

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

Área de Derecho

Programa de Maestría

en Derecho Tributario

EL ERROR COMO CAUSA DE INCULPABILIDAD EN EL ILÍCITO

TRIBUTARIO

Marco Gustavo Andrade Pazmiño

2002

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Marco Gustavo Andrade Pazmiño

16 de Diciembre de 2002

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

Área de Derecho

Programa de Maestría

en Derecho Tributario

EL ERROR COMO CAUSA DE INCULPABILIDAD EN EL ILÍCITO

TRIBUTARIO

Marco Gustavo Andrade Pazmiño

2002

Profesor Tutor: Dr. Luis Toscano Soria

Quito-Ecuador

ABSTRACT: EL ERROR COMO CAUSA DE INCULPABILIDAD EN EL ILÍCITO TRIBUTARIO

El artículo 342 del Código Tributario, al hablar de los elementos constitutivos de los ilícitos tributarios, establece que es necesaria la presencia de dolo o culpa rechazando la responsabilidad objetiva, que si acepta para contravenciones o faltas reglamentarias, es decir la culpabilidad como elemento del delito tributario es reconocida, lo cual lleva a que el artículo 338 del Código Tributario, reconozca al error como una circunstancia que excluye la responsabilidad penal tributaria, pero no existe desarrollo sobre el contenido del precepto.

Esta falta de explicación obliga a recurrir al desarrollo que se ha dado sobre el tema por otras ramas del derecho, así se analizan las explicaciones realizadas por el Derecho Constitucional y el Derecho Penal, siendo este último donde más desarrollo se ha dado sobre el tema, sin poder olvidar la importancia de los derechos fundamentales de la persona.

La presente tesis busca aportar criterios que sean útiles y aplicables en el campo tributario, para lo cual se tratará los siguientes temas: Derecho Penal Administrativo, naturaleza de las infracciones tributarias: Derecho Penal aplicable al campo tributario, la culpabilidad en Tratados Internacionales sobre derechos humanos, principio de culpabilidad y sus elementos, error como eximente de responsabilidad, límites de la presencia del error y elusión tributaria.

Dedicatoria

Esta tesis esta dedicada a quienes lo hicieron posible, en primer lugar a Dios creador omnipotente y misericordioso que me ha permitido lograr todo en mi vida pese a no merecerlo; en segundo lugar a mis padres, a quienes les debo todo, con su paciencia y dedicación han sido más que ejemplo han sido una guía en estos tortuosos caminos de la vida; en tercer lugar a mis hermanos y sobrinos, quienes han estado junto a mi comprendiéndome y ayudándome; en cuarto lugar a mis maestros quienes no fueron egoístas, sino al contrario fueron generosos; y en quinto lugar, y no por eso menos importantes, mis amigos y amigas quienes tuvieron que soportar los disgustos del momento, quienes con paciencia, comprensión y sinceridad me han enseñado lo importante que es la vida y la amistad.

ÍNDICE

I.-	Introducción.....	1
II.-	Derecho Penal Administrativo.....	4
III.-	Naturaleza de las Infracciones Tributarias: Derecho Penal aplicable al campo tributario.....	16
IV.-	La culpabilidad en Tratados Internacionales sobre derechos humanos.....	26
V.-	Principio de culpabilidad y sus elementos.....	32
VI.-	El error como eximente de responsabilidad.....	54
VII.-	Límites de la presencia del error.....	68
VIII.-	Elusión Tributaria.....	70
IX.-	Conclusiones.	77
X.-	Bibliografía.....	83

EL ERROR COMO CAUSA DE INCULPABILIDAD EN EL ILÍCITO TRIBUTARIO

I.- Introducción.-

El Código Tributario en su Art. 342 establece la necesidad de comprobar la presencia del dolo o culpa para poder establecer la responsabilidad penal por un delito tributario. También establece en su Art. 338, la presunción de que las leyes penales tributarias son conocidas por todas las personas no pudiendo ser alegada su ignorancia como causa de excusa sin embargo acepta la posibilidad de que la presunción sea rebatida al probarse que la infracción deriva de error, pero no existe ninguna otra norma que aclare que se entenderá por error, ni siquiera existe desarrollo jurisprudencial sobre ese tema.

La culpabilidad ha sido reconocida, por la doctrina moderna, como parte del derecho fundamental de la persona de presunción de inocencia, que debe ser desvirtuada dentro de un debido proceso y positivamente ha sido consagrado por la Constitución Política de la República en su Art. 24 num. 7 de una manera expresa.

La materia tributaria y aduanera exige conocimientos especializados y profundos que muy pocas personas en nuestro medio lo tienen y para los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias puede ser exigible conocer el marco jurídico

general sobre la materia, pero dada la inseguridad jurídica en la normativa impositiva hace irreal la presunción de conocimiento de la ley que trae el mencionado Art. 338 del Código Tributario y sea lo opuesto lo más cercano a la realidad.

El poco desarrollo de la jurisprudencia en ese sentido, porque son pocos los casos de delitos tributarios que llegan a instancias judiciales, permite que el contribuyente pueda justificar su incumplimiento de sus obligaciones tributarias y aduaneras porque cada caso de defraudación –tributaria y aduanera- descubierta puede ser alegado que fue producto de un error, pese a la presencia de hechos simultáneos a la infracción que permitirían al juez desvirtuar esta causal de inculpabilidad, existiendo un evidente abuso de esta figura.

Al desarrollar el presente trabajo, se citaran casos reales sobre el tema, muchos de los cuales no fueron conocidos por las instancias judiciales, ya que al haberse cancelado la obligación tributaria fue innecesaria la actuación del Derecho Penal y en ellos se alegó la presencia de error como causa de justificación e inculpabilidad. También se analizará la importancia del principio de culpabilidad como una garantía fundamental del hombre y como una obligación del Estado ecuatoriano adquirida al suscribir tratados internacionales de derechos humanos.

Al hablar del delito, el Derecho Penal, considera como elementos constitutivos del mismo la acción, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad; siendo este último el que más controversia genera.

La Teoría Normativa de la culpabilidad, creada por el jurista alemán Reinhard Frank (1907) menciona como su estructura la imputabilidad y la exigibilidad de la conducta, criterios que fueron adaptados y completados por Hans Welzel y Jescheck y tratadistas hispanoamericanos como Francisco Muñoz Conde, Reyes Echandía y Jesús Orlando Gómez López que agregan el conocimiento de la ilicitud de la conducta, con lo que se acepta como causa de inculpabilidad el error de prohibición o el error de tipo, rechazando la responsabilidad objetiva para los delitos penales en oposición a autores del derecho penal administrativo que sostienen la validez de la misma.

El Código Tributario en su Art. 341 divide las infracciones tributarias en delitos, contravenciones y faltas administrativas. En los delitos tributarios es necesaria la presencia de dolo o culpa, bastando para las contravenciones y faltas administrativas la mera trasgresión de la norma. De igual manera el Art. 338 ibídem señala la presunción de conocimiento de las leyes penales tributarias sin que pueda ser alegada su ignorancia como causa de disculpa, sin embargo el mismo Art. señala *“salvo de que la trasgresión obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la Administración Tributaria”*, sin que exista alguna definición de las mismas, generando dudas sobre su aplicación y límites, lo

que será objeto de la presente tesis, que en aplicación estricta de tales eximentes de responsabilidad pueden dar lugar a serios incidentes en la tramitación de un juicio.

La Constitución Política de la República en el numeral 7 del Art. 24 establece que todos los ciudadanos son inocentes hasta que se declare su culpabilidad mediante sentencia ejecutoriada, norma que es concordante con el Art. 11 num. 1 de la Declaración Universal de Derechos del Hombre y el Art. 8 num. 2 de la Declaración Interamericana de Derechos del Hombre. La importancia de estas disposiciones radica en el establecer un principio de interpretación obligatorio y suprallegal que proscribe la responsabilidad objetiva exigiendo la necesidad de comprobar la culpabilidad, entendida como el vínculo subjetivo del autor con la acción a título de dolo o culpa –psicologismo- o la capacidad de autodeterminarse de conformidad con el precepto de la norma –normativismo- para los delitos en general, sin embargo de aceptarse la mera trasgresión de la norma para faltas y contravenciones administrativas, policiales y tributarias.

Luego de esta breve introducción se desarrollará el presente trabajo de investigación.

II.- Derecho Penal Administrativo

Uno de los temas que mayor dificultad ha generado en la doctrina penal se refiere al derecho penal administrativo, ya que consideran varios autores, que vulnera varias garantías básicas como las del principio de legalidad, debido proceso, culpabilidad, proscripción de la responsabilidad objetiva, presunción de inocencia, in dubio pro reo, ley más favorable, etc. Pero ¿qué es el Derecho Penal Administrativo?

El *ius puniendi* –*el derecho de castigar*- es una potestad del Estado que, en lo sustancial, no se diferencia entre el ejercitado por los Tribunales de Justicia y por la Administración, ya que ambas lo forman, así:

*El poder sancionador de la Administración se reconoce en el art. 25 de la CE al recoger el **principio de legalidad administrativa** cuando disponen su párrafo primero que ‘nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento’¹ ...*

Este principio que es reconocido en el Art. 24 numeral 1 de la Constitución Política de la República del Ecuador al expresar que “*nadie podrá ser juzgado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté legalmente tipificado como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza...*”.

¹ Bajo Miguel y Bacigalupo Silvina, Derecho Penal Económico, (Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 2.001), 73.

La tesis del derecho penal administrativo fue desarrollada por J. Goldshmidt en 1902 dentro de una visión del Estado intervencionista que lo llevó a establecer diferencias cualitativas con el derecho penal ordinario así:

En efecto, entre el ilícito penal y el administrativo encontró las siguientes distinciones: mientras que el penal se orienta al valor justicia, el administrativo lo hace hacia el bienestar público, el penal está constituido por acciones éticosociales (sic) relevantes y con significado cultural, mientras que el administrativo no. Sin embargo, ninguno de estos tres criterios sirve para lograr el fin buscado: no el primero, porque la idea de justicia es común a todo el ordenamiento jurídico; no el segundo, por ser falsa la existencia de ilícitos 'naturales'; y no el último, pues también el injusto administrativo busca proteger determinados valores y evitar el menoscabo de los bienes jurídicos. Si no es posible, entonces, formular distinciones cualitativas entre los dos ilícitos, es dudosa la configuración de un 'derecho penal administrativo' autónomo e independiente, como lo quería el gran jurista alemán.²

Se ha considerado que la diferencia del derecho penal administrativo con el derecho penal ordinario radica en los bienes jurídicos protegidos, ya que en este último se busca proteger aquellos bienes jurídicos fundamentales para la convivencia pacífica de los miembros de una sociedad, cuya trasgresión ocasiona graves alteraciones a su convivencia y a través de la pena se busca prevenir la

² Velásquez V. Fernando., Derecho Penal –parte general-, (Bogotá: Ed. Temis, 1997) 72.

realización de nuevos hechos –fin preventivo-, pero este criterio tiene graves deficiencias al establecer bienes jurídicos que ameritan protección penal corriendo el riesgo de omitir conductas lesivas y proteger ‘bagatelas’ que no ameritan una protección penal. El legislador es quien debe ver la conveniencia de tipificar conductas dentro de un sistema de política criminal, pero no atendiendo a criterios coyunturales.

Otra diferencia es el órgano que debe aplicar la norma punitiva; en el ilícito penal –delitos y contravenciones- es la sentencia ejecutoriada la que destruye la presunción de inocencia y de conformidad con el principio de unidad jurisdiccional –Art. 191 de la Constitución- debe ser la Función Judicial, a través de los jueces y tribunales legalmente establecidos, los competentes para establecer la sanción penal de conformidad con la Ley. El ilícito administrativo es la propia administración quien lo establece, es así que en las faltas y contravenciones tributarias y aduaneras son dependencias competentes del Servicio de Rentas Internas o de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, respectivamente, los obligados a determinar la existencia de la infracción y su monto aunque también puede ser el propio contribuyente, por disposición de la ley, quien en sus declaraciones la reconozca y calcule su valor. Es cierto que los actos de la administración pueden ser impugnados ante la Función Judicial, tal como lo establece el Art. 196 de la Constitución, pero no por eso pierde su naturaleza administrativa.

Bielsa por su parte, afirma lo siguiente: “El derecho penal administrativo debe ordenarse sobre la base diferencial del delito y la contravención. El

*delito es un ataque al orden jurídico que la ley quiere restablecer, mientras que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado o vinculado con la administración pública por una obligación de colaborar en el interés colectivo. El incumplimiento de este deber genera lo que se llama **obligación delictual** del derecho administrativo, a lo que debe corresponder no una sanción civil ni una disciplinaria sino una simple pena administrativa...”; las contravenciones violan reglas del derecho y además un bien o interés jurídico, esto es, que concurren dos elementos: el formal y el material” – Rafael Bielsa, Delito y Contravención. Naturaleza Jurídica de la Multa Administrativa-³*

Este criterio vertido, aclara la diferencia entre los delitos y las contravenciones siendo estas últimas menos graves y cuya comisión ocasionan penas administrativas como son las de clausura establecidas por la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas que se produce al haberse incumplido un deber formal como lo es la omisión de entregar comprobantes de ventas por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria lo que dificulta al control que debe realizar la Administración Tributaria y por tanto la correcta recaudación de tributos –bien jurídico protegido-.⁴ Por su parte el delito tributario al igual que el delito ordinario se produce al haberse realizado un acto que el legislador ha considerado como

³ Malamud Goti Jaime E., *Persona Jurídica y Penalidad*, (Buenos Aires: Ed. Depalma, 1981) 54-55.

⁴ Por ejemplo Damarco Jorge Héctor, *La Criminalización de los Ilícitos Fiscales*, (Lisboa: XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário – Livro 1 A Criminalicao das Infracoes Fiscais. Edicao Associacao Fiscal Portuguesa) p. 41.

grave y lesivo para la sociedad y por cual lo tipifica como delito sujeto a una sanción que busca ser ejemplar para cumplir con el fin preventivo de la pena.

El principio de legalidad reconocido por la Carta Política establece que: *“Nadie podrá ser juzgado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté legalmente tipificado como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza...”*, lo que en delitos se ha aceptado, con ciertas observaciones, pero en contravenciones y faltas se las ha establecido como, por ejemplo, en las resoluciones que establecen multas por incumplimiento de deberes formales que establece el Servicio de Rentas Internas, que se han dado por delegación de ley expresa como el Código Tributario que dispone límites máximos y generales para las faltas y contravenciones, siendo estas resoluciones las que establecen casos concretos.

