ibíd.*, 31.

⁷³⁹ Eduardo M. Jauchen, *Tratado de la prueba en materia penal*, 652. El conocimiento directo o evidencia inmediata, entraña el conocimiento mediante la percepción o intuición por los sentidos, no necesitando para este acto recurrir a la lógica. Sin embargo, aquí debemos destacar que lo directo será siempre el conocimiento del material probatorio, que siempre será indirecto con respecto al hecho delictuoso, que es el que se quiere reconstruir, conocer o inferir.

Para determinar la culpabilidad a través del proceso, se necesita alcanzar *la verdad procesal* o *certeza*, dependiente del sistema penal del país, en nuestro caso verdad procesal, condición *sine qua non* en la persecución del delito. Al menos ese es el régimen penal en Ecuador, pues el postulado de *certeza procesal* está condicionado al principio de justicia. Para que el juez se forme un juicio al cabo del proceso, es indispensable relevar, buscar e incorporar al juicio, diligenciando, las evidencias aportadas por la (fiscalía y el defensor) así como las que de oficio hubiera dispuesto el tribunal.

Del mismo modo, la evidencia debe ser asegurada a través de aprehensiones de bienes u objetos relevantes para el caso, inspección de lugares o personas, incluida la prisión preventiva como medida de naturaleza cautelar, para asegurar la presencia del sindicado en el juicio, así como evitar que destruya la evidencia de cargo, obstruya la comparecencia de los testigos, o se dé a la fuga. Y es que los medios de prueba en el proceso penal son actos procesales normados que permiten incorporar elementos de convicción, que resultan o no relevantes, para la comprobación de la hipótesis que cada parte sostenga, por lo que son estrictamente necesarios.⁷⁴⁰ También se debe establecer el grado de veracidad, la calidad de los testigos, intérpretes o peritos, en razón de sus respectivas especialidades y campos de actuación. Se reconoce, en la práctica, varios principios que se desarrollan a la luz del proceso tributario penal actual, en donde la oralidad y la inmediación son las condiciones necesarias para asegurar un proceso adecuado en la persecución del delito tributario penal, a saber:

El *principio de la libre valoración judicial*,⁷⁴¹ o de la libre convicción, implica que por parte del juez o de la jueza, debe existir el ejercicio de aprehensión del verdadero alcance y valor de la actividad jurisdiccional, el reconocimiento de sus poderes discrecionales, para llegar a la verdad y procesar la infracción y la sanción, y el deber de alcanzar la aprehensión más exacta de los hechos, para formar una consecución válida de los hechos y de la realidad. Por lo que, “la garantía está en que es la prueba la que condena y no la opinión de los jueces y mucho menos la opinión pública. De modo tal que la certeza, en lugar de la sospecha, constituye un avance de la humanidad”.⁷⁴² Actúa también

⁷⁴⁰ Sandro Abraldes, “Los medios de prueba”, en Edgardo Alberto Donna, dir., *La Prueba en el proceso penal-II, Revista de Derecho Procesal Penal* (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2010), 281.

⁷⁴¹ Vanesa S. Alfaro, “La valoración judicial de la prueba en el proceso penal”, en Edgardo Alberto Donna, dir., *La Prueba en el proceso penal – II, Revista de Derecho Procesal Penal* (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni Editores, 2010), 153.

⁷⁴² *Ibíd.*, 171.

el *principio de la duda a favor del reo (in dubio pro reo)*,⁷⁴³ que significa que, en caso de duda debe primar la inocencia, precisamente porque la culpabilidad debe determinarse a través del proceso, el estado de inocencia es la condición de vigencia necesaria en el proceso y no se lo puede soslayar. Lo que lleva a que el juzgador, si va a dictar sentencia condenatoria, debe tener el convencimiento de la culpabilidad penal de la persona procesada, incluso más allá de toda duda razonable.

Adicionalmente, diremos que es a través de la *Sana Crítica*⁷⁴⁴ que el juez debe llegar a la convicción y verdad procesal respecto de la realidad que tiene entre sus manos para juzgar. También denominada de la valoración razonada de las pruebas, implica que “el juez es libre de formarse su convencimiento, pero tiene que dar las razones que expliquen cómo o el porqué de su convicción sobre la masa de pruebas o determinado medio de prueba”.⁷⁴⁵ El dolo, o la intención de causar daño, sigue siendo un aspecto subjetivo, de la conciencia de cada uno, que no puede conocerse de otro modo que a través de la exteriorización o reflejo en hechos, no tanto por las declaraciones del involucrado, sino también y sobre todo por los efectos de los hechos objetivos realizados.

El proceso de convencimiento del juez que lo lleve a la íntima convicción de culpabilidad, que es lo que le permitiría imponer la sanción es un proceso fundamentado y racional, del cual deberá dejarse constancia en la sentencia de condena, de forma, entre otras cosas, de habilitar una revisión posterior por la corte o tribunal superior, que pueda reconstruir el pensamiento que llevó al juez unipersonal o pluripersonal, dependiendo del caso, a tomar tal decisión. La convicción se debe basar en la evidencia que se haya obtenido dentro del proceso, se deben establecer, ordenada y con fundamento, los argumentos y deducciones que la misma produjo, de forma tal que el juez pueda anular la presunción de inocencia, para adoptar como decisión la culpabilidad en el proceso y su convicción en la sentencia condenatoria. Es de vital importancia, el papel que juegan, dentro del proceso, las evidencias que se constituirán en prueba para la sentencia que condene o absuelva al imputado. En materia tributaria, es frecuente que la ley señale una prueba específica para el reconocimiento de diversos conceptos que inciden en la

⁷⁴³ Ecuador, Código Orgánico Integral Penal, en Registro Oficial Suplemento No. 180 del 10 de febrero 2014, art. 5 num. 3. Señala: “Duda a favor del reo: la o el juzgador, para dictar sentencia condenatoria, debe tener el convencimiento de la culpabilidad penal de la persona procesada, más allá de toda duda razonable”.

⁷⁴⁴ Gustavo Cuellar Iriarte, *La Sana Crítica, sistema de valoración de la prueba judicial* (Colombia: Ediciones Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá, 2007), 183.

⁷⁴⁵ *Ibíd.*, 183.

determinación del impuesto, y además, que respecto a ella se exija acreditar ciertos hechos concretos, lo cual implica que está prevista una tarifa legal probatoria.⁷⁴⁶ Como es el caso de la validez de los comprobantes de venta para efectos del Impuesto a la Renta, y su registro como costos y gastos.

Es imprescindible, como señala Couture, entender que “las reglas de la sana crítica son, ante todo, las reglas del correcto entendimiento humano. En ellas interfieren las reglas de la lógica, con las reglas de la experiencia del juez”.⁷⁴⁷ Para con ello obtener una valoración acertada del juzgador de los hechos sujetos a su análisis, y, por tanto, lograr la verdad procesal para aplicar la sanción.

4.5. Clases de pruebas

Las pruebas reciben diferentes clasificaciones, según su modo de ser, las evidencias se agrupan también en una doble clasificación de: a) pruebas reales o materiales, consistentes en objetos de esa naturaleza como documentos, etc., y b) pruebas personales (testimonios, etc.). En general, se habla también de prueba testimonial, prueba pericial, prueba documental y prueba indiciaria.⁷⁴⁸

Pero usualmente se suele diferenciar a las evidencias desde el punto de vista del resultado, en evidencia semiplena y evidencia cabal o plena. La evidencia semiplena, aunque es una concepción ya derogada de nuestro Código de Procedimiento Civil (pero no de nuestro COT en materia de las acciones de impugnación ante el Juez Contencioso Tributario —hasta la vigencia del COGEP, al menos—), es de interés para la vida práctica, pues es a través de la evidencia u otros elementos racionales que se respaldaría el inicio de una causa y de la prisión preventiva. El abandono de la doctrina de este concepto de semiplena se debe, entre otras cosas, a su inconsistencia desde el punto de

⁷⁴⁶ Whittingham García, *Las pruebas en el proceso tributario*, 34-5. En consecuencia, es inadmisibles una prueba distinta de la prevista en la ley. Significa también que, si la prueba que se señala no cumple las exigencias intrínsecas previstas en la misma ley, carece de eficacia probatoria y en ambos casos pueden resultar improcedentes los conceptos y factores solicitados por el contribuyente como incidentes en la determinación del impuesto.

⁷⁴⁷ Eduardo J. Couture, *Fundamentos del derecho procesal civil* (Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1962), 270-271. Además señala que: “Este concepto configura una categoría intermedia entre la prueba legal y la libre convicción. Sin la excesiva rigidez de la primera y sin la excesiva incertidumbre de la última, configura una feliz fórmula, elogiada alguna vez por la doctrina, de regular la actividad intelectual del juez frente a la prueba. [...] En ellas interfieren las reglas de la lógica, con las reglas de la experiencia del juez. Unas y otras contribuyen de igual manera a que el magistrado pueda analizar la prueba (ya sea de testigos, de peritos, de inspección judicial, de confesión en los casos en que no sea lisa y llana) con arreglo a la razón y a un conocimiento experimental de las cosas”.

⁷⁴⁸ Sandro Abrales, “Los medios de prueba”, en Edgardo Alberto Donna, dir., *La Prueba en el proceso penal-II*, *Revista de Derecho Procesal Penal* (Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2010), 281.

vista semántico, porque significa una *contradictio in terminis* toda vez que, si es semi, no es evidencia; y la evidencia, por su parte, o es cabal —completa— o simplemente no es evidencia de forma y modo que semiplena evidencia no significa nada valedero. En Ecuador, la clasificación de pruebas plenas, semiplenas, era el régimen común en el Código de Procedimiento Civil hasta la reforma de 1978, luego de lo que se dejó esta bizantina clasificación de las pruebas —en plenas y semiplenas—, homologando las pruebas y su valor probatorio, que era la incidencia en la vieja clasificación, a un solo tipo de pruebas con el mismo valor probatorio. Por eso se discute, si en materia tributaria penal puede o no aplicarse el concepto de pruebas plenas y semiplenas; y diremos categóricamente que no, por cuanto el régimen que se aplica en materia tributaria, es y ha sido en materia contencioso tributaria, en el que hay denodadas y muy fundamentadas críticas sobre su no aplicación. En todo caso, como antes de sentenciar se debe instruir, y esto está en la naturaleza de las cosas, lo que habilita el juicio es la causa probable, los elementos de convicción suficientes, en cierto sentido los indicios —en una primera acepción—. Sin embargo, esto no desvirtúa que ante la duda se inicie la causa para que resplandezca la verdad. Incluso el COIP ya no trae a colación esta distinción (art. 453 y 454.5).

Ahora bien, solo si se obtiene evidencia; o sea plena evidencia porque la otra no lo es, se debe dictar sentencia de condena, y esa evidencia (cierta, plena o evidencia a secas) es la que permite realizar al juzgador la inferencia lógica que lo lleve sin esfuerzo a la convicción de la culpabilidad y, cuando no subsistiere ninguna duda, a la correspondiente sentencia de condena. En este punto se debe concluir con la misma premisa anterior, de su no aplicación en materia tributaria penal, pues en lo que atañe a esta materia, no se puede clasificar en este doble contenido, de pruebas plenas y semiplenas.

4.6. Manejo de la prueba documental

Tomando en cuenta que se debe cuidar que, en los expedientes —que en materia tributaria son en general extensos— se manejen las normas de archivos (como la numeración, control referencial de hojas y conservación adecuada de expedientes), hay que además precautelar la información tomando en cuenta que podría constituirse en evidencia documental plena para el establecimiento de infracciones tributarias. En todo caso, se discute en el plano doctrinario, la justificación de ocupar papeles privados pues supone determinar las exigencias mínimas que autorizan la emisión de la orden. En este

sentido es necesario comprobar la existencia de una persecución penal concreta, un cierto grado de conocimiento sobre él, la probabilidad de que nos hallemos frente a un hecho punible y la necesidad de la medida para impedir su resultado.⁷⁴⁹

El concepto doctrinario de *documento* lo refiere como “Escrito en que constan datos fidedignos o susceptibles de ser empleados como tales para probar algo”.⁷⁵⁰ Por lo general, además, se reconoce bajo ese concepto la posibilidad de la formación de usar los sistemas informáticos para la formación de declaraciones o representaciones de voluntad o ideas que deban ser considerados como documentos, y reconoce con similares características las representaciones gráficas de datos, medidas, valores, cálculos, estados o acontecimientos, que de manera automática pueden producir las máquinas o computadoras, tales como los estados de cuenta de bancos, reportes de transmisión de mensajes, declaraciones por internet etc.

El concepto de documento puede resultar de mucha importancia en el momento de la etapa probatoria, del análisis que se hace de la prueba presentada en un proceso penal y de la valoración que hace el funcionario judicial encargado de dictar sentencia. Pero resulta incuestionable que el desarrollo y avance de la tecnología en las dos últimas décadas, han ido determinando una adecuación de los regímenes jurídicos para poder dar el fundamento legal que requiere el intercambio electrónico de datos, cuya velocidad trasciende incluso al concepto de jurisdicción con incidencia en las relaciones y situaciones personales, contractuales, comerciales, financieras, etc. que en un momento determinado deban ser objeto de prueba en el escenario judicial, y que deben interesar en la medida que ya es indiscutible que la informática puede ser utilizada para la consumación de actividades delictivas, incluidas las de delito tributario. Es que la evolución de las tecnologías de la información y la comunicación están suscitando profundos cambios en la sociedad, al punto que nos encaminamos hacia la tramitación de un expediente judicial electrónico o informatizado.⁷⁵¹

Evidencia de la incidencia del desarrollo tecnológico en la modificación del concepto de documento, se encuentra en la Ley de Comercio Electrónico, Firmas y

⁷⁴⁹ Julio Maier, *Derecho Procesal Penal, t. I* (Argentina: Editores del Puerto SRL, 2004), 682-683.

⁷⁵⁰ Real Academia Española, tomado del sitio web <www.rae.es>, 06 de enero de 2017.

⁷⁵¹ José María Illán Fernández, *La prueba electrónica, eficacia y valoración en el proceso civil* (España: Aranzadi-Thomson Reuters, 2009), 31.

Mensajes de Datos,⁷⁵² así como de la firma digital y entidades de certificación que conceden valor probatorio a esta documentación.

Así se establece que salvo prueba en contrario se considera que un mensaje de datos proviene de quien lo envía y, autoriza a quien lo recibe, para actuar conforme al contenido del mismo, cuando de su verificación exista concordancia entre la identificación del emisor y su firma electrónica, dando validez a este documento. Ahora bien, no se concede valor probatorio cuando: a) Se hubiere dado aviso que el mensaje de datos no proviene de quien consta como emisor; en este caso, el aviso se lo hará antes de que la persona que lo recibe actúe conforme a dicho mensaje. y, b) Si el destinatario no hubiere efectuado diligentemente las verificaciones correspondientes o hizo caso omiso de su resultado. (art. 11 de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos)

En cuanto a las firmas electrónicas de los documentos desmaterializados, estas tienen validez probatoria cuando estén debidamente certificadas ante una de las entidades autorizadas y certificadoras y sean debidamente conservadas. Para el efecto, el archivo del mensaje de datos, requiere que: sea accesible para su posterior consulta; se conserve con el formato en el que se haya generado, enviado o recibido, o con algún formato que sea demostrable y que reproduzca con exactitud la información generada, enviada o recibida; se conserve todo dato que permita determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y hora en que fue creado, generado, procesado, enviado, recibido y archivado; y, se garantice su integridad por el tiempo necesario. (art. 6 y 7 de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos)

4.7. Casuística en la aplicación del régimen tributario penal ecuatoriano: casos jurisprudenciales

En los archivos de los casos iniciados, por parte de la administración tributaria, nos encontramos con escasísimos casos juzgados por delitos penales tributarios hasta antes de la vigencia del COIP, iniciados muchos de ellos por el tipo penal de rompimiento de sellos de clausura, que han terminado en la mayoría de los casos en suspensiones condicionales del procedimiento. En el presente estudio hemos analizado ocho casos de delitos penales tributarios. De los que, los ocho terminaron en aplicación de las medidas alternativas.

⁷⁵² Ecuador, *Ley de Comercio Electrónico, Firmas y Mensajes de Datos*, Registro Oficial 557, Suplemento, 17 de abril de 2002, art. 11.

No haremos un análisis puntual de ellos, porque lo plantearemos en el siguiente título, sin embargo, es necesario dejar sentado que, la escasa aplicación de la acción tributaria penal, se da también porque pocos de los procedimientos de determinación tributarios, en donde se hace constar las glosas que no son más que los impagos de los tributos, se quedaban en la vía de impugnación ante los tribunales distritales de lo fiscal, o terminaban con el pago y solución de la obligación tributaria que no generaba reacción posterior del Estado, ante la consecución del pago de los tributos.

En el anexo “Resumen de los procesos de impugnación a los procedimientos administrativos de determinación tributaria (período 2006 a 2015)”, se demuestra cómo las acciones de impugnación que han sido presentadas ante las autoridades judiciales, sobre los actos de determinación de obligación tributarias, fueron dejadas sin efecto en los altos tribunales, por lo que no generaron la atención de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas que hubiese hecho meritorio el inicio del proceso tributario penal.

5. La sanción en el ilícito tributario y las medidas alternativas: acuerdos reparatorios y suspensión condicional del procedimiento

Se ha planteado, en el nuevo régimen penal, el principio del derecho penal mínimo, el que en la aplicación del proceso tiene sus consecuencias.

Dentro de un Estado democrático el Derecho penal cumple una doble función de protección; la primera respecto a controlar las manifestaciones de violencia que existen dentro de la sociedad, y la segunda referente a las limitaciones que se imponen al Estado, con el fin de evitar excesos en el uso del poder.

Con ese afán, el art. 195 de la Constitución ecuatoriana, señala al principio de mínima intervención como una de las reglas básicas de la investigación penal. De esta manera se establece un catálogo de garantías y derechos que limitan cualquier tipo de coerción ya sea estatal o de parte de los particulares.

Las sanciones que las normas penales imponen, vulneran derechos; sin embargo encuentran justificación en cuanto esas limitaciones significan un mal menor frente a las reacciones sociales violentas que generan la comisión de algún delito.

Es así que la represión estatal constituye un método de control que, dentro del Estado democrático, debe respetar las condiciones de dignidad del ser humano.⁷⁵³

⁷⁵³ Ernesto Pazmiño Granizo, Defensor Público General, *Derecho Penal Mínimo*, tomado del sitio web de La Hora, Revista Judicial, Quito, fecha: 29 de mayo de 2011. <http://www.derechoecuator.com/index.php?option=com_content&task=view&id=6197&Itemid=134>. Pazmiño además señala que: “En atención a un Derecho penal mínimo, este deberá preocuparse exclusivamente de las conductas relevantes para la sociedad; aquellas que vulneren derechos de los ciudadanos y cuya satisfacción no se halle a través de algún otro mecanismo establecido por el Estado. Como lo manifiesta Luis Prieto Sanchís, el empleo de la ley penal deberá conseguir la tutela eficaz de los bienes protegidos, cuando no existan otros medios menos perjudiciales y sus beneficios sean mayores al daño que se causa; es decir debe ser idóneo, necesario y proporcional. La mínima intervención penal se proyecta así como una garantía para los ciudadanos, ya que frente a los recursos con los que cuenta el

Se ha encontrado fundamento de las medidas alternativas en la búsqueda de generar mayores alternativas en el momento de aplicar la pena, tan venida a menos en Ecuador, al menos en lo que a la privación de la libertad se refiere.

Algunos autores como Pino, Rosas y Espinoza se han referido a las salidas alternativas a la pena, encontrando posibilidades no solo de rehabilitación social real del reo, sino que aventaja a la propia víctima en cuanto cumple su razón de ser la pena, se sustentan en que existe: 1. Adecuación del sistema procesal penal al principio de *ultima ratio*, pues se encuentran otras soluciones penales, diferentes a las de la pena. 2. Beneficio Social, que es el principio por el cual se evita que los ciudadanos útiles a la sociedad sean marginados por la aplicación de una pena. 3. Evitar la estigmatización que produce el encarcelamiento en una sociedad, la comunidad piensa que la cárcel es una *escuela de delinquentes* y tiende a estigmatizar a las personas, aun cuando fuera su primera vez. 4. Descongestionar el flujo de las causas criminales al juicio oral, pues juntamente con el procedimiento abreviado, o la facultad del Ministerio Público de abandonar la investigación penal, este, el AR tiende a disminuir la casuística en el sistema oral. 5. Satisfacción de los intereses de la víctima, pues lo principal en el AR es satisfacer el interés de la víctima.⁷⁵⁴

Las razones pueden variar en todas sus formas y justificaciones, lo importante en este acápite ha sido encontrar la razón última de la pena, así como de la necesidad de su ponderación o variación, en el caso del Derecho Tributario Penal en las razones económicas y sociales que rodean al delito tributario.

5.1. Acuerdos reparatorios

El artículo innumerado después del art. 37 del Código de Procedimiento Penal Ecuatoriano, establecía el uso de la medida alternativa del acuerdo reparatorio entre el procesado y el ofendido, para el efecto, las dos partes conjuntamente presentaban, ante el

Estado para la persecución, el procesado mantiene su presunción de inocencia que únicamente se desvirtúa con una sentencia condenatoria, que haya sido producto de un juicio previo. La humanización del Derecho penal, junto con el legítimo respeto a la dignidad del ser humano ha permitido la consolidación de un derecho garantista, que constituye el principal instrumento de defensa de todos los ciudadanos, pues delimita la reacción violenta del Estado frente a los delitos. Por tanto, el Derecho penal debe ser considerado como una herramienta de *ultima ratio*, llamada a intervenir únicamente frente a las conductas más graves del conflicto social, que afecten bienes jurídicos penalmente relevantes”.

⁷⁵⁴ Roxana Pino, Verónica Rosas y Manuel Espinoza, “La Compensación Económica y el Acuerdo Reparatorio: Una perspectiva tributaria”, Universidad Católica de Temuco, Chile, 2005. En <<http://site.ebrary.com/lib/uasbsp/docDetail.action?docID=10307038&p00=derecho%20penal%20tributar> io>, revisado el 25 de marzo de 2011.

fiscal, la petición escrita que contenía el acuerdo y, sin más trámite, se remitía al juez de garantías penales quien lo aprobaba en audiencia pública, oral y contradictoria. No cabían los acuerdos reparatorios en los delitos que comprometían de manera seria el interés social; en los delitos contra la administración pública o que afecten los intereses del Estado; en los delitos de violencia sexual, violencia intrafamiliar o delitos de odio; en crímenes de lesa humanidad; o, en delitos cuando la pena máxima era superior a cinco años de prisión⁷⁵⁵ (art. 37 CPPE).

El procedimiento para su consecución contemplaba que, en los casos que se verificare que el delito en cuestión no era de los enumerados —supra— (no aplicables al acuerdo reparatorio), así como que los suscriptores del acuerdo lo han hecho en forma libre y con pleno conocimiento de sus derechos; se convocaba a una audiencia al fiscal y al defensor, cuya comparecencia era obligatoria. El acuerdo de reparación procedía hasta el plazo de cinco días después que el tribunal de garantías penales avocaba conocimiento de la causa.

En la resolución en que se aprobaba el acuerdo reparatorio, se ordenaba también el archivo temporal de la causa. El archivo definitivo solo procedía cuando el juez de garantías penales conocía del cumplimiento íntegro del mismo. La resolución que aprobaba el acuerdo reparatorio tenía fuerza ejecutoria; y, si no se cumplía, el afectado podía escoger entre las opciones de hacer cumplir el acuerdo o que se continúe la acción penal. Los jueces de garantías penales debían llevar un registro de los acuerdos de reparación aprobados, y se ingresaban en el sistema informático para conocimiento de todos los operadores de justicia.

El COIP se refiere de estos acuerdos reparatorios en los delitos de tránsito (art. 532).

5.2.Suspensión condicional del procedimiento

En el derecho ecuatoriano, a partir de la CRE de 2008, el sistema penal ha buscado aplicar la línea garantista en la sanción, entendiendo que la consecuencia del delito no solo debe revestir el sistema de pena, de privación de la libertad, sino que debe buscar el cometido final del resarcimiento del daño a la víctima y de la satisfacción social por el escarnio a quien comete y violenta los bienes jurídicos protegidos.

⁷⁵⁵ Ecuador, *Código de Procedimiento Penal [2001]*, artículo innumerado después del art. 37.

En aplicación a lo dicho, mediante Ley s/n publicada en el Suplemento del Registro Oficial 555 del 24 de marzo de 2009, se estableció la suspensión condicional del procedimiento como medida alternativa de aplicación de la pena, “en los delitos sancionados con prisión y en los delitos sancionados con reclusión de hasta cinco años, excepto en los delitos sexuales, crímenes de odio, violencia intrafamiliar y delitos de lesa humanidad; el fiscal, con el acuerdo del procesado”⁷⁵⁶.

La suspensión condicional se solicita al juez de garantías penales la suspensión condicional del procedimiento, siempre que el procesado admita su participación. La medida alternativa de suspensión se solicita y resuelve en audiencia pública a la que asisten el fiscal, el defensor y el procesado; el ofendido por su parte asiste a la audiencia y, si es su voluntad, puede ser escuchado por el juez de garantías penales. Durante el plazo fijado por el juez de garantías penales, se suspende el tiempo imputable a la prescripción de la acción penal y a los plazos de duración de la etapa procesal correspondiente. Una vez cumplidas las condiciones impuestas, el juez de garantías penales declara la extinción de la acción penal. El COIP prevé la suspensión condicional del procedimiento también expresamente (art. 622 y 630).

5.3.El derecho del *plea bargaining*

Sin querer asimilar los acuerdos reparatorios al *plea bargaining*, es necesario esbozar los elementos configuradores de estos últimos para entender su contenido y visión, y encontrar también su diferenciación. En el derecho norteamericano del siglo XX, la vigencia del principio del *plea bargaining* supone la posibilidad de que un fiscal

⁷⁵⁶ Ecuador, Ley s/n, Registro Oficial 555, Suplemento, 24 de marzo de 2009. Para que el juez de garantías penales disponga la suspensión condicional del procedimiento, debe establecer como condición una o más de las siguientes medidas: a) residir o no en un lugar determinado; b) abstenerse de frecuentar determinados lugares o personas; c) someterse a un tratamiento médico o psicológico; d) tener o ejercer un trabajo o profesión, oficio, empleo, o someterse a realizar trabajos comunitarios; e) asistir a programas educacionales o de capacitación; f) reparar los daños o pagar una determinada suma al ofendido a título de indemnización de perjuicios o garantizar debidamente su pago; g) fijar domicilio e informar a la fiscalía de cualquier modificación del mismo; h) presentarse periódicamente ante la fiscalía u otra autoridad designada por el juez de garantías penales, y en su caso, acreditar el cumplimiento de las condiciones impuestas; e, i) no tener instrucción fiscal por nuevo delito. Las condiciones impuestas no podían exceder de dos años. Por su parte, el juez de garantías penales resolvía en la misma audiencia la suspensión e imponía la o las condiciones y el período durante el cual debían cumplirse. El ofendido u otros interesados podían solicitar copia de la resolución. Sin embargo, por incumplimiento de las condiciones impuestas también se establecía la revocación de la suspensión condicional; para ello, el juez de garantías penales, a petición del fiscal o el ofendido, convocaba a una audiencia donde se discutía el incumplimiento y la revocatoria de la suspensión condicional. En caso de que, en ella, el juez de garantías penales llegaba a la convicción de que había un incumplimiento injustificado y que ameritaba dejarla sin efecto, la revocaba y se sustanciaba el procedimiento conforme a las reglas del procedimiento ordinario. Revocada la suspensión condicional, no podía volver a concederse.

induce a otra persona acusada penalmente a confesar su culpabilidad, y a renunciar a su derecho a un juicio, a cambio de una sanción penal más benigna de la que le sería impuesta si se declara culpable luego de un juicio.⁷⁵⁷ De esta manera, aplicando el procedimiento abreviado con la participación incluida del sistema de jurado, el ministerio público o el fiscal “ofrece indulgencia directamente —mediante la reducción de los cargos atribuidos al acusado—, como indirectamente, en conveniencia con el juez —mediante la recomendación para que se le imponga una pena menor, recomendación que será acogida por el juez—. A cambio de procurar clemencia para el acusado, el fiscal es relevado de la necesidad de probar su culpabilidad y el tribunal es dispensado de establecerla”.⁷⁵⁸

El sistema del procedimiento abreviado que ha sido utilizado de manera recurrente en Estados Unidos de América, es ahora un sistema del que se plantean críticas y consideraciones diferentes dadas las circunstancias actuales, pues si bien provoca que el ciudadano imputado tenga la posibilidad de concursar por una pena más benigna — porque al menos, inicialmente, esa es la premisa fundamental para su aplicación— genera también rezagos de la vieja tortura medieval en ciertos casos, como cuando el sujeto por temor a un largo procedimiento, al encierro o confinación en las cárceles o en la aplicación de medidas coercitivas para obtener su declaración o confesión, por temor, acepta su culpabilidad, siendo inocente en el peor de los casos.

