

UNIVERSIDAD ANDINA “SIMÓN BOLÍVAR”

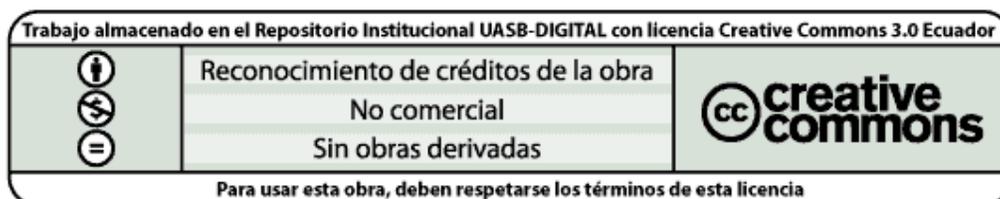
AREA DE DERECHO  
MAESTRÍA EN DERECHO  
MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

TEMA:

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS COMO  
FUNDAMENTOS SUFICIENTES DE INDICIOS DE  
RESPONSABILIDAD PENAL

DR. DIEGO VELASCO PAZMIÑO

QUITO, 2012



## CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS

Yo, Diego Patricio Velasco Pazmiño, autor/a de la tesis intitulada “**Los actos administrativos tributarios como fundamentos suficientes de indicios de responsabilidad penal**” mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Fecha, 11 diciembre 2012

Firma: .....

UNIVERSIDAD ANDINA “SIMÓN BOLÍVAR”

AREA DE DERECHO  
MAESTRÍA EN DERECHO  
MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

TEMA:

LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS COMO  
FUNDAMENTOS SUFICIENTES DE INDICIOS DE  
RESPONSABILIDAD PENAL

AUTOR:

DR. DIEGO VELASCO PAZMIÑO

TUTOR:

DR. LUIS TOSCANO SORIA

QUITO

## Abstract

El Código Orgánico Tributario establece que de identificar a través de actos de administración tributaria firmes o ejecutoriados indicios de la existencia de un delito tributario, la Fiscalía General del Estado debe dar inicio a la Instrucción Fiscal correspondiente.

Del mandato legal se establece primero que es el acto administrativo el que otorgaría a la Fiscalía General del Estado los indicios suficientes para dar inicio a una Instrucción Fiscal, que conforme el Código de Procedimiento Penal debe cumplir con ciertos requisitos previo su inicio, estableciendo además que para prevenir de su conocimiento la Fiscalía, estos actos administrativos deben encontrarse firmes o ejecutoriados y en el caso de haber sido impugnados en sede judicial, existir una sentencia ejecutoriada.

Por lo expuesto, en el presente estudio se analizan los alcances jurídicos de los actos administrativos tributarios en el proceso penal, así como las funciones específicas que la Constitución y la Ley otorgan a la Fiscalía General del Estado para el conocimiento y ejercicio de la acción penal pública, estableciendo conclusiones respecto de los problemas planteados y propuestas de reformas al Código Orgánico Tributario que generen armonía y lógica jurídica.

*Agradezco a mis padres y maestros por los conocimientos transmitidos que contribuyeron a mi crecimiento espiritual y profesional.*

## **INDICE**

<b>Introducción.....</b>	<b>7</b>
--------------------------	----------

### **CAPITULO I**

#### **LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS**

##### **Principios del Régimen Tributario relacionados con la Facultad Determinadora de la Administración Tributaria.....**

<b>Principio de Legalidad / Reserva de Ley Generalidad.....</b>	<b>10</b>
Generalidad.....	11
Transparencia.....	13
Suficiencia Recaudatoria.....	14

##### **Administración Pública.....**

La Administración Tributaria.....	16
La Administración frente a la Obligación Tributaria.....	17
La Determinación de la Obligación Tributaria.....	18

##### **El Acto Administrativo Tributario.....**

Concepto.....	23
Objeto.....	23
Acto Firme.....	24
Acto Ejecutoriado.....	24

### **CAPITULO II**

#### **SISTEMA DE JUSTICIA PENAL**

##### **Principios de la Administración de Justicia.....**

Principio de Contradicción.....	27
Principio Dispositivo.....	28
Principio de Inmediación.....	29
Principio de Oportunidad.....	29
Principio de Mínima Intervención Penal.....	31
Principio del Debido Proceso.....	31
Sistema Penal Acusatorio.....	34
Fiscalía General del Estado: Rol del Fiscal.....	35
Indagación Previa.....	36
Instrucción Fiscal.....	38

### **CAPITULO III**

#### **INDICIOS Y PRESUNCIONES EN EL CODIGO DE PROCEDIMIENTO PENAL EN CONCORDANCIA CON EL ILICITO TRIBUTARIO**

Indicios y Presunciones.....	41
------------------------------	----

Infracciones Tributarias y Procedimiento.....	43
Las presunciones de responsabilidad penal en sede administrativa.....	48
El acto administrativo de determinación tributaria como fundamento jurídico para el inicio de una instrucción fiscal.....	50
Impugnación de los actos administrativos de determinación tributaria del que se desprenden indicios de la comisión de un delito tributario.....	55

**CAPITULO IV**

**PROCESO PENAL EN DELITOS TRIBUTARIOS: CHILE, PERU Y COLOMBIA**

**Chile**

Infracciones Tributarias.....	61
Procedimiento.....	65

**Perú**

Infracciones Tributarias.....	69
Procedimiento.....	72

**Colombia**

Infracciones Tributarias.....	75
Procedimiento.....	79

<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>80</b>
--------------------------	-----------

<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>84</b>
-----------------------------	-----------

<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>86</b>
--------------------------	-----------

# Introducción

En el principio, nuestro Código Tributario de 1975 establecía un régimen sancionatorio eminentemente administrativo, siendo la excepción las penas de prisión previstas para el delito de contrabando, establecido así hasta 1994, cuando se suprimió al contrabando de las infracciones tributarias, desapareciendo del mismo sanciones con penas de prisión, constando únicamente el delito de defraudación, tipificado en el artículo 575 del Código de Procedimiento Penal, el mismo que nunca se llegó a aplicar por razones de especialidad, ya que existía un tipo penal tributario propio.

La Jurisdicción Penal Tributaria, entendida como la potestad pública de juzgar las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. En lo referente a tributos internos, la ejercía el Director General de Rentas hasta 1997, año a partir del cual la ejerció el Director General del Servicio de Rentas Internas, en 1999 el Juez Fiscal y Tribunal Distrital de lo Fiscal y a partir de las últimas reformas de marzo de 2009 del Código Orgánico de la Función Judicial, los Jueces de lo Penal en primera instancia.

El desplazamiento de la competencia penal tributaria de sede administrativa a sede jurisdiccional, con la reforma de 1999, tiene como consecuencia que el procedimiento para juzgar delitos tributarios, sea el establecido en el Código de Procedimiento Penal y supletoriamente el del Código Tributario, lo que hasta esa fecha era lo inverso, para finalmente en la actualidad, con la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, publicada en el Registro Oficial No. 242, Tercer Suplemento, de 29 de Diciembre de 2007, volver a lo de un principio, es decir a la aplicación del procedimiento establecido en el Código Tributario y supletoriamente lo establecido en el Código de Procedimiento Penal, siendo el aspecto prejudicial del juzgamiento de los delitos tributarios, el de mayor importancia para nuestro estudio, aspecto que a criterio

de muchos evita la acción oportuna de la Fiscalía General del Estado para la persecución de estos delitos y criterio de otros necesaria, con el fin de evitar convertir a los delitos tributarios en una arma política de persecución.

En el presente trabajo iniciaremos por analizar los principios Reserva de Ley, Generalidad, Transparencia y Suficiencia Recaudadora del Régimen Tributario consagrados en nuestra Constitución, que tienen directa relación con el ejercicio de facultad determinadora de la Administración Tributaria y el bien jurídico protegido por las infracciones penales tributarias, sin que ello signifique que los demás no se encuentren vinculados a dicho ejercicio, sin embargo los señalamos como principales para el objeto del presente trabajo; realizado dicho análisis se abordará el estudio de la Administración Tributaria, como parte de la Administración Pública, naturaleza y fines de los actos administrativos tributarios; seguidamente serán objeto de estudio los principios de concentración, contradicción, dispositivo, inmediación, oportunidad, mínima intervención penal, que rige el sistema de administración de justicia, siempre vinculados con el tema propuesto; será de análisis el rol del fiscal en el sistema penal acusatorio, partiendo de las potestades que le otorga a la Fiscalía General del Estado la Constitución y la ley.

Hechas estas consideraciones nos centraremos en los requisitos de procedimiento para el ejercicio de la acción penal dispuestos en nuestro Código de Procedimiento Penal frente al procedimiento que el Código Tributario establece para el ilícito tributario. Finalmente se hará mención al procedimiento que el régimen tributario chileno, peruano y colombiano señala para el tratamiento y resolución de los ilícitos tributarios.

## CAPITULO I

### LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

#### 1. Principios del régimen tributario relacionados con la Facultad Determinadora de la Administración Tributaria

Los Principios Constitucionales Tributarios a los que haremos referencia son aquellos consagrados en la Constitución expedida el 20 de Octubre del 2008, en el Registro Oficial N° 449, y principios tributarios que se recogen además en el Código Tributario.

Los Principios Constitucionales Tributarios no constituyen simples pensamientos plasmados como tales en nuestra Constitución, y en general todos los principios no lo son, constituyen sí, los límites al ejercicio discrecional de los poderes públicos que en el caso de los tributos permiten asegurar la contribución de quienes más tienen en beneficio de todos.

El poder tributario del Estado, entendido como aquel que se ejerce sobre las personas obligadas a contribuir, a través de las facultades otorgadas a sus órganos o funciones (administración tributaria) no puede ser arbitrario o absoluto, debe someterse a las restricciones y limitaciones que la Constitución le impone, inclusive frente a las facultades de los demás órganos o funciones del Estado que constituirían los límites de sus propias actuaciones.

Conforme la Constitución y el Código Tributario los principios del Régimen Tributario son:

- **Constitución:** Generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, y suficiencia recaudatoria, legalidad o de reserva de Ley.

- **Código Tributario:** Principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Dentro de los principios referidos se encuentran los de legalidad o de reserva de ley, generalidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, principios que tienen directa relación con el ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria, que para nuestro estudio resulta fundamental referir, por cuanto de dicho ejercicio se pueden producir actos administrativos que determinen indicios de responsabilidad penal, concentrando entonces nuestro análisis sobre ellos.

### **1.1 Principio de Legalidad / Reserva de Ley**

El Principio de legalidad constituye la pieza angular del sistema tributario, en lo que se refiere a la creación de tributos, y que tiene relación a que toda imposición tributaria por parte del Estado debe estar previamente establecida en la ley, respetando de esta manera la reserva de ley en materia tributaria.

Lo dicho previamente genera dentro de una sociedad, seguridad jurídica, impidiendo de esta forma que el Estado, a través de los gobiernos autónomos descentralizados (*juntas parroquiales rurales, los concejos municipales, los concejos metropolitanos, los consejos provinciales y los consejos regionales*) actúe con discrecionalidad.

Es decir el Principio de legalidad constitucional en el ámbito tributario tiene una significancia suprema para el desarrollo del sistema tributario, el maestro José Vicente Troya menciona acerca del principio de legalidad que este “no es una limitación del Estado, sino un modo de cómo ejercer la potestad tributaria”<sup>1</sup>, siguiendo la misma línea Spisso expone: “el principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes

---

<sup>1</sup>José Vicente Troya, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, PUDELECO, Editores S.A., Marzo del 2008.

tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado”.<sup>2</sup>

Tomando en consideración lo manifestado en el párrafo anterior, concluimos que el principio de legalidad no constituye una limitación *per se* al Estado, sino la potestad que este tiene de crear, modificar o extinguir tributos por medio del órgano legislativo que tiene competencia para ello y que representa a las personas que vivimos dentro del territorio.

El doctor José Vicente Troya refiere que “el principio de legalidad se ha atenuado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley”<sup>3</sup>. Difiere esta posición de lo generalmente aceptado, respecto que los tributos debían ser creados, modificados o extinguidos por ley, por ejemplo la posición que sostiene Osvaldo Soler acerca del Principio de Legalidad en materia tributaria es que “el principio de la legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla (...) El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado por el Poder Legislativo”<sup>4</sup>

Dicha afirmación en la actualidad ha perdido contundencia, por cuanto en el Ecuador por ejemplo desde la Constitución de 1998 los gobiernos seccionales tiene la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras,

---

<sup>2</sup> Rodolfo Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Depalma, Cuarta Edición.

<sup>3</sup> Cita (1)

<sup>4</sup> Osvaldo Soler, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2002, p. 103.

mediante la emisión de ordenanzas respetando la legalidad del procedimiento para emitir las normas correspondientes y de esta manera en la práctica no se produzca una transgresión a los derechos y garantías de los contribuyentes.

## **1.2 Generalidad**

Este principio hace referencia al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona natural o moral, mediante su accionar da nacimiento al hecho generador de un tributo, así establecido en la ley, tiene el deber de contribuir, y debe cumplirse, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o cultura.

La generalidad se refleja en los artículos 66 numeral 4 y 83 numeral 15 de nuestra Constitución, en los que expresamente se garantizan a las personas el derecho a la igualdad formal, material y no discriminación y establece como deber y responsabilidad el de cooperar con el Estado pagando los tributos establecido por la ley.<sup>5</sup>

Realizadas estas puntualizaciones diremos que todas las personas que vivimos dentro del territorio debemos contribuir con el financiamiento del gasto público, que debe tener relación directa con la capacidad contributiva, sin embargo y en consecuencia todos en el nivel que nos corresponda pagar tributos, aceptando que entre iguales siempre existen diferencias.

Se debe reconocer que en función de esas diferencias se fijan en algunas normas tributarias beneficios o preferencias que pueden tener como fundamento un reconocimiento social, económico o político, sin embargo deben guardar relación deben

---

<sup>5</sup> Constitución de la República del Ecuador. “(...) Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: (...) 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación. (...) Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (...) 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.”

estar debidamente justificadas con el fin de no quebrantar el principio de generalidad; PONT MESTRES señala “es un principio que prohíbe el privilegio, esto es la exoneración caprichosa e injustificada.”<sup>6</sup>

### **1.3 Transparencia**

Al hablar de transparencia, nos viene a la mente una vertiente de agua que permite ver a través de ella. Una de las mayores demandas ciudadanas al Estado es la transparencia en sus actuaciones, los ciudadanos desean que la administración pública actúe con transparencia.

La transparencia entonces no puede, no debe ser ajena a las actuaciones que ejecuta la administración tributaria. F. Neumark, refiere que la “el principio de transparencia exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes circulares, líneas directrices, etcétera, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente al máximo posible de inteligibilidad, y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos.”<sup>7</sup>

En conclusión la transparencia es un principio que de forma transversal debe dirigir la acción de la potestad tributaria así como de la potestad impositiva, respecto de esta última la administración, en el ejercicio de sus facultades, le corresponde tener especial cuidado con ser transparente, permitiendo de esta forma al contribuyente entender el régimen tributario de tal manera que conozca todos sus derechos y obligaciones de las cuales podrían derivarse también responsabilidades.