*Las sanciones administrativas, que nunca pueden consistir en privación de libertad según lo dispuesto en el art. 25 de la Constitución, se rigen por el **principio de legalidad**, en el sentido de que las infracciones sólo pueden ser castigadas por disposiciones contenidas en ley formal sin que los Reglamentos tengan facultad alguna de carácter sancionador. El principio de legalidad derivado de los artículos 25 y 53 de la Constitución significa que las sanciones administrativas (penas pecuniarias), sólo pueden imponerse mediante ley, al menos ordinaria. Las sanciones privativas de libertad, es decir, las penas propias del Derecho penal,*

*exigen ley orgánica en virtud de lo dispuesto en los artículos 25, 53 y 81 de la Constitución.*⁵

Deberes u obligaciones formales son aquellos que se relacionan con el deber de colaborar con la Administración a través de la facturación, facilitar información para determinar obligaciones tributarias propias o de terceros, presentar declaraciones aunque no exista un impuesto causado o exista una exoneración, llevar contabilidad, etc. Sobre las declaraciones, es pertinente citar a Pedro Montero Traibel que dice: “...para así dejar bien claro que lo que se exonera es la obligación de dar una suma de dinero y no los deberes de hacer, no hacer y aun los de soportar, a los cuales estará siempre obligado...” (*Derecho Tributario Moderno, p. 158*)

En cuanto a delito es necesario mencionar los tipos penales incompletos, en especial las normas penales en blanco, llamadas así aquellas que para completarse deben remitirse a otras normas, las cuales no necesariamente son leyes. La doctrina no presenta criterios convincentes que resuelvan este problema, sino que muchas veces adoptan posiciones contradictorias ya que en muchas ocasiones por criterios de utilidad, actualidad y eficacia lo justifican, en cambio los opositores consideran que constituye en un atentado contra los principios de dignidad humana, tipicidad, taxatividad y legalidad.

En cuanto a los tipos penales en blanco, son tipos incompletos que remiten a otras normas, que se expiden por vía administrativa. Con ello ya se está

⁵ Bajo Miguel y Bacigalupo Silvina, *ob. cit.*, p. 84.

pervirtiendo el principio político de la separación de poderes, al despojarse el legislativo de parte de su competencia, cediéndosela al ejecutivo, exponiendo los ciudadanos a sus veleidades. Se reconocen estos tipos penales en aquellas repetidas expresiones de “ilícito”, “indebido”, “injustificado”, calificaciones que deben definirse mediante normas administrativas de permiso, licencia o autorización de la administración pública⁶.

La solución de estos problemas pertenece a la parte especial. Lo que con estos ejemplos he querido resaltar aquí, es que el penalista no está sujeto a una previa calificación extrapenal en la interpretación de la norma penal, sino que, por el contrario, tiene siempre que adoptar como punto de partida la norma penal misma y su finalidad políticocriminal.⁷

La tipificación de las infracciones y las sanciones pueden ser aceptadas como un mecanismo válido para prevenir y castigar conductas ilícitas y lesivas pero no de una manera absoluta que contradiga al principio de legalidad. Los tipos penales incompletos deben estar establecidos por la ley en cuanto a los elementos principales como son la acción, los sujetos de la misma y sobre todo en la pena, no pudiendo establecerse estos en diferentes clases de normas. Las otras clases de infracciones son las faltas reglamentarias y contravenciones pueden ser establecidas en normativa distintas a la ley como son los reglamentos o

⁶ Tocora Fernando, Principios Penales Sustantivos, (Bogotá: Ed. Temis, 2002) 141.

⁷ Muñoz Conde Francisco, Introducción al Derecho Penal, (Montevideo: Ed. B. de F, 2001) 61-62.

disposiciones administrativas **pero siempre que exista una ley que le otorgue competencia para hacerlo**, es decir que exista una delegación del legislativo para efectuarlo. Estas infracciones deben ser claras y precisas evitando que se desconozca principios como seguridad jurídica, de favorabilidad e interpretación restrictiva de las normas punitivas. Las penas deben ser proporcionales a la infracción –pecuniarias- pero no pueden atentar contra los derechos fundamentales de la persona como la vida, integridad personal y libertad. Sobre este último únicamente el legislador a través de ley puede hacerlo. Pese a todas estas objeciones, es necesario considerar al derecho penal administrativo tomando un criterio cuantitativo de la pena.

En el Código Tributario y la Ley Orgánica de Aduanas se puede notar claramente estas diferencias.

El Código Tributario en el Art. 340 define como infracción tributaria *“toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”*, similar a la que consta en el Art. 80 de la Ley Orgánica de Aduanas así: *“Constituye infracción aduanera toda acción u omisión que viole normas sustantivas o adjetivas que regulen el ingreso o salida de mercancías por las fronteras y zonas aduaneras del país, sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”*. Las infracciones tributarias (Art. 341 C. Tributario) y aduaneras (Art. 81 L. O. Aduanas) se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Los delitos tributarios y aduaneros serán analizados en el siguiente capítulo, siendo el estudio de las contravenciones y faltas reglamentarias objeto del presente capítulo como parte o derivación del derecho penal administrativo,

Las contravenciones son consideradas por el Art. 385 del Código Tributario, como las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables, terceros, empleados o funcionarios públicos **que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, obstaculicen su verificación, fiscalización o impidan o retarden los reclamos, recursos o acciones.** Las contravenciones se hallan establecidas en el Art. 386, de una manera no taxativa y sus penas con un valor máximo de la multa.

Las faltas reglamentarias son la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas –Art. 389 C. Tributario-, es decir se ocasionan por el incumplimiento de deberes de colaborar con la administración tributaria, es decir deberes formales.

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.⁸

⁸ Villegas Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, (Buenos Aires: Ed. Depalma, 7ma. Edición, 1998) 378.

En estas infracciones no es necesario probarse el dolo o la culpa sino que son casos de responsabilidad objetiva, es decir, únicamente basta la trasgresión de la norma del obligado tributario para que se configure el ilícito y sea sancionado con una multa establecida mediante resolución administrativa como la Resolución 117 del Servicio de Rentas Internas⁹, dentro de los límites establecido por el Art. 46 de la Ley 41 (R.O. 349, 31-XII-1993). En confirmación de lo que se viene exponiendo el Art. 342 del Código Tributario y el Art. 81 de la Ley Orgánica de Aduanas expresamente señalan:

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

Art. 81 inc. 2.- *Para la configuración de los delitos se requiere la existencia de dolo, para las contravenciones y faltas reglamentarias basta la trasgresión de la norma.*

Sin embargo existe doctrina que considera un error utilizar el aspecto subjetivo para diferenciar las contravenciones y faltas con los delitos, ya que en los tanto en los delitos como en las contravenciones existen dolosas y culposas, *“Es decir que hay delitos punibles que se castigan pese a no ser intencionales, y contravenciones que requieren dolo para configurarse”*¹⁰

⁹ Actualmente la Resolución No. 117 (R.O. 54, 10-IV-2000) con sus posteriores reformas.

¹⁰ Villegas Héctor, Ob. Cit., p. 378.

En conclusión podemos señalar que no existen criterios convincentes y únicos para establecer diferencias entre las distintas clases de infracciones, pero el criterio que generalmente es aceptado es el cuantitativo, es decir midiendo la gravedad de la sanción a establecerse por cada una de ellas debiendo ser proporcional con el daño causado, siendo las contravenciones y faltas las que menor daño causan recibiendo por lo mismo menor sanción pecuniaria, mientras que los delitos son los que mayor gravedad por el daño ocasionado a la colectividad –generalmente- recibiendo por lo mismo penas pecuniarias mayores y en algunos casos penas privativas de libertad impuestas por jueces dependientes de la Función Judicial.

*Dentro de esta tendencia –la administrativa-, se ha sostenido que la conducta antiadministrativa representa la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida al bienestar público. La pena administrativa reviste el carácter de una simple pena de orden, y no de corrección, de seguridad ni de intimidación. Rigen para las infracciones fiscales principios especiales respecto a la culpabilidad, y se admite la prueba de falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa vulnerada. Son de aplicación normas especiales sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas y de terceros.*¹¹

Finalmente es importante anotar que no obstante las diferencias existentes entre el ilícito penal y el administrativo, no significa que la Administración puede utilizar criterios arbitrarios y abusivos para juzgar las infracciones tributarias, pues

¹¹ García Vizcaíno Catalina, Derecho Tributario, Tomo II, (Madrid: Ed. Depalma, Segunda Edición, 2000) 315.

se halla sometida a la Constitución y a la Ley, por lo que no puede desconocer de ninguna manera el cuerpo de garantías aplicables al infractor en un Estado constitucional de derecho. Las garantías constantes en el Art. 23 (derechos civiles) y en el Art. 24 (debido proceso) de la Constitución y las relacionadas al control judicial de las actuaciones administrativas se aplican en todo momento, no pudiendo ser desconocidas bajo riesgo de ser tachada la actuación de inconstitucional y sin ningún valor jurídico.

Por otra parte, y si bien el Tribunal Constitucional ha afirmado en alguna ocasión que sólo las sanciones de protección del orden general pueden beneficiarse de las garantías penales (STC 66/1984, de 6 de junio), parece más adecuado a los valores constitucionales compartir la doctrina que defiende que toda manifestación del Derecho punitivo del Estado, por tanto también las llamadas sanciones de autoprotección, debe regirse por los principios y garantías que tradicionalmente se identificaban con el Derecho penal¹².

III.- Naturaleza de las Infracciones Tributarias: Derecho Penal aplicable al campo tributario.

Luego de haber analizado las tendencias que defienden el derecho administrativo penal se analizarán las tendencias que definen al derecho penal administrativo, es decir aquellas que lo consideran como parte del derecho penal

¹² González Méndez Amelia, Buena Fe y Derecho Tributario, (Madrid: Marcial Pons. s/a) 72.

pero especializado en materia tributaria. Las infracciones tributarias se clasifican como ya se mencionó en faltas reglamentarias, contravenciones y delitos tributarios, siendo este último objeto de análisis en este capítulo.

El delito se lo define como un acto, típico, antijurídico y culpable; siendo todos requisitos necesarios para que se considere una acción u omisión como delito. El hecho debe estar establecido por la Ley con todos sus elementos, sin que existan en la propia ley circunstancias que lo justifiquen, es decir que se opongan al ordenamiento jurídico y que exista un nexo entre la acción y la voluntad, sea a título de dolo o culpa, según lo ha reconocido la corriente psicologista de la culpabilidad en el derecho penal, la cual exige que exista un nexo psicológico entre el hecho y su autor pudiendo existir coincidencia entre el hecho y la voluntad del sujeto –dolo- o por negligencia o inobservancia de disposiciones normativas, teniendo la obligación de prestar cuidado o prudencia –culpa-, elementos constitutivos del delito tributario, tal como lo establece el Art. 342 del Código Tributario. Este último elemento del delito va a ser objeto de análisis en el presente trabajo, por ser medular en el análisis del mismo.

Las tesis psicologistas fueron recogidas por varias legislaciones penales en América Latina incluido el Ecuador, es así que el Art. 32 del Código Penal establece: *“Nadie puede ser reprimido por un acto previsto por la ley como infracción, si no lo hubiere cometido con voluntad y conciencia”*, norma concordante con el Art. 19 del Código Penal Militar y 15 del Policial, por lo que es necesario para un juez determinar que el acto fue cometido con voluntad y

conciencia, que no existan causas de inimputabilidad y se podía atribuir responsabilidad al sujeto activo del delito tal como exigen los Arts. 342 del Código Tributario y 81 de la Ley Orgánica de Aduanas que establecen la presunción de conciencia y voluntariedad, que sin embargo admite prueba en contrario, desembocando en el principio penal común.

Esta doctrina penal se mostró insuficiente para permitir una adecuada aplicación de la ley y sobre todo la verdadera realización de la justicia, ante lo cual a principios del siglo XX, surgió como doctrina la teoría normativa de la culpabilidad la cual sostiene:

No únicamente del conocimiento o de tener que conocer el alcance de la acción, sino también de las circunstancias concomitantes, ya que estas - en forma de presión externa o de defectos internos, a los cuales pertenece también la imputabilidad- le quitan al autor la libertad de elección y en esta forma pueden privarlo del dominio del hecho¹³

El normativismo presenta criterios que consideran que la culpabilidad no puede ser considerada como el simple vínculo de unión entre la voluntad y el hecho punible, sino que existen otros hechos individuales que deben ser tomados en cuenta y valorados por el juzgador. En el caso ecuatoriano y en materia tributaria el Tribunal Distrital de lo Fiscal, para poder realizar un juicio que permita atribuir una conducta al autor y determinar si la misma puede ser reprochada.

¹³ Busch Richard, Modernas Transformaciones en la Teoría del Delito. Monografías Jurídicas # 15. (Bogotá: Ed. Temis. 1992) 3-4.

Existen circunstancias concomitantes, como dice Gonzalo D. Fernández en la introducción a la obra de Frank, que influyen en la medición de la culpabilidad más allá del dolo y la culpa que no sólo la atenúan sino que en muchos casos la anulan como en la no exigencia de otra conducta, que es cuando el ámbito de autodeterminación se restringe o se anula; o cuando el conocimiento de la ilicitud o la creencia en una justificación inexistente, como el error de tipo o el error de prohibición, anulan o vician la conciencia o la voluntad desapareciendo la culpabilidad. Estos criterios pueden ser comprendidos por los aportes del normativismo, que en definitiva buscan establecer el fin para el cual una norma fue dictada y cuales fueron las circunstancias pensadas por el legislador al establecerla ya que el derecho fue dictado para personas normales, que viven en circunstancias comunes y con conocimientos no especializados y no para santos, héroes o sabios que les permitan vivir en paz con el resto de sus congéneres.

En el campo de los delitos tributarios y aduaneros existen autores que defienden la aplicación del Derecho Penal sus principios y sus garantías, y el Derecho Tributario como normas que completan el tipo, ya que ellas lo complementan al determinar la obligación tributaria, los obligados tributarios, su valor, fechas de declaración y de exigibilidad. El derecho penal establece los elementos del delito –acción, antijuricidad, tipicidad y culpabilidad-, el intercriminis –tentativa, consumación- y la aplicación de las penas. El Código Tributario en el Art. 336, establece la preeminencia de las normas tributarias y la supletoriedad de las disposiciones penales. En cuanto al procedimiento de juzgamiento el Art. 393 ibidem establece que el mismo se sujetará a las disposiciones del Código

Tributario y supletoriamente las del Código de Procedimiento Penal, sin embargo este precepto es inaplicable en virtud del Art. 395 sustituido por el Art. 17 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas (Ley 99-24) publicada en el R.O. 181-S, 30-IV-1999, que sometió el procedimiento a los mandatos del Código de Procedimiento Penal dejando como supletorias las del Código Tributario, lo que provocó dudas que llevaron a la Corte Suprema de Justicia a emitir una resolución obligatoria (R.O. 431, 12-X-2001) vigente hasta que la ley diga lo contrario que establecen el procedimiento del Código Adjetivo Penal. Estas normas son aplicables en materia de los delitos aduaneros ya que existe un reenvío de las mismas al Código Tributario por el Art. 86 de la Ley Orgánica de Aduanas.

La aplicación de las normas penales en materia tributaria es complementaria de las especiales en materia penal tributaria cuando se presentan los siguientes casos:

En razón de ello, podemos señalar que los principios del derecho penal común tienen vigencia respecto de las demás normas represivas, en las siguientes circunstancias:

- a) cuando el principio es de raigambre constitucional;*
- b) cuando el principio no está en pugna con el derecho especial;*
- c) cuando no exista norma especial que predomine sobre el principio general;*
- d) cuando pueden complementarse.¹⁴*

¹⁴ Spisso Rodolfo R., Derecho Constitucional Tributario, (Buenos Aires: Ed. Depalma, 1993) 417.