Otro problema que se enfrenta en la aplicación es la disyuntiva en la aplicación de un derecho procesal fundamental, que es la prominencia del principio que debe existir un proceso previo para juzgar, o para sancionar. En el caso del procedimiento abreviado de Estados Unidos, este procedimiento se obvia, con la participación del fiscal o del sistema de jurados y la aceptación del juez de la culpabilidad y de la aplicación de una sanción más benigna al imputado que se declara confeso de lo que culpa el fiscal. Acaso, no se desvirtúa el proceso penal y su naturaleza, excluyendo en casos que al no ser de delitos flagrantes, eliminan la actividad de investigación que debe cumplir el fiscal, y la tarea de juzgar con los elementos de convicción que requiere el juez para establecer la responsabilidad del imputado. Definitivamente la teoría del proceso penal y su fin, se trastocan en su contenido.

⁷⁵⁷ John Langbein, “Tortura y plea bargaining”, en *El procedimiento abreviado*, comp. Julio B.J. Maier y Alberto Bovino, trad. María Losteau y Albergo Bovino (Buenos Aires: Ed. Del Puerto, 2001), 9.

⁷⁵⁸ *Ibíd.*, 9.

Ahora, el otro problema que enfrenta el sistema del *plea bargaining* es la participación de coercitividad en su esencia, pues han existido casos en Estados Unidos de que por temor a la ejecución de un proceso y sus consecuencias, el imputado ha aceptado su responsabilidad.⁷⁵⁹

Consideremos el caso “North Carolina vs. Alford” resuelto en esta década, en el cual la Corte Suprema de los EE. UU., admitió condenar sin juicio a un imputado que, en la audiencia de determinación de la pena, había manifestado ante el tribunal: “Me he declarado culpable de un homicidio en segundo grado porque me dijeron que había mucha prueba en mi contra, pero yo no le he disparado a nadie [...] Yo solo admití mi culpabilidad porque me dijeron que si no lo hacía, me enviarían a la cámara de gas [...] No soy culpable pero me declaré culpable”.⁷⁶⁰ Si se compara con los dichos de Alford, con los de un burgomaestre de Bamberg del siglo XVII, un tal Johanness Julius, quien escribió desde su celda, en la cual esperaba su ejecución, con el objeto de contarle a su hija por qué se había confesado culpable del delito de brujería por el que debía morir: “Es todo falso y una invención, así que Dios ayúdame [...] Nunca habrían dejado de torturarme si no hubiera confesado algo”.⁷⁶¹

El sistema del *common law* desde el punto de vista que hemos analizado, puede convertirse en un sistema represivo o coercitivo, así al menos lo comentan algunos juristas como John Langbein que concluyen que “el acuerdo (*plea agreement*) es “la fuente de la coerción y comprende, en sí mismo, la involuntariedad de la admisión de la culpabilidad”.⁷⁶² En Argentina, incluso sostiene Hendler su punto de vista favorable al sistema de jurados, cuando comenta que le “parece bien lo que ocurre en la provincia de Córdoba, en donde está funcionando un sistema de jurados, y bien, con satisfacción de la gente”.⁷⁶³ Aparentemente, la aceptación al sistema de jurados ha sido meritoria en ciertas provincias de Argentina al comentario de dicho autor:

El sistema cordobés es un sistema mixto y los jurados forman parte del tribunal con jueces profesionales, y se pronuncian solo por la culpabilidad, los jueces profesionales redactan los fundamentos y establecen la pena aplicable, y en este caso fue la decisión de los jueces profesionales que, sin el jurado ciudadano, al establecer la pena agravada por el vínculo se apartaron de la disposición del Código Penal y declararon su inconstitucionalidad [...].⁷⁶⁴

⁷⁵⁹ *Ibíd.*, 9-10.

⁷⁶⁰ Gasper y Zeisel, *Law Judges in the German Criminal Courts*, vol. 1 (Alemania: 1972), 147.

⁷⁶¹ Trevor-Roper, *The European Witch-Craze of the 16 and 17 Centuries* (Polician, 1969), 84.

⁷⁶² Langbein, “Tortura y plea bargaining”, 18.

⁷⁶³ Laura Vouilloud de Fassi y Emilio Cappuccio, “Entrevista al profesor Edmundo S. Hendler”, Gabriel Anitua e Ignacio Tedesco Compiladores, en *La Cultura penal, Homenaje al profesor Edmundo Hendler* (Buenos Aires: Editores del Puerto, 2009), 665.

⁷⁶⁴ *Ibíd.*

Este sistema tiene diferencias con el procedimiento de medidas sustitutivas que se aplicaron en Ecuador, en tanto y en cuanto mediaba un proceso previo antes de la aplicación de la modificación de la pena, al menos en lo que respecta a las medidas sustitutivas. La CRE de 2008 contempla la posibilidad de sustituir las penas con medidas alternativas en determinados tipos de infracciones penales, sancionados con prisión, pero supone desde luego la aplicación de un proceso previo, en donde el fiscal, conjuntamente con el juez, llegan a la convicción de la responsabilidad del imputado, y es este —no el fiscal— quien propone al juez que se apliquen medidas sustitutivas, con la condición de que sean más favorables para el reo. En el caso de los delitos penales tributarios en Ecuador, estas medidas se han aplicado, desde la vigencia de la CRE de 2008, como hemos revisado en los acápites anteriores sobre casos respecto a esta temática.

En el COIP se establece el procedimiento abreviado aquí destacado, en el art. 635.

5.4. La suspensión condicional en el delito tributario penal en Ecuador

A partir de los art. 88 a 97 del Modelo del Código Tributario para América Latina (1967), se pone de relieve con particular acierto, el criterio de la suspensión condicional de la pena, pero limitado a la de prisión, ya que atento su carácter de sanción mixta, no puede haber condicionalidad en la multa.⁷⁶⁵ Este tema para aclarar, ya no se aborda en el Modelo del Código Tributario para América Latina (2015), de donde se excluye el tratamiento del delito tributario.

La CRE de 2008, introduce como una de las medidas alternativas de sustitución de penas, la suspensión condicional del procedimiento, que —como se ha dicho— se ha aplicado en los casos de juzgamiento y sanción de los delitos tributarios penales; se han aplicado estas medidas sustitutivas con la intención de buscar hacer efectiva la pena, al sustituir la sanción con medidas de apoyo ciudadano o de reinserción del imputado a la cultura tributaria ecuatoriana.

En cuanto a otro tipo de responsabilidades que derivan de la aplicación de las medidas alternativas, tenemos aquellas que exigen un adiestramiento y capacitación en materia tributaria. En los capítulos anteriores, se desarrolló en las pautas de la investigación los nuevos modelos de institutos para la gestión tributaria, como aquella que la llaman *moral tributaria* o *ciudadanía fiscal*, tan preconizada por la administración tributaria en Ecuador, para lo que exigen en línea con estos postulados, que se capaciten

⁷⁶⁵ Villegas, “El ilícito tributario”, 447.

los contribuyentes en los procesos de aprendizaje que brinda la propia administración tributaria, o incluso exigen a los administrados, la fabricación y distribución de volantes con publicidad tributaria, que logre difundir de manera masiva las obligaciones a que estamos sujetos los ciudadanos ecuatorianos.

Resaltamos —como opinión nuestra— que el ejercicio de las medidas alternativas en los términos, incluso que se contemplan en los casos expuestos y que se están aplicando en Ecuador —*al menos en lo que respecta a los delitos tributarios*—, logra uno de los fines mismos del derecho tributario, que es lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el cumplimiento de los deberes formales y materiales, así como la convicción social de la ciudadanía de pagar sus obligaciones con el Estado, a través de la capacitación y el trabajo comunitario; sin dejar de lado, como es connatural con el delito, las razones de prevención necesarias que exige la dogmática penal y las ciencias de la criminología. Ante sujetos cuya prevención hacia el delito, no es frecuente, se halla justificativo en la aplicación de las medidas alternativas frente a las sanciones de privación de la libertad, sin embargo, es necesario —como ha sido tratado en todo el proyecto presentado— diferenciar la efectividad de estas medidas alternativas, en relación con la particularidad del delito tributario penal, frente a otro tipo de delitos que incluso prohíbe aplicar la norma suprema.

Debemos, además, abordar el tema constitucional, que fuera referido en el Referendo del 7 de mayo de 2011, a través de la segunda pregunta de la consulta popular, en la que se menciona que:

¿Está usted de acuerdo que las medidas sustitutivas a la privación de la libertad se apliquen bajo las condiciones y requisitos establecidos en la ley, ENMENDANDO LA CONSTITUCIÓN DE ACUERDO AL ANEXO 2⁷⁶⁶? SÍ () NO ()⁷⁶⁷

⁷⁶⁶ Ecuador, Consejo Nacional Electoral, Consulta Popular 2011, Anexo 2 de la pregunta 2, 7 de mayo de 2011: Menciona que: El art. 77 num. 1 dirá: “La privación de la libertad no será la regla general y se aplicará para garantizar la comparecencia del imputado o acusado del proceso, el derecho de la víctima del delito a una justicia pronta, oportuna y sin dilaciones, y para asegurar el cumplimiento de la pena, procederá por orden escrita de jueza o juez competente, en los casos, por el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley. Se exceptúan los delitos flagrantes, en cuyo caso no podrá mantenerse a la persona detenida sin fórmula de juicio por más de veinticuatro horas. Las medidas no privativas de libertad se aplicarán de conformidad con los casos, plazos, condiciones y requisitos establecidos en la ley”. El art. 77 num. 11 dirá: “La jueza o juez aplicará las medidas cautelares alternativas a la privación de la libertad contempladas en la ley. Las sanciones alternativas se aplicarán de acuerdo con los casos, plazos, condiciones y requisitos establecidos en la ley” (énfasis añadido).

⁷⁶⁷ Ecuador, Consejo Nacional Electoral, Consulta Popular 2011, pregunta 2, 7 de mayo de 2011.

Según los resultados de la consulta popular, esta pregunta fue aceptada por la mayoría de los ecuatorianos que aprobaron la enmienda del art. 77 de la CRE, que en su parte principal indica que la privación de la libertad no será la regla general y que se aplicarán las medidas cautelares alternativas a la privación de la libertad contempladas en la ley, lo que obliga a minimizar su aplicación.

Dejamos sentando, en todo caso, la necesidad de su vigencia en el ámbito tributario penal, de la conveniencia en la aplicación de medidas alternativas o sustitutivas a las de privación de la libertad, en ciertos casos al menos.

Pero tratándose del tipo de delitos del derecho penal económico, como es el delito tributario penal, en los casos mencionados, es procedente y válido; convendría realizar un análisis pormenorizado de cada uno de los tipos del delito tributario para conocer su eficacia. Antes, rescatamos la opinión sobre las medidas alternativas en los delitos penales tributarios, que en la entrevista concedida por el jurisconsulto Luigi Ferrajoli, dentro del conversatorio en las aulas de la Universidad Andina Simón Bolívar —Sede Quito— supo manifestar:

Si estoy de acuerdo, dentro de los límites que se puede poner a la reclusión, son necesarias las medias alternativas como el arresto domiciliario, la reclusión de fin de semana, la semilibertad, etc.

Se dice que a veces contrasta con el principio de legalidad pero poner penas interdictivas o privativas de la libertad también se atenta contra el garantismo.⁷⁶⁸

En el campo tributario penal, es viable, entonces, su aplicación, en contraste con quienes pueden opinar lo contrario porque consideran que se rompe el principio de igualdad, de aplicar las sanciones a todos por igual, o por el mero hecho de evadir las penas y de hacerlas más benignas. Respetando valiosas opiniones que podrían haber en contrario, nos decantamos en la favorabilidad de su aplicación.

Confiamos plenamente en un esquema moderado de garantismo, en donde la sanción se imponga, pero con el proceso y las garantías adecuadas para vigencia del debido proceso.

Resulta gravoso que —incluso en situaciones en las que, en materia mercantil, se prevén soluciones como el concurso preventivo para paliar la crisis económica de determinados sectores—, en pleno siglo XXI, se persiga en acciones coercitivas extremadamente severas ante situaciones excepcionales. Sin querer justificar con ello, de

⁷⁶⁸ Entrevista al Dr. Luigi Ferrajoli, lunes 27 de junio de 2011; a las 11h30, UASB-E. Dentro del Conversatorio con Docentes y Alumnos de la Universidad. (Ver anexo).

ninguna manera, la falta de consecución misma de los fines de la administración tributaria, que es mejorar la recaudación de los tributos en Ecuador.

5.5.Casuística en la aplicación del régimen tributario penal ecuatoriano. Casos jurisprudenciales

En este contexto cabría revisar las acciones que se han presentado en la administración de justicia para la persecución del delito tributario, y que han terminado en la aplicación de las medidas alternativas o de suspensión condicional.

Procesos penales tributarios/con suspensión condicional

SRI

	Juicio	Audiencia	Condiciones
	65-2009-		
1	RC	26/05/2010	<p>Reparar daños ocasionados al SRI.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Asistir a 30 horas de capacitación tributaria.</p> <p>Presentarse ante la autoridad cada 30 días.</p>
	53-2009-		
2	RC	01/06/2010	<p>Residir en domicilio actual e informar cualquier modificación.</p> <p>Presentarse ante la autoridad cada 30 días.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Recibir 70 horas de capacitación tributaria por parte del SRI.</p> <p>Presentar comprobantes de venta y declaraciones mensuales de IVA, e IR.</p>
	47-2009-		
3	RC	06/07/2010	<p>Residir en domicilio actual e informar cualquier modificación.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Trabajo comunitario por 6 meses y recibir 100 horas de capacitación tributaria.</p> <p>Realizar trabajo comunitario 3 meses, recibirán 50 horas capacitación.</p> <p>Imprimir 20 000 hojas informativas según formato del área de fedatarios fiscales.</p> <p>Presentar declaraciones mensuales de IVA e IR al área de fedatarios fiscales.</p>
	10-2010-		
4	RC	06/10/2010	<p>Residir en domicilio actual e informar cualquier modificación.</p> <p>Presentarse ante la autoridad cada 30 días.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Recibir cada uno 60 horas de capacitación tributaria por parte del SRI.</p> <p>Elaborar 3000 sellos de clausura, con los artes que el SRI establezca.</p>
	79-2009-		
5	RC	23/11/2010	<p>Residir en domicilio actual e informar cualquier modificación.</p> <p>Presentarse ante la autoridad cada 30 días.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Imprimir 20 000 hojas volantes con el arte del SRI.</p> <p>Recibir 60 horas de capacitación por parte del SRI.</p> <p>Realizar trabajos sociales el primer sábado de cada mes durante 6 meses.</p> <p>Presentar comprobantes de venta junto con declaración mensual de IVA.</p>
		29/06/2010	
6	500-2010	(Cuenca)	<p>El pago de USD 1500 al SRI, para lo cual depositará USD 500 mensuales.</p> <p>Asistir en el lapso de cuatro meses a conferencias programadas por el SRI.</p> <p>Presentar al SRI copias comprobantes de venta y declaración mensual de IVA.</p> <p>Durante 4 meses oficiar al SRI el cumplimiento del art. 37.3, lit. f y e CPP.</p>
7	151-2010	06-10-2010 (Quito)	<p>Capacitación por 80 horas.</p> <p>Impresión 3000 sellos de clausura.</p>

Elaborado por: Tatiana Pérez Valencia, abril de 2011.

De este cuadro, resaltamos la incidencia que se dan en los casos de medidas sustitutivas, de las acciones para la realización de medidas comunitarias por parte de los sujetos infractores.

Zaffaroni ya expresó que existe una distinción entre intervención directa o preventiva y ejercicio del poder punitivo. La defensa o necesidad que legitima la intervención directa, requiere un peligro inminente actual. Siendo este el límite que lo distingue nítidamente del poder punitivo, exige un cuidadoso trabajo de análisis y un finísimo sistema de garantías y recursos rápidos que impida su desnaturalización, lo que implicaría severos controles judiciales nacionales e internacionales, independientes y de rápido y fácil acceso. Este es el gran desafío que impone el futuro más cercano, como inevitable resultado del salto tecnológico.⁷⁶⁹

La doctrina penal nos guía en el camino, discerniendo en el sano debate entre la potestad de sancionar del Estado y el derecho a la defensa del imputado, imponiendo el equilibrio entre la decisión del Estado de sancionar a quienes infringen la ley, pero también en resguardo dentro del proceso que se lleve a cabo para determinarlo, de los derechos y garantías del procesado, y diríamos además, del ofendido y de las propias autoridades que investigan, juzgan y sancionan la infracción penal.

En este punto, analizaremos el caso SRI-GUALPA Y MANZANO, causa No. 10-2010-RC que se tramitó en el Juzgado Vigésimo de lo Penal de Pichincha por el delito de ruptura de sellos y realización de actividad económica en un lugar clausurado, se expidió la Resolución No. 151-2010-JVPP el 6 de octubre de 2010, en donde se resolvió atender el pedido de los acusados de acogerse a la suspensión condicional del procedimiento establecido en el art. 37.2 del Código de Procedimiento Penal y en estricta aplicación al art. 345 del Código Tributario:

⁷⁶⁹ Zaffaroni, “Tendencias finiseculares del derecho penal”, 170. “Aseguramos que lo hará porque también estamos convencidos de que la humanidad no sucumbirá a un descontrol tecnológico. Creemos que es importante que lo haga lo antes posible, y también creemos que cuando lo haga, se transformará en un discurso jurídico cuyos requisitos fundamentales serán: i) el rechazo de cualquier fin racional en la pena, ii) el reconocimiento del ámbito inmenso que tiene el poder punitivo y del reducido espacio que le resta al poder jurídico dentro del poder total del sistema penal, iii) el consiguiente reconocimiento de que el poder jurídico penal es fundamentalmente, poder discursivo, iv) la elaboración de un sistema de decisiones en que siempre se elija la menos violenta, v) la distinción entre la intervención directa efectivamente preventiva y la intervención punitiva, vi) la elaboración de los más severos controles jurisdiccionales sobre la intervención directa, y vii) el llamado para el discurso jurídico penal (y para un sistema de garantías, incluyendo, por supuesto, la legalidad y la jurisdiccionalidad) de todo lo que tiene carácter punitivo (es pena) y permanece cubierto con otro discurso (casi todas las institucionalizaciones, por ejemplo)”.

AUDIENCIA DE SUSPENSIÓN CONDICIONAL DEL PROCEDIMIENTO. Siendo el día y la hora señalados para este efecto, el señor juez declara instalada la audiencia y concede la palabra al doctor N. N. en representación de los señores D. J. GUALPA y E. I. MANZANO quien expresa: De conformidad con el art. 37.2 del Código de Procedimiento Penal, solicitamos comedidamente la suspensión condicional del procedimiento y la revocatoria de las medidas de sustitución que se habían adoptado en esta causa. Para efectos de agilizar nuestro pedido, hemos presentado escrito por medio del cual reconocemos la participación del presunto ilícito que se investiga (realizar actividad económica en un local clausurado por el SRI), aunque no se tuvo conocimiento pleno de lo que sucedía. Sin embargo, para los fines del (sic) ley aceptamos nuestra participación, ratificando nuestro pedido. Se le concede la palabra al doctor J. J., Fiscal de la UDPCAP, quien dice: para establecer una relación sucinta de los hechos debo informar a su autoridad que los hoy procesados han sido detenidos el 12 de marzo de 2010, a las 15h00, en la calle Oriente 520 y Guayaquil, realizando actividades ajenas a lo previsto en el Código Tributario, por funcionarios del SRI, en especial cuando han procedido a la verificación a la empresa S.A. EDITORES, Resolución No. RNO-INFUV10-000025, de fecha 8 de marzo de 2010, y se logra sorprender que en dicha editora se encontraba laborando normalmente pese a estar clausurada. Con esta noticia *crimínis* se recogen varios elementos de convicción tanto de carga como de descarga. Al permitir el segundo artículo. agregado a continuación del art. 37 del Código de Procedimiento Penal, procedimientos alternativos, como es la suspensión condicional de procedimiento, en particular cuando el delito sea sancionado con prisión y exista la admisión de participación por parte del procesado, por lo que al franquear esta posibilidad legal y encontrándonos en esta Audiencia Pública, solicito a su autoridad, se establezca como condición una o más de las medidas contempladas en el artículo siguiente esto es la invocada en el lit. a) b) e) f) g) h) a fin de que los procesados cumplan con estas condiciones, más las que se podrían en su momento solicitar la parte ofendida, en este caso el SRI, así como deberá establecer el período durante el cual deben cumplirse estas condiciones. [...] A continuación se le concede la palabra a la doctora C.A., en representación del SRI, quien manifiesta [...] en calidad de ofendido me permito presentar y poner en consideración las siguientes condiciones que han sido analizadas por el SRI, con el fin de resarcir parcialmente los daños ocasionados a la administración tributaria: 1.- Que los señores acusados reciban capacitación en temas tributarios por 80 horas cada uno difundiendo exclusivamente por el SRI, 2.- Pedimos que paguen, elaboren, impriman y entreguen 3.000 sellos de clausura, con las artes que el SRI establezca. [...] El señor juez a continuación pregunta a los procesados si están de acuerdo y admiten este trámite de suspensión condicional del procedimiento, en especial, las condiciones que se les impondrán y que han sido sugeridas por la Fiscalía y el SRI en esta audiencia, a fin de que opere la suspensión condicional del procedimiento contempladas en el art. 37.2 del CPP. Los señores D. J. GUALPA y E. I. MANZANO, dicen que han entendido el procedimiento y sus efectos y que están de acuerdo en él y que nada tendrá que reclamar en lo posterior. En esta parte el señor juez interviene y manifiesta: de conformidad con el contenido del art. 37.2 del CPP y una vez que se encuentran cumplidos las exigencias y requisitos contemplados en esta norma legal, a petición Fiscal, con el acuerdo de los procesados y con admisión de su participación en los hechos materia de esta causa se ordena LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO PENAL. [...]”⁷⁷⁰.

En resumen, la administración tributaria de impuestos internos, es decir, el SRI ha aplicado, por disposición de los jueces de garantías penales, con el consenso de los

⁷⁷⁰ Ecuador, Juzgado de lo Penal de Pichincha, “Sentencia”. En juicio No. 151-2010-JVPP, 6 de Octubre de 2010.

agentes fiscales del ministerio público, y ante la petición de los imputados de delitos tributarios sancionados con penas privativas de la libertad, las medidas alternativas de suspensión condicional, atendiendo los requerimientos y condiciones de la administración tributaria para suspender la sanción probable, imponer las sanciones más benignas que busquen aplicar otro tipo de sanciones menos rigurosas. En el cuadro que hicimos constar *ut supra* en este acápite intitulado: *Procesos penales tributarios/con suspensión condicional* se muestran varias de las circunstancias que exige la administración al sistema judicial se impongan como medidas alternativas para ser atendidas por los sujetos pasivos que incumplen las normas tributarias.

Las medidas que van desde el pago de los valores de multa por las sanciones pecuniarias que se imponen, hasta el cumplimiento de los deberes materiales de pago de las obligaciones tributarias, y de las obligaciones formales de presentación de información y declaraciones. Esto en cuanto a la responsabilidad tributaria que deriva de la persecución en estos procedimientos.

5.6. Análisis de la igualdad entre víctima y victimario

Ferrajoli, en la recopilación que M. Carbonell hace de aquel autor, pone muchas veces en supuesta duda la garantía de la igualdad por el tema intercultural, pues tomando en cuenta el debate en Alemania de “Jürgen Habermas, y retomando una tesis de Samuel Huntington, ha observado que el proyecto de una democracia más allá de los confines de un Estado nacional, no es realista por causa de la falta de *cohesión* de vínculos *prepolíticos* y de una identidad colectiva. Incluso, la misma perspectiva diseñada por la Carta de las Naciones Unidas de un ordenamiento internacional superior, dirigido a asegurar de modo permanente e institucional la paz y la seguridad entre las naciones, le parece a Antonio Baldassarre —un ejercicio de filosofía más que abstracta— inevitablemente”.⁷⁷¹ Esto referido al campo internacional y mundial.

En el campo nacional e individual, de igual manera, no con la misma envergadura, pero sí con otras dificultades, se vuelve también difícil en la práctica la aplicación del principio de igualdad. Incluso aunque la práctica social penal puede diferir de los postulados, no podemos desconocer su importancia.

⁷⁷¹ Luigi Ferrajoli, *Democracia y garantismo*, ed. Miguel Carbonell, 2ª. ed. (Madrid: Trotta, 2010), 49.

La CRE de 2008 se refiere a la igualdad en el art. 76, num. 7, lit. c), al referirse al principio del debido proceso y sus implicaciones, cuando distingue como derecho de las personas: “ser escuchados en el momento oportuno y en igualdad de condiciones”.

En aplicación del texto constitucional, el Código de Procedimiento Penal, en relación al principio de igualdad preveía también la relación igualitaria que hay entre las partes procesales, así consta en la norma:

Art. 14.- Igualdad de derechos.- (Reformado por la Disposición Reformatoria Tercera, núm. 2, de la Ley s/n, RO 544-S, 9-III-2009; y, por las Disposiciones Generales Tercera y Octava de la Ley s/n, RO 555-S, 24-III-2009).- Se garantiza al Fiscal, al procesado, a su defensor, al acusador particular y sus representantes y las víctimas el ejercicio de las facultades y derechos previstos en la Constitución de la República, instrumentos internacionales de protección de derechos humanos y este Código.

Así lo dicta también el art. 5.5 del COIP. Lo que resulta, entonces, es enarbolar el tema de las medidas sustitutivas y acuerdos reparatorios de la pena, en materia de delitos penales económicos y tributarios, pues siendo que el daño es de valoración económica, también la pena puede cuantificarse para resarcir el daño provocado por la infracción tributaria. Esto no es frecuente en el derecho penal común, incluso es reprochable en algunos tipos de delitos, como los que son contra la vida, el pudor o los bienes intangibles del ser humano.

Este y otros temas que han sido esbozados a lo largo de este trabajo, son los que dan forma y pautas diferenciadas al Derecho Tributario Penal del derecho penal general, que justifica, al menos en el campo teórico, su autonomía; criterio por el que decantamos —como se ha justificado con amplias razones en el hilo conductor de esta tesis—.

Conclusiones

Desde el año 2005, fecha en la que se presentó el proyecto de plan de tesis a la comisión delegada para la aprobación de los planes de tesis del Doctorado en Derecho, con mención en Derecho Constitucional, de la primera promoción del Doctorado en Derecho por la UASB-E; han ocurrido sucesos relevantes que han transformado el sistema jurídico en Ecuador, quizás el de mayor connotación es la expedición de la nueva Constitución del Ecuador, aprobada mediante referendo el 20 de septiembre de 2008, y puesta en vigencia a partir de octubre de 2008. También hay que añadir, sobresale la expedición de la normativa penal que integra en un solo código las materias sustantiva, procesal y de ejecución, esto es: el COIP en el año 2014.

Con esta remembranza se busca justificar las razones por las que se realiza el estudio fundamental del Nuevo Constitucionalismo Ecuatoriano, haciendo hincapié en el régimen tributario penal para posteriormente estudiar el tema principal que nos preocupa: el delito tributario y su sanción. Por ello, es necesario emprender primero en la tarea de crear el marco sociológico, constitucional y económico en el que se desarrolla la Reforma Introducida en la Ley de Equidad —Reformatoria al COT— expedida el 29 de diciembre de 2007, que realiza cambios fundamentales en el régimen tributario penal ecuatoriano, uno de tantos, que preveía eliminar ciertos candados para accionar la potestad penal en esta clase de delitos, escasamente sancionados —por no decir nada— hasta esa fecha en el sistema judicial. Constan en los anexos una serie de análisis que demuestran, cuán pocos son los juicios que se iniciaron a partir de dicha reforma, así como en las reformas introducidas por el COIP.