---

<sup>6</sup> Pont Mestres M., *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, Civitas REDF, núm. 31, 1981, pág. 373

<sup>7</sup> Neumark F., *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, pp. 406

## 1.4 Suficiencia Recaudatoria

Es pertinente señalar que “no es lo mismo hablar de suficiencia recaudatoria que del principio de suficiencia recaudatoria; la primera es una máxima matemática, una meta, un objetivo plano propuesto por la administración; mientras que el segundo, es una ilustración, una especie de guía que debe seguirse en el cumplimiento de un mandato; esta guía, intrínsecamente lleva consigo el objetivo recaudatorio, mas, para su cumplimiento ejecuta premisas y se rige por estándares y límites constitucionales”<sup>8</sup>.

Este principio es de reciente data en nuestro régimen tributario, al respecto Sandro Vallejo manifiesta que “el principio de suficiencia recaudatoria, es tal vez el que resulta más novedoso en nuestro régimen constitucional tributario, y que resulta más difícil de entenderlo como parte del régimen tributario. Se podría afirmar que guarda relación más con una política fiscal en conjunto, aunque es innegable que menciones de este principio se encuentran dentro de varios de los estudios sobre sistemas tributarios, concibiéndolo en el marco que delimita el sistema tributario en su conjunto al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público todo esto en el marco del ejercicio de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que esta debe cumplir, por eso es necesaria su mención respecto de los criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas, que algunos autores vinculan a este principio”<sup>9</sup>.

Entonces, la suficiencia recaudatoria trata de promover e inducir que los tributos sean suficientes y capaces para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período y así el fisco logre sus objetivos primordiales e inherentes a los fines de los tributos; el sistema tributario debe tener suficiente poder recaudatorio para

---

<sup>8</sup> Eddy De La Guerra Zúñiga, “*El régimen tributario ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva del IVA, ICE e impuesto a la renta*”, Tesis de Maestría en Derecho, UASB, 2010, Pág. 38.

<sup>9</sup> Sandro Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009, Pg. 11.

obtener el ingreso oportuno de los valores por concepto de tributos, sin embargo conforme lo concluye Eddy De la Guerra Zúñiga que ha sido citada previamente, “los principios establecidos en la nueva Constitución necesitan de una concreción por parte del legislador, para evitar el riesgo que significa dejar al arbitrio de la administración, la interpretación de la norma y particularmente la aplicación subjetiva del concepto de la suficiencia recaudatoria.”<sup>10</sup>

Por lo expuesto, y partiendo de que todos nosotros como ciudadanos estamos obligados por la ley a pagar tributos, contribuyendo de esta manera con el buen desarrollo de la administración pública, proveyéndole de recursos suficientes para el cumplimiento de sus fines en beneficio de todas las personas que habitamos un territorio, el momento en el que un contribuyente mediante la realización de actos dolosos aminora la carga tributaria que por ley le corresponde, lesiona todos los bienes jurídicos que consagran los principios tributarios establecidos en la Constitución y la ley, afectando en consecuencia a todas las personas que habitan el territorio en razón que el Estado dejó de percibir lo que le correspondía y en consecuencia, se ha impedido, su buen funcionamiento que va dirigido especialmente a la generación de un bienestar colectivo, debiendo señalar que conforme se lo mencionó previamente, los alcances del principio constitucional de suficiencia recaudatoria deben ser desarrollados por la norma con el fin de evitar arbitrariedades por parte de la administración tributaria.

## **2. ADMINISTRACION PÚBLICA**

Lo primero en advertir respecto del concepto de administración pública es no confundir su entendimiento de forma restringida, es decir enmarcar la administración pública dentro exclusivamente de la Función Ejecutiva, que es la que fundamentalmente cumple las tareas administrativas, sino en el sentido amplio que la Constitución (Art.

---

<sup>10</sup> Patiño Ledesma Rodrigo (Relator), Conclusiones generales de las IX JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Cuenca, 2009, Boletín 11 del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, Pg. 16.

225) asigna al sector público, al establecer que las instituciones del Estado, que integran tal sector, son las siguientes:

- Los organismos y dependencias de las Funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social;
- Las entidades que integran el régimen descentralizado: consejos regionales, consejos provinciales, concejos cantonales y juntas parroquiales;
- Los organismos y entidades creadas por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, la prestación de los servicios públicos o el desarrollo de actividades económicas asumidas por el Estado;
- Las entidades creadas por actos normativos de los gobiernos autónomos descentralizados (ordenanzas) también para la prestación de servicios públicos.

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

## **2.1 La administración tributaria**

La administración tributaria es administración pública, y sus órganos de administración están divididos en:

1. Administración tributaria central
  - Servicio de Rentas Internas (Tributos Internos)
  - Servicio Nacional de Aduanas - SENA (Tributos al Comercio Exterior)
2. Administración tributaria seccional
  - Gobiernos autónomos descentralizados
3. Administración tributaria de excepción

- Entidades públicas acreedoras del tributo a las que la ley expresamente les conceda la gestión tributaria<sup>11</sup>

Conforme ya se ha señalado en este trabajo del sistema tributario se derivan la potestad tributaria, que tiene directa relación con el principio de legalidad, y la potestad de imposición que requiere para su efecto y ejecución concreta o material de las administraciones tributarias.

La administración es el sujeto activo dentro del ejercicio impositivo de los tributos, Rodrigo Patiño Ledesma, la considera como “el conjunto de órganos estatales a los que esta atribuida en forma normal y característica el desarrollo de dicha función. Criterio que ha adoptado el Derecho Tributario, cuando señala a la administración como “Sujeto activo”, o “ente acreedor del Tributo”, incluyendo dentro de ésta denominación no solamente a los órganos del Estado vinculado con la actividad tributaria (Administración Central), sino también a los entes descentralizados, con personalidad jurídica propia e independiente, los cuales autónomamente y bajo los lineamientos generales del sistema tributario nacional ejercen potestad tributaria. ”<sup>12</sup>

El ejercicio de la potestad impositiva está reservado a las administraciones tributarias, las mismas que tienen como límite de sus actuaciones la ley, la que regla el ejercicio de la administración, y si bien se ha reconocido que su actividad también

---

<sup>11</sup> Código Tributario. Art. 64.- Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca. En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables. (...) Art. 65.- Administración tributaria seccional.- En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine. (...) Art. 66.- Administración tributaria de excepción.- Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación.

<sup>12</sup> Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema tributario ecuatoriano* I, Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, Cuenca, Colegio de Abogados del Azuay, Ecuador, 2003, p. 171

puede ser discrecional, no se podría entender a la misma sin un antecedente de legalidad.

En conclusión, la administración tributaria, está integrada por órganos y revestida de facultades o competencias que nacen de la ley, desarrollando su actividad en el marco de las relaciones que surgen entre el Estado (sujeto activo) y contribuyentes (sujeto pasivo). “La administración tributaria es administración activa, en cuanto en ejercicio de las facultades que le concede la ley, pues, conoce, analiza, decide y ejecuta asuntos o cuestiones determinadas. Además, es de carácter consultivo en la medida que, sin adoptar decisiones, emite juicios de valor, opiniones sobre aspectos determinados y siempre con anterioridad a que se exteriorice su voluntad pública.”<sup>13</sup>

### **2.1.1 La Administración frente a la obligación tributaria**

Como ha quedado establecido la administración tributaria ejerce la potestad de imposición del Estado e inicia verificada la existencia de un hecho generador que obliga al contribuyente a pagar un determinado tributo; es decir se exterioriza esa potestad con el nacimiento de la obligación tributaria, Héctor Villegas define a esta obligación como "El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación".<sup>14</sup> Para Hensel, citado por Giuliani Fonrouge<sup>15</sup> sobre “la obligación tributaria, la relación fundamental del derecho tributario consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de

---

<sup>13</sup> Patricio A. Secaira Durango, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, Editorial Universitaria, Quito, Ecuador, 2004, p. 83 y siguientes.

<sup>14</sup> Héctor Villegas, *Curso de Finanzas*, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Desalma, Buenos Aires, 1983, Tomo I

<sup>15</sup> Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, volumen I, 6ª Ed. Ediciones Depalma, Argentina, 1997, Pág. 422.

hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el sople vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria”.

El artículo 15 del Código Tributario establece:

*“Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.*

Se desprende entonces que, el **sujeto activo** de la obligación tributaria es el ente público acreedor tributario y el **sujeto pasivo** es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

### **2.1.2 La determinación de la obligación tributaria**

La administración para el ejercicio de su gestión, la ley le ha conferido facultades, dirigidas fundamentalmente a determinar la obligación tributaria y a recaudarla y se exterioriza a través de actos administrativos que emite la Administración Tributaria, que forman parte de la actividad reglada y son impugnables vía administrativa o jurisdiccional.

Giuliani Fonrouge define la Determinación de la Obligación Tributaria como “el acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo posible y el alcance cuantitativo de la obligación.”<sup>16</sup>

La determinación tributaria se realiza por los sujetos pasivos, por la administración tributaria (sujeto activo) o de modo mixto. Para efectos de nuestra

---

<sup>16</sup> Cita (10)

investigación nos centraremos en determinación que efectúa la administración y en el modo mixto.

Del ejercicio de la facultad determinadora por parte de la administración se deriva también el ejercicio de sus atribuciones. El artículo 68 del Código Tributario señala:

*“Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. **El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.**”* (las negritas son propias)

Existen dos supuestos por los cuales la administración ejerce la facultad determinadora, esta es cuando lo le corresponde al sujeto pasivo determinar en el monto de la obligación en su declaración y cuando la administración fiscaliza las declaraciones presentadas por los contribuyentes.

En el primer caso, cuando interviene administración y sujeto pasivo en la determinación de la obligación tributaria, estamos frente a un determinación mixta, un ejemplo de ello es la declaración que por mercancías importadas debe realizar el sujeto pasivo, en ese caso si bien existe una autoliquidación, la misma debe sufrir un proceso de verificación por parte de la administración, intervienen entonces sujeto activo entregando datos y administración verificándolos.

En el segundo caso, tal determinación se produce como consecuencia del control que ejerce la administración tributaria de las declaraciones e información proporcionada

por los contribuyentes. Al respecto el Dr. José Vicente Troya manifiesta “La determinación que realiza la administración para controlar y fiscalizar a los sujetos pasivos es de tenor amplio. Inclusive, bien podría sostenerse que a más determinar las obligaciones tributarias, a la administración activa, en general, le corresponde fiscalizar, tanto más, que el resultado que se alcance no siempre consiste en establecer glosas y alcances a cargo del sujeto pasivo de obligación (...) la administración en su actividad de control y vigilancia, pueda optar, sin contrariar el carácter reglado de su actuar y sin dejar en indefensión al particular, por los caminos y procedimientos que estime adecuados...”<sup>17</sup>

La determinación que efectúa la administración puede ser directa o presuntiva el orden se encuentra establecido en los artículos 91 y 92 del Código Tributario, siempre la determinación directa será el primer recurso y se efectuará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.

La determinación presuntiva tendrá lugar cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se

---

<sup>17</sup> José Vicente Troya, *El Derecho Formal o Administrativo Tributario*, Pág. 30, [www.estade.org/derechopublico/derechopublico.htm#15](http://www.estade.org/derechopublico/derechopublico.htm#15), 01/08/2012

fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

El Código tributario al determinar el concepto de defraudación señala que la constituye todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la **determinación de la obligación tributaria**, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria, y es agravada cuando la ha cometido con la participación de uno o más funcionarios de la administración tributaria.

Entonces, por ser esta la facultad a través de la cual se podría establecer la existencia de alguno de los hechos descritos en los tipos penales, que constan en el artículo 345 numerales 4 al 14 del nuestro Código Orgánico Tributario, es menester su consideración y análisis, con el fin conocer sus alcances.

### **3. El Acto Administrativo Tributario**

Hemos hecho referencia previamente que la facultad impositiva de los tributos la ejerce el órgano de la administración pública al que la ley le ha extendido facultades y atribuciones que le permitan actuar con sujeción a esa potestad, ese órgano de la administración pública lo constituye la administración tributaria.

La administración tributaria a su vez exterioriza sus facultades y atribuciones hacia los administrados a través de actos, los mismos que tienen un objeto en concreto, son escritos, motivados, y deben ser notificados, es decir puestos en conocimiento.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup>Código Tributario. Art. 81.-Forma y contenido de los actos.-Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios

Es de recalcar respecto de las características referidas la de motivación, y entendemos por motivación, el análisis que consta en el acto administrativo respecto de la relación existente entre los hechos y el derecho, mediante la cual se establece la pertinencia de aplicación de la norma para ese caso en concreto, no constituye entonces la mera cita de disposiciones constitucionales, legales o reglamentarias para llegar a una resolución; los actos administrativos que carecen de motivación se los considera nulos.<sup>19</sup> “La motivación del acto permite al administrado conocer las razones o fundamentos de su expedición y le dan la oportunidad de impugnarlo, si cuenta con fundamentos que están en condiciones de demostrar que la motivación ha sido ilegal, equivocada, indebida o sin relación con los hechos en discusión.”<sup>20</sup>

### **3.1 Concepto**

Entendemos al acto administrativo como la declaración unilateral de la voluntad, expedido por una autoridad pública competente y que produce efectos jurídicos individuales. El Dr. José Vicente Troya, manifiesta que es importante diferenciar los actos administrativos de aquellos de simple administración, “los actos de simple administración no sirven de modo directo para que la administración tributaria ejercite sus cometidos de determinar y recaudar las obligaciones tributarias. Sin embargo de

---

jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley. / Art. 85.- Notificación de los actos administrativos.-Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código. El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación.

<sup>19</sup> Constitución de la República del Ecuador. Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7) El derecho de las personas a la defensa incluirá: (...) 1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

<sup>20</sup> Luis Toscano Soria, Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria, PUDELECO Editores S.A. Quito, 2006.

ello, pueden preceder a la emisión de los actos y procedimientos administrativos con los cuales ejercita tales cometidos.”<sup>21</sup>

Los actos administrativos gozan de presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, es decir mientras no se establezca nada en contrario, se presume que tienen relación directa con las normas y los hechos que los fundamentan; respecto de ellos y con el fin de desvirtuar dichas presunciones nuestro sistema legal prevé dentro del tiempo señalado interponer reclamos, recursos o inclusive acciones contenciosas tributarias.<sup>22</sup>

### 3.2 Objeto

El Dr. Luis Toscano Soria, en su obra Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria, cita a Dromi quien al referirse respecto de los elementos del acto administrativo, en particular a su objeto manifiesta que lo constituye “**la materia o contenido** sobre el cual se decide, certifica, valora u opinar”<sup>23</sup>(las negritas son propias), entendemos entonces que en el acto administrativo no se podrá decidir, certificar, valorar, respecto de hechos que se suscriben más allá del límite de sus facultades.

Agrega al respecto el Dr. Luis Toscano que “el objeto o gatería de los actos administrativos tributarios se concreta en la determinación de obligaciones tributarias, en la resolución de reclamos o recursos relacionados con determinación de obligaciones tributarias o sanciones de carácter administrativo, en la absolución de consultas sobre el alcance de las disposiciones legales que en último término se relacionan con obligaciones tributarias y en la recaudación de obligaciones pendientes de pago.”<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> Cita (15) Pág. 9

<sup>22</sup> Constitución de la República del Ecuador. Art. 173.- Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

<sup>23</sup> Cita (16)

<sup>24</sup> Cita (16)

Se establece nuevamente, que en particular el acto administrativo tributario tendrá como objeto, por ende resultado de su existencia, el establecimiento de obligaciones, sanciones, resoluciones respecto de recursos y reclamos, consultas, **siempre en el ámbito administrativo**, por ser ese su origen, su naturaleza, sin que ello quiera significar su intrascendencia en otras esferas como la penal y que pasará a ser análisis de los órganos de la administración de justicia.