Las disposiciones constitucionales en materia penal común y tributaria son de imperativo cumplimiento para el juez y los funcionarios encargados de aplicar las normas punitivas, básicamente por ser normas que limitan y controlan el poder punitivo del Estado, es así que en el Art. 24 de la Constitución se establece las garantías del debido proceso, que consagra el principio de legalidad, que establece la necesidad de una ley previa que tipifique una infracción penal y su sanción como ya se explicó anteriormente, la aplicación de la ley más favorable también reconocido por el Art. 337 del Código Tributario, de proporcionalidad de la pena, el derecho de defensa en todas las etapas del proceso, el de libertad y el de culpabilidad, siendo este último objeto de un posterior análisis.

En el derecho penal manifiesta lo máximo del derecho de castigar que tiene el Estado, es decir el *ius punendi*, el cual no es absoluto sino que se halla limitado por las normas fundamentales del Estado y por tratados internacionales de derechos humanos, ya que se ha demostrado que toda pena implica la limitación a un derecho de la persona, lo cual solo se lo puede hacer el Estado a través de los entes competentes y siempre tratando causar el menor daño posible y mucho más cuando se trata de derechos fundamentales de la persona como lo es la vida -en los países que admiten la pena de muerte- o la libertad, debiendo estas penas ser proporcionales al daño causado y cumplir un objetivo retributivo y preventivo.

El derecho penal al ser el mecanismo utilizado como un instrumento para aplicar el derecho de castigar por parte del Estado, para ser legítimo, debe otorgar

al infractor las garantías mínimas para lograr que exista justicia y no abusos de autoridad por parte de los representantes del Estado, tornándose en lo que quiere combatir y generando en sus ciudadanos sentimientos de temor y recelo ante la autoridad, engendrando más violencia e inseguridad, que se combaten por las garantías y principios que tiene el Derecho Penal, los cuales en muchos casos han sido recogidos por normas constitucionales y en Tratados internacionales, que les han dado un carácter suprallegal. La Constitución Política en sus Arts. 18 y 19 establecen:

Art. 18.- Los derechos y garantías determinados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, serán directa e inmediatamente aplicables por y ante cualquier juez, tribunal o autoridad.

En materia de derechos y garantías constitucionales, se estará a la interpretación que más favorezca su efectiva vigencia. Ninguna autoridad podrá exigir condiciones o requisitos no establecidos en la Constitución o la ley, para el ejercicio de estos derechos.

No podrá alegarse falta de ley para justificar la violación o desconocimiento de los derechos establecidos en esta Constitución, para desechar la acción por esos hechos o para negar el reconocimiento de tales derechos.

Art. 19.- Los derechos y garantías señalados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales, no excluyen otros que se deriven de la naturaleza de la persona y que son necesarios para su pleno desenvolvimiento moral y material.

Es por eso que se puede considerar que el Derecho Penal en cuanto se refiera a penas privativas de derechos fundamentales como la libertad, como es el caso del Ecuador, es aplicable en los otros campos del derecho punitivo, sea derecho penal económico o derecho penal tributario, ya que formalmente se hallan contenidos en normas supralegales como las de tratados internacionales o constitucionales, que son aplicables directamente ante jueces penales o fiscales en las etapas del proceso, sin olvidar a los funcionarios administrativos, pero con las diferencias anotadas con respecto al derecho administrativo penal.

Los autores que defienden la tesis penalista en los delitos tributarios surgen en Alemania a finales del siglo XIX y sostenían, autores como Schwaiger, Meyer, Wagner, Von Bar, etc., que la represión de los delitos fiscales forman parte del derecho penal ordinario por estas razones:

- 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 o renta) –antes que perturbar el funcionamiento del Estado-, de manera que lo impulsan los mismos móviles que explican las penalidades ordinarias.*

Señala Giuliani Fonrouge que en nuestro país pertenecen a esta corriente Aftalión y Bielsa –quien, si bien admite la posibilidad de sanciones administrativas por infracciones fiscales, y no desconoce la especificidad de las de tipo penal, acepta que el “derecho penal fiscal forma parte del sistema general penal”-.¹⁵

Otro criterio más actual lo trae Carlos Alberto Chiara Díaz, que al referirse al ilícito tributario, advierte el riesgo de un avance de una administrativización de las sanciones menores o contravenciones y lo que más grave en las infracciones formales o delitos y sus sanciones atentando contra las garantías que traen el derecho penal común y los derechos individuales y sostiene:

En este sentido el informe sobre sistemas penales y Derechos Humanos en América Latina alerta sobre los efectos perjudiciales en materia de Derechos Humanos en nuestros países de la tendencia a imitar a los países industrializados en la administrativización y desjudicialización del Derecho Penal económico. “El enorme peligro de estos órganos administrativos radica en que son fácilmente manipulables, lo cual permite que los grupos económicos cercanos a la conducción económica de turno los instrumenten para molestar o eliminar a sus competidores. En muchos casos cuando la conducción económica responde a líneas o grupos transnacionales, han servido para eliminar o perturbar al empresariado nacional. La arbitrariedad de estos organismos es además fuente y

¹⁵ García Vizcaíno Catalina, *Ob. Cit.*, 314.

*ocasión de las más graves formas de corrupción”. Por ello, aquél recomienda “limitar las funciones de los órganos del Poder Ejecutivo a las investigaciones que tengan únicamente efectos administrativos –Zaffaroni, *Sistemas penales...cit, t. II, p. 295*-¹⁶.*

Los postulados del derecho penal se deben aplicar en toda la normativa que se refieran a delitos ya sean ordinarios, administrativos, económicos y tributarios, por el principio de subsidiariedad de los principio del derecho penal, ya que formalmente se constituyen en normas constitucionales de imperativo cumplimiento por parte del Estado y en compromiso internacional adquirido ante la comunidad internacional. Dogmáticamente se constituye en el mínimo que está obligado a otorgar un Estado para poder ejercer el derecho exclusivo y privativo de castigar las infracciones que atentan y lesionan los derechos de sus asociados para que esta pena sea legítima y no un acto de arbitrariedad del poder del gobernante. El Estado a través del proceso debido, donde se ha garantizado la igualdad de las partes que intervienen en él, donde los derechos del reo le han permitido ejercer su defensa, es decir a presentar las pruebas de descargo que sea crea asistido para defender su situación jurídica y ser asesorado en todas las etapas del enjuiciamiento por un letrado capacitado y desvirtuada la presunción de inocencia, la sanción se vuelve legítima o cuando menos adquiere esa apariencia. Es en el Derecho Penal donde de mejor manera se aplican estos principios.

¹⁶ Chiara Díaz Carlos Alberto, Ley penal tributaria y provisional No. 24.769, (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni editores, 1997.) 90-91.

En otras legislaciones se ha reconocido el carácter supletorio de los principios penales de una manera expresa, señalando que las mismas se constituyen en guía para su interpretación, así el Art. 13 del Código Penal colombiano (Ley 599 de 2000) señala: *“Las normas rectoras contenidas en este Código constituyen la esencia y orientación del sistema penal. Prevalecen sobre las demás e informan su interpretación.”*; de igual manera lo hace el Art. X del Código Penal peruano, **“Aplicación Supletoria de la Ley Penal.- Las normas generales de este Código son aplicables a los hechos punibles previstos en leyes especiales”**.

IV.- La culpabilidad en Tratados Internacionales sobre derechos humanos.

Uno de los temas que más controversia ha generado en el derecho es la culpabilidad, la cual luego de largas discusiones ha sido aceptado como uno de los derechos fundamentales del ser humano, ya que únicamente cuando se puede reprochar a una persona por el acto realizado, se destruye la presunción de inocencia y el Estado se halla legitimado para imponer al responsable de esa conducta la sanción establecida previamente por la ley penal. Al imputado de un acto delictivo debe demostrársele certeramente que existe un nexo psicológico entre el acto cometido, a título de dolo o culpa, con conciencia y voluntad –tesis psicologista- y que se hallaba en condiciones individuales que le hacían exigible un comportamiento distinto al que eligió, el acto punible, es decir que sé

encontraba con ámbito de autodeterminación normal que le permitían tomar una decisión diferente a la tomada –tesis normativista-.

El derecho a la presunción de inocencia se halla consagrado en la Declaración Universal de Derechos Humanos (1948) la cual en su Art. 11 numeral 1 señala:

Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa”

De igual manera se halla consagrado en el Art. 14 numeral 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966):

Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley.

A nivel americano la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre (1948) en su Art. XXVI establece:

Derecho a proceso regular.- Se presume que todo acusado es inocente, hasta que se pruebe que es culpable.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos (1969) establece en su Art. 8 numeral 2 lo siguiente:

Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad...

La Carta Andina de Derechos Humanos pese a no ser un Tratado Internacional de carácter obligatorio y vinculante para los ciudadanos de los países andinos contiene una declaración de principios de los Estados de gran valor moral para los gobiernos, jueces y ciudadanos andinos. No se consagra en una disposición expresa la presunción de inocencia, pero reconoce la validez de los derechos consagrados en otros documentos internacionales, ya que en varios artículos lo expresa, así:

Art. 2. Reconocen que todos los derechos humanos deben ser exigibles y reafirman su compromiso de respetar y hacer respetar los derechos humanos y las libertades fundamentales consagrados en los instrumentos internacionales, y en las leyes nacionales, y de adoptar todas las medidas legales y administrativas necesarias para prevenir e investigar los hechos que puedan constituir violaciones de los derechos humanos, asegurar la eficacia de los recursos constitucionales y judiciales, juzgar y sancionar a los responsables de éstas y reparar integralmente a las víctimas, de conformidad con la ley.

Art. 6. Ratifican el compromiso de promover las condiciones suficientes para lograr la vigencia universal y el fortalecimiento de los sistemas de protección de los derechos humanos, a través de la suscripción, ratificación y/o adhesión a los instrumentos internacionales de derechos

humanos, y de la armonización entre las legislaciones nacionales y las normas internacionales en materia de derechos humanos.

Art. 8. Declaran que toda persona, nacional y extranjera, que se encuentre dentro del territorio de los Países Miembros de la Comunidad Andina es titular de los derechos humanos y libertades fundamentales consagrados en el Derecho Internacional de los Derechos Humanos y en la legislación nacional correspondiente.

Las disposiciones de los Tratados Internacionales citados son concordantes con el precepto consagrado por el numeral 7 del Art. 24 de la Constitución Política de la República. El principio de culpabilidad ha llegado en otros países como Colombia y Perú a ser considerado como un principio rector de obligatorio cumplimiento para los ejecutores e interpretes de las leyes punitivas.

En los Tratados Internacionales se establece el derecho a ser tenido como inocente hasta que su culpabilidad sea declarada por parte de los jueces competentes de conformidad con las leyes establecidas con anterioridad a que el hecho sea cometido, con lo que se consagran varios principios importantes y relacionados como lo son de acceso a la justicia, presunción de inocencia, de legalidad del proceso, juez natural y el de culpabilidad; todos estos forman parte del derecho al **debido proceso**, tal como lo declaró la Sala de lo Constitucional de

la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica en el recurso de revisión # 1739-92 de 1 de julio de 1992¹⁷.

La Constitución Política de la República del Ecuador establece una jerarquía normativa en el país y además establece principios para la interpretación y la aplicación de las normas, es así que en el Art. 163 señala que las normas contenidas en un Tratado o Convenio Internacional una vez publicadas en el Registro Oficial son parte del ordenamiento jurídico nacional y prevalecen sobre las leyes y otras normas de menor jerarquía. De igual manera en el Art. 16 consagra el máximo deber del Estado, que es respetar y hacer respetar los derechos humanos consagrados por ella; y en los siguientes artículos compromete al Estado a garantizar sin ninguna clase de discriminación el acceso libre y eficaz de los derechos humanos establecidos en documentos internacionales.

Instituye el principio de aplicación directa e inmediata de estos derechos por parte de jueces, tribunales y cualquier autoridad pública –Art. 18- ya que insta a que no es necesaria la presencia de ley para justificar su desconocimiento o violación. Establece que la Ley no puede restringir su ejercicio –de los derechos y garantías constitucionales-.

De igual manera en el segundo inciso del Art. 18 señala: “... *En materia de derechos y garantías constitucionales, se estará a la interpretación que más*

¹⁷ <http://www.abogados.or.cr/elforo/sentencia.htm>, 20/09/02.

favorezca su vigencia”, con lo que se puede afirmar que se instaura el principio de primacía de los derechos humanos –indubio pro homine-.

Al aceptar estos instrumentos internacionales, el Ecuador, por intermedio de sus diversos gobiernos, se ha comprometido a respetar los derechos y a promover las condiciones necesarias para el goce y ejercicio de los mismos, removiendo los obstáculos y adecuando la legislación nacional para que los derechos humanos sean eficaces y tengan una real vigencia.¹⁸

Hay otra obligación que nace al suscribirse un tratado internacional y que consta en el párrafo anterior, que es la obligación de adecuar la legislación nacional al contenido del mismo, y además como lo sostiene Agustín Gordillo con un criterio ius naturalista, no sólo se somete el Estado y la Administración con sus órganos a la Constitución y la Ley sino a un derecho supranacional en cuanto a derechos humanos, sus garantías y expresa:

Por tales razones los derechos individuales preexisten a todo acto estatal: a la Constitución, a las sentencias, a las leyes y a los actos y reglamentos administrativos. Las leyes pueden regular los derechos de los individuos, fijando sus alcances y límites; pero aunque ninguna ley sea dictada, el derecho individual existe no obstante, por imperio de la Constitución, la Convención Americana sobre Derechos Humanos y demás pactos

¹⁸ Chiriboga Galo y Salgado Hernán, Derechos Fundamentales en la Constitución ecuatoriana, (Quito: ILDIS, 1995) 29.

*internacionales de derechos humanos previstos en el inciso 22 del artículo 75 de la Constitución.*¹⁹

V.- Principio de culpabilidad y sus elementos.

Como hemos analizado, dentro de los derechos humanos tiene gran relevancia e importancia el principio de culpabilidad, el cual es parte integrante del principio de dignidad del ser humano, tal como lo destacó la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, del cual se puede afirmar que junto con el de vida se derivan todos los demás y se explica su razón de existir. El principio de culpabilidad es un criterio que se ha desarrollado por la Doctrina Penal y que es aplicable a todas las ramas donde el Estado ejerza su poder para sancionar delitos, inclusive a las ramas especializadas como es el derecho administrativo y el derecho tributario, distinguiéndose los diferentes matices que se deben aplicar, donde al ser tipos penales incompletos, se los debe completar recurriendo a los criterios positivos de las normas de la materia, es así que en el derecho tributario tendrán relevancia para completar el tipo de defraudación tributaria establecido en el numeral 6 del Art. 381 del Código Tributario. Se deberá recurrir a los Arts. 23, 26, 28, etc. del Código Tributario, los Arts. 1, 9 y 11 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para determinar quien era el obligado tributario –sujeto pasivo de la obligación tributaria-, que estaba gravado con el tributo, que estaba exento y que era deducible –impuesto a la renta- y además varias normas del reglamento que establecen los procedimientos para la declaración, fechas y forma de declarar,

¹⁹ Gordillo Agustín, Derechos Humanos, (Madrid: Editorial Civitas. www.gordillo.com/DerHum.htm) p. II-6.

etc.; las cuales no son normas penales en estricto sentido, pero pasan a formar parte del tipo de la defraudación. Estos delitos deben ser, a más de típicos, antijurídicos y culpables para que exista responsabilidad del sujeto activo de la infracción.