Ahora bien, a continuación las conclusiones de este trabajo:

Primera. Si analizamos el marco sociológico de la Reforma planteada (2007), nos remontamos a un análisis de la historia del Ecuador y sus principales cambios, tomando en cuenta las influencias que en materia tributaria se fueron dando, con una remembranza de los inicios de la república, y con un estudio más concienzudo de los elementos que han dado estructura a la nueva ciudadanía fiscal en los ciudadanos y ciudadanas del Ecuador. Para el efecto, en el marco de la economía ecuatoriana de la fecha, fue necesario traer a colación ciertos datos económicos que nos proporcionan las entidades de análisis estadístico, conocer la realidad económica del Ecuador, revelada en parte por los montos del PIB de los últimos diez años y relacionarla con la recaudación tributaria en el país,

para conocer los altos márgenes de diferencias no pagadas por los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, que constituyen también la brecha de pago de la administración tributaria.

En cuanto al marco constitucional analizado, realzamos el pensamiento y tradición de aquellos autores y juristas que influyeron en la confección de nuestra CRE de 2008, la número veinte en la colección de Constituciones del Ecuador desde el año 1830, para entender su concepción y su peculiar calificación de *garantista y prototipo del garantismo constitucional*, por la repercusión que podría tener en la Reforma de la Ley de Equidad sobre el ilícito tributario, puesto que la reforma constitucional es posterior. Y contemplando, como lo hace, derechos y garantías en el procedimiento administrativo y en el proceso penal, es necesario concluir con las soluciones que surgen en la aplicación de dichos procesos. En el paradigma constitucional actual, varios actores se refieren a su repercusión directa en los principios constitucionales y, en lo que a nosotros compete —lo decimos por el tema de esta tesis—, aquellos que dimensionan en otra era y época a los principios penales y tributarios que se analizaron con suficiente amplitud en el capítulo primero.

Las particularidades del nuevo constitucionalismo buscan calificar nuestro sistema constitucional andino desde un punto de vista del Sur, remarcando aquella invisible línea divisoria —que incluso nos divide como país, pues atraviesa incluso nuestra propia capital de la República— para dimensionar la tradición cultural y económica tan polarizada entre el *hemisferio norte* y el *hemisferio sur*. Cuya división no solo es imaginaria, sino real, y se plasma en unos sistemas jurídicos individualizados y diferentes, porque ante realidades tan francamente opuestas, no puede el derecho dar soluciones iguales. Es por ello que lo importante del nuevo esquema constitucional es que, intrínsecamente —en parte, léase bien—, se ocupa de dar soluciones diferentes, como la cordura y el raciocinio natural. Debemos creer que, sin demostrar una ferviente aceptación a los nuevos patrones constitucionales y a su filosofía de construcción, no puede desconocerse el intento notorio de la Constitución de adecuar los principios generales del derecho a nuestro sistema actual, y más que a ello, a nuestra realidad socioeconómica ecuatoriana, diferenciándola no solo del constitucionalismo andino, sino del constitucionalismo latinoamericano y de aquel que se atribuye al *hemisferio norte*.

Ahora bien, los problemas se dan en tanto y en cuanto se aplican a las situaciones de la vida diaria, aquellos principios tan bien mostrados en la Carta Fundamental que

propugna un esquema propio de *solidaridad, economía comunitaria*, buen vivir o *sumak kawsay*, el respeto a la *pachamama*, y la condición necesaria de efectivizar todos y cada uno de los derechos fundamentales reconocidos a los conciudadanos. Para ello, rescatamos el tema —quizás tan importante como aquel, pero rezagado en algunos parajes— de la Constitución: el *Constitucionalismo Económico*, que debe buscar como fin supremo, un sistema equitativo y productivo de riqueza para todos. Tal pareciera que en esa parte se nos olvidó enfatizar en la Constitución, pues como se suele decir: “*todo beneficio tiene un costo*” y “*todo derecho establecido en la carta fundamental, implica un costo real para efectivizarlo*”; porque sin recursos económicos no podremos generar bienestar. Lo que convierte a los ingresos en un tema fundamental, a la hora de proteger los derechos y garantías, para crear un real y efectivo sistemas de derechos sociales, lo que llamamos *constitucionalismo vivo y efectivo*.

El equilibrio de cada uno de estos temas, desviando las malas prácticas del poder, hará que podamos lograr nuestro objetivo, porque si bien, antaño, nos centrábamos en mostrar modelos económicos eficientes, faltaba en este paradigma fijar un punto efectivo de participación ciudadana, que no concentre la riqueza en unos cuantos —en el 10% de la población ecuatoriana—, sino que la “redistribuya” a toda la población como manda el *fin extrafiscal* de la tributación. Acaso ahora potencializamos la participación ciudadana, pero no creímos conveniente mejorar el modelo del sistema económico; o queremos, con la pretensión de enterrar el viejo modelo, olvidarnos de las mejoras que pueden hacerse, rescatando lo que pudo ser efectivo y acertado.

A veces pareciera ser que el país se llena de paradigmas y de modelos que van de un modelo más radical que el anterior —como la vieja *ley del péndulo*—, que cambia de un gobierno de derecha a uno de izquierda, que va de lo liberal a lo conservador, del capitalismo extremo al socialismo del siglo XXI. Ojalá el sistema se complemente, más bien, con reglas de consistencia y tolerancia, pero que sobre todo se lleve con serenidad y constancia, para sacar al país del estancamiento económico en que se encuentra, dando medidas efectivas de persecución de un solo fin, sin contradicciones y apasionamientos, que se ciegan por derrotar a un gobierno anterior, sin mirar hacia el futuro del país.

Segunda. Al conocer el enfoque del nuevo constitucionalismo en Ecuador resurgen varios temas que deben ser analizados con clara intensidad en su verdadera dimensión, pues con el nuevo paradigma se busca romper la vieja tradición de interpretación constitucional o de aplicación en cámara lenta de la Constitución. Para ello,

se ha recurrido a los mecanismos de interpretación de la Constitución, como soluciones ante las dificultades en la aplicación de esta, así como en la búsqueda de la efectividad de los postulados de la Constitución. Planteando así, la solución de las *antinomias*, que no son más que errores en la ley, que antes se solucionaban con el principio de subsunción, pero que en procura de su mejor solución se busca aplicar principios de hermenéutica jurídica para su interpretación; o de las *anomias* que no son otra cosa que la falta de ley y que se solucionaban con la analogía, para plantear su solución con normas de interpretación constitucional más claras y ponderativas de todo el sistema jurídico.

En este orden de ideas, no es solo necesario un análisis doctrinario de la institución jurídica del *delito tributario penal*, sino enfocarnos en el análisis del sistema en que opere y con el elemento humano que lo hace un *derecho vivo*. Quizás eso es lo que se olvida mucho en los trabajos de investigación, el diseñar un concepto sin concebir el proceso de hacerlo efectivo, y a eso atribuimos que, muchas veces en Ecuador, *grandes ideas* se olvidan en la picota, o se quedan en el papel, porque nos ocupamos suficientemente de su contenido, pero no de las herramientas para hacerlo efectivo.

Con este análisis constitucional, que a *prima facie* era esencial para introducir el tema sancionatorio tributario, debemos fundamentar nuestro estudio en la concepción también constitucional del delito tributario penal, pues lo que hemos pretendido en este trabajo es analizar de manera descriptiva y crítica la naturaleza jurídica del Derecho Tributario Penal, los elementos del delito tributario penal y los elementos esenciales del proceso tributario penal; para lo cual recurrimos a una serie de operaciones como: la fuente legislativa de su creación, la investigación administrativa de la administración tributaria, la investigación judicial del ministerio público, el proceso de convicción del juez tributario o del juez fiscal, tratándose de etapa de juicio o del recurso posterior.

Tercera. Al desglosar cada uno de los principios constitucionales y aplicarlos al proceso tributario penal, tomó singular importancia los principios jurídicos del Derecho Penal común u ordinario. Resaltamos la aplicación uniforme de estos, tanto en el Derecho Tributario Penal como en el Derecho Tributario Sancionador. Es de relevancia pragmática esta declaración, pues efectivamente en esta tesis hemos aplicado, a manera de marco referencial y teórico, el marco constitucional penal en el instituto del delito tributario, tanto en materia de delitos como de contravenciones y faltas reglamentarias, dosificando su aplicación a las particularidades del Derecho Tributario Penal, con elementos del derecho penal económico y del derecho procedimental administrativo y tributario.

Cuarta. El tema central de la *evasión fiscal* fue abarcado de manera amplia en este trabajo investigativo, pues lo analizamos desde el punto económico, para obtener las cifras de la evasión en Ecuador cuantitativamente, con los parámetros iniciales que un modelo econométrico nos permite, pues al revisar en los sitios web de las administraciones tributarias o sus publicaciones oficiales, no encontramos los parámetros específicos. Para ello, es por esto que con la búsqueda de información puntual en las bases de datos del INEC —Instituto Nacional de Estadísticas y Censo— o del BC —Banco Central— y de la CEPAL —Comisión Económica para América Latina y el Caribe—, así como del SRI y de la Presidencia de la República, pudimos obtener datos del nicho de pago e inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, que tiene incidencia en las cifras de la evasión administrativa en Ecuador. Con un índice de informalidad tributaria de hasta el 60% en Ecuador, nos queda mucho por hacer para llegar a un cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias en el caso específico de nuestro país. Quizás los modelos comparados son un gran esfuerzo por querer mejorar nuestro sistema; pero, como hemos recalcado, si es que los cambios no se dan de manera acelerada, uniforme y con el compromiso de cada uno de los agentes, pocos serán los resultados, por no decir nefastos, porque son ya muchos los intentos por mejorar el sistema. (Ver Anexo de la Evasión Fiscal)

De esta manera queremos resaltar la justificación natural del Derecho Tributario con la finalidad extrafiscal que busca la redistribución de los ingresos, de manera solidaria y equitativa, el desarrollo de la producción y la eliminación de la pobreza. Sin estos elementos, la recaudación tributaria no logra su fin, y el derecho tributario no tendría razón de ser.

Quinta. Sin embargo de la justificación que pretendemos del Derecho Tributario Penal, no se puede dejar de lado las críticas que surgen también por su aplicación. Sin embargo, me decanto por su vigencia, pues es una opción para paliar este sangramiento de los recursos fiscales, pues es necesario reseñar una propuesta que elimine estas prácticas nocivas para la sociedad ecuatoriana. La vigencia de ciertas medidas coercitivas o el penalizar la evasión fiscal, han sido algunos de los planteamientos que recoge la literatura y que nosotros traemos a colación.

La pretensión está ya hecha, pero es necesario que se dosifique esta propuesta, dentro de los términos y marco constitucional y legal que hemos diseñado a lo largo de este trabajo, pues el planteamiento no podría ser solo recrudecer el tema del castigo a la

evasión, sino más bien procurar su eliminación, contando con todos los elementos para hacerlo, desde el plano de vista económico y tributario. Claro que el énfasis ha sido en la parte tributaria penal, por ser el planteamiento principal de este trabajo.

Sexta. No es menos necesario apuntar también a la tendencia a hablar de la crisis del derecho penal contemporáneo y de la pena, crisis que se deriva en parte de la tendencia agonizante de un sistema judicial penal que no abastece en la atención de las demandas de la ciudadanía y de su derecho a la seguridad jurídica y a la paz, quizás el mundo moderno actual ha afincado todas sus esperanzas en la solución de los conflictos vía judicial antes que en la solución amigable a los conflictos, en Ecuador al menos esa es la realidad que desborda las buenas, pocas o muchas, intenciones de cambiar este sistema. Debemos cuestionarnos, por tanto, si acaso las reformas planteadas en el año 2000 a 2001 del esquema procesal penal en Ecuador no fueron suficientes para mejorar el esquema en la práctica del ejercicio penal, o es que acaso ¿la decisión política o la falta de implementación de los mecanismos propuestos en la Reforma de inicios de siglo no se han dado? Ojalá los derroteros se propongan para hacer realizables un esquema que si no se aplica con toda la decisión de hacerlo, o en toda su extensión, podría quedar en una falacia en el tiempo. Eso esperamos de la aplicación del COIP, al menos, habrá que ver sus resultados en concreto.

Séptima. La descripción de la delincuencia económica o de *cuello blanco* se describe en este trabajo en la figura del delito tributario penal. Cualquiera que sea su denominación o tratamiento común; fue necesario, en este trabajo, conocer del delito tributario penal, su naturaleza jurídica, cada uno de sus elementos constitutivos, tipos de infracciones penales y los elementos de la responsabilidad tributaria penal. Incluso se ha hecho un análisis somero de la facultad sancionadora de la administración tributaria, así como de la facultad sancionadora, como medida previa —esta última—, para establecer las presunciones de responsabilidad en el delito tributario penal. De todas maneras, es importante resaltar con este tipo de denominaciones a la tipología del delito tributario penal, que su concepción no nació solo como una denominación, sino también que caló en las estructuras sociales y económicas de la sociedad misma, para poder entender que, como menciona Sutherland, la criminalidad no es un asunto de determinadas clases sociales, sino que puede afectar a toda la sociedad, incluso a aquellas más pudientes o que están encima de la pirámide económica. Este cambio en la concepción del derecho penal, tuvo que ver mucho con el origen y concepción de lo que se denomina el derecho penal

económico. Nos referimos a él, en los capítulos anteriores de este estudio, para introducir el nuevo tipo penal que se introduce, al referirnos, al delito tributario penal.

Octava. Cualquiera sea la teoría o doctrina que se aplique en la tipología o en el procedimiento del delito tributario penal, del cual tenemos en este trabajo mucho que decir, por ello fue necesario no descuidarnos de los postulados originales que mueven la filosofía de la tributación, la razón misma de ¿por qué sancionar a los infractores de las leyes tributarias? Convergemos en el análisis de la *ciudadanía fiscal*, haciendo referencia a la participación activa que propone el Estado a los sujetos de obligaciones tributarias, en una relación directa de convencimiento por la voluntad legal de pagar tributos para el sostenimiento del Estado y de los servicios públicos que presta a la ciudadanía en general. Solo entendida así la tarea del Estado, puede crearse una política fiscal holística en donde no se dé solo la decisión política del Estado para recaudar los recursos fiscales, sino que también se destinen adecuadamente a la generación de empleo, inversión, atención de servicios públicos y desarrollo del país; a ello se une la participación activa de los ciudadanos, no solo la participación activa en el pago de los recaudos fiscales, sino en la vigilancia permanente de sus derechos y garantías, sean estos, constitucionales o legales.

Parecería una quimera lo dicho, pero es necesario forjar los pilares fundamentales de un sistema tributario penal, basado en la legalidad, en la moral y en la ética, en la actuación de jueces, servidores públicos y ciudadanía en general. Cualquier intento de propuesta normativa puede resultar inerte si no se aviva con las raíces propias de la ecuatorianidad y con la convicción de forjar mejores derroteros en el futuro para la economía ecuatoriana, que ya hace tiempo, sucumbe ante la corrupción, ante el mal manejo público y el mal gasto de los recursos públicos.

Novena. El delito tributario, analizado desde su concepción dogmática, epistemológica y procesal, ha tenido a lo largo de su vigencia, diversas perspectivas y teorías en su aplicación. Hemos circulado en materia de la definición legal, o desde la atribución del legislador de aplicar la potestad sancionadora vía ley, desde una tendencia positivista a una tendencia neopositivista, en donde las reglas de interpretación de las normas penales tributarias toman otra dirección, atendiendo no solo las reglas tradicionales, sino también aquellas que permiten una interpretación de las normas de manera más justa y equitativa, que una interpretación proveniente de tan solo leer a la norma literalmente.

Décima. En materia de la finalidad misma del Derecho Tributario Penal, hemos dado revista desde la teoría conservadora del *causalismo* al *finalismo*, con el que se soporta que el dolo sea el elemento subjetivo del tipo penal, un elemento característico y muchas veces constante en los tipos penales. Si consideramos desde el punto de vista de la teoría finalista, se trata de enfocar el hecho material o los acontecimientos realizados por el responsable de un delito, en relación directa con la voluntad de hacerlo en tanto y en cuanto hay un fin, esto convierte a la teoría finalista en aquella que hace énfasis en el tratamiento subjetivo de la voluntad frente al hecho.

Undécima. En materia procesal, a su vez, hemos atravesado de una concepción de derecho procesal inquisitorio a una nueva modalidad —en Ecuador al menos— de derecho acusatorio adversarial, con las definiciones y aclaraciones que este método implica: mayor actuación del ministerio público en la etapa de investigación del delito tributario penal, relegando la función que venía cumpliendo en el siglo XX la Policía Nacional del Ecuador, que cumplía las tareas de fuente originaria de la indagación, ahora cumple funciones de apoyo nada más, sin menoscabar la actuación de los agentes fiscales.

Duodécima. En general, podemos decantarnos por sostener indudablemente que hay un régimen penal nuevo en el Ecuador, en donde las normas en blanco, contradictorias e inaplicables se han eliminado. Nos referimos a aquellas que se incluyeron en la propia expedición originaria del Código Tributario Ecuatoriano en 1975, y otros que se fueron incorporando en las reformas legales futuras, como aquella incorporada por la Ley 99-24 de abril de 1999, entre otras.

Podemos hablar entonces de los siguientes candados que se han abierto con mucha prolijidad en las reformas posteriores, o en la misma Ley de Equidad Reformatoria al Código Tributario, tan traída a colación por la vigencia de su reforma, al menos en lo que al régimen tributario penal nos incumbe, entre ellos citaremos: la *Ley en Blanco* que preveía la expedición original del Código Tributario Ecuatoriano, al establecer con infracción delictual la violación grave a las normas tributarias, sin embargo, no indicaba la sanción a aplicar para dicho delito de defraudación tributaria, como sí lo hace en cambio la ley que regula las aduanas en Ecuador, tanto la anterior Ley Orgánica de Aduanas como el Código de la Producción, Comercio e Inversiones que hoy lo regula. En todo caso, esta disposición se cambia con la reforma de la Ley 99-24 de abril de 1999, dejando sin efecto este tipo de ley en blanco, estableciendo la sanción en este tipo de delitos.

Otra reforma que se hizo se refiere a las maneras de *extinción penal*, tanto de la acción penal como de la sanción, aquel reenvío a la norma de los modos de extinción de la obligación tributaria; entre los que no se veía oportuno aplica, era el de solución o pago, pues iniciada una acción tributaria penal, en cualquier momento del proceso, sin limitar una etapa determinada, podía extinguirse la acción tributaria penal, con la obligación adicional de quien debe realizar la denuncia tributaria penal y su seguimiento reposa en la propia administración tributaria.

Décimo tercera. Otro tema de singular importancia que se ha abordado en esta tesis, es el de la facultad determinadora de la administración tributaria que tiene una incidencia vital en el proceso tributario penal, pues sin “el acto de determinación firme o ejecutoriado” no debe iniciarse la acción tributaria penal, al menos en los delitos que en general, prevean la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.

En específico se deben tomar en cuenta los casos de: omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente; la alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos; llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica; la destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias; emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real; extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos; simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal; la falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y, el reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.

Décimo cuarta. Por otro lado, los tipos penales clasificados por la norma como destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación; realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado; imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la administración tributaria; y venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el SRI, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador; no requieren del requisito de procedibilidad de “acto firme o ejecutoriado”.

La teoría del caso, en este tipo de delitos tributarios penales, no deja afuera los temas tributarios, que son la característica de este tipo de delitos. La teoría del caso no es solo una definición conceptual o descripción de hechos, sino que es un conjunto de actividades que debe desarrollar el litigante frente a un caso, para ser revisado en un juicio oral. Es fundamental entonces, en los juicios de este tipo de delitos, sustentar el relato fáctico en la circunstancia especial de tratamiento de la determinación de la obligación tributaria, del tipo de tributo, período fiscal, así como la conducta típica del procesado.

Décimo quinta. En cuanto a las sanciones, mucho se ha discutido también sobre su efectividad e incluso sobre su nivel de carga frente a la ciudadanía, justificando a lo largo de este trabajo el establecimiento de sanciones de privación de la libertad en este tipo de delitos. En la tesis se realiza el análisis de la responsabilidad penal y el modo en que opera, sea a través de los directos responsables e incluso cómo opera en la línea de la empresa jurídica, rompiendo el velo societario, hasta llegar a los socios o accionistas. Se debe recordar que la norma establece, 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 recae en su representante legal, contador o director.

El análisis de la responsabilidad del contador, representante legal, e incluso del asesor legal, se planteó desde el punto de vista que lo aprueba y desde el que lo desaprueba. Pero nos hemos decantado en cada uno de estos temas, amparados en el tratamiento y viabilización que otros países han dado al tema. España, por ejemplo, analiza y cuestiona la reforma de 2005 implementada con la propuesta de ampliar el espectro de la responsabilidad tributaria penal hacia otros personeros de una persona

jurídica. Hoy esa casuística se complementa con la apertura del COIP para la sanción penal a la persona jurídica como hemos señalado.

Décimo sexta. No se puede dejar de lado el análisis del *principio de oportunidad*, asumiendo que su aplicación abstenga al Estado de ejercer la acción penal, desde el punto de vista del derecho penal económico, atendiendo la materialidad de la obligación tributaria pendiente del pago. Claro que nuestra propuesta quizás es más general, pues proponemos que, por la propia atribución legislativa en aplicación del principio de legalidad para crear sanciones e infracciones, se regule que sobre el *monto del recaudo impago de más de cincuenta mil dólares*, se inicie la acción tributaria penal. El principio de oportunidad en todo caso, está recogido taxativamente en el COIP (art. 411).

Sin perder de vista la hipótesis originaria de este estudio, sobre la necesidad de regular las infracciones tributarias con un sistema tributario penal eficiente, era necesario también partir de la realidad, por lo que primero se investigó las cifras que arrojan datos altos de la evasión en Ecuador. Si planteamos una revisión de la brecha de evasión fiscal, diremos que Ecuador, como cualquier país latinoamericano, aún tiene muchos retos por cumplir en la parte económica y, estrictamente en el campo tributario, uno de ellos es la tarea de reivindicar los recursos fiscales a través de una recaudación clara y transparente de los recursos privados, para pasarlos a la composición de los recursos públicos.

Esta tarea empieza con la lucha contra la evasión fiscal, que no es más que el reflejo del incumplimiento de los regímenes tributarios, evitando el pago de la recaudación justa y necesaria para el fisco.

En este orden de ideas, es necesario resaltar el estudio de las medidas sustitutivas y acuerdos reparatorios de la pena, en materia de delitos penales económicos y tributarios, pues siendo que el daño es de valoración económica, también la pena puede cuantificarse para resarcir el daño provocado por la infracción tributaria. Esto no es frecuente en el derecho penal común, incluso es reprochable en algunos tipos de delitos, como los que son contra la vida, el pudor o los bienes intangibles del ser humano. Este tema en lo fundamental da forma y pautas diferenciadas al Derecho Tributario Penal del Derecho Penal general, que justifica, al menos en el campo teórico, su autonomía; criterio por el que decantamos.

Décimo Séptima.- Transversalmente el enfoque que este trabajo doctoral ha realizado es verificar desde el punto de vista de conceptos y métodos propios, “la autonomía conceptual o dogmática”, que tiene que ver con el proceso aplicado a la

defraudación tributaria sus particularidades y especificidades que como hemos expuesto difieren de la infracción penal común.

No es que la autonomía derive de un análisis teórico y particular del tema, sino que a la luz del examen de casos concretos hemos obtenido en el experimentar los casos recientes de delitos tributarios penales, los cuales se han vertido de la fuente propia y natural del Derecho Tributario más que del Derecho Penal General, la incidencia del particular sistema tributario en el Ecuador, en la aplicación de los casos concretos.

En resumen, nos decantamos por la tendencia de Guiliani Fonrouge, que esta ciencia amerita —la del Derecho Tributario Penal— una autonomía más que necesaria, dadas las condiciones tan diferentes de la ciencia penal, enfocarla más desde el derecho penal económico que del propio derecho penal general. Si nos adentramos en los caminos de la praxis jurídica ecuatoriana y ante la contundencia de la doctrina y del derecho mismo que se ha desarrollado, sea por las resoluciones de la Corte Suprema, o de la CNJ parecería que en Ecuador ha primado la posición ecléctica, en cuanto se ha direccionado al Derecho Tributario Penal por los principios fundamentales de la ciencia penal común, pero con las particularidades exclusivas del derecho tributario en materia de ilícito tributario.

Bibliografía

- Abbamonte, Giuseppe, “Interpretación, proporcionalidad y función tributaria a la luz de los principios constitucionales de la obligación tributaria”. En *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario: Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol I, editado por Andrea Amatucci y Nicola D’amati, Bogotá: Temis, 2011.
- Adad, Jorge, “El delito fiscal”. En *El delito fiscal: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, directores Esteban Urresti y Fabiana Comes, Buenos Aires: Ad hoc, 2008.
- Aguilera de Paz, Enrique. *Tratado de las cuestiones prejudiciales y previas en el procedimiento penal*, 2ª. ed. Madrid: Reus, 1997.
- Almoguera San Martín, José. *Diccionario básico financiero fiscal*. Madrid: Promociones y ediciones, 2003.
- Alonso Pérez, Francisco. *Medio de investigación en el proceso penal: Legislación, comentarios y jurisprudencia*. Madrid: Dykinson, 2003.
- Amatucci, Andrea. “Historia de la enseñanza del derecho público-financiero en Italia”. En *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia*, coordinado por Andrea Amatucci y Nicola D’amati. Bogotá: Temis, 2004.
- Anitua, Gabriel, e Ignacio Tedesco, comp. *La cultura penal: Homenaje al profesor Edmundo Hendler*. Buenos Aires: Editores del Puerto, 2009.
- Aragón Abadín, Fernando. *Nueva regulación del delito fiscal y contra la seguridad social*. Barcelona: Conseil General de Colegio de Graduaté Socials de Catalunya, 1995.
- Armenta, Teresa. *Lecciones de derecho procesal penal*. Madrid: Marcial Pons, 2003.
- Ávila Santamaría, Ramiro. “El principio de legalidad vs. El principio de proporcionalidad (Reflexiones sobre la constitucionalidad de las leyes penales y el rol de los parlamentos y los jueces)”. En *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, editado por Miguel Carbonell, 307-49. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008.
- . *El neoconstitucionalismo transformador. El Estado y el derecho en la Constitución de 2008*, editado por Alberto Acosta y Esperanza Martínez Editores. Quito: UASB-E /Abya-Yala, 2011.
- Ayala Mora, Enrique. *La historia del Ecuador del siglo XX*. Quito: UASB-E / CEN, 2011.

- Ayllón y Altolaguirre, Emilio. *Elementos del derecho político, penal y de procedimientos en España en materia de garantías constitucionales*. Madrid: Imp. y fundición de Manuel Tello, 1973.
- Bajo Fernández, Miguel. *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*. Madrid: Universitaria Ramón Areces, 2007.
- Balagué, José. *La prueba pericial contable en las jurisdicciones civil, penal, contencioso administrativa*. Madrid: Bosch, 2003.
- Banacloche, Julio, y Jesús Zarzalejos. *Aspectos fundamentales del derecho procesal penal*. Madrid: La Ley, 2011.
- Baquero Baquero, Pedro. *Procedimiento civil, penal, contencioso, administrativo y laboral*, 2ª. ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2001.
- Baza de la Fuente, María Lourdes. *El delito fiscal: Particular referencia al art. 385 del Código Penal*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid / Servicio de Publicaciones, 2003.
- Beccaria, César. *De los delitos y de las penas*, 3ª. ed. Bogotá: Temis, 2006.
- Benalcázar, Juan Carlos. *El acto administrativo en materia tributaria*. Quito: Edic. Legales, 2005.
- _____. *Los actos administrativos consensuales, Serie Estudios Jurídicos 35*. Ciudad de México: UNAM-IIIJ, 2006.
- _____. *Derecho procesal administrativo ecuatoriano: jurisprudencia, dogmática y doctrina*. Quito: Andrade y Asociados, 2007.
- Bergalli, Roberto. ¿De cuál derecho y de qué control social se habla? En *Derecho penal contemporáneo*, compilado por Miguel Rujana. Bogotá: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2002.
- Borinsky, Mariano. *Fraude fiscal*. Buenos Aires: Didot, 2013.
- Borja Jiménez, Emiliano. *Curso de política criminal*. Madrid: Tirant le Blanch, 2003.
- Bulit, Enrique. “Derecho constitucional tributario”. En *Tratado de tributación*, t. I, coordinado por Horacio García Belsunce, 70-130. Buenos Aires, Astrea, 2003.
- Bustos Ramírez, Juan. *Derecho penal, parte general*, vol. I. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador, 2008.
- _____. *Derecho penal, parte general*, vol. II. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador, 2008.