### **3.3 Acto firme**

Se considera que un acto administrativo se encuentra firme, cuando dicho acto o no ha sido objeto de reclamo dentro del plazo señalado en la ley, como puede ocurrir cuando un sujeto pasivo notificado por un acto de determinación o de liquidación de diferencias a pagar, no lo impugna oportunamente.<sup>25</sup>

### **3.4 Acto ejecutoriado**

Se considera que un acto administrativo se encuentra ejecutoriado, cuando habiéndose interpuesto un reclamo respecto de aquel, la administración emitió una resolución sin que respecto de aquella se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior en la misma vía administrativa, es decir el acto de última o única instancia administrativa.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Código Tributario. Art. 83.- Actos firmes.- Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala.

<sup>26</sup> Código Tributario. Art. Art. 84.- Actos ejecutoriados.- Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.

## CAPITULO II

### SISTEMA DE JUSTICIA PENAL

#### 1. Principios de la Administración de Justicia

La Función Judicial es la encargada de administrar justicia, para ello está conformada por órganos jurisdiccionales y autónomos, los mismos que enmarcan su actividad dentro de las potestades conferidas por la Constitución y la ley, actividad que estará regida a normas que consagren una adecuada administración de justicia.

Al igual que el sistema tributario, esa adecuada administración de justicia, se enmarca principalmente en los principios reconocidos en nuestra Constitución, la que garantiza formal y materialmente el acceso a la justicia.

La Constitución y los convenios internacionales, principalmente la Convención Interamericana de derechos humanos, de la cual el Ecuador es suscriptor, busca garantizar a las personas el respeto a sus derechos y libertades, exige que la sustanciación de los procesos en **todas** las materias, instancias etapas y diligencias se lleven a cabo mediante el sistema oral y de conformidad con los principios de concentración, contradicción, dispositivo, simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad economía procesal, y haciendo efectivas las garantías del debido proceso; en el ámbito penal exigiendo a la Fiscalía General del Estado ajustar sus actuaciones a los principios de oportunidad y mínima intervención penal.

La norma constitucional o la propia convención, mal podría eximir a alguna autoridad, o procedimiento de la observancia y aplicación obligatoria de estos principios. La supremacía de la Constitución exige que todo el marco jurídico se ajuste a sus preceptos, y si de alguno de ellos se evidencia contradicción, la prevalencia Constitucional se impone.

Es necesario el establecer en nuestro trabajo los conceptos principalmente de los principios de contradicción, dispositivo, intermediación, oportunidad, mínima intervención penal, debido proceso, para reflexionar luego respecto a la observancia de ellos en los procedimientos administrativos que devienen en actos administrativos tributarios y determinan responsabilidades penales de los administrados; al respecto Luigi Ferrajoli dice “hemos visto como el modelo penal garantista, aún cuando recibido en la Constitución Italiana y en otras Constituciones como parámetro de racionalidad, de justicia y de legitimidad de la intervención punitiva, se encuentra altamente desentendido en la práctica, tanto si se considera la legislación penal ordinaria como si se mira a la jurisdicción o, **peor aún, a las prácticas administrativas** o policiales.”<sup>27</sup> (las negritas son propias)

### **1.1 Principio de Contradicción.**

El principio de contradicción dice José Caferrata “tiene como base la plena igualdad de las partes en orden a sus atribuciones procesales”, ¿igualdad ante quien?, siempre ante un tercero imparcial, generalmente dicha referencia va dirigida a la función del juez, sin embargo asumimos plenamente que es también responsabilidad del fiscal, quien si bien representa a la sociedad debe actuar con objetividad, continua el autor y manifiesta “exige no solo la existencia de una imputación del hecho delictivo cuya noticia origina el proceso y la oportunidad de refutarla, sino que requiere, además reconocer al acusador, al imputado y a su defensor, la atribución de aportar pruebas de cargo y de descargo respectivamente; la de controlar activa y personalmente, y en presencia de los otros sujetos actuantes, el ingreso y recepción de ambas clases de elementos probatorios, y la de argumentar públicamente ante los jueces que las recibieron sobre su eficacia conviccional (positiva o negativa) en orden a los hechos

---

<sup>27</sup> LUIGI FERRAJOLI, Derecho y Razón, Editorial Trotta, Novena Edición, Pag. 851

contenidos en la acusación o los afirmados por la defensa, y las consecuencias jurídico-penales de todos ellos, para tener la igual oportunidad de intentar lograr una decisión jurisdiccional que reconozca el interés que cada uno defiende, haciéndolo prevalecer sobre el del contrario”<sup>28</sup>.

Considerando lo expuesto, la acción de refutar, argumentar; ante el propio ofendido, en un procedimiento que se halla bajo su estricto control del que puede determinar **presunciones de responsabilidad**, no se ajusta con el principio de contradicción, y al contrario pone en manifiesto los rezagos de un sistema inquisitivo en el que como ofendido actúa de juez y parte.

### **1.2 Principio Dispositivo.**

Este principio supone la disponibilidad de las partes, la conveniencia o no de acudir al órgano jurisdiccional. En nuestro sistema penal, en los procesos por delitos de acción pública, las partes son el acusado, fiscal (como representante de la sociedad y víctima) y acusador particular (ofendido) cuando así se presente en un proceso.

El ejercicio de la acción pública en nuestro sistema penal, es de potestad exclusiva del fiscal, y se rige por el principio acusatorio, que asegura en el sistema que el órgano que juzga sea distinto al que investiga y acusa, el principio dispositivo se encuentra en directa relación con esa potestad exclusiva de ejercer la acción pública, y que no le ha sido conferida constitucionalmente a ningún otro órgano o función del Estado, menos a una autoridad administrativa.<sup>29</sup>

A través del principio dispositivo los órganos judiciales seleccionan qué delitos llevar a juicio de oficio y sancionar, y cuáles no, cuándo disponer de la acción; y se encuentra relacionado con la oportunidad y la mínima intervención penal, a los que se

---

<sup>28</sup> José Cafferata Nores, *Derecho Procesal Penal. Consensos y Nuevas Ideas.*, Buenos Aires, Imprenta del Congreso de la Nación, 1998, p. 57.

<sup>29</sup> Código de Procedimiento Penal. Art. 33.-Ejercicio.-El ejercicio de la acción pública corresponde exclusivamente al Fiscal, sin necesidad de denuncia previa. El ejercicio de la acción privada corresponde únicamente al ofendido, mediante querrela.

va hacer referencia más adelante, y que conforme nuestra Constitución son de aplicación obligatoria para los fiscales.

### **1.3 Principio de Inmediación.**

Este principio se refiere a la posición cercana que debe tener el juzgador con las partes y con los incidentes del proceso, en especial de las pruebas, sin intermediarios. En frase de Carnelutti, “el principio de inmediación se puede resumir en un lema: abreviar las distancias, y por consiguiente acercar todo lo más posible el juzgador a las partes y a los hechos debatidos”<sup>30</sup>.

### **1.4 Principio de Oportunidad.**

La obligación del Estado de perseguir y castigar todo delito, propia del principio de legalidad tendría excepciones de orden práctico y teórico, entre las que cuentan la necesidad de descongestionar el sistema, la conveniencia de seleccionar casos para aplicar medidas de corrección en lugar de penas privativas de libertad, la utilidad de evitar penas altas a quienes colaboran con la justicia en el descubrimiento de delitos de suma gravedad, la aplicación de la reparación de daños o de medidas sustitutivas de la privación de la libertad, siempre que las partes así lo convengan y el delito no sea de aquellos que causen una grave conmoción social.

Entonces, en aplicación del principio de oportunidad la sociedad como tal, prescinde de la acusación penal, frente a casos en los cuales ordinariamente debía acusarse por un aparente hecho delictivo.

Para Claus Roxin, el principio de oportunidad “autoriza a la fiscalía a decidir entre la formulación de la acusación y el sobreseimiento del procedimiento, aún cuando las investigaciones conducen, con probabilidad rayana en la certeza, al resultado de que

---

<sup>30</sup> Carnelutti, *Trattato del proceso civile*, Tomo I, Diritto e proceso, Napoli, 1958, Pag. 151

el imputado ha cometido una acción punible”<sup>31</sup>. Julio B.J. Maier lo concibe como “la posibilidad de que los órganos públicos, a quienes se les encomienda la persecución penal, prescindan de ella, en presencia de la noticia de un hecho punible o, inclusive, frente a la prueba más o menos completa de su perpetración, formal o informalmente, temporal o definitivamente, condicionada o incondicionadamente, por motivos de utilidad social o razones político-criminales”<sup>32</sup>. Para Gimeno Sendra el principio de oportunidad consiste en una “facultad que al titular de la acción penal asiste, para disponer, bajo determinadas condiciones, de su ejercicio, con independencia de que se haya acreditado la existencia de un hecho punible contra un autor determinado”<sup>33</sup>.

De conformidad con nuestra Constitución, le corresponde a la Fiscalía General del Estado en el proceso, ejercer la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público<sup>34</sup>, este principio es de carácter general, no discrimina delitos, es decir su aplicación es válida inclusive en delitos tributarios, que aún cuando por su naturaleza tiene una afectación general en la sociedad, podrían existir casos en lo que dicha afectación sean de mínima cuantía tributaria, por la cual muy bien cabría la posibilidad de aplicar el principio de oportunidad, sin embargo cuando el Código Tributario, obliga al fiscal iniciar una instrucción fiscal en base de un acto administrativo de determinación tributaria firme o ejecutoriada, sin un análisis previo se violenta la potestad de la fiscalía de aplicar el principio de oportunidad.

---

<sup>31</sup> Claus Roxin, *Derecho Procesal Penal*, traducción de la 25ª edición alemana de Gabriela E. Córdoba y Daniel R. Pastor revisada por Julio B. J. Maier, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2000. p. 89.

<sup>32</sup> Julio Maier, *Derecho Procesal Penal*, I. Fundamentos, Editorial Del Puerto, 2ª edición 3ª reimpresión, 2004, pág. 836.

<sup>33</sup> Sendra Gimeno, *Los procedimientos penales simplificados (principios de oportunidad y proceso penal monitorio)*, Justicia, Madrid, 1987, p. 350.

<sup>34</sup> Constitución de la República del Ecuador. “Art. 195.-La Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal...”

### **1.5 Principio de Mínima Intervención Penal.**

Este principio consagra el concepto garantista<sup>35</sup> del Derecho Penal de “ultima ratio”; es decir se pretende aplicar de manera excepcional el derecho penal en conductas transgresoras, creando mecanismos alternativos que logren de manera efectiva y menos traumática la restauración del bien jurídico transgredido. Ante un hecho pueden existir sanciones que no necesariamente sean de carácter penal, sino por ejemplo, administrativas, restituyendo así el bien jurídico violentado.

Desde nuestro punto de vista el ejercicio de este principio lo debe efectuar el órgano legislativo en el momento de tipificar conductas como delitos, debe partir de la necesidad de subsumir hechos o conductas al campo penal, para hacerlo analizar previamente si la restitución de ese derecho lesionado no puede generarse en otro ámbito que no sea a través de la sanción penal, igualmente se reserva su aplicación de forma exclusiva al fiscal.

### **1.6 Principio de Debido Proceso.**

El debido proceso busca que en todo procedimiento en el que se determinen derechos y obligaciones, medien normas fundamentales que buscan proteger los derechos consagrados en nuestra Constitución y en instrumentos internacionales, generando en consecuencia su violación, nulidad de acto y responsabilidades civiles y penales para los funcionarios e inclusive Estado como garante de esos derechos. En nuestra Constitución las normas del debido proceso se encuentran consagradas en el Capítulo Octavo “Derechos de Protección”, y recoge principalmente aquellos señalados en la Convención de Derechos Humanos.

---

<sup>35</sup> Luigi Ferrajoli , “<<Garantismo>>, en efecto, significa precisamente tutela de aquellos valores o derechos fundamentales cuya satisfacción, aun contra los intereses de la mayoría, es el fin justificador del derecho penal: la inmunidad de los ciudadanos contra la arbitrariedad de las prohibiciones y de los castigos, la defensa de los débiles mediante reglas del juego iguales para todos, la dignidad de la persona del imputado y por consiguiente la garantía de su libertad mediante el respeto también de su verdad. Es precisamente la garantía de estos derechos fundamentales la que hace aceptable para todos, incluida la minoría de los reos y los imputados, al derecho penal y al mismo principio mayoritario. *Cita (24) Pág. 335, 336.*

Arturo Hoyos prefiere hablar de la institución del debido proceso, manifiesta que es “una institución instrumental en virtud de la cual debe asegurarse a las partes en todo proceso - legalmente establecido y que se desarrolle sin dilaciones justificadas - oportunidad razonable de ser oídas por un tribunal competente, predeterminado por la ley, independiente e imparcial, de pronunciarse respecto de las pretensiones y manifestaciones de la parte contraria, de aportar pruebas lícitas relacionadas con el objeto del proceso y de contradecir las aportadas por la contraparte, de hacer uso de los medios de impugnación consagrados por la ley contra resoluciones judiciales motivadas y conformes a derecho, de tal manera que las personas puedan defender efectivamente sus derechos”<sup>36</sup>.

Mario Madrid-Malo Garizábal, al respecto manifiesta: “el debido proceso es el que en todo se ajusta al principio de juridicidad propio del Estado de derecho y excluye, por consiguiente, cualquier acción contra legem o praeter legem. Como las demás potestades del Estado, a la de administrar justicia está sujeta al imperio de lo jurídico: sólo puede ser ejercida dentro de los términos establecidos con antelación por normas generales y abstractas que vinculan en sentido positivo y negativo a los servidores públicos”.<sup>37</sup>

El debido proceso, tiene directa relación con la recta administración de justicia, el derecho a un proceso justo; a un proceso en el que no haya negación o quebrantamiento de los derechos que cada uno tenga jurídicamente atribuido o asignado, es debido el proceso cuando se respetan todos los requisitos, solemnidades, condiciones y exigencias establecidas para garantizar la efectividad del derecho material.

---

<sup>36</sup> Arturo Hoyos. *El Debido Proceso*, Edit. Temis, S.A., Bogotá, 1996, pág. 54

<sup>37</sup> Mario Madrid-Malo Garizabal, *Derechos Fundamentales*, Segunda Edición. Bogotá. 1997. 3R Editores, pág. 146.