En cuanto a las faltas reglamentarias y contravenciones tributarias la norma tributaria dispone que sean sancionadas por la mera trasgresión de la norma, independientemente de la voluntad del autor, constituyéndose en caso de responsabilidad objetiva, sin embargo en caso de iniciarse un procedimiento administrativo para establecer su responsabilidad, la Administración se halla en la obligación de probar la infracción y permitir el derecho constitucional a la defensa. El administrado puede, en caso de estar inconforme con el acto administrativo, impugnar ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal competente.

En los delitos administrativos y fiscales no se acepta la responsabilidad objetiva, sino que la culpabilidad es un elemento indispensable para configurar el delito. Ya que la doctrina Tributaria o Administrativa no han desarrollado conceptos propios sobre este tema, por lo que es necesario recurrir a la doctrina penal para aclararlo.

En el Derecho Penal, se han dado varios criterios para definir este principio, ya que se lo ha considerado como un presupuesto para la pena, porque no puede ser castigado un sujeto que actúe sin culpabilidad, también se lo ha considerado como un elemento de gradación de la pena:

La esencia de la culpabilidad no se encuentra, según esto, en un defecto del carácter adquirido culpablemente, por la forma en que se ha conducido la vida (“culpabilidad por la conducción de la vida”), sino en que el autor ha sucumbido a la tentación en la situación concreta y se ha hecho culpable a través de su hacer (culpabilidad por el hecho)²⁰

Otra definición de culpabilidad, la trae Francisco Muñoz Conde en su Teoría General del Delito, como el conjunto de condiciones y facultades psíquicas y sociales que permiten atribuir a una persona un hecho típico y antijurídico y hacerle responder por él. Reinhart Maurach señala *la culpabilidad es reprochabilidad de un hacer o un omitir jurídicamente desaprobado, o más brevemente, es un reproche fundado respecto del autor.*

El principio de culpabilidad en la doctrina penal se halla definido como el vínculo psicológico entre el autor del hecho y la acción realizada, ya sea por la concordancia con la intención –dolo- o por negligencia –culpa- como lo sostiene el psicologismo, o el juicio de reproche de carácter personal formulado contra el autor del hecho cuando éste, a pesar de haberse podido motivar de conformidad con la norma, opta por comportarse de manera distinta –tesis del normativismo-.

En Colombia se encuentra expresamente consagrado el principio de culpabilidad y la proscripción absoluta de la responsabilidad objetiva, así el Art. 12 del Código Penal (2000) establece: “*Culpabilidad. Sólo se podrá imponer penas*

²⁰ Jescheck Hans-Heinrich, Tratado de Derecho Penal, Parte General, Volumen Primero, (Madrid: Ed. Bosch, 1981) 30.

por conductas realizadas con culpabilidad. Queda erradicada toda forma de responsabilidad objetiva”.

El principio de culpabilidad hace referencia al contenido subjetivo de la acción permitiendo que la misma pueda ser considerada reprochable, ya que no basta que exista únicamente causalidad –nexo causal- en la acción de una persona y la conducta tipificada por el autor, es decir la mera trasgresión de la ley permitiendo la subsunción de la conducta con el tipo penal, sino que además es indispensable que exista un nexo subjetivo que comprende aspectos cognoscitivos y volitivos de la acción. Fernando Tocora se refiere a la **capacidad genérica de conocer y querer** los actos. Juan Fernández Carrasquilla al referirse al principio de culpabilidad acertadamente señala:

El principio jurídico penal de culpabilidad exige sobre todo, a mi modo de ver, que el concepto de culpabilidad del derecho penal sea también jurídico y no moral, a fin de que sirva efectivamente como barrera de contención infranqueable a las pretensiones de un derecho penal autoritario que quiera conformar con la pena la conciencia moral del individuo, discriminar a los ciudadanos según sus elecciones morales o ideológicas, o dirigir hacia los ‘desviados’ la responsabilidad de todos los males de un determinado sistema social o institucional. La culpabilidad por el hecho, al limitar el poder estatal, representa el máximo a que el Estado puede aspirar en la amplitud y profundidad del poder punitivo²¹

²¹ Carrasquilla Juan Fernández, Derecho Penal Fundamental. Tomo II, (Bogotá: Ed. Temis, 1998) 73.

La corriente psicologista, como ya se señaló, se refiere al dolo y la culpa, de la misma manera que lo hacen el Código Penal y el Código Tributario, sin embargo esta corriente se ha demostrado incompleta para explicar ciertas circunstancias que en la realidad se presentan como lo es la inexigibilidad de otra conducta y el error, que son mejor explicados por la corriente normativista con el aporte de la doctrina alemana que desde Frank Reinhard con su obra *“Sobre la estructura del Concepto de la Culpabilidad”* (1907), lo cual será explicado en los siguientes capítulos, pero lo que es necesario puntualizar aceptando el principio de culpabilidad es la prohibición de la responsabilidad objetiva para las infracciones en general, lo que en el Ecuador se aplica para los delitos comunes y los especiales como los tributarios por expresa disposición del Art. 342 del Código Tributario.

No obstante lo explicado es necesario señalar una sentencia dictada por la Segunda Sala de la Corte Superior de Justicia de Quito que el 25 de noviembre de 1997 al resolver una consulta por el delito de tráfico de drogas revocó una sentencia absolutoria, condenando a la enjuiciada a 12 años de reclusión, desconociendo la necesidad de demostrarse la culpabilidad en el proceso condenándola por responsabilidad objetiva. En el considerando Sexto dispone :

SEXTO: *La responsabilidad, esto es, la relación fáctica entre el sujeto inculcado y el acto ilícito, aparece de manifiesto, tanto del informe investigativo preprocesal, como de las circunstancias de la infracción,*

permitiendo una vinculación íntima entre Flora Villazhagnay o Tania Molina, en el hecho que se juzga, porque aquella relación causal permite con absoluta prescindencia de las intenciones, pensamientos o voliciones del sujeto, establecer su efectiva autoría y su efectiva culpabilidad.

Esta sentencia fue corregida a través del recurso de casación por la Primera Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia mediante resolución del 18 de Agosto de 1999, donde se absuelve a la procesada, estableciendo en la parte pertinente de su considerando quinto:

... consideraciones estas que violan lo dispuesto por el artículo 32 del Código Penal, pues para que haya infracción tiene que existir voluntad y conciencia, y por cuanto según el art. 33 ibídem debe probarse que los actos que se imputan fueron concientes y voluntarios, cuando de las circunstancias que precedieron o acompañaron al acto pueda deducirse que no hubo intención dañada al cometerlo...²²

El juicio de culpabilidad le compete al Tribunal Penal realizarlo para sustanciar el juicio y dictar sentencia en los procesos de acción pública y de instancia particular y otras acciones de conformidad con el Código de Procedimiento Penal (2000). En cuanto a los delitos tributarios y aduaneros de conformidad con los Arts 395 del Código Tributario (Art. 17 de la Ley 99-24) y 86 de la Ley Orgánica de Aduanas concordantes con la Resolución Generalmente

²² Primera Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, Gaceta Judicial Serie XVII, No. 1, (Quito: Pudeleco Editores S.A. 2000) 146-147

Obligatoria del Pleno de la Corte Suprema de Justicia (R.O. 431, 12-X-2001) son competentes para conocer la etapa resolutoria del juicio los Tribunales Fiscales Distritales.

La culpabilidad, como lo señala Alberto Binder, sólo puede ser reconocida por una sentencia, en la cual sólo existen dos posibilidades -inocencia o culpabilidad-; esta debe ser jurídicamente construida de tal manera que permita obtener al juez certeza. El imputado por su parte no debe probar su inocencia ni tampoco debe ser tratado como culpable, porque no existen ficciones de culpabilidad que no deban ser probadas.

La culpabilidad no es una mera declaración o atribución que realiza el juez de un hecho punible, sino que se constituye en un análisis individualizado de la conducta del sujeto activo de la infracción para determinar si existía conocimiento y voluntad para efectuar el acto ilícito, sin los cuales la infracción no puede ser atribuida a su autor, siendo totalmente inculpable por la misma, debiendo el órgano de acusación probar conforme a derecho esa responsabilidad. Sobre este tema es importante anotar los criterios presentados por Jorge Zavala Baquerizo, quien expresa:

“Una vez constituida la relación entre acto y autor, es necesario conocer si es que ese autor es capaz de comprender la naturaleza de sus actos y representarse las consecuencias de los mismos, es decir, si es que ese autor es imputable. Si lo es, el Estado desaprueba su conducta, pues, pudiendo el autor actuar conforme a la norma jurídica- penal, no lo hizo.

Establecida la imputabilidad del autor, se busca conocer si es que el autor debió cumplir con la exigencia que le imponía la norma penal que lo obligaba a actuar de manera contraria a la que actuó. Si el autor no estuvo impedido de actuar conforme a la norma, si no hubo un motivo anormal, entonces el Estado le reprocha tal comportamiento declarándole culpable del acto típicamente antijurídico²³.

Como consecuencia de lo anterior y aplicable para el ilícito tributario es conveniente citar los criterios vertidos en las X Jornadas de Derecho Tributario por José Luis Shaw, que acepta la plena aplicación de los principios del derecho penal y específicamente el de culpabilidad y las eximentes de responsabilidad que en ella se expresan, así:

Como corolario de su naturaleza punitiva, la doctrina ampliamente mayoritaria entiende que, en principio, son aplicables a la normativa tributaria sancionatoria una serie de principios fundamentales del derecho penal, entre los cuales –y en lugar prioritario- el principio de la “culpabilidad” o de la “subjetividad”, de conformidad con el cual quien realiza la conducta típica definida por la norma represiva sólo es inculparable a título de dolo o culpa. Por otra parte la mayoría de los códigos tributarios sancionados en América Latina han dado acogida, en mayor o menor grado, a este principio. La vigencia del principio lleva de suyo la aplicabilidad de todos los institutos que son de la esencia del

²³ Zavala Baquerizo Jorge. Delitos contra las personas. Tomo III, (Guayaquil: EDINO. 1998) 24-25.

*mismo, como es el caso de las causas de inculpabilidad y, dentro de ellas, el error excusable en particular*²⁴.

Para que una conducta pueda ser reprochada a un individuo por un acto concreto, la doctrina ha establecido tres elementos necesarios, sin los cuales el acto típico y antijurídico no es culpable y por lo tanto debe ser impune penalmente, no obstante de serle exigible la reparación del daño -sanción pecuniaria- o como en materia tributaria que la administración pueda recaudar el tributo y los intereses respectivos; este último elemento diferencia a las causas de inculpabilidad con las de justificación, ya que estas últimas es la Ley la que establece circunstancias que hacen al acto lícito y conforme a Derecho y por tanto no merece ninguna reparación.

Los elementos de la culpabilidad establecidos por la doctrina penal – normativista- son la imputabilidad, la exigencia de la conducta punible y el conocimiento de la antijuricidad, los cuales hacen que la conducta sea reprochable al sujeto activo de la infracción. Como se señaló, estos elementos son traídos por la doctrina penal, sin embargo a mi criterio, son aplicables en los delitos tributarios con las correspondientes matizaciones que la materia especial exige.

Sobre el primer elemento, la imputabilidad, se refiere a las capacidades psíquicas y físicas que deben concurrir en el autor del hecho punible para que

²⁴ Shaw José Luis, El error como eximente de responsabilidad en materia de infracciones tributarias en Memoria de las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, (Quito- Ecuador, Octubre de 1981)186-187.

pueda motivarse de conformidad con los mandatos normativos es decir es la capacidad de culpabilidad, por lo que los menores de edad, los dementes, los débiles mentales, enfermos mentales no se hallan en capacidad de entender y motivarse de conformidad con el precepto jurídico.

Se entiende por imputabilidad la capacidad síquica para comprender valores jurídicos y para dirigir la conducta conforme a la comprensión; es una capacidad síquica del sujeto para poder actuar conforme a elementos normativos... Como capacidad es poder psíquico y como actitud mental es funcional respecto a la acción; mas no se trata de una capacidad de realizar conducta, sino de una capacidad de comprender lo que se hace (su licitud o ilicitud), es decir, para entender el desvalor que su realización implica.²⁵

Una persona imputable tiene capacidad civil para actuar; el Art. 1490 del Código Civil establece: *Son absolutamente incapaces los dementes, los impúberes y los sordomudos que no pueden darse a entender por escrito...*, por su parte el Código Penal en el ya citado Art. 32, establece la necesidad de que el hecho tipificado como infracción para ser punible debe ser cometido con conciencia y voluntad, de igual forma el Art. 39 ibidem determina que *“Cuando un sordomudo cometiere un delito, no será reprimido si constare plenamente que ha obrado sin conciencia y voluntad...”*, y sobre los menores de dieciocho años el Art. 40 los somete al Código de Menores y a la legislación tutelar.

²⁵ Gómez López Jesús Orlando, Culpabilidad e Inculpabilidad, Derecho Penal y Derechos Humanos, (Bogotá: Ed. Doctrina y Ley, 1996).

Todas estas personas son incapaces y no tienen responsabilidad penal siendo sujetos de medidas de seguridad o socioeducativas –los menores-, sin recibir ninguna clase de sanción propiamente dicha por sus actos.

Las personas señaladas son incapaces civil y penalmente y actúan a través de su representante legal, tutor o curador quienes responderán civilmente por los daños ocasionados por sus representados, pero no tendrán responsabilidad penal, ya que ésta es individual e intransferible, pero si el incapaz es utilizado como un medio para la realización de un delito, el autor mediato responderá por sus actos.

Lo mismo se puede afirmar de la utilización de personas jurídicas -que son incapaces relativos- para la realización de delitos como son las defraudaciones aduaneras o las defraudaciones tributarias. Este elemento ha sido discutido y ha servido para que los autores la consideren como una diferencia con el Derecho Penal ordinario, ya que en este último no se acepta la responsabilidad de las personas jurídicas basándose en el principio *societas delinquere non potest* con lo cual son totalmente irresponsables debiendo responder las personas naturales que participaron por sus hechos individuales²⁶. El Código Tributario en su Art. 347 establece la responsabilidad personal de las individuos que cometen la infracción y la responsabilidad real para las personas naturales o jurídicas –solidaria- que

²⁶ Sin embargo estos criterios actualmente se hallan en crisis, ya que se habla de la necesidad de establecer responsabilidad penal en la persona jurídica como lo sostiene Silvina Bacigalupo en su art. *¿Crisis de la Filosofía del Sujeto Individual?* en la obra El Derecho Penal Español de Fin de Siglo y el Derecho Penal Latinoamericano, estudios homenaje a Enrique Bacigalupo, Edición a cargo de Antonio Cancino, Ed. Gustavo Ibañez, 1999 o en la obra conjunta con Miguel Bajo, ya citada.

participaron en la infracción, es necesario recordar que en nuestra legislación no se acepta, a diferencia de otros países²⁷, la responsabilidad penal de las personas jurídicas, por lo que al cometerse un delito tributario o aduanero se deberá individualizar la responsabilidad penal de los partícipes de la infracción y para la persona jurídica se establecerá la responsabilidad real –pecuniaria- de la infracción.