- . *Derecho penal, parte general*, vol. III. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador, 2008.
- Caballero, José. *Derecho penal: Problemática judicial, síntesis y ordenación de las sentencias dictadas por las Audiencias*. Pamplona: Aranzadi, 1985.
- . *La responsabilidad civil, fiscal y penal de los administradores de sociedades*, 2ª. ed. Madrid: Marcel Pons, 1991.
- Cabanelas Guillermo. *Diccionario jurídico elemental*. Buenos Aires: Heliasta, 1997.
- Calderón Cerezo, Ángel, y José Choclón Montalvo. *Derecho penal*. Barcelona: Bosch, 2001.
- . *Derecho procesal penal*. Madrid: Dykinson, 2002.
- Caraccioli, Ivo. “El derecho penal tributario en Italia: Líneas generales del sistema de sanciones a los fraudes internacionales y colaboración entre Estados”. En *El delito fiscal: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, dirigido por Esteban Urresti y Fabiana Comes, 575-606. Buenos Aires: Ad hoc, 2008.
- Carrasquer Clari María Luisa. *El problema del fraude a la Ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant, 2002.
- Checa González, Clemente. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: Análisis jurisprudencial*. Valladolid: Lex Nova, 1998.
- Chiara, Carlos. *Ley penal tributaria y previsional*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 1997.
- Chirivella, José. *Guía fiscal, 2003*. Madrid: Inversor, 2003.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), *La evasión tributaria, Proyecto Regional de política fiscal CEPAL-PNUD, Quinto Seminario Regional de Política Fiscal*. Chile: CEPAL, 2006.
- Código de Procedimiento Penal*, 4ª. ed. Madrid: Alcobendas, 1999.
- Código Fiscal*, Consejo General de Colegios de Economistas de España D. L. Madrid: CDU, 1997.
- Collado Yurrita, Pilar. *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*. Valencia: Tirant le Blanch, 1999.
- Coloma Chicot, José Alberto. *La responsabilidad civil en el delito fiscal* de “Monografías Jurídicas”. Madrid: Marcel Pons, 2001.
- Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia, Pontificio Consejo “*Justicia y Paz*”, Bogotá: Consejo Episcopal Latinoamericano (CELAM), 2005.

- Córdova Saavedra, Armando. *Guía práctica del procedimiento penal*. Madrid: Los Amigos del Libro, 1996.
- Corti, Horacio. *Derecho financiero*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1997.
- Criollo Mayorga, Giovanni. *El conocimiento de la antijuridicidad en el derecho penal ecuatoriano —Homenaje al Dr. José García Falconí—*, sitio web La Hora, *Revista Judicial*, Quito, el 29 de mayo de 2011, <<http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com>>.
- Dalton, Hugh. *Principios de finanzas públicas*. Buenos Aires: Arayu, 1953.
- D'Amati, Nicola. “La formación del derecho tributario”. En *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia: El aporte del pensamiento jurídico financiero en Italia meridional*, editado por Andrea Amatucci y Nicola D'Amati, Bogotá: Temis, 2004.
- De la Garza, Sergio. *Derecho financiero mexicano*. Ciudad de México: Porrúa, 1994.
- Delito fiscal: documentación, Proyecto Ley Orgánica por la que se modifica determinados preceptos del Código Penal contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, España-Cortes Generales, Congreso, Dirección de Estudios y Documentación, Madrid, 1994.
- Delgado García, Joaquín. *El delito fiscal: Algunas cuestiones penales y procesales, Resumen de la Jurisprudencia de la Sala Penal del Tribunal Supremo*. Madrid: Colex, 1995.
- Diez, Humberto, et al. *El ilícito en la Ley de Procedimiento Tributario Nacional*. Buenos Aires: Errepaar, 2001.
- Documento del Vaticano II, Constitución, Decreto, Declaraciones, 31ª. ed. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, 1976.
- Escudero Alday, Rafael. *Ensayos sobre metodología jurídica y conceptos morales*. Madrid: Trotta, 2006.
- Escusol Barra, Eladio. *El proceso penal por delitos: Estudios sistemáticos del procedimiento penal abreviado*. Madrid: Constitución y Leyes, 1997.
- Evasione Fiscale e repressione penale*, de “Diritto Tributario”, Serie 1, CEDAM, Padova, 1991.
- Fernández Teruelo, Javier. *Estudios de derecho penal económico*. Madrid: Dykinson, 2003.

- Ferrajoli, Luigi, *Democracia y garantismo*, editado por Miguel Carbonell, 2ª. ed. Madrid: Trotta, 2010.
- . *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta, 2001.
- . Las lesiones legales del modelo constitucional del proceso penal”. En *El procedimiento abreviado*, compilado por Julio Maier y Alberto Bovino, 31-50. Buenos Aires: Editores del Puerto, 2001.
- Ferreriro Lapatz, José, et al. *Curso de derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular*. Madrid: Marcial Pons, 1996.
- Folco, Carlos. *Ilícitos fiscales: Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.
- . *Procedimientos tributarios: Naturaleza y estructura*, 3ª. ed. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2001.
- Fridenberg, Juan Pablo. *Procedimiento penal tributario: Integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal con la reforma al Régimen penal tributario. Ley 24769 modificada por la ley 26.735*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2012.
- Gálvez Muñoz, Luis. *La ineficacia de la prueba obtenida con violación de derechos fundamentales, normas y jurisprudencia*. Navarra: Aranzadi, 2003.
- García Belsunce, Horacio. *Estudios financieros*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1966.
- . *Estudios financieros*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966.
- . *Tratado de tributación: Derecho tributario*, t. I. Buenos Aires, Astrea, 2003.
- García Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la infracción fiscal: Derecho fiscal-penal*. Ciudad de México: Cárdenas Editor, 1992.
- García Mahamut, Rosario. *La responsabilidad penal de los miembros del gobierno en la Constitución*. Madrid: Tecnos, 2003.
- García Novoa, César. *El principio de responsabilidad en el ordenamiento sancionador tributario en temas de derecho penal tributario*. Barcelona: Marcial Pons, 2000.
- . “Forma y sustancia en los convenios de doble imposición internacional”. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional*, coordinado por Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres. Buenos Aires: Abaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- García Rada, Domingo. *El delito tributario (Con especial referencia al Derecho Peruano)*. Lima: Editorial Mercurio Peruano, 1975.

- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario*, t. I. Buenos Aires: Depalma, 1997.
- . *Derecho tributario*, t. II. Buenos Aires: Depalma, 1997.
- . *Derecho tributario*, t. III. Buenos Aires: Depalma, 1997.
- Gimeno Sendra, Vicente, Víctor Moreno Catena y Valentín Cortés Domínguez. *Lecciones de derecho procesal penal*. Madrid: Colex, 2003.
- Gimeno Sendra, Pablo, y Vicente y Morenilla Allard. *Los procesos de amparo civil, penal, administrativo, laboral, constitucional y europeo*. Madrid: Colex, 2003.
- Giuliani Fonrouge, Carlos María. *Derecho financiero*, t. I, Obra actualizada por Susana Navarrete y Rubén Asorey. Buenos Aires: La Ley, 2004.
- Goldschmidt, James. *La teoría del derecho penal administrativo y sus críticas*, Berlín: La Ley, 74.
- González Darío, et al. en *Fiscalidad y Cohesión social - Sistemas Tributarios de América Latina*, Madrid, Eurosocietal-Instituto de Altos Estudios Fiscales, 2009.
- González García, Eusebio. “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *Principios constitucionales tributarios*, Eusebio González et al., 397-444. Ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación de México, 1989.
- González García, Eusebio, et al., *Principios constitucionales tributarios*. Ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación de México, 1989.
- González García, Eusebio, et al., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*. Madrid, Monografías Jurídico-Fiscales / Instituto de Estudios Fiscales / Marcial Pons, 1997.
- Griziotti, Benvenuto. en *Giornale degli economista* (febrero de 1915), publicado nuevamente en *Studi di Scienza delle finanze e Diritto finanziario*. Milano: Giufre, 1956.
- Guio Montero, Francisco, y Eduardo Nieto. *El delito fiscal: evolución, régimen actual*, Madrid: Agrupación Nacional de Constructores de obras-Servicio de Publicaciones, 1990.
- Hashimzade, Nigar; Hindrinks, Jean, y Gareth Myles. *Solutions Manual to Accompany, Intermediate Public Economics*, Massachusetts: Editorial Oxford, 2006.
- Hendler, Edmundo. *Una aproximación al tema de los delitos económicos*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.
- Hensel, Albert. *Derecho tributario*, traducido por Leandro Stok y Francisco Cejas. Buenos Aires: Tesis Jurídica, 2000.

- Hernández Lavado, Alejo. “La solidaridad interterritorial en la Constitución española de 1978”. En *Del derecho de la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. I, 465-94. Bogotá: Temis, 2011.
- Hernández, Edgar. *Procedimiento penal*. Madrid.: Editora de Colores, 1996.
- Ibáñez Guzmán Augusto, et al, *El delito fiscal*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana-Facultad de Ciencias Jurídicas, 2004.
- Iglesias Río, Miguel Ángel, *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (un análisis de la autodenuncia)*, Valencia: Tirant lo Blanch, 2003.
- Jarach, Dino, “Análisis del código tributario para América Latina OEA-BID”. *Derecho Tributario, doctrinas esenciales, Revista Jurídica Argentina*, t. I, Buenos Aires: La Ley, 2010.
- . *Curso de derecho tributario*, 2ª. ed. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.
- . *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- Jardi, Enric. *El derecho penal inglés y su procedimiento*. Barcelona: Bosch, 1997.
- Jauchen, Eduardo. *Tratado de la prueba en materia penal*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2002.
- Jiménez de Asúa, Luis. *Principios del derecho penal, La Ley y el Delito*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot / Sudamericana / Lexis Nexis, 2004.
- La Monte, Elio. *Principios de derecho penal tributario*. Montevideo-Buenos Aires: IB DE F, 2006.
- Landeché Velasco, Carlos. *Derecho penal español, parte general*. Madrid: Tecnos, 2003.
- Langbein, John “Tortura y plea bargaining”. En *El procedimiento abreviado*, comp. Julio B. J. Maier y Alberto Bovino, trad. María Losteau y Alberio Bovino, 3-29. Buenos Aires: Ed. Del Puerto, 2001.
- Ley General Tributaria y Leyes complementarias (Estatuto del contribuyente, delito fiscal y contrabando)*. Madrid: Tecnos, 2003.
- Londoño Gutiérrez, Fabio. *Procedimientos alternativos de prevención y resolución de conflictos tributarios. Propuestas para Colombia* (Bogotá: Fundación para el Desarrollo Integral del Valle del Cauca, 2006).
- Loor Mera, Ángel. *Manual de derecho penal tributario*. Quito: Edic. Legales, 2003.

- López Biscayart, Javier, y Enrique Decarli. “Determinación de oficio y proceso penal”, en *Derecho Penal Tributario, Cuestiones críticas*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2005.
- López, Julio. *Compendio de derecho procesal penal y código de procedimiento penal*, Madrid: Los Amigos del Libro, 1982.
- Lothar, Kuhlen. *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2015.
- Low Murtra Enrique, y Ricardo Gómez. *Teoría fiscal*, 3ª. ed. Bogotá: UEC, 1997.
- Luzón Cuesta, José. *Compendio de derecho penal*, 4ª. ed. Madrid: Dykinson, 1994.
- Maier, Julio y Alberto Bobino, comp. *El procedimiento abreviado*. Buenos Aires: Editorial del Puerto, 2001.
- Manduca, Fillipo. *El procedimiento penal y su desarrollo científico*. Madrid: La España Moderna, 1999.
- Marchena Gómez, Manuel, y Moreno, Jaime, *El delito de falsedad documental en el Código Penal de 1995*. Madrid: Colex, 1999.
- Márquez, Daniel. *Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la administración pública*. Ciudad de México: UNAM-III, 2003.
- Martín Queralt, Juan et. al. *Curso de derecho financiero y tributario*, 13ª. ed. Madrid: Tecnos, 2002.
- Martínez Izquierdo, Severino, *El delito fiscal*. Madrid: Rialp, 1989.
- Martínez, Miguel Ángel y Leonardo García. *Lecciones de derecho financiero y tributario*, 7ª. ed. Madrid: Iustel, 2010.
- Martínez Pérez, Carlos. *El delito fiscal*. Madrid: Montecorvo, 1982.
- Mayer, Max Ernst. *Derecho penal: parte general* Buenos Aires: IB de F, 2007.
- McGee, Robert. *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, Massachusetts, Kluwer Academic Publishers, USA, 2004.
- Montaño Galarza, César, “Constitución ecuatoriana y Comunidad Andina”. En *Estudios de la Constitución Ecuatoriana de 1998*, editado por Roberto Viciano, Julio César Trujillo y Santiago Andrade, 401-53. Quito: UASB-E / CEPS, 2005.
- Merino Jara, Isaac. *El delito fiscal*. Madrid: EDERSA, 2000.
- Montero Aroca, Juan. *Contestaciones al programa de derecho procesal penal*, 2ª. ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998.

- Moreno Holmana, Leonardo. *Teoría del caso*. Buenos Aires: Didot, 2013.
- Moreno Verdejo, Jaime y Manuel Marchena Gómez. *El delito de apropiación indebida en el Código Penal de 1995*. Madrid: Colex, 1998.
- Moschetti, Francesco. “El principio de la capacidad contributiva”. En *Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes*, t. I, dirigido por Andrea Amatucci, 240-84. Bogotá: Temis, 2001.
- Moyna Ménguez, José. *Código Penal*, España, Constitución y Leyes, 2003.
- Musco, Enzo. “El nuevo derecho penal económico entre poder legislativo y poder ejecutivo”, en *Temas de Derecho Penal Económico, III Encuentro Hispano Italiano de Derecho Penal Económico*, coordinado por Juan María Terradillos y María Acale Sánchez. Madrid: Trotta, 2004.
- Noreña, Luis Felipe. “Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012”. *Revista de Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, No. 75 (noviembre de 2016) (Bogotá: ICDT).
- Otero, Maria del Pilar. *La instancia atenuante analógica en el Código Penal de 1995*, Valencia: Tirant le blanch, 2003.
- Orce, Guillermo y Gustavo Trovato. *Delitos tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24769*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2008.
- Papier, Hans Jurgen. *Die finanzrechtliche*. Berlín: Duncker & Humbolt, 1973.
- Pardo Carreño, Germán. *Tributación aduanera*. Bogotá: Legis, 2009.
- Paturlanne, Gustavo, y Juan Fridenberg. “Actos determinativos y recaudatorios en materia tributaria”. *Revista de Derecho Público*, t. I. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2012.
- Pazmiño Granizo, Ernesto. Defensor Público General, *Derecho Penal Mínimo*, tomado de la página web de la HORA, Revista Judicial, Quito. Consulta: 29 de mayo de 2011.
<http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&task=view&id=6197&Itemid=134>.
- Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, t. II, 2ª. ed. Bogotá: Temis, 2005.
- . “La definición del tributo”. En *Historia del derecho de la hacienda pública y del derecho tributario en Italia. El aporte del pensamiento jurídico financiero de la*

- Italia meridional*, editado por Andrea Amatucci y Nicola D'amati. Bogotá: Temis, 2004.
- Pérez de Ayala, José Luis, y Eusebio González García. *Curso de derecho tributario*, t. I, Madrid: Derecho Reunidas, 1986.
- Pérez, José Aparicio. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi, 1999.
- Pino, Roxana, Verónica Rosas y Manuel Espinoza. *La compensación económica y el Acuerdo Repertorio: Una perspectiva tributaria*. Santiago de Chile: Universidad Católica de Temuco, 2005.
- Piqué Videl, Juan. *Los procedimientos penales: formularios, comentarios y jurisprudencia*, 2ª. ed. Barcelona: Bosch, 1987.
- Piza, Julio Roberto. *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: UEC, 2010.
- Poder Judicial y Ministerio Fiscal*. Madrid: Ediciones Civitas, 2003.
- Pozo Villegas, José Luis. *Manual práctico de los procedimientos penales*. Madrid: Dykinson, 1998.
- Ranelletti, *Natura Giuridica del'imposta*. Monaco: Municipio italiano, 1898.
- Ramírez Cardona. *Hacienda pública*, 4ª. ed. Bogotá: Temis, 1994.
- Ribes, Aurora. *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*. Madrid: Iustel, 2007.
- Rinthá Martínez, Salustiano. *De la infracción tributaria y sus sanciones*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1997.
- Rivera Silva, Manuel. *Derecho penal fiscal*. Ciudad de México: Porrúa, 1984.
- Robiglio, Carolina. "Formas de participación de los delitos tributarios". En *El delito fiscal: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, directores Esteban Urresti y Fabiana Comes, 141-88. Buenos Aires: Ad hoc, 2008.
- Robles Emmanuel. *España zero tollerance*, en Cuadernos de la Crítica de la Cultura, Barcelona: Archipiélago, 2003.
- Rocha García, Ernesto. *Procesos y medidas cautelares en los procedimientos civiles, penales, mercantiles, laborales, administrativos, económicos administrativos y contencioso administrativos*. Granada: Comares de Ciencia Jurídica, 1999.
- Rodríguez Devesa, Carlos. *Leyes procesales penales: doctrina de la sala II del Tribunal Supremo, del Tribunal Constitucional y de la Fiscalía*. Madrid: Civitas, 1998.

- Rodríguez Estévez, J. *El derecho penal en la actividad económica*. Buenos Aires: Abaco, 2000.
- Rodríguez Mourullo, Gonzalo. *Presente y futuro del delito fiscal*. Madrid: Civitas, 1974.
- Rosell Ferrer, Jordi. *Todo sobre infracciones tributarias y delitos fiscales*. Barcelona: De Venchi, 1987.
- Rosillo Abarca, Vinicio. “La acusación fiscal en la etapa del juicio penal ecuatoriano”, en *XVII Latinoamericano, IX Iberoamericano y I Nacional de Derecho Penal y Criminología*. Lima: ARA Editores, 2005.
- Rosenbui, Tulio. *Sanciones Fiscales*. Barcelona: Ceac, 1986.
- Rossy, Juan. *El delito fiscal*. Barcelona: Bosch, 1989.
- Roxin, Claus. *Derecho penal: parte general*, Madrid, Civitas, 2003.
- . *El Concepto de bien jurídico como instrumento de crítica legislativa sometida a examen*, Colección Grandes Maestros del Derecho, Ecuador: Ediciones Cueva Carrión, 2016.
- Rubio Llorente, Francisco. *Derechos fundamentales y principios constitucionales (Doctrina jurisprudencial)*. Barcelona: Ariel, 1995.
- Rubio Valladares, Deysi Fiorella. “La pena de prisión o reclusión”. En *XVII Congreso Latinoamericano, IX Iberoamericano y I Nacional de Derecho Penal y Criminología, Guayaquil, 25 a 28 de octubre de 2005*. Quito: Ara editores, 2005.
- Ruetti, Germán. “La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización”. En *El delito fiscal: Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*, directores Esteban Urresti y Fabiana Comes, 249-90. Buenos Aires: Ad hoc, 2008.
- Ruiz Robledo, Agustín. *El derecho fundamental a la legalidad punitiva*. Valencia: Tirant le Blanch, 2003.
- Sáinz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*, en Selección de textos e introducción de Luis María Cazorla Prieto. Madrid: CEPC, 2015.
- Salcedo Yones, Ruth, y Carlos Cortés Mejía. “Sanciones tributarias: Visión constitucional”, en *Lecciones de procedimiento tributario y aduanero*, coordinado por Fabio Londoño y César García Novoa, 121-51. (Bogotá: Restrepo-Londoño, 2016.
- Salcedo Yones, Ruth, y Alix Llanes Arenas. “Principios tributarios de rango constitucional. Principio de reserva de ley y de irretroactividad”. En *Del derecho de*

- la hacienda pública al derecho tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, vol. I, 163-206. Bogotá: Temis, 2011.
- Sánchez Serrano, Luis. “Límites constitucionales del poder financiero”, en *Tratado de derecho financiero y tributario constitucional*, t. I. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- Sánchis Crespo, Carolina, *El Ministerio Fiscal y su actuación en el proceso penal abreviado*, Valencia, Universitat de Valencia, Tesis, 1993 (Biblioteca Universidad Valencia).
- Santolaya, Manuel. *El fraude fiscal en la recaudación tributaria*. Madrid: CISS Grupo Wolters Kluwer, 2010.
- Sayagues Laso, Enrique. *Tratado de derecho administrativo, Clásicos Jurídicos Uruguayos*, t. I, 8ª. ed. puesta al día a 2002 por Daniel Hugo Martins. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2002.
- Seminara, Sergio. “El delito de infidelidad en la Gestión de los Intermediarios Financieros”, en *Temas de Derecho Penal Económico, III Encuentro de Derecho Penal Económico*, España. Madrid: Trotta, 2004.
- Sevilla, José Víctor. *Notas para una Nueva Política Tributaria*, en *Claves de Razón Práctica*. Madrid: Promotora General de Revistas, 2003.
- Soler, Osvaldo H. *Derecho tributario*. Buenos Aires: La Ley, 2002.
- Somoza Lennon, María Inés. *El delito del obstruccionismo fiscal*. Barcelona: Publicaciones e la Universitat Bellaterra, 1989.
- Stammler, Rudolf, *Tratado de filosofía del derecho*, 1ª. ed. Traducida por Wenceslao Roces (Madrid: Reus, 1930.
- Spinka, Roberto. *Derecho Penal Tributario y Previsional*, Ciudad de Buenos Aires: Astrea, 2007.
- Suárez Robledano, José Manuel y otros. *Carrera judicial y fiscal*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2015.
- Thomas, Ricardo. *Régimen Penal tributario y previsional. Ley 23771*. Buenos Aires: Ad-hoc, 1995.
- Tipke, Klaus, “La retroactividad en el derecho tributario”. En *Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes*, t. I, dirigido por Andrea Amatucci, 340-54. Bogotá: Temis, 2001.

- Tosi Loris, “Efectividad, aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva”, en *Tratado de Derecho Tributario: El derecho tributario y sus fuentes*, dirigido por Andrea Amatucci, t. I, 285-339. Bogotá: Temis, 2001.
- Troya, José Vicente. *El derecho del gasto público: Especial referencia a los derechos económicos, sociales y políticos*. Bogotá: Temis, 2014.
- Uckmar, Víctor, “La obra de Uckmar y el principio de equidad”, en *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, coordinado por Víctor Uckmar. Bogotá: Temis, 2002.
- . *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002.
- Ugalde Prieto, Rodrigo, y Jaime García Escobar. *Elusión, planificación y evasión tributaria*, 2ª. ed. Santiago de Chile: LexisNexis, 2007.
- Vaca Andrade, Ricardo. “Abstención de ejercer la acción penal en aplicación del principio de oportunidad”. *Revista Novedades Jurídicas*, No. 56, VIII (febrero de 2011).
- Varios autores. *La ciencia del derecho penal ante el nuevo siglo. Homenaje al doctor José Cerezo*. Bogotá: Tecnos, 2003.
- Valdés Costa Ramón. *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma / Temis / Marcial Pons, 1996.
- Vicente Díaz, Matilde. *Procedimiento civil, penal, contencioso administrativo y laboral*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1990.
- Villa Stein, Javier. *Derecho penal, Parte General*, 3ª. ed. Lima: Grijley 2008.
- Villalobos Ortiz, Consuelo. “El principio de legalidad en materia tributaria a la luz del Derecho Constitucional Mexicano”. En *Principios tributarios constitucionales*, México. Ciudad de México: Tribunal Fiscal de la Federación de México / Universidad de Salamanca de España-Instituto Cultural Domec de México, 1992.
- Villegas, Héctor. “Derecho tributario penal”. En *Derecho tributario, t. II*, editado por Horacio García Belsunce, 427-518. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- . “El ilícito tributario en el Modelo de Código Tributario para América Latina”. *Revista Jurídica Argentina, Revista Impuestos, Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales*, Susana Camila Navarrine, directora, t. III. Buenos Aires: La Ley, 2010.
- Welzel, Hans. *Derecho penal alemán, parte general*, 11ª ed., 4ª ed. castellana, traducción del alemán por Juan Bustos y Sergio Yáñez. Santiago de Chile: Jurídica de Chile, 1997.

Whittingham García, Elizabeth. *Las pruebas en el proceso tributario*, 2a. ed. Bogotá. Temis, 2011.

Zaffaroni, Eugenio Raúl. *Estructura básica del derecho penal*. Buenos Aires: Ediar, 2009.

———. “Tendencias finiseculares del derecho penal”. En *Tendencias actuales del derecho*, comp. José Luis Soberanes, 165-72. (Ciudad de México: UNAM-IIIJ, 1994

Zambrano Pasquel, Alfonso. “*Delincuencia organizada transnacional, Doctrina Penal Constitucional y Práctica Penal, Prólogo Eugenio Raúl Zaffaroni*”. Guayaquil: Edilex, 2011.

———. *Derecho penal*. Quito: CEP, 2008.

———. *Derecho Penal I, Parte General*. Quito: CEP, 2008.

———. *Lavado de activos*. Quito: CEP, 2010.

———. *Estudio introductorio al Código Orgánico Integral Penal*, t. III. Quito: CEP, 2013.

Zavala Egas, Jorge. *Código Orgánico Integral Penal*. Lima: Murillo, 2014.

Artículos de publicación periódica

Andrade Ubidia, Santiago. “El levantamiento del velo en la doctrina y la jurisprudencia ecuatoriana”. *Foro: Revista de Derecho*, No. 11 (1 semestre de 2009): 7-35.

Carrasco, Carlos Marx, et. al. *Revista Fiscalidad*, No. 5, Servicio de Rentas Internas (SRI), Ecuador, 2007.

Macías Cardona, Hugo, Luis Fernando Agudelo y Mario Ricardo López. “*Los métodos para medir la evasión: una revisión*”. *Revista Semestre Económico-Universidad de Medellín*, vol. 10, No. 20 (julio-diciembre de 2007): 67-85.

Pérez, Tatiana, et al., *Revista Fiscalidad* Número 1, Servicio de Rentas Internas (SRI), Ecuador, 2007.

VV. AA. *Catecismo de la Iglesia católica*, 3ª. ed. Vaticano: PPC, 1993.

Vaca Andrade, Ricardo. “Abstención de ejercer la acción penal en aplicación del principio de oportunidad”. *Revista Novedades Jurídicas*, VIII, No. 56 (febrero de 2011).

Sitios web

⟨<http://www.ecuadorencifras.com/cifras-inec/main.html>⟩ (INEC)

⟨<http://websie.eclac.cl/sisgen/ConsultaIntegrada.asp>⟩ (Cepal)

⟨<http://www.bce.fin.ec/frame.php?CNT=ARB0000006>⟩ (Banco Central)

⟨<http://www.sri.gob.ec>⟩ (Administración Tributaria)

⟨<http://www.ilo.org/thesaurus/defaulten.asp>⟩ (OIT)

⟨<http://corteconstitucional.gov.ec>⟩

⟨<http://www.uasb.edu.ec/>⟩

⟨<http://www.juridicas.unam.mx/>⟩

⟨<http://www.sunat.gob.pe/>⟩

⟨<http://www.corteconstitucional.gov.co/>⟩

⟨<http://www.asambleanacional.gob.ec/>⟩

⟨<http://www.derechoecuador.com/>⟩

Legislación

Constitución República del Ecuador.

Ecuador. Código Orgánico Tributario Ecuatoriano, Registro Oficial Suplemento 38 (14 de junio de 2005), art. 11.

Código Penal.

Código Procedimiento Penal.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.

Código de la Producción, Comercio e Inversiones

Jurisprudencia

Juzgado Vigésimo de lo Penal de Pichincha (Ecuador), Resolución No. 151-2010-JVPP, 6 de octubre de 2010, Audiencia de Suspensión Condicional del Procedimiento (IF 170100110030638).

JUICIO LA COMPAÑÍA, SRI vs LA COMPAÑÍA CIA. LTDA., Corte Superior de Justicia del Ecuador, Sexta Sala, Quito 31 de julio de 2002.

Resolución 417-03, 7-X-2003, Segunda Sala de lo Penal de la CSJ, RO 270 de 1° de febrero de 2004.

Resolución 554-03, 17-XII-2003, Primera Sala de lo Penal de la CSJ, RO 313 de 14 de abril de 2004.

Documentación

Gaceta Constitucional

Lanas Elisa, Apuntes (Presentación en clase), Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Abril, 2010.

Pérez Valencia, Tatiana, “El principio de Equidad en la administración tributaria”, Ponencia dictada en las “XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario”, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Quito, 9 y 10 de diciembre de 2010.

Bibliografía consultada

Abraldes, Sandro F. *La protección al bien jurídico en la reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.

Abraldes, Sandro. “Los medios de prueba”. En *La prueba en el proceso penal-II, Revista de Derecho Procesal Penal*, dirigido por Edgardo Alberto Donna. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2010.