De forma errónea se manifiesta que el debido proceso se aplica únicamente en el campo penal, y de forma categórica debemos manifestar que el mismo es de estricto cumplimiento en cualquier tipo de procedimiento judicial, administrativo, o civil, en el que se estén discutiendo derechos y obligaciones.<sup>38</sup>

Es válido señalar lo que al respecto, en su trabajo titulado “El Debido Proceso en las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (análisis del artículo 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos) concluyeron los miembros de la Comisión Andina de Juristas, como conclusiones esenciales que "(...) pese a que el artículo 8.1 de la Convención alude al derecho de toda persona a ser oída por un "juez o tribunal competente" para la "determinación de sus derechos", dicho artículo es igualmente aplicable a las situaciones en que alguna autoridad pública, no judicial, dicte resoluciones que afecten la determinación de tales derechos"<sup>39</sup>

Respecto de la imparcialidad refieren “(...) La garantía del tribunal imparcial permite contar con órganos jurisdiccionales **que aseguren a las personas que sus controversias serán decididas por un ente que no tiene ningún interés o relación personal con el problema, y que mantendrá una posición objetiva al momento de resolverlo...**” (Las negritas son propias)

Respecto del derecho del inculpado a la comunicación previa y detallada de la acusación formulada manifiestan que “este derecho es esencial para el ejercicio del derecho de defensa pues el conocimiento de las razones por las cuales se le imputa a alguien la presunta comisión de un delito, **permite a los abogados preparar**

---

<sup>38</sup> Convención Americana sobre Derechos Humanos. Art. 8 Garantías Judiciales.- 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

<sup>39</sup> El Debido Proceso en las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (análisis del artículo 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos), Documento de Trabajo de la **Comisión Andina de Juristas**, elaborado por Luis Alberto Huerta Guerrero, investigador de la institución, con la colaboración de Luis Enrique Aguilar Cardoso.

**adecuadamente los argumentos de descargo.** Este derecho se ve satisfecho si se indica con claridad y exactitud las normas y los supuestos de hecho en que se basa la acusación.” (Las negritas son propias)

Conforme lo referiremos más adelante, el procedimiento establecido en el Código Tributario para el inicio de un proceso penal por delitos tributarios, violan el derecho a la imparcialidad y derecho a la defensa, en razón de ser la administración quien determina la existencia de **presunciones** de responsabilidad penal en sus actos administrativos, y por otra parte no permitir al contribuyente estructurar una defensa técnica y apropiada frente a esas supuestas responsabilidades.

## **2. SISTEMA PENAL ACUSATORIO.**

La Constitución de 1998, introdujo en nuestro proceso penal, el sistema “acusatorio”, y establecía en su artículo 192 que el “*sistema procesal será un medio para la realización de la Justicia, que hará efectivas las garantías del debido proceso, y que velará por el cumplimiento de los principios de inmediación, celeridad y eficiencia en la administración de justicia*”; en el año 2000 se aprobó un nuevo Código Procesal Penal que entró en vigencia el 13 de julio de 2001, derogando al Código de Procedimiento Penal de 1983 que era netamente inquisitivo.

La Constitución del 2008 refuerza el sistema, reconociendo en ella de forma expresa derechos consagrados en normas internacionales como la Convención de Derechos Humanos, diremos que prácticamente todos y cada uno de ellos se encuentran en nuestra constitución, y sus alcances y límites han sido desarrollados por medio de fallos de la Corte Interamericana de Derechos Humanos que en muchos casos han condenado al Estado ecuatoriano principalmente por violación en procesos judiciales del debido proceso.

Nuestro sistema, obliga a los operadores de la justicia penal, adecuar sus actuaciones con un respeto irrestricto a las normas del debido proceso y a los demás principios constitucionales, oportunidad, mínima intervención penal, normas que esencialmente establecen los límites del ejercicio de las atribuciones de cada uno de ellos, dejando atrás los abusos y violaciones a la integridad biopsicosocial que se cometían en contra de los sospechosos, imputados, acusados, en cualquier etapa del proceso penal; estableciendo además una igualdad de medios para su defensa (adversarial)

### **2.1 Fiscalía General del Estado: Rol del Fiscal.**

En este ámbito la Fiscalía General del Estado (Ministerio Público hasta la vigencia de la Constitución del 2008) es la institución que pasa de ser una mera espectadora a ejercer un rol protagónico en el proceso penal.

El Fiscal es quien tiene la potestad **exclusiva** de ejercer la acción penal pública, dentro de la cual se constituyen delitos que a más transgredir bienes jurídicos particulares, lesionan el orden social, siendo esta última, la diferencia esencial respecto de los delitos de acción privada.

La norma Constitucional, a partir del 1998, reconoce al Fiscal la tarea de dirigir las etapas pre procesal (indagación previa entendida como fase de investigación administrativa) y procesal penal<sup>40</sup>, ya no le corresponde al juez ni a ninguna autoridad pública dicho ejercicio.

El Código de Procedimiento Penal recoge este mandato constitucional, en su artículo 33 señalando que *“el ejercicio de la acción pública corresponde exclusivamente a la fiscal o fiscal”*. Hay que recalcar que la participación del Fiscal es obligatoria en cualquier fase de la investigación de un delito de acción pública.

---

<sup>40</sup> Cita (32)

El Código de Procedimiento Penal es claro al indicar además que en el ejercicio de sus funciones, el fiscal debe actuar con objetividad, no únicamente debe tomar en consideración en su investigación las circunstancias de cargo sino también las de descargo; si bien su función principal es la de acusar, en caso de no existir mérito su función también es el de abstenerse de hacerlo; finalmente el Fiscal es un tercero imparcial en el conflicto que es de su conocimiento, pueden existir denuncias que carezcan de fundamento o que por aplicación de los principios de oportunidad o mínima intervención penal no las promueva, sin llegar por ejemplo al inicio de una instrucción fiscal.

La fase preprocesal y procesal penal, a las que nos hemos referido tienen directa relación con la Indagación Previa, Instrucción Fiscal, Etapa Intermedia, Etapa de Juicio y Etapa de impugnación, que para fines del presente trabajo se centrará en la Indagación Previa e Instrucción Fiscal, que conforme lo referiremos más adelante son las etapas que se suprimen en procesos penales tributarios y que se inician con un acto administrativo firme o ejecutoriado.

### **2.1.1 Indagación Previa**

La Indagación Previa constituye la fase pre procesal, la que se da inicio con fundamento de una *notitia criminis*, que puede llegar a conocimiento del fiscal por denuncia formal o por cualquier otro medio del cual se presume la existencia de un delito, por ejemplo de una noticia o anuncio de prensa, de una entrevista, cualquier acto que llegue a conocimiento del fiscal.

La Indagación Previa es considerada una fase administrativa, tomando en cuenta que la participación es única y directa del fiscal, es decir en la investigación no **necesariamente** interviene un juez, podría intervenir en el caso de requerir el fiscal

autorizaciones judiciales para la práctica de ciertos actos, pero aun en ese caso el juez no conoce plenamente el caso.

En esta fase, el fiscal recoge indicios que puedan llegar a determinar primero la existencia material de un delito para luego identificar a un posible responsable, y partiendo de la existencia material realizar las pericias o diligencias que permitan probar su existencia y responsabilidad de una persona.

Es obligación del fiscal tomar las medidas pertinentes para asegurar el derecho a la defensa de la persona o personas que están siendo investigadas, y actuar objetivamente frente a los hechos denunciados, a esto nos referimos previamente, el fiscal actúa como un tercero imparcial en el conflicto, y genera que sus actuaciones sean técnicas y se sustenten los hechos probados.

La fase pre procesal penal puede concluir ya emitiendo el fiscal una desestimación, solicitando el archivo provisional o definitivo, o en última instancia iniciando la respectiva instrucción fiscal. El Código de Procedimiento Penal dispone que la investigación no podrá permanecer abierta por mas de una año, sin embargo si transcurrido ese plazo llegare a recabar indicios que puedan probar la existencia material del delito y su responsable podrá iniciar la instrucción fiscal aunque dicho plazo haya fenecido, el único límite en el inicio de una instrucción fiscal son los plazos de prescripción establecido en el Art. 101 del Código Penal, y los señalados en las demás leyes especiales, como por ejemplo nuestro Código tributario.<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> Código de Procedimiento Penal. Art. 215.- Indagación previa.- Antes de resolver la apertura de la instrucción, si lo considera necesario, el Fiscal con la colaboración de la policía judicial que actuará bajo su dirección, investigará los hechos presumiblemente constitutivos de infracción penal que por cualquier medio hayan llegado a su conocimiento. Si durante la indagación previa tuvieren que adoptarse medidas para las cuales se requiera de autorización judicial, el Fiscal deberá previamente obtenerla. De no existir fundamentos para deducir la imputación, la indagación no podrá mantenerse abierta por más de un año, y transcurrido este plazo, el fiscal dispondrá el archivo provisional del expediente o solicitará al juez su archivo definitivo, según fuera el caso; este plazo se contará desde la fecha en la cual el fiscal dio inicio a la indagación previa. Sin embargo, si llegaren a poder del Fiscal elementos que le permitan imputar la autoría o participación en el delito a persona determinada, iniciará la instrucción aunque el plazo hubiere fenecido, siempre que la acción penal no hubiere prescrito según las reglas generales. Sin perjuicio de las

### 2.1.2 Instrucción Fiscal

Existen fundamentalmente dos ocasiones en las cuales se inicia una instrucción fiscal, primero cuando de la fase pre procesal el fiscal ha obtenido a su criterio los suficientes elementos de convicción respecto a la existencia material de un delito y de un posible responsable o responsables, y segundo cuando se tiene conocimiento de la comisión de un delito flagrante, en este último caso la instrucción fiscal debe iniciarse hasta dentro de las 24 horas contadas desde la detención del supuesto infractor. (Art. 77 numeral 1 CRE).

En el primer caso, habiendo señalado día y hora el Juez para, en audiencia oral y pública, conocer el inicio de la instrucción fiscal y resolver respecto de las medidas cautelares que llegara a solicitar, el fiscal debe estar **convencido** de la existencia de un delito de acción pública y fundamentar dicho convencimiento en los indicios que durante la fase pre procesal pudo obtener, señalando principalmente que todas y cada una de las diligencia practicadas fueron notificadas y puestas al alcance de la persona que en ese momento va a ser imputada.

El Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 282 numeral 3 dispone que el fiscal debe garantizar la intervención de la defensa de los imputados o procesados, en las indagaciones previas y las investigaciones procesales por delitos de acción pública y que a su vez debe permitir su intervención en las diligencias con el fin además de que aporten con pruebas de descargo, todas las diligencias practicadas sin cumplimiento de esta disposición carecerán de eficacia probatoria.

---

garantías del debido proceso y del derecho a la defensa; las actuaciones de la Fiscalía, de la Función Judicial, de la Policía Judicial y de otras instituciones y funcionarios que intervengan en la indagación previa, se mantendrán en reserva de terceros ajenos a ésta y del público en general, sin perjuicio del derecho del ofendido, y de las personas a las cuales se investiga y de sus abogados, de tener acceso inmediato, efectivo y suficiente de las investigaciones. El personal de las instituciones mencionadas que habiendo intervenido en estas actuaciones, las divulguen o pongan de cualquier modo en peligro el éxito de la investigación o las difundan atentando contra el honor y al buen nombre de las personas en general, serán sancionados conforme a lo previsto en el Código Penal.

Finalmente la instrucción fiscal tendrá una duración de hasta 90 días, y concluido dicho plazo deberá dictarse el correspondiente dictamen ya sea acusatorio o abstentivo, debemos indicar que tanto la fase de Indagación previa como la de instrucción fiscal son investigativas, en la primera, habiendo determinado la existencia material de la infracción se investigan a uno o varios responsables y en la fase de instrucción fiscal, el fiscal relaciona directamente a una o varias personas con un delito específico, sin que ello quiera significar que dentro del plazo de la instrucción fiscal se puedan vincular a otros.

En conclusión, la intervención del fiscal en nuestro sistema penal, es fundamental y trascendental, fundamental por la obligación de actuar con objetividad sin afectos o desafectos, sin un interés real respecto de una u otra posición de las partes, sospechoso – denunciante (víctima), más que el descubrimiento de la **verdad**, trascendental por que le corresponde únicamente a él iniciar o no un proceso penal en contra de una persona, que eventualmente podría tener como consecuencia restricciones a su derecho a la libertad y posiblemente ser condenado.

Las potestades del fiscal son exclusivas y excluyentes, es decir solo le corresponde a él y a nadie más el dirigir la fase pre procesal y procesal penal como consecuencia de asegurar a las personas que están siendo investigadas y a los procesados, su derecho a la defensa, no puede concebirse que el ofendido, por ejemplo Estado representado por la Administración Tributaria, investigue al “sospechoso”, contribuyente, sujeto pasivo, es claro que en sus actuaciones se denotaran sesgos

discriminatorios o por lo menos siempre estará en tela de duda la objetividad con la que se realizó su investigación. Este análisis se podrá en consideración mas adelante.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Art. 217.- Inicio de la instrucción.- Cuando el fiscal cuente con la información necesaria y los fundamentos suficientes para deducir una imputación, enviará a la sala de sorteos la petición al juez de garantías penales, a fin de que señale día y hora para la audiencia de formulación de cargos, acto en el que solicitará de estimar pertinente, las medidas cautelares personales y reales. El juez de garantías penales que conozca el caso, dentro de las veinticuatro horas subsiguientes, señalará día y hora para la audiencia solicitada, la que deberá realizarse dentro de cinco días a partir de dicho señalamiento, indicando en la notificación a los sujetos procesales, que de no concurrir a la misma, se contará con el defensor público. El juez de garantías penales dará inicio a la audiencia, identificándose ante los concurrentes como juez de garantías penales; luego concederá la palabra al fiscal, quien en su exposición, y luego de identificarse, deberá consignar en su pronunciamiento lo siguiente: 1. La descripción del hecho presuntamente punible; 2. Los datos personales del investigado; y, 3. Los elementos y resultado de la indagación que le sirven como fundamento jurídico para formular la imputación. El fiscal solicitará al juez de garantías penales que notifique con el inicio de la instrucción a los sujetos procesales; y señalará además el plazo dentro del cual concluirá la etapa de instrucción fiscal, la que en todo caso, no excederá de noventa días, con la excepción prevista en el artículo 221. La resolución de la instrucción fiscal, con todos los datos consignados en la audiencia y la notificación respectiva, quedará registrado en el extracto de la audiencia, elaborado por el secretario de la judicatura y suscrito por él, bajo su responsabilidad. En esta audiencia, si el ofendido considera pertinente, solicitará fundamentadamente al fiscal la conversión de la acción, y el procesado podrá solicitar la aplicación del procedimiento abreviado, así como cualquiera de los derechos y garantías de que se crea asistido, en la forma y términos previstos en la Constitución y este Código. No impedirá la realización de la audiencia, el desconocimiento, respecto del lugar o domicilio en que deba notificarse a la persona o personas contra quienes se vaya a formular la imputación; y en todo caso la audiencia se desarrollará con la intervención del defensor público, para garantizar el derecho a la defensa.