“los principios que gobiernan la imputabilidad de los infractores tributarios no son iguales a aquellos que rigen en materia de derecho penal ordinario. Y esta circunstancia, al menos en nuestra opinión, se justifica si se recuerda la diferencia conceptual que hemos anotado entre los delitos y contravenciones, o sea, la clase de conductas antijurídicas, entre las cuales hemos agrupado las infracciones tributarias” y continúan citando José María Martín y Guillermo Rodríguez Usé a Giuliani Fonrouge, quien al referirse a la responsabilidad de los entes colectivos afirma *“desde el momento que éstas tienen autónoma capacidad como sujetos de las obligaciones tributarias, indudablemente debe reconocérseles capacidad tributaria penal, aun en los casos de entidades que no reúnan los caracteres de personalidad jurídica según el derecho privado”*...²⁸

²⁷ Al respecto es importante anotar los criterios adoptados en Francia, Holanda e Inglaterra que aceptan la responsabilidad penal de las personas jurídicas y de la doctrina sostenida por David Baigún, Enrique Aftalión, Julio Cueto Rúa, Raúl Varela entre otros, ampliamente comentados en la obra Responsabilidad de las Personas Jurídicas en el Derecho Penal de Gustavo Eduardo Aboso y Sandro Fabio Abrades. (Ed. G de f, 2000). David Baigún habla de un sistema de responsabilidad penal de las personas jurídicas, al considerar que sus actos cumplen con todos los elementos del delito establecidos por la doctrina penal. La acción que es institucional, tipicidad y antijuridicidad. Sobre la culpabilidad habla de una responsabilidad social, que debe ser exigible y atribuible. (p. 85-95).

²⁸ Martín José María y Rodríguez Usé Guillermo F., Derecho Tributario General, (Buenos Aires: Ed. Depalma, 1986) 339.

Existen infracciones tributarias, económicas o de otra índole cuyos autores se amparan en la denominación o razón social buscando la impunidad, “*corriendo un velo*” amparados en la ficción de la personería jurídica que la separa de la persona natural, sin que se pueda determinar quienes son las personas físicas que efectuaron el ilícito. Sin embargo la jurisprudencia ha buscado solucionar estos hechos a través de la doctrina del “*levantamiento del velo societario*”, con el cual se busca determinar la verdadera esencia del negocio jurídico, sin importar la denominación utilizada para eludir o con fraude a la ley se utilizó, para de esta forma determinar las responsabilidades penales individuales.

“... Es principio inconcuso que no se confunde la persona jurídica con la de sus integrantes, que los actos que ejecuta las personas jurídicas les son atribuibles a ellas y de su exclusiva responsabilidad y ni son atribuibles a sus miembros ni generan responsabilidad a su cargo, y que los actos del representante de una persona jurídica, en cuanto no exceden de los límites del ministerio que se ha confiado, son actos de la persona jurídica, y en cuanto exceden de estos límites, sólo obligan personalmente al representante, aunque debe anotarse que, como consecuencia de la formación del concepto de la persona jurídica y del uso abusiva de la misma, en la doctrina la jurisprudencia y la legislación extranjera se ha ido abriendo paso la teoría del ‘levantamiento del velo de la persona jurídica’ o, del ‘desentendimiento de la personalidad jurídica’, que ‘puede constituir instrumento adecuado o incluso necesario para la obtención de soluciones ajustadas a la justicia material, en cuanto

fundadas en la exacta valoración de los intereses que realmente se encuentran en juego en cada caso; lo que significa despojar a la persona jurídica de su vestidura formal para comprobar qué es lo que bajo esa vestidura se halla o, lo que es lo mismo, desarrollar los razonamientos jurídicos como si no existiese la persona jurídica’ (La Doctrina del ‘Levantamiento del Velo’ de la persona Jurídica en la Jurisprudencia, Ricardo de Ángel Yáñez, 4º edición, Civitas, Madrid, 1997, p.54)²⁹

Estos criterios también pueden ser usados en materia tributaria utilizando además en la interpretación jurídica de la norma tributaria, sus fines y su significación económica tal como lo establecen los artículos 12 y 16 del Código Tributario. Este último artículo señala:

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen,

Amparados por estos artículos puede el juez competente desconocer las figuras societarias utilizadas para desconocer un hecho generador y entrarse a las

²⁹ Primera Sala de lo Civil Corte Suprema de Justicia, Gaceta Judicial Serie XVII, No. 1, (Quito: Ed. Pudeleco, 2000) 69. y más actual la Resolución N° 120-2001de la Primera Sala de lo Civil Corte Suprema de Justicia, Gaceta Judicial Serie XVII, No. 5, (Quito: Ed. Pudeleco, 2002) 1264. Concordante con estos criterios los sostenidos por Isaac Merino Jara en El Delito Fiscal, (Madrid: EDERSA, 2000) ps.72 a 92.

decisiones de la sociedad para determinar la verdad material y mucho más en materia penal tributaria (por ejemplo en sociedades interpuestas o la creación de “sociedades fantasmas”)

El segundo elemento enumerado de la culpabilidad es la exigibilidad de un comportamiento conforme a la norma es decir poseer un ámbito mínimo de auto determinación para comportarse de conformidad a la exigencia de la norma, y en caso de elegir un comportamiento diferente al exigido, el Estado le reprocha su conducta. Es necesario recordar que el derecho está dirigido a seres humanos normales, que viven en situaciones normales las cuales el legislador se halla en capacidad de regular a través de disposiciones normativas y cuya trasgresión tiene una consecuencia prevista en el mismo ordenamiento. El Derecho no esta hecho “para superhéroes ni santos”.

“Como tercer elemento del juicio de reproche, tenemos la exigibilidad de una conducta legal; nadie esta obligado a lo imposible, y únicamente cuando el sujeto del derecho penal pudo ajustar su comportamiento a la prescripción legal y sin embargo no lo hizo, puede reprochársele su conducta”³⁰

“Normalmente el derecho exige la realización de comportamientos más o menos incómodos o difíciles, pero no imposibles. El derecho no puede, sin embargo, exigir comportamientos heroicos; toda norma jurídica tiene un ámbito de exigencia, fuera del cual no puede exigirse responsabilidad

³⁰ Villa Alzate Guillermo. Fundamentos Metodológicos de la Nueva Teoría del Delito. Monografías Jurídicas #75. (Bogotá: Ed. Temis. 1991) 45.

alguna. Esta exigibilidad, aunque rija por patrones objetivos, es en última instancia, un problema individual: es el autor concreto en el caso concreto, quien tiene que comportarse de un modo u otro. Cuando la obediencia de la norma pone al sujeto fuera de los límites de la exigibilidad faltará ese elemento y con él, la culpabilidad”³¹

En materia tributaria, este elemento de inculpabilidad es plenamente aplicable, por existir circunstancias individuales que tornan inexigible el comportamiento previsto por la normativa tributaria y aduanera, ya que el ámbito de **autodeterminación** que posee el contribuyente es inexistente en virtud que el cumplimiento de la obligación tributaria, le acarrearía la desaparición de la persona jurídica o la extinción del negocio. Esto debe ser tomado con mucho cuidado, ya que no se puede usar esta causa de inculpabilidad libremente, sino que el juez se halla obligado a analizar el comportamiento individual y las circunstancias que se presentaron en el momento que se tomó la decisión de transgredir la norma omitiendo el pago que se estaba obligado y sobre todo que se probaron dentro del proceso correspondiente. Así una crisis económica, un congelamiento –“corralito”- bancario, una guerra civil o internacional, feriado bancario, un fenómeno natural como el “Niño” o un terremoto podría ocasionar que una empresa o persona natural que podría mantener su actividad se halle ante la alternativa de cumplir con sus obligaciones tributarias o cerrarla. Finalmente es necesario recordar que sobre este elemento, el creador de la doctrina normativa, Frank, ha señalado:

³¹ Muñoz Conde Francisco. Teoría General del Delito.(Bogotá: Ed. Temis.1998) 105.

La normalidad de las circunstancias bajo las cuales el autor actúa. Cuando una persona imputable realiza algo antijurídico, consciente o pudiendo estar consciente de las consecuencias que trae aparejadas su accionar, puede ser sujeto, en general, de un reproche, según la interpretación del legislador. Pero lo que es posible en general, en un caso particular puede ser imposible; así, no cabe la reprochabilidad cuando las circunstancias concomitantes hayan sido un peligro para el autor o para una tercera persona y la acción prohibida ejecutada los podía salvar.³²

Es necesario recordar que la doctrina establece que para que pueda operar esta causa de inculpabilidad, los bienes jurídicos enfrentados deben ser, por lo menos, equivalentes en su valoración, caso contrario el sujeto activo de la infracción se halla en la obligación de sufrir el daño y no atentar contra un bien jurídico de mayor valor, sin embargo es preciso que el juez analice cada caso particular, sus circunstancias y las pruebas constantes en el proceso para establecer si se puede reprochar esa conducta y sancionarla.

Además debe analizar que el contribuyente tiene mecanismos legales, no obligatorios, que le permiten cumplir con su obligación tributaria, los cuales pueden ser usados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria tal como lo establece el Código Tributario en sus Arts. 153 y 154, así:

³² Frank Reinhard, Sobre la estructura del concepto de culpabilidad, (Montevideo-Buenos Aires: Editorial B de f, 2000.) 41.

*Art. 153.- **Compensaciones o Facilidades para el pago.**- Practicado por el deudor o por la Administración un acto de liquidación o determinación tributaria, o notificado de la emisión de un título de crédito o del auto de pago, el contribuyente podrá solicitar a la Autoridad Administrativa que tiene competencia para conocer los reclamos en única y última instancia, que se compensen esas obligaciones conforme a los artículos 50 y 51 de este Código o se le concedan facilidades para el pago...*

***Art. 154.-** La Autoridad Tributaria competente, al aceptar la petición que cumpla los requisitos determinados en el artículo anterior, mediante Resolución motivada, dispondrá que el interesado pague en ocho días la cantidad ofrecida de contado, y concederá, el plazo de hasta seis meses, para el pago de la diferencia, en los dividendos periódicos que señale...*

En caso de negativa por parte del sujeto activo de la obligación tributaria, el administrado puede recurrir a la vía contenciosa para cumplir con sus obligaciones. Este procedimiento permite al contribuyente, en algunos casos, elegir una vía lícita y no cometer un delito tributario pero, volvemos a señalar, el juez debe analizar la conducta individual y sus circunstancias para establecer la culpabilidad del autor en el acto.

Como último elemento de la culpabilidad esta el **conocimiento de la ilicitud del acto**, el cual se lo explica como:

“Lógicamente, la atribución que supone la culpabilidad solo tiene sentido frente a quien conoce que su hacer está prohibido. La función motivadora

de la norma penal solo puede ejercer su eficacia en el ámbito individual si el individuo en cuestión, autor de un hecho prohibido por la Ley penal (por tanto típico y antijurídico), tenía conciencia de la prohibición, pues, de lo contrario, este no tendría motivos para abstenerse de hacer lo que hizo”³³

Los criterios vertidos por la doctrina penal sobre este elemento de la culpabilidad afirman que “La ley penal no exige para su aplicación sino que el autor haya tenido la conciencia de aquellas circunstancias en las cuales la ley estima que se dan las características de una acción punible”³⁴, ya que la autodeterminación y su ámbito mínimo se ve afectado al desconocer la punibilidad de una conducta o tener una definición errada sobre la misma, recordemos que desde la antigüedad Aristóteles consideraba que sólo los actos voluntarios son dignos de alabanza o reproche y son involuntarios los que se cometen por fuerza mayor o ignorancia. Zaffaroni en su Derecho Penal -Parte General- sostiene que una persona no puede ser exigida racionalmente a conocer que una actuación concreta se halla tipificada como delito,

*...el principio de culpabilidad es su necesaria consecuencia, al imponer que, cuando por cualquier causa al agente le fuese imposible (o no le fuese razonablemente exigible en la circunstancia concreta) esa comprensión o conocimiento, no pueda ejercerse poder punitivo. Una vez descartada la regla **error juris nocet** –por su abierta violación al principio*

³³ Muñoz Conde Francisco, Teoría General del Delito, (Bogotá: Segunda Edición, Ed. Temis. 1999, Segunda Reimpresión) 121.

³⁴ Welzel Hans. Derecho Penal Alemán, (Santiago: Ed. Jurídica de Chile. 1993) 188.

*de culpabilidad- nada altera estas premisas generales de culpabilidad cuando la inexigibilidad responde a error, lo que da lugar a los errores que excluyen la culpabilidad o exculpantes.*³⁵

La presunción de conocimiento de las leyes es irreal, cuando el desconocimiento de las leyes es la regla general, tomando en cuenta el nivel de educación existente en el país y el alto nivel de analfabetismo y los pocos niveles de escolaridad que efectivamente puede alcanzar la población de niveles sociales bajos y medios sumados a la inseguridad jurídica existente, hacen que la verdad sea diferente a lo ideal es decir que el conocimiento de las leyes y la normativa se reduzca a lo básico y eso se agrava en materias especializadas y técnicas como las financieras y las administrativas y dentro de estas las fiscales y las tributarias. Si bien es cierto que en estos sectores el nivel de exigencia administrativa de formalidades generalmente es mayor, la inseguridad jurídica se incrementa por la gran cantidad de normas y las lagunas e incompatibilidad entre las mismas.

Lo expuesto es plenamente aplicable en materia aduanera donde, como se explicó, al ser tipos penales en blanco que deben ser completados con otras normas que no necesariamente son leyes, lo cual hace totalmente irreal el principio de conocimiento de las leyes y sobre todo no se puede exigir razonablemente a las personas que efectivamente lo posean, por lo que se cometen infracciones tributarias, generalmente contravenciones o faltas, o delitos como los tipificados por los Arts. 83 de la Ley Orgánica de Aduanas que establece

³⁵ Zaffaroni Eugenio Raúl, Derecho Penal Parte General, (Buenos Aires: Sociedad Anónima Editora Ediar, 2000) 692-693.

que la tenencia o movilización de mercadería **sin la documentación** que acredite su legal importación (letra h), o la salida de mercadería de las bodegas aduaneras **sin las formalidades aduaneras** (letra n), o la **tentativa** de los actos antes referidos (letra o) debiendo estos tipos penales remitirse a normas reglamentarias o acuerdos administrativos que establecen la documentación o las formalidades aduaneras.

Es importante anotar que el Código Tributario establece en su Art. 128, el derecho del sujeto pasivo del tributo a consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen tributario aplicable a una situación concreta, que es vinculante para la propia administración. El contribuyente puede someterse a la respuesta dada por la Administración en la consulta sin que pueda ser observado por la Administración, siempre que las circunstancias y el marco normativo no cambien, caso contrario la consulta pierde su aplicabilidad presentándose un hecho susceptible de permitir la comisión de un delito tributario y que puede admitir sin embargo atendidas las circunstancias por el juez una causa de inculpabilidad. En materia tributaria la consulta tiene efecto vinculante para la Administración con respecto al contribuyente consultante, a diferencia de la consulta sobre aforo en materia aduanera que puede realizar el sujeto pasivo respecto a la clasificación arancelaria de la mercadería que tiene un efecto general y que es conocida por todos a través de la publicación en el Registro Oficial, según el Art. 48 de la Ley Orgánica de Aduanas, hace más difícil que se presente el error.