Abraldes, Sandro F. *Consideraciones adicionales sobre la cuestión penal tributaria: Primeras repercusiones de la reforma en la ciencia del derecho penal*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.

Adriasola, Gabriel. “La omisión como tipo penal en el derecho penal tributario”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 185-200. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Aftalión, Enrique. *Acerca del derecho penal-fiscal*. Buenos Aires: La ley, 2010.

Aguilar Caravia, Oscar W. *El delito penal fiscal de balance falso*. Buenos Aires: La ley, 2010.

Aguirre, Pamela. *Autoría y participación en la evasión tributaria como delito de infracción de deber*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.

———. *Sumarios de jurisprudencia en el derecho penal tributario*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.

———. *Sumarios de jurisprudencia*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.

———. *Sumarios de jurisprudencia de derecho penal tributario*: Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.

Alderete Marcos, María Cecilia. *Garantía constitucional que impide la autoincriminación*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.

Alexy, Robert. “Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad”. En *El canon neoconstitucional*, editado por Miguel Carbonell y Leonardo García Jaramillo, 106-16. Bogotá: UEC.

Alfaro, Vanesa S. “La valoración judicial de la prueba en el proceso penal”. *Revista de Derecho Procesal Penal, La Prueba en el proceso penal-II*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, 2010.

- Alonso González, Luis Manuel, *Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal*, Madrid, España, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- Alonso González, Luis M. “Tramas organizadas en el delito de evasión del IVA”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 403-30. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Alonso, Silvina Andrea, *Evasión tributaria: ¿el ardid como especial elemento del injusto?* Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Altamirano, Alejandro C. *Derecho penal tributario*, Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . *El obligado en la ley penal tributaria*, Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . “La planificación tributaria desde la perspectiva de la economía de opción”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 207-38. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Álvarez, Juan Ignacio. *Comentarios acerca de las medidas cautelares del régimen penal tributario*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Andrade, Diego “Desarrollo sustentable”. En *Análisis económico*. Quito: Cámara de Comercio de Quito, 2006.
- Aneiros Pereira, Jaime. *Las sanciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 2005.
- Arévalo, Cristian H. E., *La trascendencia del derecho penal económico en el ámbito de la criminalidad bancaria*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Bacigalupo, Silvina. *Autoría y participación en delitos de infracción de deber*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- . *Límites entre el ahorro fiscal y la defraudación punible: las actuaciones en fraude a la Ley Tributaria*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Bajo, Miguel, y Bacigalupo, Silvina, *Derecho Penal Económico*, Madrid, 2001, Centro de Estudios Ramón Areces.
- Balcarce, Fabián I. *Límite cuantitativo en los delitos tributarios: ¿Elemento del entuerto o condición objetiva de punibilidad? Consecuencias dogmáticas*. Buenos Aires: Argentina, Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Banacloche Pérez-Roldán, Julio. *Guía práctica de sanciones tributarias*. Madrid: La Ley, 2005.
- Basílico, Ricardo A. *Responsabilidad de los funcionarios y empleados públicos en la ley penal tributaria*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

- Bellorini, José I. *Extinción de la acción penal tributaria por prescripción: La determinación del momento de consumación del delito de evasión tributaria y el comienzo del curso de la prescripción*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Benítez Rivas, Alfredo. *Breves comentarios sobre dos temas de derecho tributario penal*. Cochabamba: AIT, 2009.
- Berruezo, Rafael. *Autoincriminación en el derecho penal tributario*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Blum Carcelén, Jorge. *Prejudicialidad*. Quito: Corte Nacional de Justicia-Consejo de la Judicatura-Gaceta Judicial, 2012,
- BonzónRafart, Juan Carlos. *El momento consumativo de la evasión tributaria: Su relación con el bien jurídico protegido*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Borinsky, Mariano H. “El incremento patrimonial no justificado en el impuesto a las ganancias y su incidencia en el proceso penal”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 369-402. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Borinsky, Mariano. *Breves comentarios a la Ley 26746 de Regularización Impositiva y Repatriación de Capitales*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Borinsky, Mariano H. *Reflexiones sobre el proyecto de reforma de la ley 24769 y del art. 76 del Código Penal*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Cabanellas, Guillermo. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Buenos Aires: Heliasta 1986.
- Cacciolato, Mirta B. “La omisión de ingresar tributos y su vinculación con la evasión tributaria”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 465-80. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Calderón Carrero, José Manuel. *Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal*, Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- Caldés, María Celeste. *La reinserción de la empresa en la sociedad: El modelo de reorganización tributaria*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Calvo, Rubén A. *Pena de prisión para delitos fiscales*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- Cappannari, Juan José. *Asociación ilícita*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Cárdenas, Rodolfo Félix. *Consideraciones sobre el error de prohibición en el delito de defraudación fiscal o fraude tributario: estudio comparado del derecho penal*

- español y el derecho penal federal mexicano*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Carranza Torres, Luis R. *Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco: (Doctrina y análisis de casos)*. Buenos Aires: Legis, 2007.
- Carrara, Francesco (1805-1888 Italia). *Teoría de la tentativa y de la complicidad o del grado en la fuerza física del delito, Traducción y Notas de Vicente Romero Girón*, Buenos Aires: Rodamillans Srl, 2003.
- Carrara, Francesco, *Programa de derecho criminal, Parte general*, t. II. Traducido por José Ortega Torres y Jorge Guerrero. Santa Fe de Bogotá: Temis, 2000.
- Carrasco, Carlos Marx. “Cinco años de gobierno de la revolución ciudadana”, en *Balance de la Revolución Ciudadana*, compilado por S. Mantilla y S. Mejía, Quito: SRI, 2012.
- Casás, José Osvaldo. “Principios jurídicos de la tributación”. En *Derecho tributario*, t. I, editado por Horacio García Belsunce, 219-410. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- . “Principios comunes del derecho constitucional tributario”. En *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, coordinado por Víctor Uckmar. Bogotá: Temis, 2002.
- Cassagne, Juan Carlos. *Derecho Administrativo II*. Lima: Palestra, 2010.
- Cassani, Marcos J. *Las actuaciones del ministerio público en la investigación de delitos tributarios y contrabando*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Castellanos, Fernando. *Delito fiscal de peligro*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- . *Ley penal tributaria: Aspectos relevantes*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- Catania, Alejandro J., y Nancy Garcón. “La alteración dolosa de registros”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 641-55. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . “La simulación dolosa de pago”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 627-40. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Cervini, Raúl. “Principios del derecho penal tributario en el Estado constitucional de derecho”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 41-62. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

- Cesano, José Daniel. *Criminalidad económica e internacionalización del derecho penal: experiencias en la Unión Europea y en el Mercosur*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Comparato, Carlos Fernando. *Apropiación indebida de recursos de la seguridad social*, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Corbisiero, Javier Fernando. *Etiología de una intuición personal: (A propósito del rol de las ideologías en la discusión sobre la ubicación sistemática del monto de la obligación de pago)*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Corti, Arístides Horacio M. *El principio de culpabilidad y la retención indebida de impuestos*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*, Buenos Aires, 1962, Ediciones Depalma, tercera edición.
- Cuellar Iriarte, Gustavo. *La Sana Crítica, sistema de valoración de la prueba judicial*. Bogotá: Ediciones Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá, Facultad de Ciencias Jurídicas, 2007.
- Del Moral García, Antonio. “Reflexiones sobre la prueba ilícita”. En *La prueba en el proceso penal II, Revista de Derecho Procesal Penal*, dirigido por Edgardo Alberto Donna. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Devis Echandía, Hernando. *Nociones generales del derecho procesal civil*. Madrid: Aguilar, 1996.
- Di Pietromica, Viviana C. *Responsabilidad penal tributaria y notarial*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- Díaz, Máximo Nicolás. *Sumarios de jurisprudencia*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Díaz Ortiz, José A. *Un aporte para resolver los conflictos que origina la doble jurisdicción penal tributaria*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- Díaz, Vicente Oscar. *Causa extintiva del delito tributario*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- . *Cybercrime en el campo tributario*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- . *El sustrato del delito de lavado de dinero en sus antecedentes internacionales y sus pretendidas implicancias en la persecución del terrorismo*, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.

- Donna, Edgardo Alberto. *Derecho penal tributario I*. Buenos Aires, Argentina, Rubinzal-Culzoni, 2007.
- . *Derecho penal tributario II*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- . *Derecho penal tributario III*, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- . *Derecho penal tributario IV*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Donoso Castellón, Arturo. “Criminalización y Descriminalización de conductas”, en *Homenaje de la Facultad de Jurisprudencia a Julio Tobar Donoso*, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito-Ecuador, 1995, Ediciones de la PUCE.
- Edwards, Carlos Enrique. *Las medidas del art. 21 de la Ley Penal Tributaria y el requerimiento fiscal de instrucción*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Emlek, Pablo L. *Desnaturalización del principio de oportunidad en la investigación de delitos económicos: ¿Vamos hacia un nuevo paradigma de persecución?* Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- . *La irrealidad económica en los delitos tributarios*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- . *La organización clandestina*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- . *La inidoneidad del medio comisivo en el delito de evasión tributaria: ¿Existe tal concepto aplicado a este instituto?* Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Fakhour Gómez, Yamila. “El tratamiento de error sobre el delito fiscal: Desarrollos doctrinales y jurisprudenciales en España y en Alemania y propuesta de solución, dirigido por Edgardo Donna, 329-68. Buenos Aires: Argentina, Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Fedele, Andrea. “El principio de reserva legal”, en *Tratado de derecho tributario: El derecho tributario y sus fuentes*, t. I, dirigido por Andrea Amatucci, Eusebio González García y Christoph Trzaskalik, 158-203. Bogotá: Temis, 2001.
- Fernández Amallo, Mariana A. *Medidas de urgencia y proceso penal tributario*, Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Fernández, Oscar A., *Garantías constitucionales comprometidas en la determinación de oficio de la materia tributaria por medio de presunciones*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Fiocco D., Roberto. *Prolepsis y efectos de la asociación ilícita tributaria*. Buenos Aires: La ley, 2010.

- Folco, Carlos. “El fenómeno de la evasión fiscal”. En *Ilícitos fiscales: Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25874*, 15-30. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.
- . “El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva”. En *Ilícitos fiscales: Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25874*, 43-58. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.
- . *Ilícitos fiscales: Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25874*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.
- . *La defraudación fiscal y equiparables en la legislación y jurisprudencia de México*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.
- . “Los principios generales del derecho penal aplicables a la materia penal tributaria”. En *Ilícitos fiscales: Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25874*, 31-42. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.
- . *Luces y sombras de la legislación antievasión*. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2004.
- Fourcade, Rosario. *Probation y delitos tributarios*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Fraga, Diego N. *La violación del secreto fiscal y sus implicancias penales*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Friedenberg, Juan P., *Rol de la determinación de oficio de la deuda tributaria en el marco del proceso penal tributario*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Galarza, César J. “La tributación de los actos ilícitos”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 257-88. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Galván Greenway, Juan P. coord. *Derecho penal tributario: Temas críticos*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2005.
- Galván Greenway, Juan P., *Breves reflexiones sobre el proyecto de reforma de tipo penal de la evasión tributaria*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Galván Greenway, Juan P. *La evasión tributaria de las salidas no documentadas*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- García Belaunde, Domingo, “Bilingüismo y multilingüismo en Iberoamérica (con especial referencia al caso del Perú)”, en *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, Décimo año, t. II, Uruguay, 2004, Konrad Adenauer Stiftung.
- García Belsunce, Horacio. *Derecho tributario penal*. Buenos Aires: Depalma, 1985.

- García Berro, Diego. *La naturaleza jurídica de los montos de la ley 24.769*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2005.
- . *La restricción de la libertad durante el proceso [especial referencia los delitos tributarios]*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- García Cavero, Percy. *El actuar en lugar de otro en la ley penal tributaria*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- García Dematteis, Matías H. “La asociación ilícita en materia tributaria”. En *Derecho penal tributario*, t. II, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 743-76. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- García, José C. *Manual de práctica procesal*, Quito-Ecuador, 2002, primera edición, Ediciones Rodin.
- García Moreno, Alberto. *La intervención de la administración tributaria en la persecución del delito fiscal*, Valencia-España, 2001 (Tema presentado para el segundo ejercicio del concurso a profesor titular 73-2001 de Universidad, convocado por resolución de 12 de enero de 2001).
- García Novoa, César. “Consecuencias penales de los incrementos patrimoniales no justificados”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 337-68. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . *El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario*, Madrid, España, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- García Novoa, César, coord.. *Temas de derecho penal tributario*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- García-Tizón López, Arturo director, *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2004, Abogacía General del Estado y Dirección del Servicio Jurídico del Estado.
- García Vizcaíno, Catalina. *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias superiores*. Buenos Aires: Depalma, 1986.
- Goessel, Karl-Heinz. *Dos estudios sobre la teoría del delito, Monografías jurídicas, No. 27*. Bogotá: Temis, 1984.
- Gómez, Teresa, y César Litvin. “Rigorismo legislativo argentino en la reprimenda a contadores públicos frente al ilícito tributario”. En *Autoría y participación, III*, dirigido por Edgardo Alberto Donna, 541-74. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2006.

- Gómez, Teresa. “Interdicción, secuestro y decomiso de mercaderías se anuncian como medidas precautorias y actúan como verdaderas penas”. En *Derecho tributario II*, dirigido por Tomás Hutchinson et al., 211-46. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Gómez, Teresa, y Daniel Malvestiti. “Concepto, mitos y paradojas del bien jurídico tutelado”. En *Impuestos. Doctrinas fundamentales 1942-2002*, dirigido por Marcelo Lascano, 551-62. Buenos Aires: La ley, 2002.
- Grabivker, Marcos A. *El reproche penal de los delitos fiscales y provisionales*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Gutman, Marcos G. “Concepto de período fiscal en la ley penal tributaria”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 239-48. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Haddad, Jorge Enrique. *Aplicación del principio de ley penal más benigna a la ley 26476: Primera sentencia*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- Herrera Molina, Manuel. *Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos*. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- Hornos, Roberto E. *Las denuncias por delitos previstos en la ley penal tributaria*, Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Illán Fernández, José María. *La prueba electrónica, eficacia y valoración en el proceso civil*. Madrid: Arazandi-Thomson Reuters, 2009.
- Jakobs, Gunther. *Derecho penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación, traducción de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano (Universidad de Extremadura)*, Madrid, 1997, Marcial Pons, segunda edición.
- Joachim Hirsch, Hans. “El derecho penal y procesal penal ante las nuevas formas y técnicas de criminalidad”, en *Derecho penal, Obras Completas*, t. II, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2000.
- Jurisprudencia estadounidense*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Lalanne, Guillermo A. “La obtención fraudulenta de beneficios tributarios y su aprovechamiento indebido”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 513-38. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Lamas, Félix A. *El delito fiscal de la retención indebida de impuestos y el régimen especial de ingreso del IVA*. Buenos Aires: La ley, 2010.

- Lanzillotta, Fabricio. *Presunciones en materia penal tributaria: Evolución y perspectivas*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Laporta, Mario H. “La insolvencia fiscal fraudulenta: su estado de discusión y visión crítica”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 579-626. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . *La omisión de presentar la declaración jurada de impuestos como comportamiento evasivo*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . *Los partícipes pueden desaparecer*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- . *La prescripción en la ley de moratoria fiscal*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Lichtmann, Deborah, *Algunos comentarios al reciente proyecto de reforma de la ley 24.769 y del art. 76 del Código Penal impulsado por el Poder Ejecutivo*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Lisicki, Fernando M. *Coexistencia de penas y sanciones administrativas en materia penal tributaria: ¿es inconstitucional el art. 17 de la LPT por afectación a la garantía de non bis in idem?*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Licht, Miguel. “Breve aproximación a la teoría del acto administrativo fiscal”. *Revista de Administración Pública (RAP)*, No. 317 (febrero de 2005).
- Litvin, César R. *La omisión de presentar declaración jurada y la Ley penal tributaria*, Buenos Aires: La ley, 2010.
- Llano, Hernán de. *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2005.
- . “Agravantes de la evasión tributaria: Modalidades comunes en la interposición de personas”. En *Derecho penal tributario*, t. II, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 727-42. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Longobardi, Mariano. *El delito de evasión tributaria como tipo penal especial propio en relación con la autoría: Sus implicancias en el marco de la teoría del delito. Tratamiento en la jurisprudencia argentina y española*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Loor Ángel F. *Dogmática penal tributaria*. Quito: PUDELECO, 2011.
- . *Manual de derecho penal tributario*. Quito: Ediciones Legales, 2003.
- Lozano Rodríguez, Eleonora, coord. *Fundamentos de la Tributación*. Bogotá: Universidad de los Andes / Temis, 2008.

- López, Andrés José. *Análisis del caso Dotto, Luis Francisco y otra c/Contribuyente: DottoModels S. A. s/Apropiación indebida de tributos*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- López Biscayart, Javier. “La extinción de la acción penal en el derecho penal tributario”. En *Derecho penal tributario*, t. II, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 1347-66. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- López Biscayart, Javier, *El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal*, Santa Fe, Argentina, Rubinzal-Culzoni, 2004.
- López Biscayart, Javier, *Determinación de oficio y proceso penal*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2005.
- López Díaz, Antonio, *El derecho a no auto inculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*, Madrid, España, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- . “La concreta aplicación de las garantías reconocidas en materia penal y tributaria”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 63-90. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Luciani, Diego Sebastián. *Los montos de la Ley Penal Tributaria ¿condición objetiva de punibilidad o elementos de tipo penal?*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Luciani, Diego Sebastián, *Actualización de los montos establecidos en la Ley Penal Tributaria: Breve reflexión sobre el tema*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Luciani, Diego Sebastián, *Fraude fiscal como precedente del lavado de dinero*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Luján Braccia, María, *Sumarios de jurisprudencia en el derecho penal tributario*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Luján Braccia, María, *Sumarios de jurisprudencia*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Luján Braccia, María, *Sumarios de jurisprudencia de derecho penal tributario: (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sala A. Cámara Nacional de Casación Penal, sala II)*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Madiedo, Mariano, *Cuestiones del procedimiento tributario que inciden en el proceso penal según la jurisprudencia*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Malvestiti, Daniel, *La procedencia de la determinación sobre base presunta como motivadora de la denuncia penal*. Buenos Aires: La ley, 2010.

- Mantilla, Sebastián y Mejía, Santiago, “Introducción”, en S. Mantilla y S. Mejía comp., de Balance de la Revolución Ciudadana, *Ibíd.*
- Marconi, Ana Clara. *La autoría y participación en los delitos de la Ley Penal Tributaria: Delitos especiales propios. Algunos problemas que plantean y las soluciones propuestas.* Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Mari Arriaga, Álvaro J. *Consideraciones generales acerca de la función de la tipicidad en el régimen penal tributario: Referencia a la ley 11683.* Buenos Aires: La ley, 2010.
- Martínez, Santiago. *La facultad de la AFIP para querellar en los delitos tributarios o la real concreción del peligro todos contra el imputado.* Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Mattes, Heinz. *Problemas del derecho administrativo: Historia y derecho comparado*, traducido del alemán por José María Rodríguez. Jaén: Edersa, 1979.
- Meirovich, Gustavo D. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: ¿imputación objetiva como alternativa?* Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Meischenguiser, Ingrid. “El delito de apropiación indebida de tributos”. En Derecho penal tributario, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 565-78. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Merino Jara, Isaac y José Serrano. *El delito fiscal.* Madrid: Edersa, 2004.
- Mieres, Patricia R., y Natalia Crede. “Tentativa de evasión tributaria”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 289-308. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Moldes, Teo Enrique. *Los aspectos macroeconómicos del fraude fiscal en España.* Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- Mosconi, Giuseppe. “La pena y la crisis”. En *Sentido y contenidos del sistema penal en la globalización, Memorias del Simposio Internacional, 29, 30 y 31 de marzo de 2000*, 163-94. Bogotá: Gustavo Ibáñez. 2000.
- Narvaja, Sebastián. *Sistema de justicia penal federal y criminalidad tributaria: Investigación empírica sobre el funcionamiento del fuero penal de la justicia federal en la ciudad de Córdoba en materia tributaria.* Buenos Aires: Argentina, Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Navarrine, Susana Camila. *La suspensión del juicio a prueba de los delitos tributarios.* Buenos Aires: La ley, 2010.

- Navarro, Ricardo E. *La valoración de las presunciones contenidas en el art. 18 de la ley 11683 en la jurisprudencia, a partir de la creación de los juzgados en lo penal tributario y la situación actual luego de la sanción de la ley 26063*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Navarro, Ricardo E. *La prescripción de la acción penal en los delitos tributarios: Evolución jurisprudencial*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Navas Rial, Claudio R. “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario: El bien jurídico protegido”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 127-66. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Nercellas, Marta. “Problemas de constitucionalidad en las agravantes del art. 15 de la LPT”. En *Derecho penal tributario*, t. II, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 795-834. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Nieto Montero, Juan José. *La regularización voluntaria de la situación tributaria. Amnistías fiscales*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- Obarrio, Carolina. *El principio de oportunidad y régimen penal tributario*, Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Orce, Guillermo. *Delitos tributarios: Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24769*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2008.
- Ottaviano, Santiago. *Los derechos humanos y el proceso penal tributario*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Oubiña, Juan Ángel. *Evasión: art. 1 y 2 de la Ley Penal Tributaria 24769*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Pacheco Prado, Lucas. “Ecuador: los retos de la política fiscal”, en *Análisis Económica (Cámara de Comercio de Pichincha)*, Quito, 2006.
- Pazos, José M. *Responsabilidad fiscal de administradores, representantes de personas jurídicas, sociedades, empresas y patrimonios*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- Plazas Vega, Mauricio. “Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario: Diversas clasificaciones del derecho tributario”. En *La autonomía del derecho de hacienda pública y del derecho tributario*, 79-123. Bogotá: Universidad del Rosario, 2008.
- Pérez, Daniel. “La evasión de los recursos de la seguridad social”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 655-700. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

- Pérez, Lorena A. *Suspensión del juicio a prueba en el proceso penal tributario*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Pérez Manzano, Mercedes. *Neutralidad delictiva y blanqueo de capitales: el ejercicio de la abogacía y la tipicidad del delito de blanqueo de capitales*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Poledore Peláez, Anabella. *El ardid o engaño como elemento constitutivo del delito de evasión tributaria*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Pozo Crespo, Mauricio. "Manejo Económico 2007-2011". En *Balance de la Revolución Ciudadana*, comp. Sebastián Mantilla y Santiago Mejía, Ecuador. Quito: Planeta, 2012.
- Prado M., Mario A. *Reordenación de las reglas de prescripción y del procedimiento penal: Incorporación de nuevas infracciones y agravamiento de las penas*. Quito: Processum, 2007.
- Preda del Puerto, Ricardo. *La tipicidad de la evasión de impuestos en el código penal paraguayo*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Prepelitchi, Hernán. "El delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social". En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 701-26. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Proyecto de reforma a la Ley 24769. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Pulcini, Juan R. "La concurrencia de personas como agravante del delito tributario". En *Derecho penal tributario*, t. II, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 777-95. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Puy Fraga, Pedro. *El fraude fiscal: Restricciones institucionales y descentralización*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- Quijano, William Mallqui. "Titularidad de la acción penal en los delitos de defraudación tributaria y defraudación de rentas de Aduanas". En *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario, Libro Homenaje al catedrático Francisco Escribano*, dir. Daniel Yacolca Estares, et. al., Perú, Lima: Academia Internacional de Derecho Tributario / GRIJLEY, 2010.
- Rando Casermeiro, Pablo. *La distinción entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, un análisis de la política jurídica*. Valencia: Tirant Le Blanch, 2010.

- Ramayón, Nicolás. *Los diferimientos tributarios en la LPT*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . *Reflexiones acerca del error en los delitos tributarios*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2005.
- Re, Hernán. *¿El fin del plenario Kosuta?* Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Ríos Corbacho, José Manuel. *El sujeto activo del delito de defraudación tributaria en el Código Penal Español*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Riquert, Marcelo Alfredo. *Algunos aspectos a revisar en el régimen penal tributario vigente*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Robiglio, Carolina. “El contribuyente y el asesor fiscal en el delito de evasión tributaria: ¿autor y partícipe o autor mediato e instrumento?” En *Derecho penal tributario*, dirigido por Edgardo Donna, 29-68. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- . “El reproche penal al ente de existencia ideal”. En *Derecho penal tributario*, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 947-92. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . “Normas antievasión y aplicación de la Ley Penal Tributaria. El art. 2 de la ley 25345”. En *Derecho penal tributario*, dirigido por Edgardo Donna, 85-114. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- . “Participación en los delitos tributarios: Elementos para iniciar un acercamiento a las conductas neutrales”. En *Derecho penal tributario I*, dirigido por Edgardo Donna, 317-34. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- . “Prescripción de acción, comienzo de ejecución, consumación y tentativa en el delito de evasión tributaria”. En *Derecho penal tributario II*, dirigido por Edgardo Donna, 177-200. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Rodríguez Estévez, Juan M., *Responsabilidad penal del asesor de empresa*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Roldán, Santiago, *Delito de evasión tributaria, monto evadido, determinación de la pena, proceso penal y principio de oportunidad procesal*. Buenos Aires, Argentina, Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Riviriego Picón, Fernando. “Constitucionalismo, igualdad y nuevos derechos. Igualdades y desigualdades en el contexto de América Latina, a propósito de los derechos de los reclusos”, en *Materiales sobre neoconstitucionalismo y nuevo*

- constitucionalismo latinoamericano*, dir. Claudia Storini y José Francisco Alenza, 297-312. Pamplona: Universidad Pública de Navarra / Arazandi, 2012.
- Rubinska, Ramiro Moisés. *Delitos contra la hacienda pública: rasgos característicos y cuestiones de imputación*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Rubinska, Ramiro. *Facturas apócrifas y responsabilidad penal del auditor externo*, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Rubinska, Ramiro. “La determinación de oficio sobre base presunta y su entidad para fundar denuncias penales”, en *Derecho Penal Tributario*, t. II, Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska coord., Buenos Aires, 2008, Marcial Pons.
- Ruibal Pereira, Luz, *Fraude y competencia fiscal desleal en el proceso de armonización europea*, Madrid, España, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- Ruiz de Velasco, Vicente, *El contrabando y el fraude en el comercio exterior*, Madrid, España, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- Sánchez, Jeannette, “Una economía en crecimiento en función del ser humano”, en S. Mantilla y S. Mejía comp., de *Balance de la Revolución Ciudadana*.
- Sánchez, J. Silva. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona, 2005, Atelier
- Sarratea, Evelina V. *Presunciones, ficciones y sus limitaciones como fundamento de sanciones de naturaleza penal*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- . *Sumarios de jurisprudencia en el derecho penal tributario*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Schurjin Almenar, Daniel. *Régimen penal tributario. Suspensión del juicio a prueba: Esquema comparativo entre la legislación vigente y las fórmulas propuestas por el Poder Ejecutivo mediante el proyecto que acompaña al mensaje N. 379*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Seoane Spiegelberg, José Luis. *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, España, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- Silberstein, Eduardo. *El Estado de necesidad: Aplicación del principio en lo tributario penal*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- Simonetti, Lucio. *La prescripción de la acción penal en el derecho penal tributario*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Sodini, Daniela. *En el derecho penal, ¿es la persona de existencia ideal el autor ideal?*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.

- Soler, Oswaldo. *Derecho tributario: Económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*. Buenos Aires: Ediciones La Ley, 2002.
- Spinka, Roberto Emilio, *Derecho penal tributario y previsional*. Buenos Aires: Astrea, 2007.
- Spisso, Rodolfo R. *La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria*. Buenos Aires: La ley, 2010.
- Spolansky, Norberto Eduardo, *Delitos tributarios y condiciones objetivas de punibilidad*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Suárez-Mira Rodríguez, Carlos coord., *Manual de Derecho Penal, t. I, Parte General*, 4ª. ed. Navarra: Arazandi, 2006.
- Storini, Claudia. “Derechos y garantías en el nuevo constitucionalismo latinoamericano”. En *Materiales sobre neoconstitucionalismo y nuevo constitucionalismo latinoamericano*, dirigido por Claudia Storini y José Francisco Alenza, 109-46. Pamplona: Universidad de Pamplona / Arazandi, 2012.
- . “Las garantías constitucionales de los derechos fundamentales en la Constitución ecuatoriana de 2008”, en *La nueva Constitución del Ecuador, Estado, derechos e instituciones*, editado por Santiago Andrade, Agustín Grijalva, Claudia Storini, 287-312. Quito: UASB / CEN, 2009.
- Straccia, María Verónica. *Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación y las facultades de verificación y fiscalización de la administración tributaria*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2005.
- Telias, Sara Diana. *Apuntes sobre las fuentes de información en la investigación de los delitos tributarios y lavado de activos y sobre la auditoría contable forense*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- . *Reseña de jurisprudencia, No. 1*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- . *Materia penal tributaria y de contrabando: Algunos temas críticos a la luz de casos recientes*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- TerradillosBasoco, Juan María. *Delito de defraudación tributaria e ingresos de orden ilícito*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Tiedemann, Klaus. “El derecho penal defraudatorio en la jurisprudencia y la doctrina”. *Revista de Derecho Penal, Estafas y Otras Defraudaciones*, t. II, dirigido por Edgardo Alberto Donna. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2000.