## CAPÍTULO III

### INDICIOS Y PRESUNCIONES EN EL CODIGO DE PROCEDIMIENTO

#### PENAL EN CONCORDANCIA CON EL ILICITO TRIBUTARIO

##### 1. Indicios y Presunciones.

Nuestro Código de Procedimiento Penal al referirse a las presunciones, señala como primer antecedente, que es el juez o el tribunal quien las establece y lo hacen en base a indicios probados, graves, precisos y concordantes, tienen su origen el ejercicio mental que realiza el juzgador al momento de conocer los mismos, ejercicio que para bien o mal (no es análisis del presente trabajo) nuestro Código de Procedimiento Penal lo regla, al establecer que del conocimiento y análisis de los indicios se debe concluir en el nexo causal de estos con la infracción y sus responsables y para ello es necesario comprobar la existencia de la infracción, que la presunción se funde en hechos reales y probados y nunca en otra presunciones y que los indicios que sirvan de premisa a la presunción sean varios, relacionados, unívocos y directos, “*Praesumptio de praesumptione non presumitu*”.<sup>43</sup>

“Desde el punto procesal penal el indicio es un hecho singular, legalmente introducido, al proceso que, en conexión con otros indicios y con el objeto del proceso, permite al juez establecer la relación causal entre el acto y su autor, a falta de una conexión directa entre el hecho y el autor. El indicio, pues tiene como objeto, como materia, un hecho real. Este hecho es llevado al proceso por uno cualquiera de los

---

<sup>43</sup>Código de Procedimiento Penal. Art. 87.- Las presunciones que el juez de garantías penales o tribunal de garantías penales obtenga en el proceso estarán basadas en indicios probados, graves, precisos y concordantes. Art. 88.- Presunción del nexo causal.- Para que de los indicios se pueda presumir el nexo causal entre la infracción y sus responsables, es necesario:1. Que la existencia de la infracción se encuentre comprobada conforme a derecho; 2. Que la presunción se funde en hechos reales y probados y nunca en otras presunciones; y, 3. Que los indicios que sirvan de premisa a la presunción sean: a) Varios; b) Relacionados, tanto con el asunto materia del proceso como con los otros indicios, esto es, que sean concordantes entre sí; c) Unívocos, es decir que, todos conduzcan necesariamente a una sola conclusión; y, d) Directos, de modo que conduzcan a establecerla lógica y naturalmente.

medios de prueba legalmente reconocidos y en la forma que la ley lo dispone. Es así como el hecho puede llegar al proceso, ya por un documento, ya por un testimonio, ya por un informe pericial”<sup>44</sup>

Los indicios pueden ser identificados en la escena del delito, o pueden devenir de las diligencias practicadas dentro de la fase de investigación, constituyen todo lo material o inmaterial que tiene relación directa con el hecho que se investiga, todas las diligencias que sirven para obtenerlos deben ser de conocimiento de las personas que están siendo investigadas.

El Fiscal, con fundamento en los indicios obtenidos puede resolver el inicio de una instrucción, por considerar (el fiscal) que resultado de los indicios obtenidos tiene la información necesaria y existen fundamentos suficientes para imputar a una persona la participación en un hecho delictivo, se reconoce generalmente que los indicios pasan a ser presunciones dentro de la instrucción fiscal, y esas presunciones en la etapa de juicio se presentan como pruebas y se constituyen como tal.

Dentro de las garantías del debido proceso se establece que las resoluciones de los poderes públicos deben ser motivadas<sup>45</sup>, y la resolución de inicio de instrucción fiscal que con nuestro sistema se formula de forma oral no es la excepción, los indicios, luego presunciones, constituyen la verificación de los hechos, y esos hechos deben estar relacionados con el derecho, en materia penal se hace referencia a que el acto debe subsumirse al tipo penal identificado como tal en la norma sustantiva penal, es decir cumplir con los elementos objetivos del delito. El ejercicio de subsunción, no es exclusivo del juez, ya que es el fiscal quien en primer término debe considerar que puede subsumir un hecho a un tipo penal; en base al ejercicio de funciones y atribuciones que ya fueron señaladas previamente, y que son exclusivas, sin considerar

---

<sup>44</sup>Jorge Zavala Baquerizo, *Tratado de Derecho Procesal Penal*, Tomo III, Ed. EDINO 2004 Pag. 222

<sup>45</sup> Cita (17)

aquellas que puede una autoridad administrativa subsumir hechos a tipos penales y establecer que se encuentran los requisitos suficientes para hacerlo.

Dentro de la información que debe consignar el fiscal se encuentra la descripción del hecho presuntamente punible; los datos personales del procesado, y los elementos y resultado de la indagación que le sirven como fundamento jurídico para formular la imputación, este ultimo evidencia el ejercicio de la motivación que debe realizar el fiscal, su convicción, que debe ser producto de su análisis y consideración, no del análisis y consideración de un tercero peor aun cuando ese tercero es el ofendido, obligar entonces al fiscal tomar como fundamento por ejemplo un acto de determinación del cual una autoridad administrativa considera que sus resultados son suficientes para el inicio de la instrucción fiscal, es contrario a la potestad exclusiva del fiscal de ser el quien los considere, no podemos negar que el fiscal nutre sus actuaciones de terceros como los peritos, quienes como expertos en una u otra materia emiten su criterio técnico, pero inclusive en ese caso dichos peritos jamás pueden estar relacionados con el ofendido o la víctima.

Estas presunciones, ajenas a su razonamiento, son la que luego le van a servir al fiscal concluida la instrucción en el plazo establecido en la Ley o en el convenido en la audiencia de formulación de cargos, sustentar y presentar su dictamen.

## **2. Infracciones Tributarias y Procedimiento.**

Las infracciones tributarias constituyen toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión y por los efectos de su juzgamiento y sanción, se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

a) **Delitos** son aquellos tipificados y sancionados como tales en este Código Orgánico Tributario y en otras leyes tributarias, y para que se configure requiere de la existencia de dolo, nuestro Código Penal reconoce como leyes penales todas aquellas que contengan algún precepto sancionado con la amenaza de una pena.<sup>46</sup>

b) **Contravenciones**, son las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en el Código Orgánico Tributario o en otras disposiciones legales, se configura con la simple trasgresión de la norma.

c) **Faltas reglamentarias**, son las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones; se configura con la simple trasgresión de la norma.<sup>47</sup>

Nuestro Código Orgánico Tributario al tratar del ilícito tributario, se refiere al concepto de defraudación y tipifica los casos en que se produce, expresando que constituye todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria, y es agravada cuando la ha cometido con la participación de uno o más funcionarios de la administración tributaria.<sup>48</sup>

---

<sup>46</sup> Código Penal. Art. 10.- Son infracciones los actos imputables sancionados por las leyes penales, y se dividen en delitos y contravenciones, según la naturaleza de la pena peculiar.

<sup>47</sup> Código Tributario. Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión. Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

<sup>48</sup> Código Tributario. Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de

El Art. 344 del Código Orgánico Tributario tipifica los casos de defraudación en catorce, que son:

- “1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación;*
- 2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;*
- 3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;*
- 4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.*
- 5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;*
- 6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.*
- 7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;*
- 8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;*

---

un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

- 9.- *La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;*
- 10.- *Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;*
- 11.- *Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;*
- 12.- *Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;*
- 13.- *La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y,*
- 14.- *El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.”*

*Las penas aplicables al delito de defraudación son (Art. 345):*

*“En los casos establecidos en los numerales 1 al 3 del artículo anterior y en los delitos de defraudación establecidos en otras leyes, prisión de uno a tres años;*

*En los casos establecidos en los numerales 4 al 12 del artículo anterior, prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.*

*En los casos establecidos en los numeral 13 y 14 del artículo anterior, reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.*

*En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante*

*legal, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, sí se establece que su conducta ha sido dolosa.*

*En los casos en los que el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, los funcionarios encargados de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo además de la pena de reclusión por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, serán sancionados con la destitución y quedarán inhabilitados, de por vida, para ocupar cargos públicos.*

***La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los numerales 4 al 14 del artículo anterior iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.***

*La administración tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda, en todo los casos de defraudación, y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular.” (las negrillas son propias)*

La acción penal tributaria es pública y corresponde ejercerla exclusivamente al fiscal, conforme a las disposiciones del Código Orgánico Tributario y el Código de Procedimiento Penal y comienza con la providencia de inicio de la instrucción fiscal y en los casos que tengan como antecedente un acto firme o resolución ejecutoriada de la administración tributaria o sentencia judicial ejecutoriada, el Ministerio Público, sin necesidad de indagación previa, iniciará la correspondiente instrucción fiscal.<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> Código Tributario. Art. 358.- Acción pública.- La acción penal tributaria es pública de instancia oficial y corresponde ejercerla exclusivamente al fiscal, de conformidad a las disposiciones de este Código y el Código de Procedimiento Penal. Art. 359.- Art. 359.- Forma de ejercicio.- La acción penal tributaria comienza con la providencia de inicio de la instrucción fiscal. En los casos que tengan como antecedente un acto firme o resolución ejecutoriada de la administración tributaria o sentencia judicial ejecutoriada, el

De lo señalado concluimos que son catorce los casos de defraudación (tipos penales) de los catorce, los tres primeros pueden iniciarse sin previo acto de determinación tributaria, lo cual resulta lógico considerando que de la mera realización del acto se puede determinar la comisión de la infracción, es decir no se requiere la existencia previa de un acto emanado por la autoridad para su verificación, sin embargo en los restantes, la acción penal, únicamente podrá iniciarse previo un acto de determinación que debe estar firme o ejecutoriado o mediante sentencia judicial ejecutoriada en la que se establezca la *presunción* de la comisión de una defraudación tributaria, de los que una vez puestos en conocimiento del Fiscal, este debe dar comienzo a la acción penal dando inicio a la instrucción fiscal.

Tres son las preguntas que nacen de lo expuesto previamente, que deben ser respondidas en base de todo lo hasta aquí expuesto, constituyendo el objeto central de nuestro estudio, estas son: 1) ¿Se puede establecer presunciones de responsabilidad penal en sede administrativa? 2) ¿El acto administrativo de determinación tributaria constituye elemento suficiente para el inicio de una instrucción fiscal? 3) ¿Deben los actos administrativos de determinación tributaria en el que existan indicios de la comisión de un delito tributario ser susceptibles de impugnación?, a continuación responderemos una de cada de ellas.

### **3. Las presunciones de responsabilidad penal en sede administrativa**

Como dijimos al principio de este capítulo, las presunciones nacen del ejercicio mental del **juzgador** (Juez o Tribunal) y tienen como fundamento indicios probados, graves, precisos y concordantes, “la presunción es una conclusión a la que arriba el juez luego del examen de los indicios; así como la certeza es la conclusión del juez como

---

Ministerio Público, sin necesidad de indagación previa, iniciará la correspondiente instrucción fiscal.

consecuencia del análisis de los medios de prueba (...) en consecuencia la presunción no es ni prueba, ni medio de prueba: es una conclusión lógica que, a base de las reglas de la experiencia y de los principios científicos elabora el juez; es una manifestación objetiva del razonamiento del juez”<sup>50</sup>

Es un error afirmar que a través de un acto administrativo de determinación tributaria se pueden establecer presunciones de responsabilidad penal, puesto que el funcionario público que emite el acto administrativo no encuentra investido de jurisdicción ni competencia para poder en sede administrativa establecer presunciones cuyo ejercicio se halla previsto para los jueces, y que previamente fueron considerados de forma objetiva y razonamiento lógico, por el Fiscal para dar inicio a una acción penal.

Es claro y evidente que nuestro Código Tributario mantiene rezagos del sistema inquisitivo, como señalamos en la introducción del presente trabajo, históricamente nuestro Código Tributario de 1975, establecía un régimen sancionatorio eminentemente administrativo, siendo la potestad pública de juzgar las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado, en lo referente a tributos internos, competencia de la propia administración tributaria, y la ejerció el Director General de Rentas hasta 1997, año a partir del cual por el cambio de denominación fue el Director General del Servicio de Rentas Internas, para recién en 1999 otorgarle la facultades de conocer y resolver infracciones penales tributarias al Juez Fiscal y Tribunal Distrital de lo Fiscal, posterior a ello con la vigencia del nuevo Código de Procedimiento Penal, al ser el fiscal el titular de la acción penal le corresponde promover o no un juicio penal.

Hasta ese momento el desplazamiento de la competencia penal tributaria de sede administrativa a sede jurisdiccional, con la reforma de 1999, tiene como consecuencia

---

<sup>50</sup> Cita (2) Pág. 207 - 208

que el procedimiento para juzgar delitos tributarios, sea el establecido en el Código de Procedimiento Penal y supletoriamente el del Código Tributario, lo que hasta esa fecha era lo inverso, para finalmente en la actualidad, con la Ley de Equidad Tributaria expedida por la Asamblea Constituyente de 2008, volver a lo de un principio, es decir a la aplicación del procedimiento establecido en el Código Tributario y supletoriamente lo establecido en el Código de Procedimiento Penal, que seguramente tuvo como antecedente presiones de la administración tributaria, para conocer y resolver respecto a la existencia o no de presunciones de la comisión de un delito tributario, y de esta forma mantener en su actividad un sesgo inquisitorio.

El objeto de la determinación tributaria no es el establecer presunciones de responsabilidad penal, es el determinar la obligación tributaria, sin negar la posibilidad cierta que de actos de determinación se llegue a establecer la existencia de indicios de la comisión de un delito, razón por la cual y frente a ese supuesto la administración tiene la obligación de denunciar con el fin de que sea el “dueño” de la acción penal pública, el fiscal, quien a través de una indagación previa realice el correspondiente análisis de los hechos denunciados.

#### **4. El acto administrativo de determinación tributaria como fundamento jurídico para el inicio de una instrucción fiscal**

Podría, el acto de determinación tributaria constituir un elemento suficiente para el inicio de una instrucción. El fiscal, conforme lo ya señalado en este trabajo, es el funcionario que privativamente puede, al considerar la existencia de indicios suficientes respecto de la existencia material de un delito y sus posibles responsables, resolver el inicio de una instrucción fiscal, considerando que de ese acto de determinación se

desprende la información necesaria y los fundamentos suficientes para deducir una imputación, es decir considerar que tales hechos se subsumen a un tipo penal tributario.

Sin embargo y aun cuando el fiscal asegura sus actuaciones en la norma constitucional y legal, el Código tributario, contradice al sistema acusatorio, al reconocer que uno de los ofendidos, el Estado, en este caso representado por la administración tributaria, directamente afectado, sea quien resuelva la existencia de los elementos suficientes para promover un juicio penal en contra de un contribuyente, con quien le une directamente un vínculo jurídico, recordemos que la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

Es incomprensible que sea la Administración Tributaria, a quien el Estado, a través de las normas le ha conferido competencia o facultad para actuar en el conjunto de relaciones jurídicas que surgen entre el Estado o entes acreedores del tributo y los contribuyentes, quien determine si uno de sus administrados, contribuyentes, ha cometido algún tipo de infracción penal tributaria que lesiona sus intereses.

Es de mencionar que, si asumimos que el problema de fondo no se encuentra en el inicio de una instrucción fiscal con antecedente de un acto de determinación tributaria, por constituir la misma, otra etapa de la investigación en la cual no se han determinado aún responsabilidades penales, las consecuencias que de ella pueden generarse si son de consideración.