Todos los elementos anotados son necesarios para la configuración del delito tributario y es así que el Art. 346 del Código Tributario, enumera como causas eximentes de responsabilidad las siguientes:

Circunstancias Eximentes.- *Son circunstancias eximentes:*

1ª.- La incapacidad absoluta del agente; y,

2ª.- Que la acción u omisión sea el resultado de fuerza mayor o violencia insuperables, ejercidos por otras personas.

Y otro artículo que establece una circunstancia de inculpabilidad es el 338 del Código Tributario que establece:

Presunción de Conocimiento.- *Se presume de Derecho que las Leyes Penales Tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, **salvo el caso de que la trasgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la Administración Tributaria.***

En los artículos anotados constan las causas de inculpabilidad ya explicadas, las que deben ser consideradas antes de establecer la responsabilidad penal del imputado de una conducta tipificada como delito, pero merece especial atención el tercer elemento de culpabilidad, es decir el **conocimiento de la**

ilicitud del acto y el error como causa de inculpabilidad del acto, lo que será analizado en los siguientes capítulos.

VI.- El error como eximente de responsabilidad.

Como se señaló anteriormente³⁶ el Art. 338 del Código Tributario presume que las leyes tributarias son conocidas por todos y que nadie puede invocar su ignorancia como causa de excusa salvo que esta provenga de error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la Administración Tributaria. No existe ninguna otra norma que sirva para explicar el sentido del termino error, por lo que es necesario recurrir a los métodos de interpretación y a las fuentes reconocidas por el sistema jurídico, así que es necesario recurrir a la ley, a la jurisprudencia, la doctrina y los principios generales del derecho los cuales servirán para intentar definir y delimitar lo que es el error en materia penal tributaria y cual es el alcance de la norma contenida en el Art. 338 del Código Tributario.

El error se halla definido en el Diccionario de la Academia Española de la Lengua como: *“Concepto equivocado o juicio falso...// Der. Vicio del consentimiento causado por equivocación de buena fe, que anula el acto jurídico*

³⁶ Sobre este último es necesario realizar algunas precisiones ya que el Art. 345 num. 6 del Código Tributario concordante con el Art. 29 num. 8 del Código Penal se refirieren a la rusticidad del infractor como un **circunstancia atenuante** cuando revele que la infracción fue cometida por ignorancia o error en cuanto el hecho que constituye la infracción. No será objeto del presente trabajo el error como una circunstancia atenuante que disminuye el *quantum* de la pena, es decir cuando la infracción fue cometida con conciencia, voluntad y dolo por el infractor, sino cuando por las circunstancias de la infracción el acto es inculpable al no existir dolo, cuando el error de buena fe lo desaparece, ocasionado la impunidad en el delito tributario o aduanero.

*si afecta a lo esencial de él o de su objeto...*³⁷” y en el Diccionario Jurídico Elemental lo define como: “*equivocación, yerro, desacierto./ Concepto equivocado/ Juicio inexacto o falso/ Oposición, disconformidad o discordancia entre nuestras ideas y la naturaleza de las cosas*”³⁸, estas definiciones son concordantes con las definiciones de error que trae la doctrina penal, ya que siempre es la apreciación o interpretación equivocada de un hecho o de una norma jurídica o una discordancia entre la conciencia del sujeto activo de la infracción con la realidad, lo que trae como consecuencia la comisión de hecho ilícito, ya sea por negligencia, imprudencia, impericia o inobservancia de leyes, reglamentos o disposiciones administrativas, lo que trae consigo una conducta culposa de conformidad con el Art. 14 del Código Penal, pero en muchos casos esa conducta puede ser dolosa pero en otros puede considerarse como exenta de responsabilidad penal de conformidad con la clasificación del error así tenemos error de tipo y error de prohibición.

El tipo penal es la descripción de la conducta prohibida establecida por el legislador como supuesto fáctico de una norma penal que se halla conformado por elementos objetivos y subjetivos, siendo los primeros la situación de hecho, los medios, la calidad del sujeto activo de la infracción, elementos normativos y el momento de la acción. y los elementos subjetivos que son las consideraciones personales del injusto que se requieren para configurar “*un disvalor de acción y un*

³⁷ Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Tomo 5, (Madrid: Vigésima Segunda Edición, Editorial Espasa, 2001) p. 641.

³⁸ Cabanellas de Torres Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, (Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1998) 148-149,.

*disvalor del resultado ya en el nivel de lo ilícito*³⁹, ya sea a través de la forma dolosa o culposa, siendo el tipo penal el que determina la forma en que debe manifestarse esta conducta para ser punible, ya que de no existir un elemento de los establecidos en la norma penal y en virtud del principio de legalidad y de prohibición de la analogía la conducta no es punible.

La explicación más simple de lo que constituye el error de tipo es dada por Muñoz Conde, quien lo define como el desconocimiento o ignorancia de los elementos de carácter objetivo que caracterizan un hecho como típico. El error de tipo se lo considera como un caso de atipicidad, ya que elimina el elemento subjetivo del mismo como es el dolo tal como establece la doctrina finalista presentada por Hans Welzel, que expresa:

“...El error es de tipo cuando el momento cognoscitivo del dolo no abarca el aspecto objetivo del supuesto de hecho en la forma requerida por cada figura. En otras palabras, hay error de tipo cuando no existe conocimiento de que se realiza el aspecto objetivo del tipo, deviniendo la conducta atípica. Así, por ejemplo, si el agente obra con la convicción de disparar sobre un espantapájaros colocado en el huerto de su casa, y mata a un vecino que se ha disfrazado de tal con el fin de jugarle una broma, se presenta una discordancia entre lo representado y lo realmente ocurrido, pues el autor actúa con la finalidad de impactar a un objeto inanimado, y no al hombre colocado en lugar de este; hay pues un error sobre un

³⁹ Bacigalupo Enrique, Manual de Derecho Penal,(Bogotá: Ed. Temis, 1989) 78-ss.

elemento del tipo objetivo: el objeto de la acción (“el otro” de que habla el Art. 323), que excluye el dolo de matar y –por ende- la tipicidad dolosa.⁴⁰

En materia penal tributaria este supuesto es plenamente aplicable, ya que el error de los elementos objetivos del tipo es muy usual dadas las variaciones en la legislación.

Por su parte el error de prohibición no afecta a la tipicidad sino que afecta a la culpabilidad, que se presenta por el desconocimiento o ignorancia del carácter prohibido del hecho típico y antijurídico; el conocimiento falso que tiene un individuo puede ser sobre la existencia de una causa de justificación. Este error debe ser esencial e invencible ya que en caso de no ser esencial o ser vencible se acepta que desaparece el dolo pero la conducta es reprochable bajo la forma culposa y será punible siempre que el tipo penal acepte esa figura.

Existe error de prohibición no solo cuando el autor cree que actúa lícitamente, sino también cuando ni siquiera se plantea la licitud o ilicitud de su hecho. El error de prohibición puede referirse a la existencia de la norma prohibitiva como tal (error de prohibición directo) o a la existencia, límites o presupuestos objetivos de una causa de justificación que autorice la acción, generalmente prohibida, en un caso concreto (error de prohibición indirecto o error de las causas de justificación).⁴¹

⁴⁰ Velásquez V. Fernando, *ob. cit.*, 414-415.

⁴¹ Muñoz Conde Francisco, *Teoría General del Delito*, (Bogotá: Ed. Temis, 1999) 122.

Además de estas clasificaciones de error es pertinente citar la clasificación de error que trae Amelia González Méndez, que considera lo siguiente:

Por este motivo es interesante el análisis realizado por Aguallo, que, sobre la base de la doctrina jurisprudencial existente, distinguió varias categorías diferentes de error: el error como consecuencia del desconocimiento de las leyes tributarias; el error en la interpretación o calificación de las normas; la diferencia de criterio con la Administración; y el error de hecho, material o aritmético. Si bien admite que el tercero de los casos -interpretación razonable de la norma- no puede calificarse como supuesto de error.⁴²

Todas estas clases de error en el ilícito tributario para ser consideradas como causas eximentes de responsabilidad penal, se hallan comprendidas en la clasificación del error de tipo y el de prohibición, así el error como consecuencia del desconocimiento de las leyes tributarias, sobre la interpretación o calificación de las normas; o las diferencias de criterio con la Administración son errores sobre los elementos normativos del tipo o pueden ser causal de considerar a típica una conducta ilícita o justificada y el error de hecho, material o aritmético ocasiona contravenciones o faltas administrativas sancionadas con multas en nuestra legislación y no delitos tributarios y aduaneros. Como excepción a estos criterios se aprecia en el Art. 83 de la Ley Orgánica de Aduanas, que establece casos de defraudación aduanera y en su letra j el tipo penal tiene un elemento objetivo cuantitativo para perfeccionar el ilícito como es la exigencia de un perjuicio mayor

⁴² González Méndez Amelia, Ob.cit., p. 100.

al 10% de los tributos debidos en la declaración aduanera, así: “j) *La falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, **cuando la diferencia de los tributos causado exceda del diez por ciento,***”, mientras en las figuras establecidas por el Art. 381 del Código Tributario no se exige un monto para calificar la defraudación.

Como ejemplo es necesario que recordemos que en el año 2001 la tarifa del impuesto al valor agregado subió de 12% al 14% pero a mediados del mismo año el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional a la ley que efectuó ese incremento en el mes de Agosto de ese año que empezó a regir desde el 1 de septiembre. No vamos a analizar la resolución del juez constitucional, pero si señalar el riesgo de error que se pudo haber presentado en los obligados tributarios del impuesto –agentes de percepción- ya sea en la obligación material como en los deberes formales, porque se pudo haber cobrado la tarifa del 12% desde la promulgación de la declaratoria de inconstitucional aplicando el precepto del Art. 278 de la Constitución o desde el siguiente mes –como efectivamente se hizo- aplicando el Art. 11 del Código Tributario, recordando que el Art. 381 numeral 11 del Código Tributario señala:

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

*(...) 11.- (Sustituido por el Art. 13 de la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-1999).- La falta de entrega, total o **parcial**, después de diez días de vencido el plazo para*

entregar al sujeto activo los tributos recaudados, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos.

A más de lo analizado es conveniente determinar los criterios considerados como válidos y aplicables para considerar la presencia del error en materia del ilícito tributario.

En el derecho penal español se menciona el error, así consta en el Art. 14 numeral 1 del Código Penal Español establece que el error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal como excluyente de responsabilidad penal; en cambio cuando el error es vencible atenúa la responsabilidad –error de tipo-, por su parte el numeral 3 establece que el error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad penal –error de prohibición-⁴³.

Al hablar sobre el hecho es interesante tomar en cuenta el criterio vertido por Miguel Bajo en su obra de Derecho Penal Económico que al criticar la regulación legal y compararla con el texto vigente antes de 1983, que consideraba que el delito que se cometa por error vencible prohibición únicamente será considerado como una conducta negligente y sólo punible cuando el tipo penal contemple esa figura, señala:

⁴³ Muñoz Conde al referirse al error de tipo lo define como el desconocimiento o ignorancia de los elementos de carácter objetivo que caracterizan un hecho como típico.

*A la solución tradicional de la teoría estricta del dolo se reprocha la **laguna de impunidad** que se deriva del escaso número de figuras delictivas que se castigan(sic) a título de imprudencia. De la teoría de la culpabilidad que adopta el art. 6 bis a) como el 14, se ha dicho que presenta implicaciones ideológicas y es heredera descolorida de la doctrina **error iuris criminalis nocet** ya que coopera al fortalecimiento del principio de la **inexcusabilidad de la ignorancia de la ley**⁴⁴.*

La doctrina española sustentada por Santiago Mir Puig, al traducir las obras de Hans Jescheck, precisa las diferentes formas en las que se puede presentar el error de tipo ya que puede ser sobre los elementos accidentales del tipo, los cuales **no condicionan** la existencia de la infracción, pudiendo referirse a elementos accidentales que elevan la pena, lo que impide su apreciación, así agravantes personales o los que cualifican la infracción; en caso de que el error verse sobre un elemento accidental que disminuye la pena se impide la atenuación así en materia penal tributaria se puede considerar como aplicable esta circunstancia de error la contenida en el Art. 85 de la Ley Orgánica de Aduanas que agrava la infracción aduanera si el autor, cómplice o encubridor de la infracción es un empleado o funcionario aduanero, lo que debe ser valorado por el Juez ante la presencia de error y determinar su existencia como atenuante o agravante o simplemente irrelevante⁴⁵. Sobre el tema es necesario recordar lo que José Luis Shaw sostuvo al referirse al error como eximente de responsabilidad en materia de infracciones tributarias en 1981

⁴⁴ Bajo Miguel y Bacigalupo Silvina, Ob. Cit., 183.

⁴⁵ Mir Puig Santiago, Adiciones de Derecho Español en Tratado de Derecho Penal, por Hans Heinrich Jescheck, Parte General Volumen Primero.(Madrid: Editorial Bosch, 1981) 431.

Hay que resaltar, por último, que el error sobre los preceptos tributarios con relevancia o repercusión para la existencia de una defraudación tributaria, el error de derecho en definitiva debe considerarse como error en el tipo y excluir, por ende, el dolo. La razón es evidente: mal puede tener intención de eludir el pago de un tributo quien ignora que tiene la obligación de pagarlo.⁴⁶

Esta figura afecta al elemento de la tipicidad en el delito, el cual como se mencionó anteriormente, la corriente penal del finalismo ya no considera al dolo como una forma de manifestarse la culpabilidad, sino que lo considera como un elemento integrante del tipo penal que contempla en su estructura el requerimiento que todo acto sea cometido con “*designio de causar daño*” –dolosa- y excepcionalmente acepta *una conducta negligente* –culposa-, por lo cual al faltar esa intención se carece en el tipo penal de un elemento subjetivo y en virtud del principio de taxatividad de la ley penal la acción es atípica y por lo tanto impune. El error en este caso se presenta, como lo señala el autor antes citado, por la incoherencia de exigir el cumplimiento de una obligación que se desconoce de su existencia, nadie puede voluntariamente incumplir una obligación que de buena fe se la desconoce. Si este incumplimiento se produce por negligencia del sujeto activo de la infracción o por inobservancia no dolosa de los reglamentos la conducta es culposa y sólo puede ser sancionada cuando el tipo penal tributario acepta esa conducta y no en todos los casos, situación que en el Ecuador no se lo ha discutido, ni se ha vertido un criterio por parte de los jueces sobre la misma; por

⁴⁶ Tejerizo López José Manuel, Los delitos contra la Hacienda Pública en el Derecho Español. Algunos aspectos generales, (Lisboa: en XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário – Livro 2 A Criminalicao das Infracoes Fiscais. Edicao Associacao Fiscal Portuguesa) 192.

la consideración causalista de nuestra legislación y de nuestra doctrina tributaria no se lo aceptaría y tornaría inaplicables estos criterios, aplicando únicamente el precepto señalado en el Art. 342 del Código Tributario que exige la presencia de dolo o culpa como un elemento de la imputabilidad y no del tipo.