- Tilve, Adrián. *Los allanamientos de la AFIP en el marco de la ley penal tributaria*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- . “El sistema tributario en el Ecuador”. En *Economía, Ecuador: 1830-1980*, Segunda Parte, 231-44. Quito: CEN, 1983.
- Troya, José Vicente. *Estudios de derecho tributario*. Quito: CEN, 1984.
- Turano, Pablo. “Criterios de imputación en el Derecho Penal Tributario”. En *Derecho penal tributario*, t. II, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 867-84. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Turano, Pablo N., *La actividad investigativa del Ministerio Público y el secreto fiscal*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Uckmar, Víctor. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002.
- Valarezo G., Jorge Isaac. *Reformas a las normas generales del penal tributario, clasificación de las infracciones y responsabilidad*, Quito: Processum, 2007.
- Varela, Pablo S. *La garantía de la no autoincriminación en materia penal tributaria, su relación con el deber de colaboración*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- . “Las presunciones de dolo del art. 47 de la Ley 11683 y la evasión tributaria”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 481-512. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Vergara Tejada, José Moisés. *Manual de derecho penal, parte general*, 2ª. ed. Ciudad de México: Ángel Editor, 2002.
- Verde, Alejandra, “Repercusiones probatorias del principio de inocencia. Violación al “*in dubio pro reo*”, al *onus probandi* y al trato de inocente en el Código Procesal Penal de Córdoba y en su actual interpretación”, *La prueba en el proceso penal-II, Revista de Derecho Procesal Penal*, directores Edgardo Alberto Donna. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2010.
- Viciano, Roberto, y Rubén Martínez. “El proceso constituyente venezolano en el marco del nuevo constitucionalismo latinoamericano”, *Ágora: Revista de Ciencias Sociales*, No. 13 (2005).
- Vidal Albarracín, Héctor Guillermo, *Necesidad de armonizar los ilícitos tributarios*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2009.
- Vilarroig Moya, Ramón, *Fraude de ley y operaciones sintéticas*, Madrid, España, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.

- Villar, Mario A., “Evasión Tributaria e Imputación Objetiva En *Derecho penal tributario*, t. II, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 885-904. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Villar, Mario Alberto, *De por qué es inconstitucional la extinción por pago y ningún juez puede declararla*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2007.
- Villar, Mario A., *Evasión tributaria e imputación objetiva*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Villegas, Héctor. *Derecho tributario penal*. Buenos Aires: Astrea, 2003.
- . “El ilícito tributario en el Modelo de Código Tributario para América Latina”, en *Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales, T. III*, Susana Camila Navarrine edit., Buenos Aires, 2010, La Ley.
- Virgolini, Julio. *Delito e infracción tributaria: una reinterpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y de extrema ratio*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2005.
- Viri, Hernán Sergio. *El derecho penal frente a la sociedad postindustrial: El objeto de protección y la pena en el derecho penal económico*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 2008.
- Weezel, Alex Van. “El error en el delito tributario”. En *Derecho penal tributario*, t. I, coordinado por Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, 167-85. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Welzel, Hans, *Estudios de Filosofía del Derecho y Derecho Penal, Maestros del Derecho Penal*, Gonzalo Fernández, dir. y Gustavo Aboso, coord., Buenos Aires, 2004, IB de F.
- Yacobucci, Guillermo J. *La conducta típica en la evasión tributaria: un problema de interpretación normativa*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.
- Yacolca Estares, Daniel, et. al. Dir., *Doctrina y Casuística de Derecho Tributario, Libro Homenaje al catedrático Francisco Escribano*, Academia Internacional de Derecho Tributario, GRIJLEY, Lima, 2010.
- Zavala, Cyrlen Alberto. “La evasión fiscal”. En *Derecho tributario*, t. III, editado por Susana Camila Navarrine, Buenos Aires: La Ley, 2010.
- Zavala Baquerizo, Jorge, *Tratado de derecho procesal penal*, t. I. Guayaquil: Edino, s. f.
- Zornoza Pérez, Juan José. *Las sanciones administrativas tributarias: El poder sancionador de la administración tributaria*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

Zornoza Pérez, Juan José. *Infracciones y sanciones tributarias*. Bogotá: UEC, 2010.

Sitios web

<http://www.eluniverso.com/2013/10/21/>

Rodríguez, Gregorio. Consulta: 01 de noviembre de 2013,

<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoComparado/82/art/art12.pdf>.

Blas, Héctor. Argentina, 2013. Consulta: 01 de noviembre de 2013,

<http://www.econlink.com.ar/contabilidad/responsabilidad.shtml>

<http://juiciopenal.com/category/denuncia-y-querella-2/>.

<http://www.hoy.com.ec/especial/dolar/dolar10.htm>.

Entrevistas

Dr. Luigi Ferrajoli. Entrevista realizada por Tatiana Pérez Valencia, el lunes 27 de junio de 2011; a las 11h30, Aula 21 del edificio Mariscal Sucre, de la UASB-E. Dentro del Conversatorio con docentes y alumnos de la Universidad. (Ver anexo).

Dr. Ernesto, Albán Gómez, directivo y docente del Área de Derecho de la UASB-E. Entrevista realizada por Tatiana Pérez Valencia, miércoles 28 de julio de 2011.

Julio Terán Dutari, Arzobispo de la ciudad de Ibarra. Entrevista realizada por Tatiana Pérez Valencia, preguntas revisadas y sugeridas por el doctor José Vicente Troya Jaramillo, en la ciudad de Ibarra, Casa Arzobispal, el día jueves 30 de junio de 2011. (Ver en anexo, entrevista completa).

Anexos

Anexo 1. Análisis de la evasión fiscal (Cuadros estadísticos e incidencia en la economía del Ecuador).

Anexo 2. Análisis comparativo de la evasión con otros países (Cuadros comparativos de las tasas de la evasión en diferentes países del mundo).

Anexo 3. Resultados generales de la encuesta sobre la evasión fiscal (1. Levantamiento de 100 encuestas. 2. Cuadro resumen general de los resultados de la encuesta. 3. Cuadros gráficos sobre la percepción y opinión del tema).

Anexo 4. Resultados análisis sentencias sobre glosas administrativas-fraudes tributarios, período 2004 a 2010.

Anexo 5. Entrevista al Dr. Luigi Ferrajoli.

Anexo 6. Entrevista al Dr. Ernesto Albán Gómez.

Anexo7. Entrevista a Monseñor Julio Terán Dutari.

Anexo 8. Jurisprudencia atinente al trabajo.

Anexo 1. Análisis de la evasión fiscal

Cuadros estadísticos e incidencia en la economía del Ecuador

1.1. La presión tributaria⁷⁷²

Una fórmula para analizar el crecimiento de la recaudación tributaria en los últimos diez años, es aquella que busca comparar dos ejes específicos: la recaudación tributaria bruta frente al Producto Interno Bruto (PIB). Con estos datos, aplicados en el caso del Ecuador para los años 1999 a 2010 se revela que el crecimiento de la recaudación está directamente relacionado al crecimiento del PIB, denotándose una correspondencia entre ambos ejes, con crecimiento constante pues a medida que crece el PIB, crece también la recaudación tributaria.

Los datos que se deben tomar en cuenta en esta primera tabla son:

1. Los años de análisis corresponden a los ejercicios fiscales 1999 al 2010.
2. La presión fiscal es el resultado de:

$$PF = REC / PIB \text{ anual}$$

3. Se revela en este cuadro un crecimiento constante de la presión fiscal, comparada desde el año 2000 hasta el año 2010, pues en el año 1999 teníamos una presión fiscal del 8,98% frente a un 12,97% en el año 2010.

4. Desde el año 2000 hasta el año 2002, se mantiene un fenómeno de crecimiento de un punto porcentual promedio por año (algunos más otros años menos), así para el año 2005 la presión fiscal llega al 10,95%, crecimiento que se ha ido acelerando hasta llegar al 2009 con un 13,24%, excepto en los años 2003 y 2010.

⁷⁷² Este estudio fue direccionado y supervisado por el matemático José Ramírez, experto del Departamento de Estudios del Centro de Estudios Fiscales, administración tributaria del Ecuador, abril de 2011.

En el año 2003 se revela un decrecimiento en relación al año 2002, del 11,16% (2002) al 10,47% (2003); y en el ejercicio 2010 vuelve a decrecer a la tasa del 12,97% en relación con el 2009 que fue de 13,24%. Las causas que es necesario conocer, están dadas por las crisis financieras que afectan la economía para esos años.

5.- En términos generales, aunque de manera cíclica, se han ido cambiando las cifras de la presión fiscal, acrecentándose la tasa de manera gradual, con dos períodos determinados a la baja en los años 2003 y 2010 específicamente.

De la tabla comparativa anual podemos apreciar las siguientes cifras:

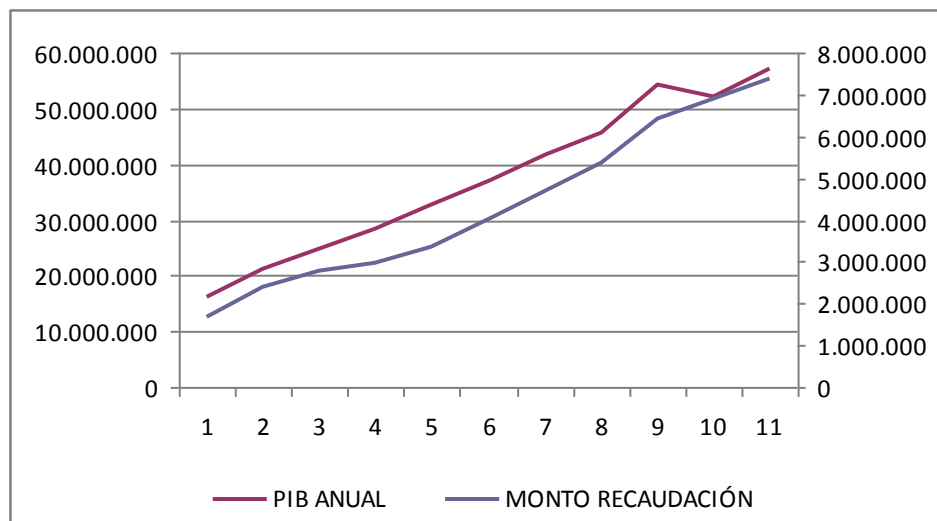
Tabla 1 - Presión tributaria			
Año	Monto recaudación	PIB anual	Presión
1999	1.403.282	15.633.355	8,98%
2000	1.675.040	16.282.908	10,29%
2001	2.379.559	21.270.800	11,19%
2002	2.758.660	24.717.858	11,16%
2003	2.974.693	28.409.459	10,47%
2004	3.348.722	32.645.622	10,26%
2005	4.046.087	36.942.384	10,95%
2006	4.686.473	41.705.009	11,24%
2007	5.344.054	45.503.563	11,74%
2008	6.409.402	54.208.523	11,82%
2009	6.890.277	52.021.862	13,24%
2010	7.392.121	56.998.219	12,97%

- Fuente 1: Centro de Estudios Fiscales, SRI, Departamento de Estudios Tributarios, Fecha de Investigación: 18 de Abril de 2010.
- Fuente 2: Página web <http://www.ecuadorencifras.com/cifras-inec/main.html>, Fecha de Investigación: 18 de abril de 2010.⁷⁷³

Lo que puede graficarse como:

Gráfico 1

⁷⁷³ Cita de cifras: <http://www.ecuadorencifras.com/cifras-inec/main.html>



Conclusión:

La presión fiscal mide entonces el porcentaje de ingresos generados en la economía que corresponden a los ingresos tributarios, por lo que en el caso del Ecuador entre los años 2000 a 2010 se nota un crecimiento constante conforme el gráfico, lo que podría llevar a la conclusión de que, si bien las brechas de evasión han sido altas en el Ecuador históricamente, cada vez más estas cifras se han llevado reducido en el tiempo.

1.2. La elasticidad

Derivado del análisis anterior podríamos encontrar también la relación comparativa entre el crecimiento del PIB y el crecimiento de la recaudación, se puede hacer un análisis de su elasticidad; la misma que se calcula mediante

$$\text{Elasticidad} = (\text{REC1} - \text{REC-1} / \text{REC-1}) / (\text{PIB1} - \text{PIB-1} / \text{PIB-1})$$

De esta manera se logra un análisis de la elasticidad, que refleja como premisa que si el PIB incrementa en 1% entonces la recaudación aumenta en un porcentaje que podría ser igual, mayor o menor al 1%.

La elasticidad puede ser:

- a) Directamente proporcional si: crece el PIB y crece la Recaudación; o si decrece el PIB y decrece la Recaudación; y,
- b) Inversamente proporcional si: crece el PIB y decrece la Recaudación; o si, decrece el PIB y crece la Recaudación.

En este análisis se puede colegir que en el Ecuador en los años 2000 a 2010, la elasticidad es *estable* en la mayoría de períodos analizados.

Aunque se debe indicar, que para el análisis global hemos identificado a los años 2000 y 2009, como años atípicos, no comparables con los otros períodos, que obedecen a su data histórica, por los sucesos de los años inmediatos anteriores a estos, -años 1999 y 2008-, en donde se dieron crisis financieras en el Ecuador, lo que incidió en el resultado. Así: en uno de los casos, la elasticidad está fuera de la media normal –que es de un punto-, pues para el año 2000 la elasticidad se ubica en un 4,7; y en el otro caso, en el año 2009 dicha elasticidad es menor al promedio e incluso a cero, alcanzando un valor del -1,9, reflejo de la baja en el crecimiento del PIB con relación a años anteriores.

La elasticidad a propósito de este estudio diremos que no es más que la relación entre el porcentaje de crecimiento del PIB y el porcentaje de crecimiento de la Recaudación Anual.

Entonces bien, con esa aclaración, conviene mostrar el cuadro de los datos porcentuales de crecimiento de la recaudación y del PIB Anual.

Para ello es necesario conocer que los datos de:

1. *Porcentaje Recaudación* es el resultado de restar el dato de la recaudación de un año determinado menos el dato de la recaudación del año inmediato anterior, resultado que luego se divide por la recaudación del año anterior, esto es, ejemplificando:

$$\% \text{Recaudación} = \frac{\% \text{Rec Año Actual} - \% \text{Rec Año Anterior}}{\% \text{Rec Año Anterior}}$$

$$\% \text{Rec Año Anterior}$$

2. *Porcentaje PIB* es el resultado de restar el valor del PIB de un año determinado menos el valor del PIB del año inmediato anterior, resultado que luego se divide por el valor del PIB del año anterior, esto es, ejemplificando:

$$\% \text{ PIB} = \frac{\% \text{ PIB Año Actual} - \% \text{ PIB Año Anterior}}{\% \text{ PIB Año Anterior}}$$

Elasticidad es el resultado de dividir el porcentaje de recaudación obtenido conforme el num. 1, sobre el porcentaje de PIB obtenido conforme el num. 2, esto es:

$$\text{Elasticidad} = \frac{\% \text{ Recaudación}}{\% \text{ PIB}}$$

4. Es así que, como resultado, podemos encontrar que si bien la elasticidad en términos generales es positiva y de alrededor de 1, varía en el 2000 y 2008 convirtiéndola en negativa, por circunstancias específicas ya detalladas.

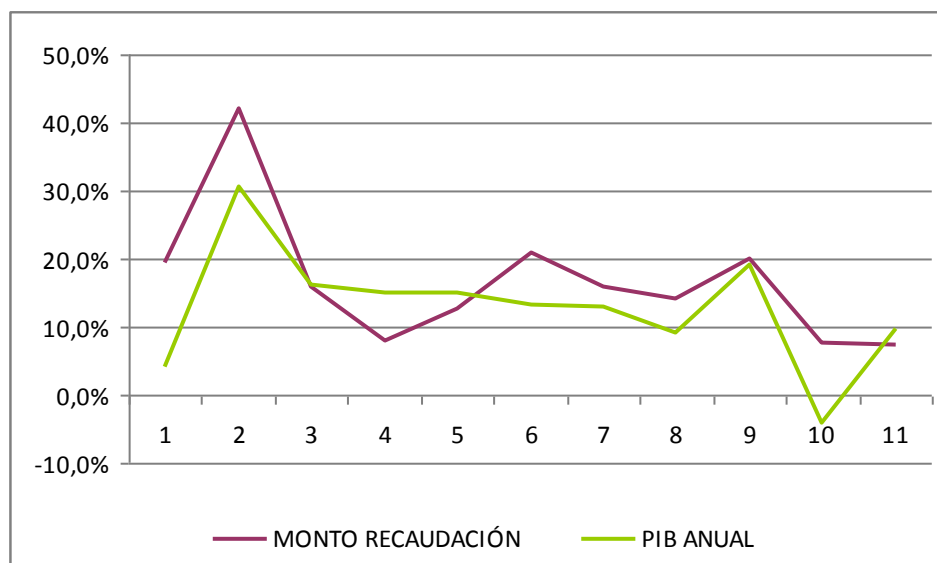
Revisemos los datos en la siguiente tabla:

Tabla 2. Elasticidad de recaudación

Año	Porcentaje recaudación	Porcent PIB	Elasticidad
2000	19,4%	4,2%	4,7
2001	42,1%	30,6%	1,4
2002	15,9%	16,2%	1,0
2003	7,8%	14,9%	0,5
2004	12,6%	14,9%	0,8
2005	20,8%	13,2%	1,6
2006	15,8%	12,9%	1,2
2007	14,0%	9,1%	1,5
2008	19,9%	19,1%	1,0
2009	7,5%	-4,0%	-1,9
2010	7,3%	9,6%	0,8

Estos datos pueden ser graficados:

Gráfico 2



Conclusión:

Si la elasticidad es el indicador que refleja el rango de crecimiento comparable entre el PIB y la Recaudación, en donde se refleja como premisa que si el PIB incrementa en 1% entonces la recaudación aumenta en un porcentaje que podría ser igual, mayor o menor al 1%, diríamos que la elasticidad es en nuestro análisis directamente proporcional pues conforme crece el PIB crece la Recaudación (exceptuando los años atípicos) en una relación de 1 a 1; es decir el crecimiento del 1% en el PIB induce un crecimiento del 1% en la recaudación

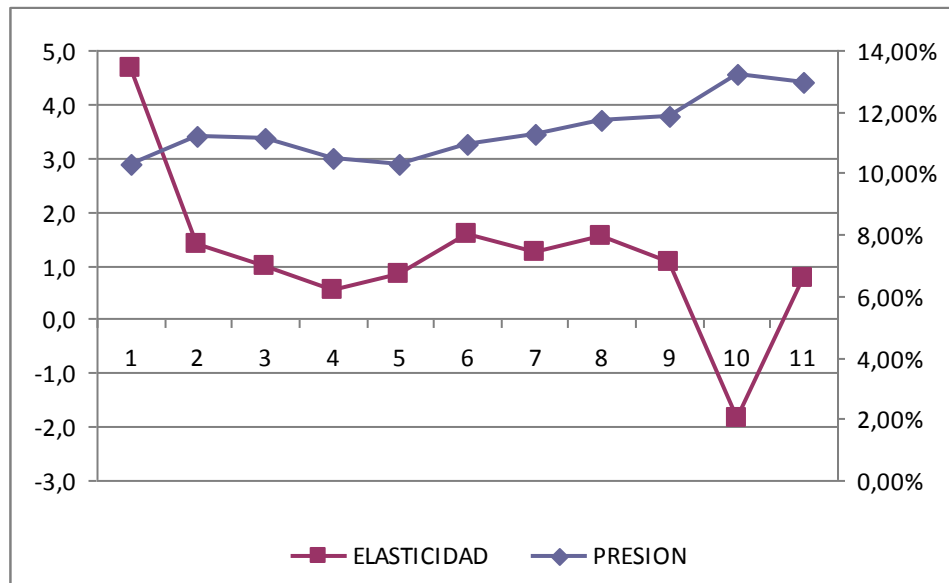
1.3. Presión y elasticidad

En el cuadro que continúa se puede observar la relación de crecimiento tanto de la línea de la presión tributaria o fiscal y la línea de crecimiento de la elasticidad. Entendida la primera línea como el monto de ingresos de la recaudación tributaria en relación al monto de ingresos del PIB. Así como la segunda línea como el crecimiento de la relación entre crecimiento porcentual de la relación frente al PIB.

En este tercer gráfico, vemos entonces que el crecimiento es constante y cíclico de manera general, tanto en el caso de la presión tributaria como en el caso de la elasticidad, ambas líneas se desarrollan sobre la línea 0. Anotaremos también, las dos circunstancias que son atípicas para cada una de ellas, afectadas por las crisis financieras de 1999 y 2008 en Ecuador.

A continuación revisaremos lo manifestado en líneas anteriores, en el gráfico que sigue:

Gráfico 3



Segundo análisis:

1.1. La brecha de evasión fiscal⁷⁷⁴

Ecuador, como cualquier país latinoamericano, aún tiene muchos retos que cumplir en la parte económica y, estrictamente, en el campo tributario, uno de ellos es la tarea de reivindicar los recursos fiscales a través de una recaudación clara y transparente de los recursos privados para pasarlos a la composición de los recursos públicos. Esta tarea empieza con la lucha contra la evasión fiscal que no es más que el reflejo del incumplimiento de los regímenes tributarios, evitando el pago de la recaudación justa y necesaria para el fisco.

Año 2001

En términos generales, varios han sido los indicadores que han reflejado esta realidad, PROYECTO SALTO por ejemplo ha estimado que “*la evasión en Ecuador para el año 2001 se ha calculado en el orden del 34% para el caso del IVA (Impuesto al Valor Agregado), 45% en el IRPJ (impuesto a la renta de personas jurídicas) y 60% en el IRPN (Impuesto a la renta de personas naturales)*” [La cursiva es mía].⁷⁷⁵

Año 2004

Otros autores que en Ecuador aisladamente han hecho estudios de la evasión tributaria han señalado también que su tasa es alta, González Darío, en su artículo sobre “Reformas Tributarias en América Latina” ha dicho que en el caso del Ecuador para el año 2004 “*tenía un alto nivel de evasión y elusión fiscal, que estaba estimado por la*

⁷⁷⁴ Este estudio fue direccionado y supervisado por el matemático José Ramírez, Experto del Departamento de Estudios del Centro de Estudios Fiscales, administración tributaria del Ecuador, abril de 2011. Así como con la asesoría y apoyo de los directivos del Centro de Estudios Fiscales del SRI.

⁷⁷⁵ Estimaciones efectuadas por el Proyecto USAID – Salto, en el año 2001. Citado en Avilés y Pérez, et al., *Revista Fiscalidad*, No. 1, SRI (SRI), Ecuador, 2007, 65. Avilés, Juan Miguel enuncia que: estas cifras justifican la necesidad de mejorar la eficacia de la administración tributaria en un entorno de limitada cultura tributaria. Uno de los factores que explican este fenómeno y que genera efectos no deseados en el sistema económico y fiscal del país, es el tamaño de la informalidad, que se estima en el orden del 40% del PIB.

*administración tributaria (SRI) en un 6,3% en el Impuesto sobre la Renta y en un 30,6% en el Impuesto al Valor Agregado”.*⁷⁷⁶

Del análisis hasta aquí realizado, tendríamos datos de 2001 y de 2004 de la evasión, sin embargo no se ha encontrado datos periódicos en la administración tributaria ni publicaciones de los datos anuales de los índices de evasión fiscal, por lo que ha sido necesario como elemento adicionador de este trabajo, formular una propuesta de análisis inicial estadístico que sin pretender ser un modelo econométrico de la evasión fiscal, si nos permita aproximarnos a la hipótesis de este trabajo de tesis, considerando los altos índices de evasión fiscal. Para ello analizaremos en primer lugar los datos de la informalidad en Ecuador en los últimos diez años, esto es desde el 2000 hasta el 2010.

Para completar entonces, los indicadores de la evasión que se dieron en cada uno de los años de la década anterior, tomaremos en cuenta el análisis de una evasión natural, la que proporciona los datos de la informalidad en Ecuador, para lo cual recurrimos a datos tanto del INEC, Ecuador, como el Banco Central del Ecuador, así como de la CEPAL (en vista de que no de todos los años, cada una de las bases proporciona esta información), por lo que llegamos a determinar un cuadro completo desde el 2000 hasta el 2010, para continuar con la metodología del análisis primero, refiriéndonos a diez años hacia atrás.

Ahora bien, es necesario definir lo que es informalidad primero, para ello recurriremos al texto de definiciones del FMI, el mismo que define a la informalidad como:

[...] las empresas que se encuentran dentro de las siguientes condiciones: [...] • Aquellas que se encuentren encuadradas dentro de la producción y distribución de bienes prohibidos [...] • Aquellas que se escapan a ser gravadas por el Tributo. [...] • Cuando las actividades no son registradas dentro de las estadísticas oficiales del Ingreso Nacional.⁷⁷⁷

⁷⁷⁶ Fuente: SRI (SRI), año 2004, citado en González Darío, et al., en *Fiscalidad y Cohesión social - Sistemas Tributarios de América Latina* (Madrid: Eurosocietal-Instituto de Altos Estudios Fiscales, 2009), 263. González Darío señala que “el sistema tributario ecuatoriano presentaba una clara estructura regresiva, lo cual se demostraba ampliamente por la participación de los impuestos en la recaudación tributaria. En el año 2007 la imposición indirecta a través del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) representaba el 62,7% de la recaudación, mientras que la imposición directa a través del Impuesto sobre la Renta implicaba solamente el 34,3%”.

⁷⁷⁷ Tauber G. Tadesse. Presumptive taxation in sub-saharan Africa, experiences and prospects. Documents de travail No. 95/5 Janvier 1996, Fonds Monétaire international, 3. Citado en Juan Miguel Avilés, Tatiana Pérez et al. *Revista Fiscalidad*, No. 1, SRI (SRI), Ecuador, 2007, 66.

La Organización Internacional del Trabajo señala que la definición de “empleo informal”, como se define en el tesoro de la OIT señala que:

Empleo informal: Incluye todo trabajo remunerado (p. ej. tanto autoempleo como empleo asalariado) que no está registrado, regulado o protegido por marcos legales o normativos, así como también trabajo no remunerado llevado a cabo en una empresa generadora de ingresos. Los trabajadores informales no cuentan con contratos de empleo seguros, prestaciones laborales, protección social o representación de los trabajadores.⁷⁷⁸

Cepal. Años 2000-2002-2003-2005-2006-2007-2008-2009 y 2010

En este punto, cabe iniciar, con la información proporcionada de varias fuentes, en la tarea de establecer una tabla que nos indique los porcentajes de informalidad en cada uno de los años de la década anterior:

Tabla de informalidad en Ecuador

Años 2000 a 2010

La informalidad en Ecuador

Año	% Informalidad	Fuente
Dic-99	58,9	Cepal
Dic-00	38,14	Banco Central
Dic-01	39,41	Banco Central
Dic-02	56,4	Cepal
Dic-03	45,81	Banco Central
Dic-04	58,5	Cepal
Dic-05	58	Cepal
Dic-06	57,8	Cepal
Dic-07	57,3	Cepal
Dic-08	57,4	Cepal
Dic-09	56,5	Cepal
Dic-10	52,4	Banco Central

Fuente: <<http://websie.eclac.cl/sisgen/ConsultaIntegrada.asp>>, Fecha de investigación: Abril de 2011; <<http://www.ecuadorencifras.com/cifras-inec/main.html>> Fecha de investigación: Abril de 2011; <<http://www.bce.fin.ec/frame>>

⁷⁷⁸ Fuente: <<http://www.ilo.org//thesaurus/defaulten.asp>>.

En el trabajo de recopilación de datos, se pudo detectar que en el año 2004, en el INEC hubo un cambio de metodología para el cálculo de la informalidad en el Ecuador.⁷⁷⁹ Básicamente se contempla en la consideración de que en el anterior esquema se consideraba entre la clasificación de subempleados a tres tipos: subempleo visible, subempleo invisible e informales; en cambio que en el esquema actual, se clasifica al subempleo, en subempleo por insuficiencia de horas o visible y otras formas de desempleo, e incluso se añade otra clasificación adicional al subempleo que es el de ocupados no clasificados. En todo caso, en ambos conceptos se hace relación a la informalidad en general.