En el momento de iniciar una instrucción fiscal<sup>51</sup>, el Código de Procedimiento Penal, le otorga la facultad al fiscal de solicitar medidas cautelares, entre ellas la prisión preventiva, que busca principalmente asegurar la comparecencia del procesado al juicio y de la víctima (Estado) a recibir una justicia ágil y oportuna.<sup>52</sup>

Entonces, la norma contenida en el Código Tributario, que obliga al fiscal iniciar una instrucción, teniendo como antecedente un acto administrativo que puede o no estar debidamente fundamentado, genera consecuencias a los derechos de libre circulación y disponibilidad del patrimonio de los involucrados (administrados).<sup>53</sup>

Se colige entonces, que la etapa de indagación previa es una fase necesaria para fundamentar en debida forma una instrucción fiscal, al contrario de la consideración realizada por el Código Tributario, del que se entendería, la considera una etapa

---

<sup>51</sup> Art. 216.- Atribuciones del Fiscal.- “El Fiscal deberá, especialmente: (...). Solicitar al Juez de garantías penales que dicte las medidas cautelares, personales y reales que el Fiscal considere oportunas. Igualmente deberá pedir la revocatoria o cesación de dichas medidas, cuando estime que la investigación practicada ha permitido desvirtuar los indicios que las motivaron. En estos casos, deberá remitir al Juez de garantías penales copias certificadas de lo actuado...”

<sup>52</sup> Constitución de la República del Ecuador. Art. 77.- En todo proceso penal en que se haya privado de la libertad a una persona, se observarán las siguientes garantías básicas: 1. La privación de la libertad no será la regla general y se aplicará para garantizar la comparecencia del imputado o acusado al proceso, el derecho de la víctima del delito a una justicia pronta, oportuna y sin dilaciones, y para asegurar el cumplimiento de la pena; procederá por orden escrita de jueza o juez competente, en los casos, por el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley. Se exceptúan los delitos flagrantes, en cuyo caso no podrá mantenerse a la persona detenida sin formula de juicio por más de veinticuatro horas. Las medidas no privativas de libertad se aplicarán de conformidad con los casos, plazos, condiciones y requisitos establecidos en la ley.

<sup>53</sup> Código de Procedimiento Penal. Art. 160.- Clases.- Las medidas cautelares de carácter personal, son: 1) La obligación de abstenerse de concurrir a determinados lugares; 2) La obligación de abstenerse de acercarse a determinadas personas; 3) La sujeción a la vigilancia de autoridad o institución determinada, llamada a informar periódicamente al juez de garantías penales, o a quien éste designare; 4) La prohibición de ausentarse del país; 5) Suspensión del agresor en las tareas o funciones que desempeña cuando ello significare algún influjo sobre víctimas o testigos; 6) Ordenar la salida del procesado de la vivienda, si la convivencia implica un riesgo para la seguridad física o psíquica de las víctimas o testigos; 7) Ordenar la prohibición de que el procesado, por sí mismo o a través de terceras personas, realice actos de persecución o de intimidación a la víctima, testigo o algún miembro de su familia; 8) Reintegrar al domicilio a la víctima o testigo disponiendo la salida simultánea del procesado, cuando se trate de una vivienda común y sea necesario proteger la integridad personal y/o psíquica; 9) Privar al procesado de la custodia de la víctima menor de edad, en caso de ser necesario nombrar a una persona idónea siguiendo lo dispuesto en el artículo 107, regla 6a. del Código Civil y las disposiciones del Código de la Niñez y Adolescencia; 10) La obligación de presentarse periódicamente ante el juez de garantías penales o ante la autoridad que éste designare; 11) El arresto domiciliario que puede ser con supervisión o vigilancia policial; 12) La detención; y, 13) La prisión preventiva. Las medidas cautelares de orden real son: 1) El secuestro; 2) La retención; y, 3) El embargo 4) La prohibición de enajenar.

dilatoria, en razón de haber sido ya la administración tributaria quien hizo las consideraciones previas.

Es evidente la contradicción existente entre lo dispuesto por la Constitución y lo establecido en el Código Tributario; en su artículo 75 la Constitución señala:

*“Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la **tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedara en indefensión...**”* (las negritas y subrayado son propios)

A nuestro criterio, no se puede considerar imparcial la actuación de la administración tributaria en la determinación de presunciones de responsabilidad penal a través de un acto administrativo, más aún cuando representa al Estado, que se constituye como ofendido en los delitos tributarios.

El artículo 76 de la Constitución señala:

*“En **todo** proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurara el derecho al debido proceso, que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: b) **Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa**”* (las negritas son propias)

Cuando se inicia un proceso de determinación, el contribuyente en todo momento piensa que las consecuencias de dicho acto se enmarcaran dentro de lo pecuniario, es decir la administración tributaria procederá a determinar el monto a pagar en caso de encontrar diferencia, inclusive en el proceso de determinación puede o no asistirse de un abogado, lo que conlleva que entregue datos o documentos sin imaginar las consecuencias que pueden derivar, y que en el caso de la administración tributaria creer se ha cometido un delito, remitir todos los antecedentes del acto de determinación a la fiscalía, para que sea el fiscal de forma inmediata, y sin mayor razonamiento,

porque el Código Tributario no se lo permite, iniciar una instrucción fiscal en la que incluso puede entrar en riesgo su derecho a la libertad.

Está claro que el procedimiento señalado en el Código Tributario, viola el derecho a la defensa del contribuyente, transgrede su derecho a utilizar los medios adecuados para la preparación de su defensa, por que inclusive para nosotros los abogados la preparación de la defensa difiere mucho cuando de por medio pudieran existir consecuencias no únicamente de carácter tributario, sino de carácter penal, inclusive frente a ello son otras las estrategias que el abogado debe implementar en la defensa.

En conclusión diremos que la Indagación Previa es fundamental para el análisis previo de los hechos, de los indicios y para asegurar el debido proceso al que tienen derecho todos los contribuyentes.

Por ejemplo en otro tipo de delitos, como el peculado, si bien se requiere de un informe previo de una institución pública, como la Contraloría General del Estado, para dar inicio a un proceso penal, de ninguna manera significa que por existir tal informe este resulte vinculante para la Fiscalía General del Estado, y por el mero hecho de existir y ser remitido a la Fiscalía, de forma inmediata y sin previo análisis dar inicio a una instrucción fiscal.

Es el fiscal quien determina si de esos indicios existen los elementos suficientes para promover una acción penal en contra de los investigados, al respecto hay que señalar que es de conocimiento público, más aún para aquellos que hemos ejercido cargos públicos, que en muchos casos los auditores de la Contraloría General del Estado establecen con ligereza indicios de responsabilidad penal en su informes, tanto es así que no todos los informes de la Contraloría son considerados como elementos suficientes para imputar un delito y derivan en desestimaciones.

Es de notar que nuestra propia Constitución al referirse a las funciones y atribuciones de la Contraloría General del Estado, le confiere aquella de determinar indicios de responsabilidad penal sin perjuicio de las funciones que en materia penal son propias de la Fiscalía General del Estado, es decir no puede afectar la independencia de la acción penal.<sup>54</sup>

## **5. Impugnación de los actos administrativos de determinación tributaria del que se desprenden indicios de la comisión de un delito tributario**

Conforme lo señalado en nuestro estudio, la Constitución señala en su artículo 173 que “Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial”

El Código Tributario en su Art. 87 define a la determinación como el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo, quedando de manifiesto la idea de que los actos de determinación practicados por la administración, en cumplimiento de sus

---

<sup>54</sup> Constitución de la República del Ecuador. Art. 212.- Serán funciones de la Contraloría General del Estado, además de las que determine la ley: (...) 2. Determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal, relacionadas con los aspectos y gestiones sujetas a su control, sin perjuicio de las funciones que en esta materia sean propias de la Fiscalía General del Estado. / Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado. Art. 39.- Determinación de responsabilidades y seguimiento.- “A base de los resultados de la auditoría gubernamental, contenidos en actas o informes, la Contraloría General del Estado, tendrá potestad exclusiva para determinar responsabilidades administrativas y civiles culposas e indicios de responsabilidad penal. Previamente a la determinación de responsabilidades administrativas y civiles culposas que se desprendan de los informes elaborados por las auditorías internas, la Contraloría General del Estado examinará el cumplimiento de los preceptos legales y de las normas de auditoría y procederá a determinarlas con la debida motivación, sustentándose en los fundamentos de hecho y de derecho pertinentes. De existir indicios de responsabilidad penal, se procederá de acuerdo a lo previsto en los artículos 65, 66 y 67 de esta Ley.” Art. 65.- Indicios de responsabilidad penal determinados por la Contraloría General del Estado.- “Cuando por actas o informes y, en general, por los resultados de la auditoría o de exámenes especiales practicados por servidores de la Contraloría General del Estado, se establezcan indicios de responsabilidad penal, por los hechos a los que se refieren el artículo 257 del Código Penal, los artículos agregados a continuación de éste, y el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 296, que trata del enriquecimiento ilícito y otros delitos, se procederá de la siguiente manera: (...)2. **El Fiscal de ser procedente resolverá el inicio de la instrucción en los términos señalados en el artículo 217 del Código de Procedimiento Penal** y solicitará al juez las medidas cautelares que considere pertinentes, en defensa de los intereses del Estado...” (las negrillas son propias)

atribuciones, pueden ser objeto de impugnación en la vía administrativa o en la contenciosa.

El acto de determinación tributaria, constituye un acto administrativo, por ende puede ser impugnado en vía administrativa o judicial, sin embargo el momento en el que del mismo se determinan la existencia de indicios de un delito tributario, el hecho **debería**, a nuestro parecer, ser conocido por la Fiscalía General del Estado por ser quien ejerce la acción penal y por ser considerado el delito tributario como un delito de acción pública, debemos ser claros en que la propuesta es reemplazar a las cuestiones de prejudicialidad con cuestiones netamente de procedibilidad, entendidas cada una de ellas como:

### **5.1 Prejudicialidad**

El término de prejudicialidad se deriva del latín “prae iudicium” que significa antes del juicio, entiendo entonces que por prejudicial se aquello que requiere decisión previa al asunto o sentencia, un examen y decisión preliminar respecto de ciertas acciones.

Para el tratadista FENECH

*“Existe cuestión prejudicial, en el sentido que nuestra ley las consigna, cuando en un proceso penal, además de la pretensión punitiva, se pretende la actuación de una pretensión no punitiva prejudicial a aquella, o cuando se interpone en el mismo para que se traslade su conocimiento a otro titular no penal hasta la resolución de la prejudicialidad. Se ha dicho acertadamente, que una pretensión es prejudicial cuando deba decidirse antes que ella, y debe decidirse antes cuando la resolución que sobre ella recaiga ha de tenerse en cuenta en la resolución sobre la segunda.”*

El artículo 40 de nuestro Código de Procedimiento Penal señala:

*“En los casos expresamente señalados por la ley, si el ejercicio de la acción penal dependiera de cuestiones prejudiciales cuya decisión compete exclusivamente al fuero civil, no podrá iniciarse el proceso penal antes de que haya auto o sentencia firme en la cuestión prejudicial.”*

Entonces, la prejudicialidad genera una “muralla” en el conocimiento y resolución de los hechos que pueden constituir una infracción penal, siendo indispensable como ha quedado claro y por disposición de la ley que previamente exista el pronunciamiento de un juez ajeno al sistema penal.

## **5.2 Procedibilidad**

La procedibilidad al igual que la prejudicialidad, es un requisito establecido por la ley que condiciona el inicio de un proceso penal. En ciertas ocasiones están relacionadas con procedimientos especiales previos al inicio de una investigación penal, por ejemplo en el caso de altos funcionarios como los asambleístas en los que se exige que previo a dar inicio a una acción penal se debe discutir respecto del levantamiento de su inmunidad.

Otro de las características es que no están vinculados en las decisiones de procedibilidad órganos judiciales, es decir los mismos pueden producirse en la esfera administrativa, como es el caso materia de nuestro estudio, el Código Tributario señala que el acto de determinación en el que se determinan presunciones de responsabilidad penal debe estar firme o ejecutoriado.

Una vez revisados los conceptos de prejudiciabilidad y procedibilidad, respecto de la prejudicialidad establecida en nuestro Código Tributario debemos indicar que el mismo en la actualidad, en sus artículos 220, 221 y 222, le confiere competencia al Tribunal Distrital de lo Fiscal, para conocer y resolver respecto de impugnaciones de actos administrativos.

Consideramos, que la obligación de la Administración Tributaria en el momento de conocer, en un proceso de determinación, existió la comisión de un delito, es denunciar, ya no le compete a la administración ni a la esfera contenciosa tributaria conocer y resolver respecto de un asunto de carácter penal, dichas competencias son exclusivas de los fiscales y jueces de lo penal, por mandato constitucional y legal, a los que ya se ha hecho referencia en este trabajo.

En consecuencia diremos que si bien los actos administrativos son susceptibles de impugnación, un acto de determinación tributaria en el que se determinen claros indicios de la comisión de un delito no deben ser de conocimiento de la autoridad administrativa nuevamente (reclamo) ni de autoridad contenciosa tributaria (impugnación) por cuanto le corresponde exclusivamente a la Fiscalía el conocimiento de los hechos de los que existan indicios de delito tributario, es decir, únicamente debe mantenerse el hecho de que previo al inicio de la acción penal tributaria, exista el acto administrativo de la administración tributaria en el que se determinen indicios de la comisión de un delito tributario, no pudiendo ser estos actos impugnados en razón de las atribuciones, potestades y competencias de los órganos administrativos y judiciales respectivamente.

Un ejemplo de lo señalado y aunque este trabajo se centra en los delitos tipificados en el Código Tributario, es lo que ocurre en el ámbito del comercio exterior. Es conocido que la determinación tributaria respecto de los tributos al comercio exterior se produce de forma mixta, es decir interviene tanto el sujeto pasivo en el momento de presentar su declaración y el sujeto activo en el momento de determinar la obligación tributaria con la respectiva verificación física y/o documental de los datos consignados, cuando de por medio en un acto de verificación existe un aforo físico en el que se ha determinado la existencia de mercadería no declarada que supera el límite legal para la

constitución de un delito tributario aduanero, de forma inmediata el funcionario emite su informe de aforo (acto administrativo de determinación tributaria) con todos los requisitos establecidos, cantidad, origen, valor, cálculo de los tributos, señalando las novedades encontradas respecto de los datos consignados y lo verificado, inmediatamente de conocido este informe por la autoridad aduanera se formula la respectiva denuncia y se pone en conocimiento de la Fiscalía General del Estado para en ejercicio de sus funciones y atribuciones proceder con la respectiva investigación.

Si en este caso mantuviéramos la lógica establecida por el Código Tributario, diríamos que la administración tributaria aduanera (SENAE) debería esperar a que se ejecutorie el acto administrativo de determinación, resolver el reclamo administrativo que respecto de dicho acto podría interponer el sujeto pasivo, y en el caso de impugnar ante el Tribunal de Distrito de lo Fiscal ese acto de determinación, esperar que dicho tribunal en sentencia lo resuelva, y si el sujeto pasivo interpuso el recurso extraordinario de casación, esperar que dicho recurso se resuelva, y claro luego de todo ese andamiaje jurídico recién pasaría a conocimiento de la Fiscalía General del Estado dicho acto, del cual habría que verificar no se hayan configurado los tiempos de prescripción para el inicio de una acción penal.

El fundamento de la propuesta tiene asidero en la Constitución de la República del Ecuador, conforme ha sido analizado en el presente trabajo, y que en lo principal establece las funciones y atribuciones de cada uno de los poderes del Estado, que en un punto de encuentro, los límites frente al otro son sus propias funciones y atribuciones; además del ejemplo relatado en el ámbito del comercio exterior, la propuesta es aplicada y como vamos analizar más adelante, legislaciones como la peruana también la adoptan con sus propias características.