Sobre el error de prohibición, la definición más clara la trae Muñoz Conde al señalar que éste es “*desconocimiento o ignorancia del carácter prohibido del hecho típico y antijurídico*”⁴⁷. Fernando Velásquez por su parte lo define como el que recae sobre la potencial comprensión de la antijuricidad de una conducta, así:

*Dicho error puede ser vencible o evitable cuando se le puede exigir al autor que lo supere, atendidas las circunstancias concretas en las cuales actúa; e invencible o inevitable cuando el agente, obrando con la diligencia debida, no hubiese podido comprender la antijuricidad de su injusto; por supuesto, al respecto se advierte que no se pueden dar reglas fijas para determinar en cada caso la vencibilidad o no del error. Se trata, por ello, de un asunto que se debe precisar teniendo en cuenta las características personales del autor (profesión, grado de instrucción, medio cultural, la técnica legislativa empleada al redactar la ley, etc.), sin olvidar el contexto social en que el hecho se produce*⁴⁸.

⁴⁷ Muñoz Conde Francisco, ob.cit., 183.

⁴⁸ Velásquez Fernando, ob. cit., 555.

También es pertinente citar el criterio vertido en las X Jornadas de Derecho Tributario, el cual se refiere al error excusante o excusable, basado en los Arts. 80 y 81 del Código Tributario Modelo para América Latina, que se refiere al error de hecho y de derecho o la ignorancia que les lleva a considerar como lícita una acción u omisión o el error en cuanto al hecho que constituye una infracción, podemos ver que estas definiciones se encuadran perfectamente en los criterios vertidos por la doctrina penal sobre el error de tipo y de prohibición, es así que José Luis Shaw, en el artículo antes citado, ya utiliza estos criterios señalando que el error invencible elimina la responsabilidad y en caso de ser vencible se responde por delito culposo, con las limitaciones que establece la tipicidad, pero adopta los criterios vertidos por Alfonso Reyes Echandía sobre la teoría del error:

A su juicio una correcta teoría del error ha de basarse en la real distinción entre aquél que se refiere a la tipicidad y el que apunta a la antijuridicidad y a la culpabilidad, de tal manera que la primera especie comprendida a todas las formas de error predicables del tipo y las otras especies a aquellas formas de error en las que el agente, sin desconocer la tipicidad de su conducta, se equivoque sobre su ilicitud. Sobre esta base propone distinguir entre “error sobre el tipo”, “error sobre la antijuridicidad” y “error sobre la culpabilidad”.

El “error sobre el tipo” se presenta –según esta concepción- cuando el agente cree que su conducta no es típica aunque en realidad se subsume en un tipo penal determinado. Esta especie de error presenta dos modalidades: a) error sobre la existencia del tipo (ignorantia legis), en que

el sujeto activo supone que su conducta no configura infracción penal porque cree erradamente que no está prevista como delito; y b) error sobre uno cualquiera de los elementos del tipo (por ejemplo sobre la cualificación típica de los sujetos activo o pasivo, sobre la objetividad jurídica que el tipo tutela, sobre la característica del objeto material, o sobre la conducta en su núcleo rector o en alguna de sus circunstancias de modo, tiempo o lugar). Dentro de esta especie de error cabría el de valoración respecto de un ingrediente normativo del tipo, ya se trate de una normatividad jurídica o extrajurídica y, respecto de aquella, penal o extrapenal, porque en todos estos casos el error se refiere a un elemento del tipo.

En el “error sobre la antijuridicidad” el agente considera que su conducta, siendo típica, no es antijurídica. En esta especie caben las siguientes hipótesis: a) el agente yerra sobre la existencia legal de una causal de justificación que en realidad la ley no contempla; b) el agente interpreta equivocadamente un requisito legal exigido para la configuración de una causal de justificación; c) el agente se equivoca sobre la presencia de un hecho o situación que de existir en el caso concreto, justificaría la conducta (caso de legítima defensa putativa).

Finalmente el “error de culpabilidad” se configura también en tres hipótesis: a) el agente yerra sobre la existencia legal de una causal de inculpabilidad; b) yerra en la interpretación de un requisito exigido para

*reconocer una causal de inculpabilidad; c) se equivoca sobre la presencia de un hecho que, de existir, haría inculpable la conducta*⁴⁹.

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

Estos criterios son útiles para entender el sentido que toma en nuestra legislación tributaria al mencionar en el Art. 338, que el error destruye la presunción de conocimiento de las leyes penales tributarias, permitiendo que se pueda alegar su ignorancia o su entendimiento diverso como causa de disculpa. En materia tributaria se deben tomar en cuenta, no sólo las normativas penales, sino como ya se dijo anteriormente, en los tipos penales en blanco existe la necesidad de recurrir a interpretar normas extrapenales, en las cuales se puede hallar causas que permiten excluir responsabilidad atendiendo al error:

⁴⁹ Shaw José Luis, El error como eximente de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, (Quito: en Memoria de las X Jornadas del Instituto de Derecho Tributarios, 1981) 200-201.

Como se observa, en la legislación penal tributaria italiana, el error de derecho, como error de prohibición opera como circunstancia totalmente excluyente de la responsabilidad, atendiendo que tal error, basado en las innumerables lagunas normativas que contiene la legislación fiscal, o en una equivocada interpretación administrativa o jurisprudencial seguirá produciendo los efectos exculpatórios previstos por la legislación tributaria y el propio Código Penal⁵⁰.

El error es el conocimiento equivocado de lo que de un hecho se percibe y lo que en realidad es; de igual manera la interpretación de una norma puede ser errada al darle una valoración diferente a la que el legislador buscaba. También la figura del error, aunque ontológicamente es diferente a la ignorancia, para efectos de la valoración jurídica de la norma tributaria, se utilizan los dos conceptos como sinónimos.

Existen diferentes clases de error como lo son el error de hecho y el derecho, siendo este último inaceptable por la presunción de conocimiento de las leyes tributarias, según la clasificación clásica, que ha sido considerada como insuficiente y ha llevado a considerar que el error sobre la interpretación de las normas no es un error de derecho, sino que en realidad es un error sobre un hecho como lo es el acto de interpretar las normas y otras teorías más modernas y

⁵⁰ Díaz Vicente Óscar, Criminalización de las Infracciones Tributarias, (Buenos Aires: Ed. Depalma. 1999) 236.

más completas que señalan el error como consecuencia del desconocimiento de las leyes tributarias, el error en la interpretación o calificación de las normas, la diferencia de criterio con la Administración, el error de hecho, material o aritmético. Todas estas formas de error se concretan en las dos clases de error sostenidas por las teorías finalista y normativa del tipo y la culpabilidad de la doctrina penal como son el error de tipo y el error de prohibición.

El error de tipo se considera como error invencible que recae sobre el conocimiento de los elementos esenciales que configuran el tipo penal tributario, los cuales al presentarse desaparecen el dolo exigido por el tipo penal. Al desaparecer el dolo que es exigido como elemento subjetivo del tipo, la conducta se vuelve atípica y por lo tanto impune. Si el error es vencible la conducta únicamente se sanciona si el tipo penal admite la figura culposa.

El error de prohibición, por su parte se considera como la creencia equivocada o la ignorancia de que la conducta es lícita o que bajo ciertas circunstancias está justificada, De igual manera si el error es vencible la conducta negligente se sanciona si existe tipo culposo, caso contrario no existe sanción.

VII.- Límites de la presencia del error.

El error, como se señaló anteriormente, puede darse por la interpretación de la norma, debido a los diferentes significados que tienen las palabras dentro del lenguaje, por lo que sus intérpretes pueden dar varios sentidos a un precepto y todos ellos son válidos, acudiendo a su interpretación semántica, pero para evitar esas contradicciones el legislador y la doctrina han recurrido a otras formas de interpretación de la norma como las constantes en el Art. 18 del Código Civil que establece 7 reglas generales para la interpretación de la ley; en materia tributaria existen reglas específicas que constan en el Art. 12 del Código Tributario que señala:

Art. 12.- Interpretación de la Ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.

Las palabras empleadas en la Ley Tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se la haya definido expresamente.

Cuando una misma Ley Tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con los principios básicos de la tributación,

Es factible que existan varias interpretaciones que pueden ser diferentes a las que tiene la Administración o la que el legislador quiso al dictar esa norma tributaria, es por eso que su trasgresión formalmente configura una infracción tributaria que en el caso de contravenciones o faltas reglamentarias son suficientes para perfeccionarlas y hacerlas merecedoras de una sanción como lo

establecen los Arts. 342 del Código Tributario y 81 de la Ley Orgánica de Aduanas; en el caso de delitos, aunque formalmente se configura el hecho típico, la infracción es impune por carecer de culpabilidad tal como lo establecen los artículos ya citados.

VIII.- Elusión Tributaria

Existen formas que permiten el pago del tributo en menor cantidad, muchas de ellas ilícitas que configuran infracciones tributarias y se las ha mencionado en el presente estudio, pero existen otras que son lícitas que nacen, algunas, de una correcta interpretación de las normas jurídicas u otras de una interpretación “forzada” de las normas que se encuentra en el borde de la licitud pero que se caracterizan por una ausencia de tipicidad de la conducta. Con respecto a las primeras tenemos la economía de opción y dentro de las segundas está la elusión tributaria.

La economía de opción, llamada así por Vicente Díaz, surge de una premisa que establece que nadie está obligado a trabajar para pagar al Estado ni tampoco a pagar más de lo que señala la ley, es lo que Heinrich Wilhelm Kruse llama ahorro de impuesto que se presenta cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria escoge entre varias opciones la que le permita no pagar el tributo o pagar en menor medida; no existe ocultamiento de la intención de los

contribuyentes y al escoger esa figura jurídica pagan los tributos correspondientes. La elusión o 'tax avoidance' es una conducta atípica por la cual se reduce la carga tributaria por medios lícitos utilizando deducciones, tratamientos especiales que constan en la ley, no puede ser equiparado con la evasión fiscal que es una conducta típica e ilícita.

“Para rebatir tal dislate, conviene precisar que, por elusión debe entenderse la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador, que opera como un recurso para minimizar dentro de las opciones legales, los costos tributarios donde –previo a toda consideración y basándonos en lo ya expresado- el término ‘elusión tributaria’ ha de referirse siempre a medios lícitos de evitar el pago de tributos...”⁵¹

La elusión fiscal es una conducta atípica pero esto no significa que sea una conducta justa y aquí radica la diferencia con la *economía de opción*, en la cual se utiliza los mecanismos establecidos por la ley para busca opciones más baratas pero sin la necesidad de recurrir a artificios sino con mecanismos reales que permiten al contribuyente satisfacer su necesidad o deseo empleando relación jurídica transparente ante la Administración y terceros afectados; caso contrario sucede con el fraude a la ley y la simulación donde la naturaleza jurídica aparente es diferente a la real buscando ocultar mediante ardidés a la Administración y terceros, debiendo la primera reparar las declaración, recaudar y sancionar administrativamente al contribuyente moroso.

⁵¹ Díaz Vicente Oscar, *ob. cit.*, 177-178.

Para lograr eludir el tributo se utilizan mecanismos como lo son el fraude a la ley, la simulación, etc. En el fraude a la ley existe una norma de cobertura que permite lograr el objetivo perseguido por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero la norma está dirigida para otro fin distinto, al buscado por el legislador. En la simulación existen dos voluntades, una declarada que permite conseguir eludir el pago del tributo y una real que permite lograr el negocio jurídico buscado. Muchos autores llaman a estas normas como formas de evasión legal del tributo, destacándose Héctor Villegas quien señala “... *En virtud de esta idea, rechazamos la existencia de la llamada evasión legal del tributo, la cual se produciría sin transgredir norma legal alguna (ver Duverger, Hacienda Pública)*”⁵². Señala algunos casos, mencionados por la doctrina, así: La evasión organizada por la ley, que es la establecida por el legislador al dispensar a determinados grupos de personas vía exenciones. El segundo caso es la evasión por aprovechamiento de lagunas legales, derivadas de la negligencia del legislador y acomoda sus asuntos de tal forma de no transgredir una norma legal –caso de economía de opción-. Falta de adecuación de circunstancia fáctica al hecho imponible como hipótesis. Todos estos casos no son ilícitos y se los puede considerar como casos de economía de opción.

Villegas continúa al tratar el tema de la “ilegalidad de la llamada elusión tributaria” y señala:

⁵² Villegas Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, (Buenos Aires: Ed. Depalma, 7ma. Edición, 1998) 383.

“Uno de los problemas más dificultosos es el de evasión por abuso de las formas jurídicas, ya que la distinción entre esta modalidad de evasión y la ‘economía de opción’ (que no es evasión) ofrece aspectos complejos y sutiles matices... Araujo Falcao explica así el problema: ‘No toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión. Para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla. De otra manera no hay elusión. Puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos. Nada lo impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica’ Mas adelante, el autor brasileño agrega: ‘Es indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización sólo se explique por la intención de evadir el tributo’ (El hecho..., ps. 47 y 48)”⁵³

Al abusarse de los criterios de elusión fiscal, se vulneran los límites de la legalidad pasándose a la ilegalidad y en muchos casos se incurren en conductas típicas –casos de evasión-, lo cual usando el criterio del error permitiría impunidad de actos ilícitos, ya que todo infractor podría alegar error en su actuar intencional o negligente, que las circunstancias fueron cometidas por “error” y por lo tanto no merecer sanción, quedando en la nada el fin preventivo y retributivo de la pena. Es

⁵³ Villegas Héctor, *Supra*, p. 386.

por eso que se hace necesario establecer los límites para aceptar el error como causa excluyente de responsabilidad, lo cual se desarrollará a continuación.

Existe un aforismo latino que manifiesta:

“Error juris non inducit malam fidem” Aforismo latino que quiere decir: el error de derecho no supone mala fe. La razón de ello se encuentra en que, ampararse con mala fe en la ignorancia de la ley o en el error de Derecho, no entraña algo tan distinto como el dolo.⁵⁴

Este aforismo nos plantea el supuesto básico para admitir la presencia de error como una causa que excluye la responsabilidad penal tributaria, ya sea como causa de inculpabilidad en el error de prohibición o causas de atipicidad en el error de tipo, es que el error haya sido realizado con buena fe y como resultado de este se haya producido el acto ilícito, entendiéndose por buena fe la fidelidad, sinceridad de las palabras y de los acuerdos que se constituye en un principio general y básico del derecho aplicable en el ámbito del derecho privado y del derecho público.

Al respecto el Tribunal Constitucional español ha señalado en sentencia del 29 de octubre de 1997 dentro del recurso contencioso administrativo 700/1996, que

⁵⁴ Cabanellas de Torres Guillermo, ob. cit., 149.