El cambio de metodología suponía que en la anterior metodología se analice:

1. Ocupados:
 - 1.1. Ocupados plenos
 - 1.2. Subempleados:
 - 1.2.1. Subempleo visible
 - 1.2.2. Subempleo invisible
 - 1.2.3. Informales
- 2.- Desocupados
 - 2.1. Desempleo abierto
 - 2.2. Desempleo oculto

En cambio que, a partir de 2004, los datos se analicen tomando en cuenta la siguiente división del empleo en Ecuador:

1. Ocupados:
 - 1.1. Ocupados plenos
 - 1.2. Subempleados:
 - 1.2.1. Subempleo por insuficiencia de horas o visible

⁷⁷⁹ A partir de la identificación de la necesidad de cambio, el proceso se inicia en el año 2004 con la conformación de la Comisión Interinstitucional de Estadísticas Laborales (CIEL), presidida por el Ministerio del Trabajo. [...]Se producían cifras distintas para empleo que no eran comparables entre sí: • Banco Central del Ecuador (PUCE / FLACSO) • INEC 2. Era necesario acoger las recomendaciones de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), emitidas en las Conferencias Internacionales de Estadísticos del Trabajo (CIET) 3. Hacía falta armonizar la producción estadística por recomendaciones de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) 4. Hacía falta revisar instrumentos de captación de información (formularios) 5. Se requería unificar, nacional e internacionalmente, las definiciones para el cálculo de indicadores 6. Hacía falta revisar normas y procedimientos en control de calidad en campo 7. Era necesario producir cifras únicas y oficiales para Ecuador.

1.2.2. Otras formas de desempleo

1.3. Ocupados no clasificados

2. Desempleados

2.1. Desempleo abierto

2.2. Desempleo oculto

La otra connotación en el análisis del empleo, es también que a partir de 2004 en la segmentación de empleo (PEA) se elimina el dato que proporciona dos variables el sector moderno y el de actividades agropecuarias.

En este punto de la investigación es necesario derivar el análisis para concluir con porcentajes de las brechas fiscales que nos acerquen a cuantificar la evasión fiscal, un primer análisis del cuadro de informalidad, subocupación como lo denomina el INEC Ecuador o informalidad como lo denomina la OIT, se lo relaciona con el PIB anual para obtener datos que nos indiquen la evasión natural en Ecuador:

a) **Análisis de la brecha de evasión natural.** Para poder iniciar este estudio, es necesario aclarar que la brecha de evasión natural como la hemos definido se refiere aquella proporcionada por la relación que se establece entre el subempleo o informalidad en la economía y los ingresos anuales globales; por cuanto la evasión administrativa que se refiere a las glosas determinadas por la administración tributaria y su eficacia e incidencia en la recaudación global de la administración tributaria de Imposición Interna será analizada en otro momento.

Para encontrar la brecha de evasión natural ha sido necesario implementar el siguiente procedimiento:

1. Los años de análisis corresponden a los ejercicios fiscales 2000 al 2010.
2. La evasión natural es el resultado de la revisión de la tasa de informalidad

$$EN = INF / PIB \text{ anual}$$

3. Se revela en este cuadro un alto índice de la informalidad, comparada desde el año 2000 hasta el año 2010.

4. En el año 2000 la brecha de la informalidad en el país está alrededor del 38,14%, frente a una cifra más alta en el año 2002 del 56,40%. Posteriormente en el año 2003 se ve un decrecimiento en la tasa en relación a los años anteriores, pues se ubica la tasa en 45,81%.

Luego la data se mantiene constante relativamente (Hay aceleraciones y desaceleraciones no muy considerables, desde el año 2004 que tiene una tasa del 58,50% hasta el año 2009 con una tasa del 56,50%).

Se nota un decrecimiento importante del año 2010, en donde la tasa natural de informalidad es del 52,40%.

5. En términos generales, aunque de manera cíclica se han ido cambiando las cifras de la informalidad, se ha desacelerado su crecimiento en el último año en análisis, esto es el año 2010.

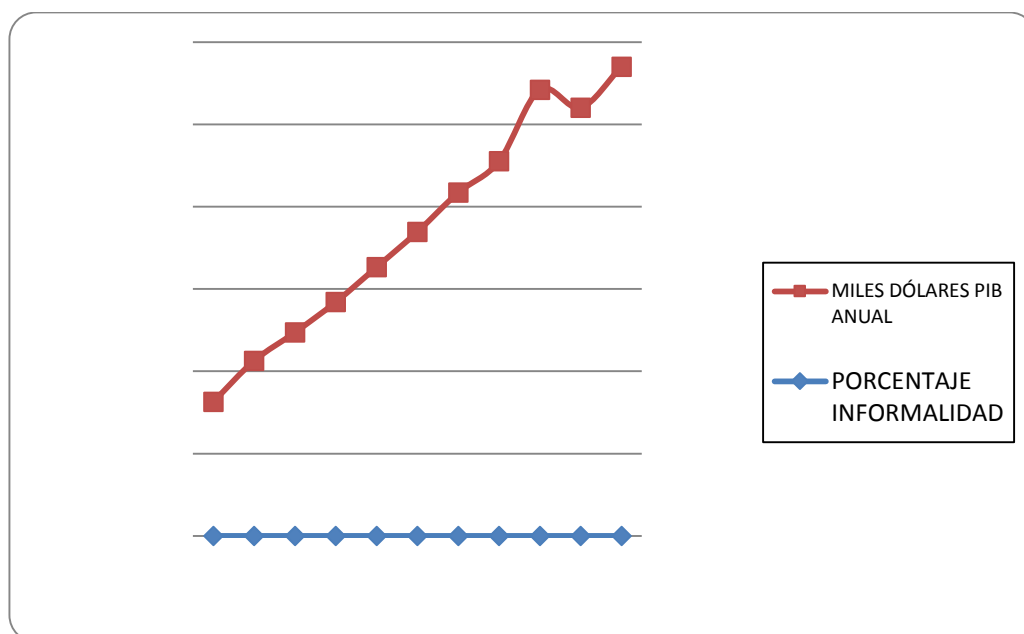
De la tabla comparativa anual podemos apreciar las siguientes cifras:

La Evasión Natural

Fecha	Porcentaje Informalidad	Miles Dólares PIB Anual
		16.282
Dic-00	38,14%	908
Dic-01	39,41%	21.270.800
Dic-02	56,40%	24.717.858
Dic-03	45,81%	28.409.459
Dic-04	58,50%	32.645.622
Dic-05	58,00%	36.942.384
Dic-06	57,80%	41.705.009
Dic-07	57,30%	45.503.563
Dic-08	57,40%	54.208.523
Dic-09	56,50%	52.021.862
Dic-10	52,40%	56.998.219

Lo que puede graficarse como:

Gráfico 4



Conclusión:

En el cuadro comparativo se refleja el comportamiento lineal, que se da en el tiempo la tasa de evasión natural, con tres años atípicos, el 2002 en donde el porcentaje de crecimiento es más alto, mientras que en los años 2003 y 2010 se determina un decrecimiento notorio de la evasión natural. Con estos datos, aplicados en el caso del Ecuador para los años 2000 a 2010 se revela que el crecimiento o decrecimiento de la evasión natural está directamente relacionado al crecimiento del PIB, denotándose una correspondencia entre ambos ejes.

- b) Análisis de la elasticidad.** Derivado del análisis anterior podríamos encontrar también la relación comparativa entre el crecimiento de la evasión natural y el crecimiento del PIB anual, se puede hacer un análisis de su elasticidad; la misma que se calcula mediante:

$$\text{Elasticidad} = \frac{(\text{INF1} - \text{INF-1}) / \text{INF-1}}{(\text{PIB1} - \text{PIB-1}) / \text{PIB-1}}$$

De esta manera se logra un análisis de la elasticidad, que refleja como premisa que si el PIB incrementa en 1% entonces la informalidad aumenta en un porcentaje que podría ser igual, mayor o menor al 1%.

La elasticidad puede ser:

- c) Directamente proporcional si: crece el PIB y crece la informalidad; o si decrece el PIB y decrece la informalidad; y,
- d) Inversamente proporcional si: crece el PIB y decrece la informalidad; o si, decrece el PIB y crece la informalidad.

En este análisis se puede colegir que en Ecuador, en los años 2000 a 2010, la elasticidad es *estable* en la mayoría de períodos analizados. Aunque hay que indicar que para el análisis global hemos identificado a los años 2003 y 2010, como años atípicos, no comparables con los otros períodos, pues para el año 2003 la elasticidad se ubica en un 4,7; y en el otro caso, en el año 2009 dicha elasticidad es menor al promedio e incluso a cero, alcanzando un valor del -1,9, reflejo de la baja en el crecimiento del PIB con relación a años anteriores.

La elasticidad a propósito de este estudio diremos que no es más que la relación entre el porcentaje de crecimiento del PIB y el porcentaje de crecimiento de la Recaudación Anual. Entonces bien, con esa aclaración, conviene mostrar el cuadro de los datos porcentuales de crecimiento de la recaudación y del PIB Anual.

Para ello es necesario conocer que los datos de:

1. *Porcentaje informalidad* es el resultado de restar el dato de la recaudación de un año determinado menos el dato de la recaudación del año inmediato anterior, esto es, ejemplificando:

$$\% \text{Recaudación} = \% \text{Inf Año Actual} - \% \text{Inf. Año Anterior}$$

2. *Porcentaje PIB* es el resultado de restar el valor del PIB de un año determinado menos el valor del PIB del año inmediato anterior, resultado que luego se divide por el valor del PIB del año anterior, esto es, ejemplificando:

$$\% \text{ PIB} = \frac{\% \text{PIB Año Actual} - \% \text{PIB Año Anterior}}{\% \text{PIB Año Anterior}}$$

$$\% \text{PIB Año Anterior}$$

3. *Elasticidad* es el resultado de dividir el porcentaje de informalidad obtenido conforme el num. 1, sobre el porcentaje de PIB obtenido conforme el num. 2, esto es:

$$\text{Elasticidad} = \frac{\% \text{Informalidad}}{\% \text{ PIB}}$$

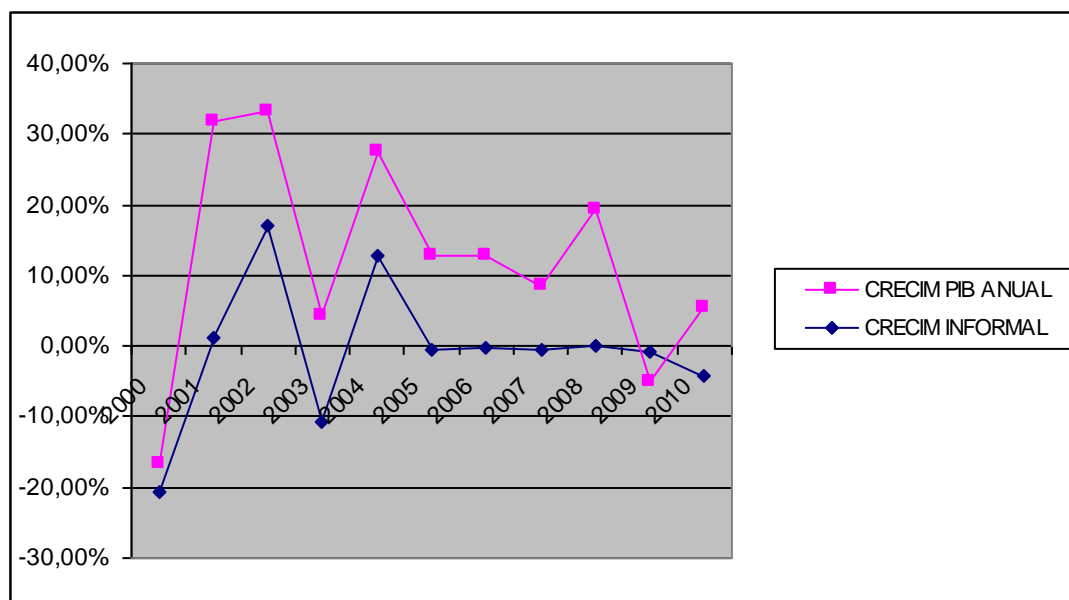
4.- Es así que como resultado podemos encontrar que si bien la elasticidad en términos generales es positiva y de alrededor de 1, varía en el 2000 y 2008 convirtiéndola en negativa, por circunstancias específicas ya detalladas.

Revisemos los datos en la siguiente tabla:

La elasticidad		
Fecha	Crec. informal	Crec. PIB anual
Dic-00	-20,76%	4,2%
Dic-01	1,27%	30,6%
Dic-02	16,99%	16,2%
Dic-03	-10,59%	14,9%
Dic-04	12,69%	14,9%
Dic-05	-0,50%	13,2%
Dic-06	-0,20%	12,9%
Dic-07	-0,50%	9,1%
Dic-08	0,10%	19,1%
Dic-09	-0,90%	-4,0%
Dic-10	-4,10%	9,6%

Lo que se puede graficar como:

Gráfico 6



Indicador de Informalidad en Ecuador⁷⁸⁰

Lunes, 13 de abril de 2009 09:53

Quito (Pichincha).- Ante comunicados de prensa que citan cifras de informalidad de la OECD en el empleo en el país, es necesario aclarar que la mayoría de países del mundo calculan ese indicador con la metodología del OIT. Bajo esta metodología el Ecuador tiene una informalidad del 43% y no del 75% como se menciona.

Es importante resaltar que el gobierno nacional preocupado por esta problemática existente ha emprendido varias acciones relativas a apoyar la formalización dando incentivos a través de la Seguridad Social y Tributación, siendo uno de las principales acciones incentivos fiscales a la formalización tributaria mediante el Régimen Impositivo Simplificado el cual a la fecha incluye cerca de doscientos mil inscritos.

El INEC, calcula datos sobre informalidad basados en recomendaciones de la OIT. Actualmente, el indicador del sector informal se deriva de la distribución de la PEA en: sector formal, sector informal, hogares, desempleados y ocupados no clasificados.

780

http://www.elciudadano.gov.ec/index.php?option=com_content&view=article&id=1632:indicador-de-informalidad-en-el-ecuador&catid=1:archivo, Fecha de Investigación; 02 de mayo de 2011.

Específicamente, la Medición del sector informal considera recomendaciones de la Decimoquinta Conferencia Internacional de Estadísticos del Trabajo, Resolución sobre las estadísticas del empleo en el sector informal, 1993, 4., donde se define al sector informal como:

las muy pequeñas unidades de producción y distribución de bienes y servicios situadas en las zonas urbanas de los países en desarrollo; dichas unidades pertenecen casi siempre a productores independientes y trabajadores independientes que a veces emplean a miembros de la familia o a algunos asalariados o aprendices. Estas unidades disponen de muy poco o de ningún capital; utilizan técnicas rudimentarias y mano de obra escasamente calificada, por lo que su productividad es reducida; quienes trabajan en ellas suelen obtener ingresos muy bajos e irregulares y su empleo es sumamente inestable.

Esta definición no refleja las diferentes formas del fenómeno del trabajo informal para países en desarrollo, sin embargo según la OIT, en su informe VI de la 90ª reunión (2002) de la Conferencia Internacional del Trabajo indica que no existe ningún conjunto internacionalmente acordado de subcategorías de la situación en el Empleo para el empleo informal, ya que este aspecto crucial del fenómeno todavía no ha sido definido ni abordado adecuadamente en las estadísticas nacionales.

Ecuador acoge las recomendaciones de la OIT en las decimoquinta y decimoséptima conferencias del Trabajo CIET y calcula al sector informal como la población de 10 años y más que trabaja en empresas de menos de 10 empleados que no llevan registros contables y no tienen RUC, clasificando a la población económicamente activa de acuerdo al tamaño del establecimiento y la legalidad del mismo.

En Ecuador, a diciembre 2008 el sector informal representa el 43,6% de la fuerza laboral.

NACIONAL URBANO

	2007(Diciembre)	2008(Diciembre)
Tasa Sector Formal	41,4%	40,1%
Tasa Sector Informal	42,1%	43,6%
Hogares	4,0%	3,9%
Desempleo	6,1%	7,3%
Ocupados no clasificados	6,5%	5,1%

Este indicador refleja la realidad nacional, al cual no se incorporan criterios de seguridad social en vista de que su cobertura es deficiente.

En este sentido, existe una incongruencia entre la publicación de la OECD y las estadísticas oficiales congruentes con la OIT. Sin embargo, se debe señalar que desde el punto de vista tributario, en Ecuador se han realizado importantes esfuerzos por la incorporación de informales en el RUC.

La Ley de Equidad Tributaria aprobada en diciembre de 2008, incorporó aspectos que han incidido en el proceso de regularización de informales. La incorporación de la deducción del Impuesto a la Renta por Gastos Personales en vestuario, educación, salud, vivienda y alimentación y la realización de las Loterías Tributarias, ha incidido en que las personas exijan sus comprobantes de venta y con ello promuevan

la inscripción en el RUC y la emisión de comprobantes de venta por parte de pequeños establecimientos generalmente informales son dos aspectos fundamentales de la norma.

Adicionalmente, la Ley creó el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE) el cual es administrado por el SRI, el mismo que facilita el cumplimiento tributario de los microempresarios, mediante el pago de una cuota fija mensual que sustituye a la declaración y liquidación del Impuesto a la Renta y el IVA. Este sistema que inició operaciones desde agosto de 2008, ya cuenta con alrededor de 200 mil contribuyentes, de los cuales aproximadamente 130 mil, no tenían RUC y operaban en la informalidad. En el siguiente gráfico consta las inscripciones mensuales en el RUC en el período 2007 – 2008; en el cual se destaca el esfuerzo de regularización de informales: /Información del Instituto Nacional de Estadística y Censos y del SRI.

Anexo 2. Análisis comparativo de la evasión con otros países

Cuadros comparativos de las tasas de la evasión en diferentes países del mundo

Tabla comparativa otros países

Dentro del análisis comparativo que podemos encontrar de otros países, resalta que, aunque los métodos no son comparables en todos los países, ni siquiera entre los mismos países de América Latina, peor aún, en los europeos o de países desarrollados. Los modelos de cálculo de la evasión siguen siendo hasta la fecha diversos y diferentes.

Sin embargo, sea cual fuere, la técnica de comparabilidad, es necesario rescatar los fríos datos que estos arrojan, que muchas veces con la percepción de las propias Administraciones Tributarias se elaboran.

La técnica de manera general, obliga hacer la diferenciación entre los impuestos de mayor incidencia en la recaudación, en el caso del Ecuador, impuesto a la renta e impuesto al valor agregado. En el caso del IVA, los resultados que se obtuvieron de la investigación jurídica fueron:

Evasión Fiscal	%
IVA-2007	
Colombia	35,80%
Nueva Zelanda	Hasta 10%
Suecia	Hasta 10%
Israel	Hasta 10%
Chile	18,2%
Uruguay	29,7%
Argentina	31,5%
México	37,1%
Bolivia	43,9%
Guatemala	52,5%
Perú	68,2%

*Fuente: Hugo Macías Cardona, Luis Fernando Agudelo y Mario Ricardo López, Los métodos para medir la evasión: una revisión, Revista semestre de la Universidad de Medellín, Colombia, 2007.

En este análisis se puede resaltar la incidencia que tiene la evasión tributaria en los países de América Latina, con altos índices de tasas de la evasión fiscal, aun promedio del 30% sobre la recaudación fiscal, mientras que comparativamente con los países desarrollados, la ventaja es abrumadora, pues tenemos ahí tasas de no mayor al 10% de evasión fiscal.

Frente al análisis preliminar que en esta materia hemos realizado, estamos comparativamente hablando del Ecuador, refiriéndonos a tasas altas de evasión.

González Darío, en su artículo sobre Reformas Tributarias en América Latina, ha dicho que en el caso del Ecuador para el año 2004 “*tenía un alto nivel de evasión y elusión fiscal, que estaba estimado por la administración tributaria (SRI) en un 61,3% en el Impuesto sobre la Renta y en un 30,6% en el Impuesto al Valor Agregado*”.⁷⁸¹

⁷⁸¹ Fuente: SRI (SRI), año 2004, citado en González Darío, et al., en *Fiscalidad y cohesión social - Sistemas Tributarios de América Latina*, 263. Además, González Darío señala que “el sistema tributario ecuatoriano presentaba una clara estructura regresiva, lo cual se demostraba ampliamente por la participación de los impuestos en la recaudación tributaria. En el año 2007 la imposición indirecta a través del Impuesto al IVA e ICE representaba el 62,7% de la recaudación, mientras que la imposición directa a través del Impuesto sobre la Renta implicaba solamente el 34,3%”.

Anexo 3. Resultados generales de la encuesta sobre la evasión fiscal

Levantamiento de 100 encuestas

Cuadro resumen general de los resultados de la encuesta

od.	Pregun ta	í	o	al vez	lanco	ulo	otal	Comentari os
	La realidad y el problema							
,1	1. ¿Considera Ud. que la recaudación tributaria ha mejorado en el Ecuador en los últimos diez años? Por qué? (Si o no, explique porqué)	1					00	Porque va aumentando la cultura tributaria, hay más control por el cruce de información por parte del SRI, ha mejorado sus procesos en el sistema de recaudación. La función que ha realizado el SRI es más eficiente y efectiva. La creación de nuevas leyes, la ampliación del universo de contribuyentes. Modernización, capacitación, presupuesto. Por las políticas gubernamentales. Hay sistema que los ciudadanos tributan con facilidad. Mejora organizacional
,2	2. ¿Considera ud. que la mejora de la recaudación tiene que ver con la mejora en la gestión de la administración tributaria? (Sí o no) (explique por qué)	9					00	Mejoras en los cambios de la Administración en su estructura y lo que la ley lo faculta, mejores herramientas, mejor servicio y control, transparencia en SRI, Optimización de recursos tecnológicos personal más capacitado. Hay más

								oficinas en el SRI. Credibilidad en el SRI, más publicidad. Existen procesos de ejecución más eficaces
,3	3. ¿Cree ud. que existe evasión tributaria en Ecuador? ¿Es una tasa alta o baja?	3	1	6			00	En empresas pequeñas, con los nuevos controles por parte del SRI ha disminuido la evasión tributaria. Recaudación por parte de personas naturales. No hay control en el mercado informal. Falta control por parte del SRI Por los mecanismos que da la ley, ejemplo presuntiva. El sistema es fiscalista, por ignorancia del tema tributario Es difícil controlar perfectamente. Los que tienen más ingresos no tributan todo. En las provincias y zonas rurales hay evasión. Hay vacíos legales
,4	4. ¿La estructura estatal estimula o facilita la evasión fiscal? ¿Por qué?	8	7	9			00	Demasiados cambios, no hay estabilidad en cálculos. Se estimula hay mejor organización e información. Los impuestos son muy altos. Debe ser una buena estructura estatal, confiable y bien administrada para que no haya evasión fiscal. Falta profesionalización. Falta comunicación entre los organismos del estado. El acceso a

							la información a través del internet ha facilitado el control. Hay buena política fiscal del gobierno. Las personas desconocen el destino de los pagos de los tributos. Las leyes no son claras. Hay sectores que no se tocan
,5	5. ¿Conoce si existen planes, procesos o iniciativas estatales para la lucha contra la evasión fiscal y la corrupción?, ¿cuáles son estos?	6	9			00	Control por la Administración. La campaña de facturación, la lotería tributaria, la propaganda para concientizar a la gente. Cruce de información. Paraísos fiscales varios. El permitir la rebaja del Impuesto a la Renta a través de deducciones ha incentivado a los contribuyentes. Se conoce de propagandas, pero no de políticas para incentivar el pago de tributos. RISE, Falta claridad de la administración. Reforma tributaria y concientización ciudadana.
,6	6. ¿Identifica y comprende usted con claridad las diferentes responsabilidades y controles para la prevención y detección de la evasión fiscal?, ¿cree que esta es la percepción generalizada de	6	9	0		00	La ley y el reglamento son muy claro. Falta cultura tributaria. No hay percepción generalizada. No todos conocen las consecuencias de la evasión fiscal. No se conoce responsabilidades y controles.

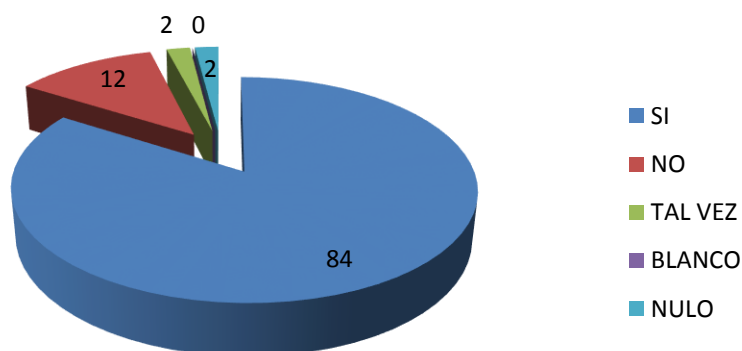
	todos los ciudadanos en el Ecuador?							
,7	7. ¿El gobierno central y las máximas autoridades de las Administraciones Tributarias estimulan el ejercicio de la ciudadanía y la responsabilidad pública del pago de tributos en el Ecuador?	8	3	5			00	Debe ser mayor el estímulo. Si lo hacen a través de charlas curso. Se gestiona públicamente el cumplimiento. Falta mayor difusión y capacitación. Más que estimular se evidencia políticas coercitiva. Campaña "Tus tributos son obras" Promedio de beneficios a la productividad. Falta mucha conciencia tributaria. Estimula el crecimiento de la pobreza
Las consecuencias y posibles soluciones								
,1	1. ¿En la Administración? ¿En la Fiscalía?	4	2				00	Las denuncias no se concluyen a represalias o mal infundadas. En la unidad de delitos tributarios. No son eficaces. Es considerado un delito. La fiscalía y la Administración no tienen esa facultad.
,2	2. ¿Se obtienen claros resultados de sanción frente a las infracciones tributarias que se denuncian? ¿Cuáles son las consecuencias?	4	9	2			00	Ninguna solo el silencio de la Administración. Demasiadas instancias para resolver una determinación desde Administración hasta la corte Constitucional La mayoría de los procesos se estancan en el Tribunal Contencioso Administrativo

,3	3. ¿Se comunica a todo los sujetos pasivos las iniciativas sobre la promoción del cumplimiento voluntario y sobre las consecuencias de actos indebidos?	5	2	0		3	00	No, porque se dictan leyes que deben ser entendidas por todos. Necesita mayor difusión de la ley. Falta mayor información a todo nivel de contribuyente. Por lo general se va al SRI porque han sido notificados.
,4	4. ¿Ha implementado la administración tributaria un sistema sancionatorio de igualdad y proporcionalidad en las sanciones de tipo administrativo? (Se excluyen los delitos).	0	8	6		5	00	No porque el cobro de tributos ha sido un modo de persecución. Se castiga al infractor y se pueda recaudar tributos. No se demuestra una forma clara de cálculo proporcional de sanciones. No existe igualdad en la aplicación de sanciones.
,5	5. ¿Cree usted que se debe sancionar penalmente las infracciones tributarias graves en donde se encuentre presente el dolo? ¿Por qué?	8	7			1	00	Hay una clara intención de perjudicar al Estado. Porque el dinero que le corresponde al Estado es usado de forma personal y eso reta el progreso de la sociedad y la distribución de recursos.
,6	6. ¿Cree usted que se debe sancionar con prisión las infracciones tributarias graves? ¿Por qué?	5	6			3	00	La evasión en cualquier forma debe ser sancionada. Porque se deben implementar métodos más efectivos para evitar la sanción y no la prisión. La finalidad es recaudar dinero no aglomerar reos.

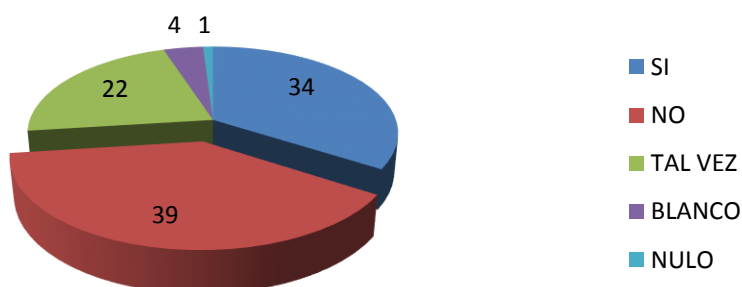
.7	7. ¿Cree usted que se debe aplicar medidas sustitutivas ante la sanción penal en delitos tributarios? (trabajo comunal frente a la prisión por ejemplo) ¿Por qué?	2	8				00	Solo en delitos se sanciona con prisión. La gente se siente presionada cuando se ve afectado por el tema económico. Para evitar el uso de recursos. Medidas sustitutivas de carácter económico.