## **CAPITULO IV**

### **1. PROCESO PENAL EN DELITOS TRIBUTARIOS: CHILE, PERU Y COLOMBIA**

#### **1.1.LEGISLACION CHILENA.**

##### **1.1.1 INFRACCIONES TRIBUTARIAS.**

Mediante Diario Oficial de Chile, de fecha 31 de diciembre de 1974, entró en vigencia el Decreto Ley No. 830 que contenía el Código Tributario. Conforme lo señala el artículo 1 del Código Tributario, sus disposiciones se aplican exclusivamente a las materias de tributación fiscal interna que se encuentran bajo el control del Servicio de Impuestos Internos y respecto de los tributos que tienen como origen el comercio exterior, es otra la norma aplicable e institución que fiscaliza.

El Código Tributario en su Libro II contiene las normas aplicables a la represión de las conductas ilícitas contrarias a las obligaciones tributarias, tipificando las conductas que sean susceptibles de una sanción o pena. Las penas pueden ser aplicadas por el SII, institución a la cual el Código Tributario le otorga competencia conforme a los procedimientos establecidos en el Título IV del Libro III, que van a ser analizados posteriormente, o por la justicia ordinaria.

Los tipos penales se encuentran fundamentalmente tipificados en el art.97 del Código Tributario, y de la cual el autor chileno Alex Van Weezel, en su obra titulada Delitos Tributarios, respecto de las figuras que pueden constituir delito según el Código Tributario ha realizado la siguiente clasificación fenomenológica:

#### *1. MAQUINACIONES FRAUDULENTAS.*

*a) Art. 97 N° 4 CT: Disminución engañosa del monto del impuesto.*

*— realizar declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior.*

- omitir maliciosamente asientos relativos a operaciones gravadas.
- adulterar balances o inventarios.
- presentar balances o inventarios dolosamente falseados.
- usar boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas.
- emplear otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto.
- realizar cualquiera maniobra tendiente a aumentar el verdadero monto de los créditos o imputaciones en impuestos sujetos a retención o recargo.
- simular una operación tributaria o realizar una maniobra fraudulenta por la que se obtienen devoluciones de impuesto que no corresponden.
- confeccionar, vender o facilitar maliciosamente guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas, falsas, con o sin timbre del Servicio, con el objeto de cometer o facilitar la comisión de los delitos anteriores.

*b) Art. 97 N° 5 CT: Omisión de declaraciones.*

- omitir maliciosamente declaraciones exigidas por las leyes para la determinación del impuesto.

*c) Art. 97 N° 10 CT: Reiteración en el no uso o mal uso de documentos.*

*Solo en caso de reiteración:*

- no otorgar guías de despacho, facturas, notas de débito, notas de crédito o boletas en los casos y en la forma exigidos por la Ley.
- usar boletas no autorizadas o guías de despacho, facturas, notas de débito o notas de crédito sin el timbre correspondiente.
- fraccionar el monto de las operaciones para eludir.

*d) Art. 97 N° 22 CT: Mal uso de medios verdaderos de autorización del Servicio*

- usar maliciosamente cuños verdaderos o medios tecnológicos de autorización del Servicio para defraudar al Fisco.

*e) Art. 97 N° 23 CT: Falseamiento de estado inicial.*

— *proporcionar maliciosamente información falsa en la declaración inicial de actividades o sus modificaciones.*

— *proporcionar maliciosamente información falsa en las declaraciones exigidas para obtener autorización de documentación tributaria.*

f) *Art. 100 CT: Falsedad y dolo del contador.*

— *incurrir el contador en falsedad al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o al actuar como encargado de la contabilidad de un contribuyente.*

— *incurrir el contador en actos dolosos al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o al actuar como encargado de la contabilidad de un contribuyente.*

## 2. QUEBRANTAMIENTO DE MEDIDAS CONSERVATIVAS Y SANCIONES

a) *Art. 97 N° 12 CT: Violación de clausura.*

— *reabrir un establecimiento comercial o sección violando clausura.*

b) *Art. 97 N° 13 CT: Violación de sellos o cerraduras.*

— *destruir o alterar sellos o cerraduras.*

— *realizar cualquier otra operación destinada a desvirtuar la aposición de sello o cerradura.*

c) *Art. 97 N° 14 CT: Alzamiento de bienes.*

— *sustraer, ocultar o enajenar especies retenidas en poder del presunto infractor en virtud de medidas conservativas.*

— *impedir en forma ilegítima el comiso.*

## 3. ACTIVIDAD ECONOMICA INFORMAL

a) *Art. 97 N° 8 CT: Comercio ilegal.*

— *ejercer a sabiendas el comercio sobre mercaderías, valores o especies respecto de las que no se han cumplido las exigencias legales relativas a declaración y pago de impuestos que graven su producción y comercio.*

b) *Art. 97 N° 9 CT: Comercio o industria clandestinos.*

— *ejercer el comercio o la industria en forma efectivamente clandestina.*

c) Art. 97 N° 18 CT: Comercio ilícito de entradas y fajas de control.

— comprar y vender ilícitamente fajas de control de impuestos (hoy inexistentes) o entradas a espectáculos públicos.

d) Art. 97 N° 26 CT: Abastecimiento no autorizado de gas.

— abastecer de gas natural comprimido o gas licuado de petróleo para consumo vehicular, sin autorización.

#### 4. ABUSO DE FRANQUICIAS Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS

a) Art. 97 N° 24 CT: Abuso de beneficios tributarios relativos a donaciones.

— relativo a contribuyentes de la Ley de la Renta: recibir dolosa y reiteradamente contraprestaciones por donaciones con beneficio tributario.

— relativo a contribuyentes de la Ley de la Renta: simular reiterada y dolosamente una donación con beneficio tributario.

— destinar o utilizar dolosamente donaciones con beneficio tributario a fines no estatutarios de la entidad donataria.

— relativo a contribuyentes del impuesto a la renta de primera categoría: deducir dolosa y reiteradamente como gasto donaciones que la ley no permite deducir.

b) Art. 97 N° 25 CT: Abuso de Zonas Francas.

— actuar como usuario de Zona Franca sin tener habilitación.

— utilizar la habilitación para defraudar al Fisco.

— efectuar a sabiendas transacciones con quien se halle en alguno de los dos supuestos anteriores.

Como se puede apreciar, se trata solo de una clasificación introductoria de carácter formal, pues una clasificación sistemática obligaría a desmenuzar los tipos penales en términos que harían perder la visión de conjunto que requieren las consideraciones siguientes.”<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Alex Van Weezel, *Delitos Tributarios*, Editorial Jurídica de Chile 2007, Pág. 27-30

Nuestro Código Tributario, frente al chileno, establece tipos penales abiertos, en la legislación chilena sin embargo se vislumbra que los tipos penales son cerrados, concretos, son específicos al momento de tipificar las conductas, esa podría constituir la razón de que en número son más, frente a los tipificados en nuestra legislación, sin embargo, llama la atención que aún cuando se consideran conductas delictivas sea la autoridad administrativa quien discrecionalmente decida si dicha conducta merece una sanción administrativa o penal, conforme el procedimiento que a continuación se refiere.

### **1.2.2 PROCEDIMIENTO.**

Conforme las referencias realizadas por el autor chileno citado previamente, el proceso penal tributario fue reformado radicalmente en el año 2002 por la Ley No. 19.806.

Dentro del procedimiento ordinario, el artículo 161 No. 10 del CT<sup>56</sup> establece que al SII le corresponde investigar los hechos que servirán de fundamento para la

---

<sup>56</sup> Código Tributario. Art. 161.- Las sanciones por infracción a las disposiciones tributarias, que no consistan en penas corporales, serán aplicadas por el Director Regional competente, o por los funcionarios que designe conforme a las instrucciones que al respecto imparta el Director, previo el cumplimiento de los trámites que a continuación se indican: 1°.- En conocimiento de haberse cometido una infracción o reunidos los antecedentes que hagan verosímil su comisión, se levantará un acta por el funcionario competente del Servicio, la que se notificará al interesado personalmente o por cédula. 2°.- El afectado, dentro del plazo de diez días, deberá formular sus descargos, contado desde la notificación del acta; en su escrito de descargos el reclamante deberá indicar con claridad y precisión los medios de prueba de que piensa valerse. Si la infracción consistiere en falta de declaración o declaración incorrecta que hubiere acarreado la evasión total o parcial de un impuesto, el contribuyente podrá, al contestar, hacer la declaración omitida o rectificar la errónea. Si esta declaración fuere satisfactoria, se liquidará de inmediato el impuesto y podrá absolverse de toda sanción al inculpado, si no apareciere intención maliciosa. 3°.- Pendiente el procedimiento, se podrán tomar las medidas conservativas necesarias para evitar que desaparezcan los antecedentes que prueben la infracción o que se consumen los hechos que la constituyen, en forma que no se impida el desenvolvimiento de las actividades del contribuyente. Contra la resolución que ordene las medidas anteriores y sin que ello obste a su cumplimiento, podrá ocurrirse ante el Juez de Letras de Mayor Cuantía en lo Civil que corresponda, quien resolverá con citación del Jefe del Servicio del lugar donde se haya cometido la infracción. El fallo que se dicte sólo será apelable en lo devolutivo. 4°.- Presentados los descargos, se ordenará recibir la prueba que el inculpado hubiere ofrecido, dentro del término que se le señale. Si no se presentaren descargos o no fuere necesario cumplir nuevas diligencias, o cumplidas las que se hubieren ordenado, el funcionario competente que esté conociendo del asunto, dictará sentencia. 5°.- Contra la sentencia que se dicte sólo procederán los recursos a que se refiere el artículo 139. En contra de la sentencia de segunda instancia, procederán los recursos de casación, en conformidad al artículo 145°. 6°.- La sentencia de primera instancia que acoja la denuncia dispondrá el giro de la multa que corresponda. Si se dedujere apelación, la Corte respectiva podrá, a petición de parte, ordenar la suspensión total o parcial del cobro por un plazo de dos meses, el que podrá

presentación de la denuncia o querrela, y el resto del procedimiento hasta conclusión es de competencia de los órganos judiciales, conforme lo establece el artículo 105 inciso 3, es decir frente a nuestra legislación la etapa de indagación previa se ajusta a la de “recopilación de antecedentes” establecida en la legislación chilena, y para el efecto la legislación le concede a la administración tributaria una serie de facultades para el aseguramiento de la información, conforme lo establece el artículo 161 No. 10 del CT. “Esta normativa permite considerar a la recopilación de antecedentes como una verdadera “etapa del procedimiento” penal.<sup>57</sup>

El art. 162<sup>58</sup> del Código Tributario, establece un requisito de procedibilidad en las causas que se pretenda castigar un delito de carácter tributario, dispone el mencionado artículo que la investigación de tales hechos, procede únicamente cuando de por medio existe una denuncia o querrela del SII o por querrela del Consejo de

---

ser prorrogado por una sola vez mientras se resuelve el recurso. Igualmente, podrá hacerlo la Corte Suprema conociendo de los recursos de casación. 7°.- No regirá el procedimiento de este Párrafo respecto de los intereses o de las sanciones pecuniarias aplicados por el Servicio y relacionados con hechos que inciden en una liquidación o reliquidación de impuestos ya notificada al contribuyente. En tales casos, deberá reclamarse de dichos intereses y sanciones conjuntamente con el impuesto, y de conformidad a lo dispuesto en el Título II de este Libro. 8°.- El procedimiento establecido en este Párrafo no será tampoco aplicable al cobro que la Tesorería haga de los intereses devengados en razón de la mora o atraso en el pago. 9°.- En lo no establecido por este artículo y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro. 10°.- No se aplicará el procedimiento de este Párrafo tratándose de infracciones que este Código sanciona con multa y pena corporal. En estos casos corresponderá al Servicio recopilar los antecedentes que habrán de servir de fundamento a la decisión del Director a que se refiere el artículo 162, inciso tercero. Con el objeto de llevar a cabo la recopilación a que se refiere el inciso precedente, el Director podrá ordenar la aposición de sellos y la incautación de los libros de contabilidad y demás documentos relacionados con el giro del negocio del presunto infractor. Las medidas mencionadas en el inciso anterior podrán ordenarse para ser cumplidas en el lugar en que se encuentren o puedan encontrarse los respectivos libros de contabilidad y documentos, aunque aquél no corresponda al domicilio del presunto infractor. Para llevar a efecto las medidas de que tratan los incisos anteriores el funcionario encargado de la diligencia podrá recurrir al auxilio de la fuerza pública la que será concedida por el Jefe de Carabineros más inmediato sin más trámite que la exhibición de la resolución que ordena dicha medida, pudiendo procederse con allanamiento y descerrajamiento si fuere necesario. Contra la resolución que ordene dichas medidas y sin que ello obste a su cumplimiento, podrá ocurrirse ante el juez de letras en lo civil de turno del domicilio del contribuyente (172), quien resolverá con citación del Jefe del Servicio del lugar donde se haya cometido la infracción. El fallo que se dicte sólo será apelable en lo devolutivo.

<sup>57</sup> Cita (1)

<sup>58</sup> Código Tributario. “Art. 162.- Las investigaciones de hechos constitutivos de delitos tributarios sancionados con pena corporal sólo podrán ser iniciadas por denuncia o querrela del Servicio. Con todo, la querrela podrá también ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director...”

Defensa del Estado a requerimiento del SII, y frente al proceso penal la administración ejerce los derechos de la víctima establecidos en el Código de Procedimiento Penal.

El autor que ha sido referido, señala como antecedente los criterios, no jurisprudencia, que respecto de este requisito ha señalado la Corte Suprema de Justicia:

*“1. En S. de 17.XII.1986 declaró que “la circunstancia de que el Código Tributario sujete a obstáculos procesales la investigación de los delitos contemplados en el artículo 97 del mismo, no es óbice para que los jueces estén obligados a conocer de todos los delitos comunes, dentro de la esfera de su competencia, aunque ellos, hipotéticamente, también pudieran caer dentro de la descripción de los delitos tributarios”.*

*2. Por otra parte, la S. de 17.VIII.1998 estimó que los órganos jurisdiccionales pueden condenar por delitos tributarios a personas que no han sido objeto de la denuncia o querrela del Servicio de Impuestos Internos, o de la querrela del Consejo de Defensa del Estado, cuando se ha procedido “contra quienes resulten responsables”.*<sup>59</sup>

Continuando con el análisis del procedimiento, conforme lo habíamos ya señalado, el Art. 162 inciso 3<sup>60</sup> del Código Tributario, confiere facultades a la administración tributaria, SII, de establecer discrecionalmente que conductas tipificadas como delitos van a ser puestas en conocimiento de la justicia ordinaria para su sanción penal, y cuáles van a permanecer en la esfera administrativa y recibir una sanción administrativa. “Se trata de una facultad inaudita. En este lugar es preciso llamar la atención respecto al hecho de que se trata de una facultad discrecional no sujeta a ningún tipo de control, lo que constituye una situación excepcional en el derecho

---

<sup>59</sup> Cita (1)

<sup>60</sup> Código Tributario. “Art. 162.- (...) Si la infracción pudiere ser sancionada con multa y pena corporal, el Director podrá, discrecionalmente, interponer la respectiva denuncia o querrela o enviar los antecedentes al Director Regional para que aplique la multa que correspondiere a través del procedimiento administrativo previsto en el artículo anterior.”

público y verdaderamente insólita tratándose de autoridades sin legitimación democrática directa. Si el Director opta por no perseguir el hecho penalmente, se aplica el procedimiento administrativo previsto en el Art. 161 CT, el cual, como se ha visto, no constituye una instancia jurisdiccional, sino una etapa en el cumplimiento de resoluciones administrativas. A la aplicación de este procedimiento, que por cierto no está diseñado para la investigación de hechos que revisten o pueden revestir caracteres de delito, sino para la imposición de una multa en razón de contravenciones administrativas (véanse especialmente los números 2° y 6° del Art. 161 CT<sup>61</sup>), no puede oponerse ni contribuyente ni órgano del Estado alguno.”<sup>62</sup>

Además, el artículo 162 inciso 5<sup>63</sup> establece que de haber interpuesto la acción penal o denuncia administrativa el SII, no impedirá a tal organismo proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Director Regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente.