“..la buena fe es la creencia íntima de que se ha ejecutado conforme a Derecho, o que se poseen los bienes o se ejercitan los derechos o se cumplen las obligaciones de acuerdo con la Ley, sin intención abusiva o fraudulenta”⁵⁵

La buena fe es un elemento básico para aceptar el error y si bien siempre se presume su existencia en todos los actos jurídicos, existen circunstancias que deben ser probadas y valoradas por el juez al momento de aplicar la sanción o para exculparla, que pueden referirse a hechos que se pueden dar como los errores matemáticos que se permiten según el Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno para corregir las declaraciones siempre que signifiquen un mayor valor a pagarse a la administración pagando intereses respectivos sobre ese valor.

Errores sobre los hechos se pueden presentar en materia aduanera al recibirse una carga destinada a distinto consignatario y que en el puerto de embarque se mezclaron las mercaderías y se prueba ese error, ya que la mercadería no debía ser recibida en el país sino en Panamá. Otro error sobre hechos es la valoración de las mercaderías dentro de las categorías del arancel de importaciones, que si son de buena fe se los podría aceptar, salvo el caso de existir otras circunstancias que prueban mala fe, es decir la intención de lograr un beneficio injusto o de defraudar al fisco en el correspondiente pago de tributos, como en el caso de materia aduanera, en el que la mercadería que

⁵⁵ Cita de González Méndez Amelia, *ob. cit.*, 88.

supuestamente llegó *por error al país* se encontró que tenían destinatarios en diferentes ciudades con nombres de los importadores y direcciones de locales comerciales en las ciudades del país, lo cual debe constar en el proceso penal aduanero, estos son hechos que a mi criterio prueban la mala fe y anulan la alegación del error expresado en el Código Tributario como Ley supletoria de la Ley Orgánica de Aduanas.

Otra forma de error en la cual debe presentarse la Buena Fe como causa eximente de responsabilidad penal tributaria es en la interpretación de las normas, en el cual son variadas las formas en las cuales puede presentarse el error, ya que los vacíos, las lagunas, la vigencia de las normas, las consultas tributarias, los anuncios de reformas amparados en la coyuntura política del país ocasionan errores y también puede aceptarse su presencia. Para que exista buena fe es necesario que la interpretación de la norma sea razonable, es decir que tenga sustento jurídico válido y sobre todo lógico, no siendo aceptables interpretaciones arbitrarias y alejadas totalmente del sistema jurídico. La autoridad competente para valorar ese razonamiento es la que tiene la facultad de imposición, es decir quien debe encargarse de aplicar la norma tributaria, ejecutar la relación jurídica tributaria y recaudar los tributos, teniendo la última palabra el órgano judicial.

El proyecto de ley española de represión al Fraude Fiscal, señala Amelia González, establecía en su Art. 4 las causas que excluían la responsabilidad, las acciones u omisiones que *podieran imputarse racionalmente* a lagunas

normativas, variedad de criterios administrativos y jurisprudenciales y error material o de hecho. Estas normas fueron tomadas por el al Art. 77.4.d) de la Ley General Tributaria, donde se excluye la responsabilidad cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria haya puesto el cuidado indispensable, así:

...De esta redacción inicial se derivó el actual art. 77.4.d) de la Ley General Tributaria, que excluye la responsabilidad infractora 'cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma'.⁵⁶

El error se acepta cuando es el resultado de una interpretación razonable de la norma, que nace del desconocimiento que su conducta se halla prohibida por la ley y no existe por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, ningún indicio que haga presumir mala fe en su actuar.

IX.- Conclusiones.

1.- En nuestro ordenamiento jurídico existe un conjunto de normas que regulan la convivencia pacífica de los seres humanos en la sociedad, que si bien tienen ordinariamente un carácter obligatorio y un ámbito de aplicación general, se interrelacionan entre ellas con criterios de jerarquía. Es de esta manera que la

⁵⁶ González Méndez Amelia, ob.cit., p. 98.

Constitución Política de la República se constituye en la Ley suprema del Estado seguida por los Tratados Internacionales ratificados por el Ecuador, las leyes orgánicas, leyes ordinarias y la normativa secundaria con carácter general expedida el Presidente de la República, por la Administración y la normativa particular como son las sentencias; aún dentro de la normativa superior existen preceptos que priman sobre otros dentro del mismo cuerpo orgánico como son las relacionadas con los Derechos Humanos. Es en este sentido que las disposiciones constantes en el Art. 1, 23 y 24 de la Carta Política prevalecen sobre las demás y los Tratados de los Derechos Humanos como son la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, la Declaración Americana y el Pacto de San José son de obligatorio cumplimiento y de aplicación inmediata por parte de los jueces y las autoridades administrativas sin que se pueda argumentar válidamente la inexistencia de ley para ignorar esos preceptos. También es necesario recordar que en caso de duda sobre la aplicación de normas siempre se estará por la interpretación que más favorezca su plena vigencia.

2.- Esta introducción se hace necesaria para recordar que el principio de culpabilidad en materia tributaria, entendido como el nexo subjetivo entre el autor y el hecho ilícito es una exigencia obligatoria que debe ser aplicada por el Juez al momento de atribuir responsabilidad a una persona, quedando por lo tanto proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en los delitos en general. Sobre las contravenciones y faltas reglamentarias se la admite, porque se las entiende como una violación a un deber disciplinario frente a la Administración y son por lo

tanto sancionadas únicamente de forma pecuniaria; sin embargo existen tendencias radicales que señalan la inconstitucionalidad de disposiciones en tal sentido, como por ejemplo la doctrina colombiana, por consagrar expresamente la responsabilidad objetiva, es decir que sólo basta el resultado para merecer una pena.

3.- El nexo psicológico que une al autor con un hecho ilícito son el dolo o la culpa según la corriente psicologista o como lo define la corriente normativa del derecho penal, cómo determinar el fin que buscaba el legislador al dictar esa norma, para lo cual el infractor debe ser imputable, tener el conocimiento del injusto de su acción y serle exigible una conducta diferente a la que efectivamente tuvo.

4.- Los tres elementos de la culpabilidad -la imputabilidad, el conocimiento del injusto de la acción y la exigibilidad de otra conducta- son necesarios para configurar el delito tributario, por expresa disposición además de la Constitución Política de la República; por el Código Tributario hacen admisible al error como causa de excusa del delito tributario.

5.- El error puede ser de varias clases, tal como se detalla en el presente trabajo, pero se aceptan dos clases que aglutinan a todos los demás como son los errores de hecho y de derecho. Aún esta clase de errores pueden ser concretados en dos

conceptos más actuales de la doctrina como lo son el error de tipo y el error de prohibición.

6.- El error de tipo es el desconocimiento o el conocimiento errado de elementos fundamentales normativos del tipo penal, que ocasionan que desaparezca el dolo del tipo penal y por lo tanto un elemento subjetivo del mismo, ocasionando la atipicidad de la conducta. Si el error es vencible la conducta se vuelve negligente y por lo tanto culposa siendo sancionada únicamente cuando existe un tipo penal culposo. De igual manera en el error de prohibición el sujeto pasivo de la obligación actúa creyendo que su conducta es permitida por la ley, o que su interpretación a las normas jurídicas coincide con la que efectúa la Administración o el poder judicial o puede ser que la considere como lógica y razonable por lo que desaparece el dolo de su acto ocasionando la impunidad del mismo.

7.- No todo error es suficiente para desaparecer la responsabilidad penal tributaria, sino que es necesario que el error haya sido cometido de buena fe, es decir sin ninguna intención de obtener un beneficio ilegítimo e injusto mediante interpretaciones erradas que son ilógicas y arbitrarias. Es deber del juez al analizar la conducta, establecer la existencia o no de indicios que destruyan la presunción de buena fe, como los hechos que prueben indirectamente la voluntad del infractor de obtener un beneficio ilegítimo utilizando engaños, ardidés o trampas. Muchos autores señalan la necesidad de haberse mostrado diligente por parte del contribuyente para evitar el error utilizando los mecanismos establecidos

por la Ley para hacerlo como son las consultas. En caso de hacerlo, el contribuyente probaría su buena fe y no podría ser sancionado por la Administración al haber acatado lo establecido en la misma que es vinculante para la Administración, pero esto **no** es un requisito indispensable y obligatorio para poder alegar la presencia de error, sino que el juez debe valorarla de acuerdo a las demás circunstancias que consten en el proceso y para cada caso.

8.- Los criterios de culpabilidad y de error son plenamente aplicables en el sistema penal tributario ecuatoriano, ya que solo a través de un sistema que busque el vínculo subjetivo entre el hecho punible y su autor se garantiza el respeto a los derechos fundamentales de la persona. El principio de culpabilidad busca, ya no sólo el nexo causal entre el hecho y el infractor, las circunstancias que motivaron la realización del delito, recordando que el derecho esta hecho para los hombres normales que pueden cometer errores de buena fe que no son punibles.

9.- La presunción de inocencia se desvirtúa cuando en un proceso debido se analizó el hecho, la conducta del infractor, sus circunstancias, se lo escuchó en un juicio contradictorio en igualdad de condiciones la acusación pudo probar con certeza la responsabilidad del procesado, caso contrario la presunción de inocencia se mantiene.

10.- Establecer la culpabilidad de una persona en un delito tributario, corresponde al Juez –Tribunal Distrital de lo Fiscal-. El juez cumple su función de garante del respeto de las garantías constitucionales, sobre todo las reglas del debido proceso, los derechos humanos del infractor y la transparencia en la aplicación de la ley.

11.- Para aceptar el error como causa de inculpabilidad exige del Tribunal Distrital de lo Fiscal un análisis cuidadoso y prudente de todas las pruebas aportadas dentro del juicio que permita valorar las circunstancias que precedieron y que fueron simultáneas con la infracción, para de esta forma alcanzar la certeza exigida para dictar una sentencia condenatoria. Si la certeza no existe la sentencia deberá ser absolutoria.

X.- BIBLIOGRAFÍA

1. Andrade Marco, *La tipificación de los actos de defraudación en materia tributaria y procedimiento para su sanción*, Monografía Especialización Universidad Andina Simón Bolívar, 2001.
2. Bajo Miguel y Bacigalupo Silvina, *Derecho Penal Económico*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 2.001
3. Bacigalupo Enrique, *Manual de Derecho Penal*, Ed. Temis, 1989.
4. Busch Richard, *Modernas Transformaciones en la Teoría del Delito*. Monografías Jurídicas # 15. Ed. Temis. 1992.
5. Cabanellas de Torres Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, Editorial Heliasta, 1998.
6. Cancino Antonio, *El Derecho Penal Español de Fin de Siglo y el Derecho Penal Latinoamericano, estudios homenaje a Enrique Bacigalupo*, Edición a cargo Ed. Gustavo Ibañez, 1999
7. Chiara Díaz Carlos Alberto, *Ley penal tributaria y provisional No. 24.769*, Rubinzal-Culzoni editores, 1997.
8. Chiriboga Galo y Salgado Hernán, *Derechos Fundamentales en la Constitución ecuatoriana*, ILDIS, 1995.
9. Díaz Vicente Oscar, *Criminalización de las infracciones tributarias*, Ed. Depalma, 1999.
10. Fernández Carrasquilla Juan, *Derecho Penal Fundamental, Tomo II.*, Temis, Tercera Reimpresión, 1998.

11. Frank Reinhard, *Sobre la estructura del concepto de culpabilidad*, Editorial B de f, Montevideo-Buenos Aires, 2000.
12. García Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario Tomo II*, Ed. Depalma, 2 edición.
13. García Novoa César y López Díaz Antonio, *Temas de derecho penal Tributario*, Ed. Marcial Pons, 2000.
14. Gómez López Jesús Orlando, *Culpabilidad e inculpabilidad Derecho Penal y Derechos Humanos*, Editorial Doctrina y Ley.
15. González Méndez Amelia, *Buena fe y Derecho Tributario*, Ed. Marcial Pons, s/a
16. Gordillo Agustín, *Derechos Humanos*, Editorial Civitas.
www.gordillo.com/DerHum.htm.
17. Hirsch Hans Joachim, *Derecho Penal Obras completas Tomo I*, Ed. Rubinzal- Culzoni.
18. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, *Memoria de las X Jornadas*, Quito- Ecuador, Octubre de 1981.
19. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário – Livro 1 A Criminalicao das Infraccoes Fiscais. Edicao Associacao Fiscal Portuguesa.
20. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário – Livro 2 A Criminalicao das Infraccoes Fiscais. Edicao Associacao Fiscal Portuguesa.
21. Jescheck H.H., *Tratado de Derecho Penal. Volumen Primero. Tomo I*. Ed. Bosch, 1981.

22. Malamud Goti Jaime E., *Persona Jurídica y Penalidad*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1981.
23. Maurach Reinhart, *Derecho Penal Tomo I*, Ed. Astrea. 1994.
24. Martín José María y Rodríguez Usé Guillermo F., *Derecho Tributario General*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1986.
25. Merino Jara Isaac y Serrano González de Murillo, *El delito fiscal, Cuadernos 1 Fiscales*, Ed. Edersa, s/a.
26. Muñoz Conde Francisco, *Introducción al Derecho Penal*, Ed. B. de F, 2001.
27. Muñoz Conde Francisco. *Teoría General del Delito*. Ed. Temis. 1998.
28. Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Vigésima Segunda Edición, Editorial Espasa, 2001.
29. Reyes Echandía Alfonso, *Culpabilidad*, Tercera Edición, Temis, 1997.
30. Spisso Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993.
31. Tocora Fernando, *Principios Penales Sustantivos*, Ed. Temis, 2002.
32. Valdés Costa Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Ed. Depalma, 1996.
33. Velásquez V. Fernando, *Derecho Penal*, Tercera Edición, Temis, 1997.
34. Villa Alzate Guillermo. *Fundamentos Metodológicos de la Nueva Teoría del Delito*. Monografías Jurídicas #75. Ed. Temis. 1991.
35. Villegas Héctor B., *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Depalma, 1998.
36. Welzel Hans, *Derecho Penal Alemán*, Editorial Jurídica de Chile. Cuarta Edición. 1993.

37. Zaffaroni Eugenio Raúl, *Derecho Penal Parte General*, Sociedad Anónima Editora Ediar, Buenos Aires- Argentina, 2000.
38. Zavala Baquerizo Jorge. *Delitos contra las personas. Tomo III*, pág.: 24-25. EDINO. 1998.

JURISPRUDENCIA

1. Primera Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, *Gaceta Judicial Serie XVII, No. 1*, Pudeleco Editores S.A.
2. Primera Sala de lo Civil Corte Suprema de Justicia, *Gaceta Judicial Serie XVII, No. 1*. Ed. Pudeleco
3. Primera Sala de lo Civil Corte Suprema de Justicia, *Gaceta Judicial Serie XVII, No. 5*, Ed. Pudeleco.

LEYES

1. Constitución Política de la República del Ecuador, Registro Oficial N. 1, 11-VIII-1998.
2. Código Civil, Registro Oficial N. 265, 13-VII-1971.
3. Código Penal, Suplemento del Registro Oficial N. 147, 22-I-1971.
4. Código Tributario, Suplemento del Registro Oficial N. 958, 23-XII-1975.
5. Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial N. 341, 22-XII-1989.
6. Ley Orgánica de Aduanas, Registro Oficial N. 359, 13-VII-1998.
7. Resolución Obligatoria de la Corte Suprema de Justicia, Registro Oficial N. 431, 12-X-2001.