Elaboración propia, enero de 2017.

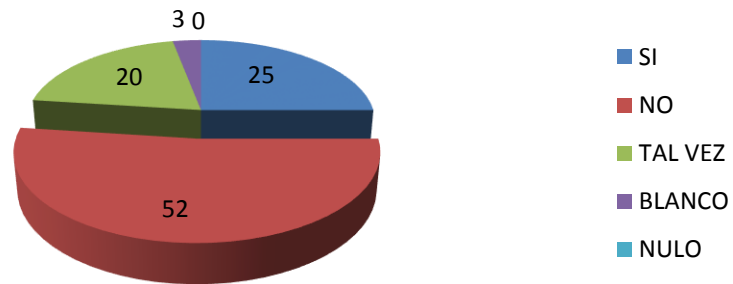
Existe la posibilidad de denunciar infracciones tributarias



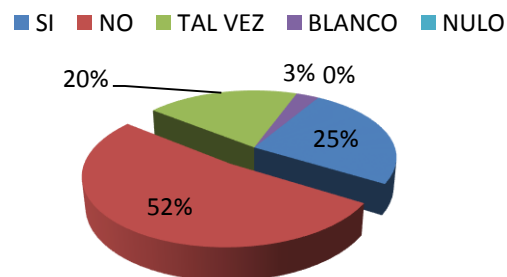
Resultados de sanción frente a las infracciones tributarias que se denuncian



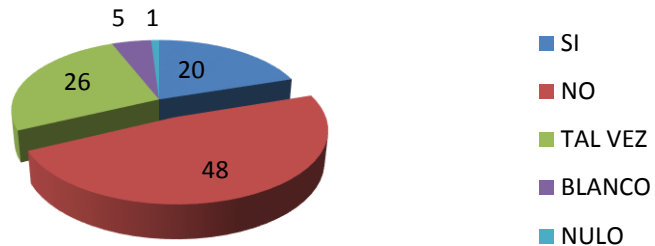
Comunica a sujetos pasivos promoción del cumplimiento voluntario



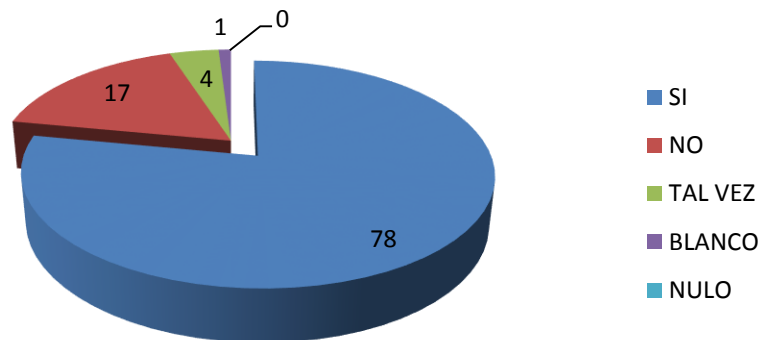
Comunica a sujetos pasivos promoción del cumplimiento voluntario



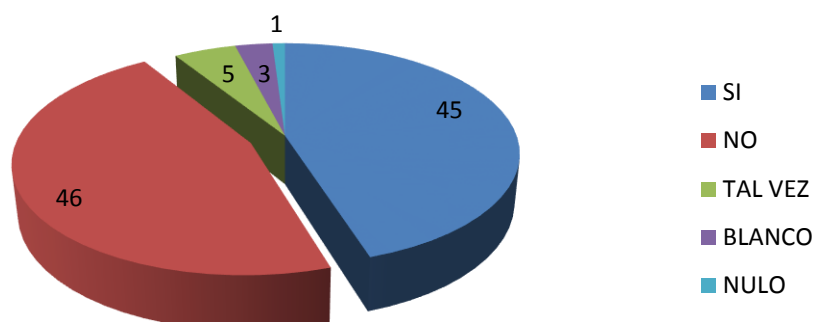
Ha implementado la Administración Tributaria un sistema sancionatorio de igualdad y proporcionalidad en las sanciones de tipo administrativo



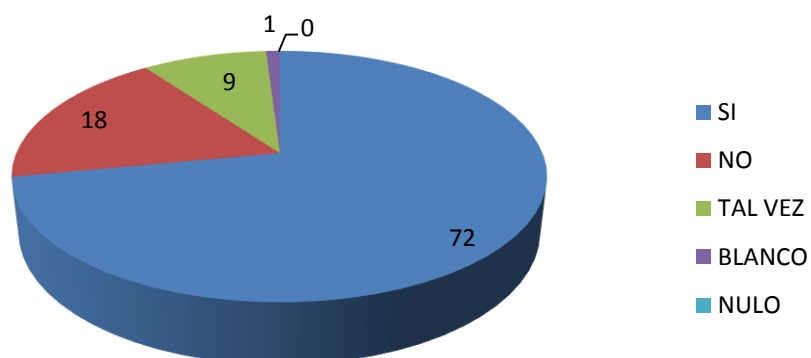
Se debe sancionar penalmente las infracciones tributarias graves



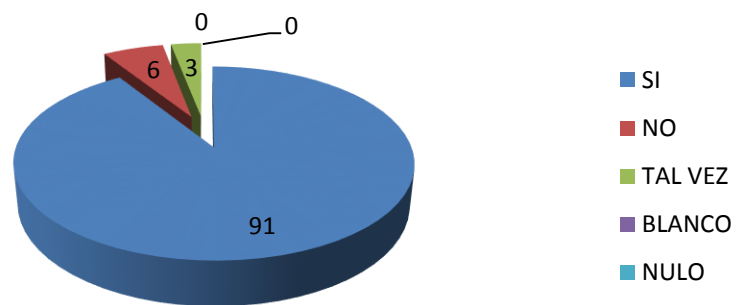
Se debe sancionar con prisión las infracciones tributarias graves



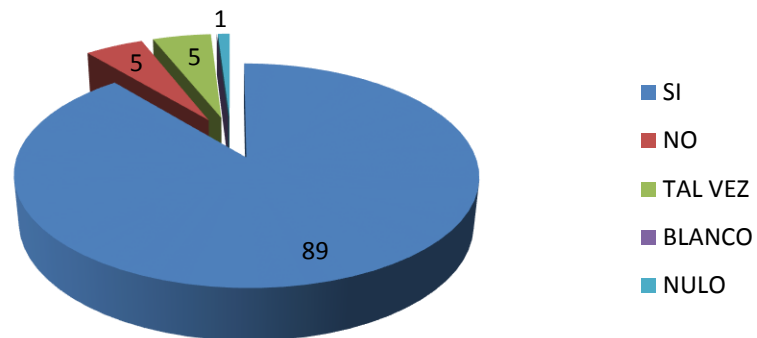
Aplicar medidas sustitutivas ante la sanción penal en delitos tributarios



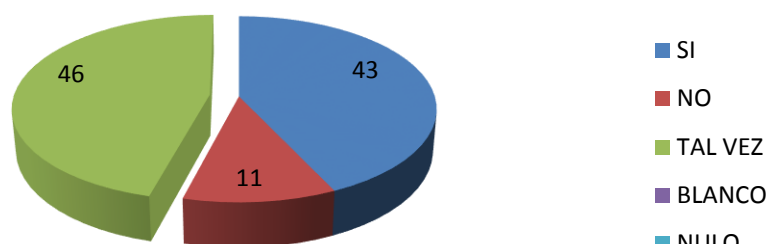
Recaudación tributaria ha mejorado en el Ecuador en los últimos diez años



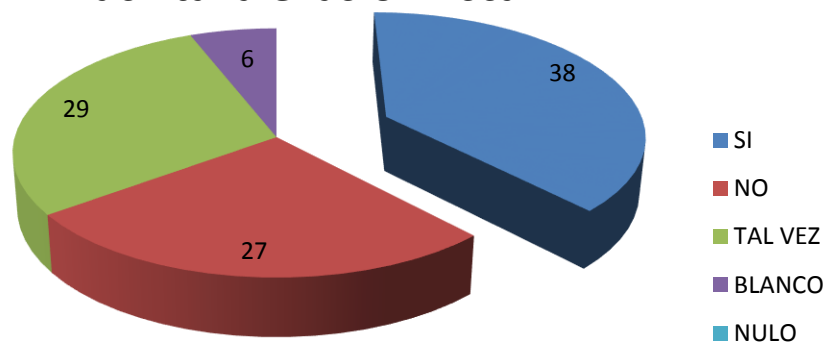
Mejora de la recaudación tiene que ver con la mejora en la gestión de la Administración Tributaria?



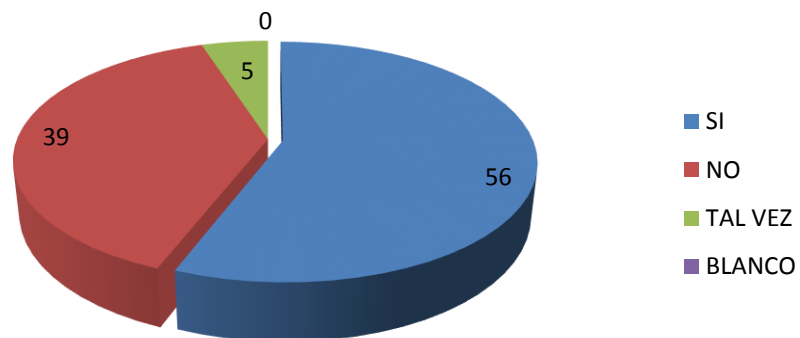
existe evasión tributaria en el Ecuador



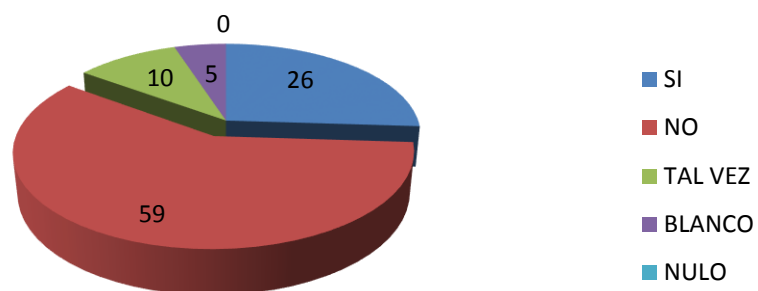
La estructura estatal estimula o facilita la evasión fiscal



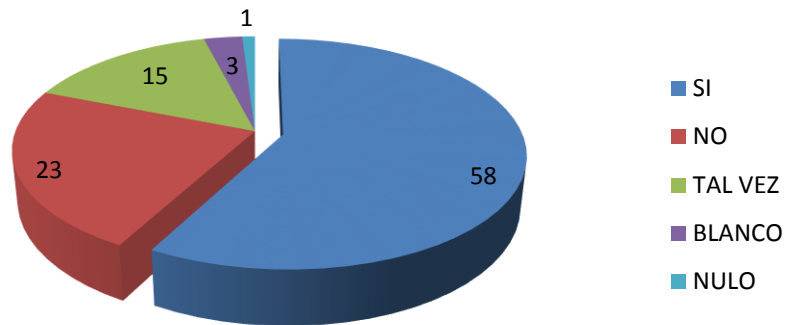
Existen planes contra la evasión fiscal y la corrupción



Identifica los controles para la prevención y detección de la evasión fiscal



El gobierno central estimula el pago de tributos en el Ecuador



Anexo 4

Resultados análisis sentencias sobre glosas administrativas-fraudes tributarios, período 2006 a 2015.

Se ha realizado, una investigación respaldada en la información de análisis de más de trescientas Sentencias de la Corte Suprema de Justicia del Ecuador, *del período de 2006 a 2015*, en el que se ha analizado las decisiones judiciales en materia de detección de diferencias y glosas a favor de la administración tributaria. El levantamiento del análisis documental, se ha realizado sobre los resultados luego de un proceso judicial, confrontado con el acompañamiento realizado a los procesos de determinación tributaria en la ex Dirección Regional Norte del SRI del Ecuador, como es el caso del sector eléctrico. En general, sobre el análisis de la muestra de jurisprudencial, el universo de casos es el siguiente:

	2006	2007	2008	2009	2010	2012	2013	2014	2015	Total
Invalida acto	48	25	29	51	25	18	97	61	58	412
Confirma glosa	23	15	14	38	14	49	179	151	148	631
Confirma parcial	3	1	5	5	7	1	9	46	21	98
Total sentencias	74	41	48	94	46	68	285	258	227	1.141

Elaborado por: Tatiana Pérez Valencia, Enero de 2017.

Anexo 5

Entrevista al doctor Luigi Ferrajoli⁷⁸²

Entrevistado por Tatiana Pérez Valencia

T. P. V.: En su obra *Derecho y Razón* usted manifiesta dos premisas concluyentes: la primera al referirse a las penas indica que “*respecto a ellas, la privación de la libertad resultaría ser la sanción más severa, reservada a los casos más graves y destinada a ser abolida en perspectiva*” y, la segunda que indica que “*hoy, dentro de un nuevo proyecto de humanización o racionalización penal, algunas de las actuales medidas alternativas y de prevención (el arresto domiciliario, la reclusión de fin de semana, la semilibertad, la libertad vigilada y otras semejantes) —intolerables en cuanto tales— parecen destinadas a llegar a ser las futuras penas principales*”. En esta línea quisiera consultarle, si considera a las medidas alternativas a la privación de la libertad, aplicadas en el régimen tributario ecuatoriano —como son los trabajos en beneficio de la cultura ciudadana tributaria, o la capacitación voluntaria en temas tributarios— que se han ordenado por los jueces en los casos de juzgamiento de los delitos penales tributarios, previo a dictar la sentencia, son una de las medidas necesarias para hacer efectivo el derecho de sancionar del Estado pero respetando los derechos fundamentales de las personas?

(Citas textuales tomadas de Ferrajoli Luigi, *Derecho y razón*, 418-20).

L. F.: Sí, estoy de acuerdo, dentro de los límites que se puede poner a la reclusión son necesarias las medias alternativas como el arresto domiciliario, la reclusión de fin de semana, la semilibertad, etcétera.

Se dice que a veces contrasta con el principio de legalidad pero poner penas interdictivas o privativas de la libertad también se atenta contra el garantismo.

⁷⁸² Lunes 27 de junio de 2011, a las 11h30, en el aula 21 del edificio Mariscal Sucre, de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito.

Anexo 6

Entrevista al Dr. Ernesto Albán Gómez

Entrevista por: Tatiana Pérez Valencia, Doctora (c) por la UASB-E

T. P. V.: ¿Considera usted que la recaudación tributaria ha mejorado en el Ecuador en los últimos diez años? ¿Por qué?

T. P. V.: ¿Cree usted que existe evasión tributaria en el Ecuador? ¿Es una tasa alta o baja?

T. P. V.: ¿Identifica y comprende usted con claridad las diferentes responsabilidades y controles para la prevención y detección de la evasión fiscal? ¿Cree que esta es la percepción generalizada de los ciudadanos en el Ecuador?

T. P. V.: ¿Ha implementado la administración tributaria un sistema sancionatorio de igualdad y proporcionalidad en las sanciones de tipo administrativo? (se excluyen los delitos).

T. P. V.: ¿Cree usted que se debe sancionar penalmente las infracciones tributarias graves en donde se encuentre presente el dolo? ¿Por qué?

T. P. V.: ¿Cree usted que se debe aplicar medidas sustitutivas ante la sanción penal en delitos tributarios? ¿Por qué?

Anexo 7

Entrevista a Monseñor Dr. Julio Terán Dutari, Arzobispo de la ciudad de Ibarra⁷⁸³

Entrevistado por Tatiana Pérez Valencia

Tema: La ética y la moral: opinión sobre la evasión tributaria en el Ecuador y el mundo actual

T. P. V.: Según el Nuevo Catecismo de la Iglesia Católica, ¿cuál es el tratamiento que se da al no pago de impuestos, es una falta moral o no?

J. T. D.: Bueno, en esta pregunta, hay que consultar el Catecismo de la Iglesia Católica, que contiene un índice analítico, en donde consta el título “Impuestos”. En cuanto a impuestos, señala dos números.

En cambio, yo no he encontrado una declaración específica sobre los impuestos en el *Nuevo Catecismo de la Iglesia*. Hay algo acerca, en el séptimo mandamiento, en lo que se refiere: primero, el destino universal y la propiedad privada de los bienes; después el respeto de las personas y de sus bienes: el respeto a los bienes ajenos, el respeto de la integridad de la creación, se refiere a la ecología y a los animales; hay una tercera parte que es la Doctrina Social de la Iglesia; y, hay una cuarta parte que es la actividad económica y la justicia social. También por cierto, sigue la justicia y la solidaridad entre las naciones y el amor a los pobres. (El Catecismo de la Iglesia se puede encontrar en la página web del Vaticano, www.vatican.va).

Bien, entonces yo no he encontrado una referencia directa a la cuestión de los Impuestos en el Catecismo. Aunque sí, se insiste en respetar las leyes y las autoridades legítimas en materia económica, en forma general. Por ejemplo:

7.24.29 “Deberá ajustarse cada uno, a las reglamentaciones dictadas por las autoridades legítimas con miras al bien común, en toda la materia económica”. Se entiende de impuestos, pues se incluye desde luego también a ello.

⁷⁸³ Preguntas revisadas y sugeridas por el doctor José Vicente Troya Jaramillo, en la ciudad de Ibarra, Casa Arzobispal, el día jueves 30 de junio de 2011.

7.24.30 “La vida económica se ve afectada por intereses diversos, con frecuencia opuestos entre sí, así se explican el surgimiento de conflictos que la caracterizan, será preciso esforzarse para reducir estos últimos, mediante la negociación que respete los deberes y derechos de cada parte, los responsables de las empresas, los representantes de los trabajadores por ejemplo, de las organizaciones sindicales, y en caso necesario los poderes públicos”.

El número 7 está tomado de una *Encíclica de Juan Pablo II, de una Encíclica Social que se llama Centésimo Santus*, que dice como cita textual, sobre la Responsabilidad del Estado:

La actividad económica en particular la economía de mercado no puede desenvolverse en medio de un vacío institucional, jurídico y político, por el contrario, supone una seguridad que garantiza la libertad individual y la propiedad, además de un sistema monetario estable y servicios públicos eficientes. La primera incumbencia del Estado es pues la de garantizar esa seguridad, de manera que quien trabaja y produce pueda gozar de los frutos de su trabajo, y por tanto se sienta estimulado a realizarlo eficiente y honestamente. Otra incumbencia del estado, es la de vigilar y encauzar los derechos humanos en el sector económico, pero en este campo la primera responsabilidad no es del estado, sino de cada persona y de los diversos grupos y asociaciones en que se articula la sociedad.

Esto es lo que encuentro en el Catecismo de la Iglesia católica que fue publicado en el año 1992, en cambio hay otro documento que es el *Compendio de la Doctrina Social de la Iglesia católica*, que es igualmente un documento oficial del año 2005, un documento más reciente, y aquí sí se habla expresamente de los impuestos, en dos lugares:

- 355 Impuestos, finanzas públicas y bien común: Impuestos y seguridad social.- Los ingresos fiscales y el gasto público asumen una importancia económica crucial para la comunidad civil y política y económica, el fin debe ser es lograr una finanza pública, capaz de ser instrumento de desarrollo y solidaridad, una hacienda justa, eficiente y eficaz produce efectos virtuosos en la economía porque logra favorecer el crecimiento de la ocupación, sostener las actividades empresariales, las iniciativas sin fines de lucro, contribuye a acrecentar la credibilidad en el estado como garante de los recursos de previsión y de protección social destinados a proteger de manera particular a los más débiles.
- *La finanza pública se orienta al bien común, cuando se atiende a algunos principios fundamentales: el pago de impuestos como especificación del deber de solidaridad (Tomado del Concilio Vaticano II).*

El Dr. Julio Terán Dutari, resalta enfáticamente los temas de: el pago de impuestos como especificación del deber de la solidaridad, la racionalidad y equidad en

la imposición de los tributos, el rigor e integridad en la Administración y en el destino de los recursos públicos, en la redistribución de los recursos, la finanza pública debe seguir los principios de la solidaridad, de la igualdad, de la valoración de los talentos, y prestar atención al sostenimiento de las familias, destinando a tal fin una adecuada cantidad de recursos.

Hay una cita en el número 380 sobre los Impuestos, en respecto a las primeras comunidades cristianas, hablando de la comunidad política: “La sumisión no pasiva sino por razones de conciencia al poder constituido responde al orden establecido por Dios, San Pablo define la relación entre los cristianos frente a las autoridades, insiste en el deber cívico de pagar los tributos, “dar a cada cual lo que se le debe”; a quién impuesto, impuestos, a quién tributos, tributos; a quien respeto, respeto, a quien honor, honor” (Carta a los romanos, 13, 7).

El apóstol no intenta legitimar todo poder, sino ayudar a los cristianos a lograr el bien ante todos los hombres, incluidas ante la autoridad cuando están al servicio del ser humano, hacen el bien y castigan al mal.

Ahora, la base es el *Concilio Vaticano II, de 1965*, es el documento de mayor jerarquía, el Concilio de los Obispos con el Papa, en ese documento, que se llama la Constitución Apostólica “Gozo y Esperanza”, en el número 30, dice:

“La profunda y rápida transformación de la vida, exige con suma urgencia que no haya nadie que por despreocupación ante la realidad o por pura inercia se conforme con una ética meramente individualista” *nos indica que hay que superar una ética individualista [...]* No pocos con diversos subterfugios y fraudes no tienen reparo en soslayar los impuestos justos u otros deberes para con la sociedad”. Pasaje en el que textualmente se refiere a los impuestos.

T. P.: ¿Existe alguna diferencia entre el tratamiento al no pago de impuestos entre la doctrina del Anterior Catecismo y el Nuevo Catecismo? ¿Cuál es esta diferencia?

J. T. D.: El punto de diferencia, si se puede hablar de eso, no es el Nuevo Catecismo de la Iglesia, es el Concilio Vaticano II (1962-1965), ese es el punto de cambio de las concepciones. Antes de este Catecismo de la Iglesia católica siempre había catecismos, pero eran cosas mucho más pequeñas, esto es, por primera vez un intento de dar un compendio de todo lo que es doctrina de la Iglesia; entonces los anteriores Catecismos

que eran sobre todo para los niños para preparar a sacramentos, no hablaban de la economía, pero tampoco la tampoco la concepción de la ética se dirigía a todos los problemas de la macroeconómica, en el que podríamos ubicar los impuestos. No digamos ética individualista pero sí diremos individual, no aparecían estos deberes respecto de la sociedad, del estado, sobre todo con la importancia que ha dado el Concilio Vaticano II; pero eso no significa que no se consideraba importante o se las desconocía. No es que se permitía no pagar impuestos,

En cambio, esto sí se consideraba en el estudio de la ética moral o la ética filosófica que en las Facultades de Teología, había una opinión, NO era doctrina de la iglesia, sino opinión de autores, de autores que tenían su peso, pues usted entendería que en la teología también hay las leyes científicas, entonces habían unos autores que decían que existen, entre las leyes civiles, unas leyes que son meramente penales —*leges mere penal*—, que consisten en que obligan pero no en conciencia, o sea no es un pecado no cumplirlas, pero si a uno lo sorprenden en el incumplimiento tiene obligación de conciencia de pagar la multa o la pena correspondiente. Eso tiene una historia, tiene su origen en las teorías de Kant (protestante) sobre la ley, él sostenía “que la coactividad pertenece a la esencia de la ley”, en cambio los católicos sostenían que “la coactividad no es de esencia de la ley, pero la acompaña constantemente”. Esta opinión, después del Concilio Vaticano II no se ha retomado, incluso en la enseñanza de la teología, es una cosa de antes del Concilio.

Entonces, la diferencia está en esto, en que el número 30 de Gozo y Esperanza, habla de:

Que hay que superar la ética individualista (entonces aunque no se dice directamente pero se puede suponer que esas teorías como las meramente penales responden a una visión individualista de la ética que hay que superarlo, porque algo se dice). Hay que considerar que el respeto a las leyes sociales, y su observancia es uno de los elementos. No solo esto, en varios países, son muchos los que menosprecian las leyes y las normas sociales. No pocos con diversos subterfugios y fraudes no tienen reparo en soslayar los impuestos justos u otros deberes para con la sociedad: Algunos festinan las normas de la sociedad, no pagar tributos, que ponen en riesgo a los otros hombres. La aceptación de las relaciones sociales y su observancia debe ser considerado como uno de los principales deberes del hombre contemporáneo.

T. P.V.: ¿En el aspecto moral se conceptúa como muestra de solidaridad social el pago de los impuestos?

J. T. D.: Positivamente, está contestada con la pregunta anterior.

T. P. V.: ¿En su concepto, el pago de los impuestos debe tener un criterio diferenciador, es decir “quién tiene más debe pagar más”? ¿Por qué?

J. T. D.: Yo creo que esto de que “quién tiene más, debe pagar más” es un criterio entre varios que deben manejarse. Yo no creería que sea el único criterio para fijar los impuestos, en primero lugar porque como usted conoce hay impuestos indirectos y directos, y porque es difícil aplicar este principio en todos los impuestos, por la dificultad que se daría en efectos prácticos, por lo que este criterio no puede considerarse como norma exclusiva.

La otra consideración, es porque como dice en los textos, en donde se habla de equidad, y se habla de igualdad. En derecho civil, se habla de igualdad de que todos somos iguales ante la ley Sin embargo “no porque alguien trabaje más, y ha conseguido más dinero, debe pagar más impuestos; o porque un ocioso, no gane más, tenga que pagar menos impuestos, premiando al ocioso”, Esto hay que combinarlo, hay que equilibrarlo, porque la equidad es un concepto mucho más amplio que debe considerar varios elementos.

En definitiva, comprendo que para ciertos impuestos existe este criterio, pero incluso para el impuesto a la renta tiene sus límites, pero no se puede considerarlo como concepto universal.

Anexo 8

Jurisprudencia atinente al trabajo: Casos del SRI

	Juicio	Audiencia	Condiciones
	65-2009- 1 RC	26/05/2010	<p>Reparar daños ocasionados al SRI.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Asistir a 30 horas de capacitación tributaria.</p> <p>Presentarse ante la autoridad cada 30 días.</p>
	53-2009- 2 RC	01/06/2010	<p>Residir en domicilio actual e informar cualquier modificación.</p> <p>Presentarse ante la autoridad cada 30 días.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Recibir 70 horas de capacitación tributaria por parte del SRI.</p> <p>Presentar comprobantes de venta y declaraciones mensuales de IVA, e IR.</p>
	47-2009- 3 RC	06/07/2010	<p>Residir en domicilio actual e informar cualquier modificación.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Trabajo comunitario por 6 meses y recibir 100 horas de capacitación tributaria.</p> <p>Realizar trabajo comunitario 3 meses, recibirán 50 horas capacitación.</p> <p>Imprimir 20 000 hojas informativas según formato del área de fedatarios fiscales.</p> <p>Presentar declaraciones mensuales de IVA e IR al área de fedatarios fiscales.</p>
	10-2010- 4 RC	06/10/2010	<p>Residir en domicilio actual e informar cualquier modificación.</p> <p>Presentarse ante la autoridad cada 30 días.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Recibir cada uno 60 horas de capacitación tributaria por parte del SRI.</p> <p>Elaborar 3000 sellos de clausura, con los artes que el SRI establezca.</p>
	79-2009- 5 RC	23/11/2010	<p>Residir en domicilio actual e informar cualquier modificación.</p> <p>Presentarse ante la autoridad cada 30 días.</p> <p>No tener otra Instrucción Fiscal por nuevo delito.</p> <p>Imprimir 20 000 hojas volantes con el arte del SRI.</p> <p>Recibir 60 horas de capacitación por parte del SRI.</p> <p>Realizar trabajos sociales el primer sábado de cada mes durante 6 meses.</p> <p>Presentar comprobantes de venta junto con declaración mensual de IVA.</p>
	6 500-2010	29/06/2010 (Cuenca)	<p>El pago de USD 1500 al SRI, para lo cual depositará USD 500 mensuales.</p> <p>Asistir en el lapso de cuatro meses a conferencias programadas por el SRI.</p> <p>Presentar al SRI copias comprobantes de venta y declaración mensual de IVA.</p> <p>Durante 4 meses oficiar al SRI el cumplimiento del art. 37.3, lit. f y e CPP.</p>
	7 151-2010	06-10-2010 (Quito)	<p>Capacitación por 80 horas.</p> <p>Impresión 3000 sellos de clausura.</p>

Fecha de elaboración: abril de 2011.