En definitiva el ejercicio de acción penal tributaria en Chile ante un hecho constitutivo de delito tributario, entrega al Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos, la facultad de optar, a su juicio exclusivo entre alguna de las siguientes tres alternativas:

- a) Iniciar por medio de una querrela o denuncia el procedimiento penal respectivo.
- b) Perseguir sólo la aplicación de la multa asociada al ilícito.
- c) Instar sólo por el cobro de los impuestos evadidos.

---

<sup>61</sup>Cita (2)

<sup>62</sup>Cita (1)

<sup>63</sup> Código Tributario. Art. 162.- (...) La interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Director Regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente.

En los casos que el Director, decida perseguir la responsabilidad del delito, con la finalidad que se haga efectiva la aplicación de la pena corporal y la multa asociada al delito, se deberá deducir una querrela o una denuncia ante la justicia ordinaria.

Cuando se opta por esta vía, se presentará una querrela, acción que por su naturaleza le otorga calidad de parte, en ese caso, al Servicio de Impuestos Internos, el cual será representado por abogados de la misma institución que instarán por aportar todos los antecedentes que prueben el ilícito respectivo y la participación culpable del delincuente tributario.

Por su parte, en el evento que se decida por perseguir sólo la sanción por la vía de una aplicación de la multa asociada al ilícito, los antecedentes del caso darán origen a una denuncia en contra del infractor, la cual será conocida y resuelta por el tribunal tributario, es decir, una instancia jurisdiccional especial, que ajusta sus actuaciones en el ámbito administrativo.

En conclusión, impresionan las facultades conferidas por el Código Tributario chileno a la administración tributaria, y la desigualdad con la que ejercen sus derechos los sujetos pasivos, por cuanto es menester señalar que seguramente frente a un hecho del cual la administración, está considerando existen elementos suficientes para denunciar o interponer una querrela, el sujeto pasivo ante esa posibilidad acepte las sanciones administrativas y las diferencias establecidas por la administración consignando en consecuencia el monto que la “suprema” administración ha establecido.

## **1.2 LEGISLACIÓN PERUANA.**

### **1.2.1 INFRACCIONES TRIBUTARIAS.**

Mediante Diario Oficial “El Peruano”, de fecha 20 de abril de 1996, entró en vigencia el Decreto Legislativo No. 813, a través del cual se aprobó la “Ley Penal

Tributaria”, que comprende cuatro títulos: Delito Tributario; Defraudación Tributaria; Acción Penal; Caución y Consecuencias Accesorias. Con anterioridad, los delitos tributarios, en el Perú, se encontraban regulados por el Código Penal en su Sección II del Capítulo II del Título XI.

En la exposición de motivos del decreto en referencia, los cuales resultan interesantes mencionar, constan:

*“El delito tributario, en su modalidad de Defraudación Tributaria, se encuentra contenido en la Sección II del Capítulo II del Título XI del Libro Segundo del Código Penal; sin embargo, dada su especialidad y en razón de las materias jurídicas que confluyen - Derecho Tributario y Derecho Penal-, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resulta necesario que en una ley penal especial se legisle sobre esta materia (...).*

*Por su parte, la existencia de una norma penal especial origina un mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como un mayor efecto preventivo en la sociedad. Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de Defraudación Tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión del citado ilícito (...).”<sup>64</sup>*

Se reconoce en la legislación peruana la necesidad de contar con un cuerpo normativo específico para el tratamiento de los delitos tributarios, por la especialidad de la materia y sus características propias.

La Ley Penal Tributaria en su artículo 1, especifica el concepto de defraudación tributaria señalando:

*“Art. 1°.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o*

---

<sup>64</sup>Decreto Legislativo No. 813, Publicado en el Diario Oficial “El Peruano” con fecha 20 de abril de 1996.

*en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) años ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa”.*

Conforme a la norma referida, se establecen las modalidades de defraudación tributaria señalando en su artículo 2 las siguientes:

*“Artículo 2.- Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del Artículo anterior:*

*a) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.*

*b) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.”*

A partir de lo señalado en los artículos 1 y 2 se desprenden hechos que pueden constituir defraudación atenuada y defraudación agravada:

*"Artículo 3.- El que mediante la realización de las conductas descritas en los Artículos 1 y 2 del presente Decreto Legislativo, deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un período de 12 (doce) meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de 5 (cinco) Unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del último mes del período, según sea el caso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa. Tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual, también será de aplicación lo dispuesto en el presente artículo."*  
*(Defraudación Tributaria Atenuada)*

*"Artículo 4.- La defraudación tributaria será reprimida con pena privativa de libertad no menor de 8 (ocho) ni mayor de 12 (doce) años y con 730 (setecientos treinta) a 1460 (mil cuatrocientos sesenta) días-multa cuando:*

*a) Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.*

*b) Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización." (Defraudación Tributaria Agravada)*

Finalmente, el artículo 5 de la LPT tipifica como delito en lo relativo a la actividad contable, lo siguiente:

*"Artículo 5.- Será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de 2 (dos) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:*

*a) Incumpla totalmente dicha obligación.*

*b) No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.*

*c) Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.*

*d) Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación."*

### **1.2.2 PROCEDIMIENTO.**

En la LPT se establece un requisito de procedibilidad que debe observarse previo al inicio de una acción penal por una defraudación tributaria, y que en lo principal tiene relación con la participación de la Administración Tributaria que en el

caso peruano la representa la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), en los siguientes términos:

*“Artículo 7. Requisito de procedibilidad.*

*1. El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo.*

*2. Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo”.*

*“Artículo 9.- La Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los Artículos 7 y 8 del presente Decreto Legislativo”.*

Respecto de lo que constituye el informe motivado emitido por la Administración Tributaria, la LPT manifiesta:

*“Artículo 8. Investigación y promoción de la acción penal.*

*1. El Órgano Administrador del Tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.*

*2. El Fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, dispondrá lo conveniente. En todo caso, podrá ordenar la ejecución de determinadas diligencias a la Administración o realizarlas por sí mismo. En cualquier momento, podrá ordenar al Órgano Administrador del*

*Tributo le remita las actuaciones en el estado en que se encuentran y realizar por sí mismo o por la Policía las demás investigaciones a que hubiere lugar”.*

Entonces, la legislación peruana, atendiendo la especialidad del derecho tributario, de forma congruente con dicha especialidad, decidió establecer un procedimiento especial con características propias para los actos que pueden constituir un delito tributario, para cuyo efecto en el caso del ejercicio de la tributación interna se haya previsto en la Ley Penal Tributaria, dejando en manifiesto que para aquellos tributos que se generan como consecuencia del ejercicio del comercio exterior, al igual que en nuestra legislación y en la legislación chilena, es aplicable otra normativa.

Los tipos penales, si bien se encuentran plenamente identificados en los artículos 2, 3, 4 y 5 de la LPT, al considerar un tipo autónomo el establecido en artículo 1 ibídem, que a nuestra forma de ver establece un concepto y no como tal un tipo, genera que cualquier otra conducta se pueda enmarcar en un delito tributario, siendo entonces la legislación penal tributaria peruana abierta y no específica, contrariando de tal forma el principio de seguridad jurídica.

Del procedimiento cabe mencionar, que en la LPT se reconocen las competencias y facultades que tiene el Ministerio Público y la Administración Tributaria, si bien para el inicio de una acción penal se requiere de un informe o investigación previa en sede administrativa de la Administración Tributaria, se reconoce que la misma se formalizará por parte del Ministerio Público, quien continuará con las investigaciones previas, contando siempre con la Administración, de quien inclusive puede solicitar la práctica de diligencias que considere necesarias, además cuando de por medio exista información de la comisión de un delito tributario el Ministerio Público puede solicitar que la misma sea investigada por la Administración Tributaria, quien deberá emitir el respectivo informe.

El reconocimiento de las facultades a las que hacemos referencia, se encuentran expresamente señaladas en el artículo 7 numeral 1 de la LPT que claramente señala ***“1. El Órgano Administrador del Tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda”***. (las negritas son propias)

### **1.3 LEGISLACION COLOMBIANA.**

#### **1.3.1 INFRACCIONES TRIBUTARIAS.**

En la República de Colombia, las infracciones tributarias se encuentran establecidas en el Código Penal. El Estatuto Tributario se remite expresamente a la legislación penal para la tipificación y sanción de delitos tributarios.

Específicamente el Estatuto Tributario, en el libro quinto, procedimiento tributario, título tercero, sanciones, establece:

*“Art. 665.- El Agente Retenedor que no consigne las sumas retenidas dentro de los dos (2) meses siguientes a aquel en que se efectuó la respectiva retención, queda sometido a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los servidores públicos que incurran en el delito de peculado por apropiación.”<sup>65</sup>*

*En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por*

---

<sup>65</sup> Código Penal. Art. 397.- El servidor público que se apropie en provecho suyo o de un tercero de bienes del Estado o de empresas o instituciones en que éste tenga parte o de bienes o fondos parafiscales, o de bienes de particulares cuya administración, tenencia o custodia se le haya confiado por razón o con ocasión de sus funciones, incurrirá en prisión de noventa y seis (96) a doscientos setenta (270) meses, multa equivalente al valor de lo apropiado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término. Si lo apropiado supera un valor de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, dicha pena se aumentará hasta en la mitad. La pena de multa no superará los cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes. Si lo apropiado no supera un valor de cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento ochenta (180) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término y multa equivalente al valor de lo apropiado.

*dicho concepto, dentro del mes siguiente a la finalización del bimestre correspondiente.*

*Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la administración de la cual sea contribuyente, con anterioridad al ejercicio de sus funciones, la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo y la constancia de su aceptación. De no hacerlo las sanciones previstas en este artículo, recaerán sobre el representante legal.*

*Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal.*

*Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.*

*Artículo 666.- Los retenedores que expidan certificados por sumas distintas a las efectivamente retenidas, así como los contribuyentes que alteren el certificado expedido por el retenedor, quedan sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para el delito de falsedad.<sup>66</sup>*

---

<sup>66</sup> Código Penal. Artículo 286.- El servidor público que en ejercicio de sus funciones, al extender documento público que pueda servir de prueba, consigne una falsedad o calle total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento ochenta (180) meses. Artículo 287.- El que falsifique documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses. Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, la pena será de sesenta y cuatro (64) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de ochenta (80) a ciento ochenta (180) meses. Artículo 288.- El que para obtener documento público que pueda servir de prueba,

*Tratándose de sociedades u otras entidades quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de las obligaciones. Para tal efecto, las empresas deberán informar a la respectiva Administración o Recaudación la identidad de la persona que tiene la autonomía suficiente para realizar tal encargo. De no hacerlo, las sanciones recaerán sobre el representante legal de la entidad. En la información debe constar la aceptación del empleado señalado". (las negritas son propias)*

Estos dos artículos, 665 y 666 del estatuto tributario, son los únicos que como tal establecen conductas que pueden derivar en responsabilidad penal y que podrían sancionarse con penas privativas de libertad, todos las demás conductas que se señalan en el título de sanciones del Estatuto Tributario, son sancionadas en la esfera administrativa y se dividen en:

- Sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias.
- Sanciones relativas a informaciones y expedición de facturas.
- Sanciones relacionadas con la contabilidad y de clausura del establecimiento.
- Sanciones específicas para cada tributo, aquí se encuentran las conductas tipificadas en el artículo 665 y 666.
- Sanciones a notarios y a otros funcionarios.
- Sanciones a entidades autorizadas para recaudar impuestos.
- Sanciones especiales contempladas por normas tributarias, aplicables a funcionarios de la administración.

Por su parte el Código Penal, en su artículo 402 tipifica una conducta específica que se produce en la esfera de la práctica tributaria, que señala:

---

induzca en error a un servidor público, en ejercicio de sus funciones, haciéndole consignar una manifestación falsa o callar total o parcialmente la verdad, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses. Artículo 289.- El que falsifique documento privado que pueda servir de prueba, incurrirá, si lo usa, en prisión de dieciséis (16) a ciento ocho (108) meses.

*Artículo 402.- El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.*

*En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.*

*Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.*

Es de mencionar que si bien las conductas tipificadas en el Estatuto Tributario y la establecida en el artículo 402 del Código Penal son las únicas relacionadas con delitos tributarios, no es menos cierto que actos ocurridos en el ejercicio de la práctica tributaria, puedan subsumirse a tipos penales que se hayan tipificados en el Código Penal, en especial con aquellos relacionados a la falsedad de documentos, y que fueron citados previamente.

Respecto del problema de la falta de intervención del derecho penal en Colombia, para castigar conductas que tienen como antecedente el ejercicio de tributación, catedráticos como el Doctor Juan Carlos Prias, señalan que “la implementación de un régimen penal delictual en materia tributaria, solamente se justifica cuando aquella se

realiza en la tutela y protección de un interés fundamental de convivencia social. En otras palabras la penalización de la defraudación tributaria no puede realizarse sin una adecuada conceptualización del bien jurídico que pretende tutelarse, el cual mal podría fincarse en la incapacidad del Estado para recaudar los tributos y mucho menos en afugias y dificultades de naturaleza puramente fiscalista”.<sup>67</sup>

### **1.3.2 PROCEDIMIENTO.**

Se desprende del tipo penal establecido en el artículo 665 del Estatuto Tributario que “cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal”, entendiéndose que el mismo puede producirse en cualquier etapa del proceso penal, sin que este precepto constituya un requisito de procedibilidad, sino una eximente de responsabilidad.

En lo demás se entiende que el procedimiento penal es el establecido en el Código de Procedimiento Penal colombiano, y que en lo principal contempla las siguientes fases pre procesal y procesal penal:

- Indagación e investigación. (pre procesal)
- Acusación o Preclusión.
- Juzgamiento.

Entonces, para el inicio de una acción penal por un delito tributario, establecido en los artículos 665 y 666 como tales, así como del contemplado en artículo 402 del Código Penal no se requiere cumplir con ningún tipo de requisito de procedibilidad en el cual intervenga la administración tributaria (DIAN); el inicio de las investigaciones que servirán luego como fundamento para realizar alguna imputación, puede tener como

---

<sup>67</sup> Juan Carlos Prias Bernal, “*El fraude fiscal frente al Derecho Penal*”, XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Febrero de 2003, Pag. 245.

antecedente una denuncia o se puede iniciar de oficio por parte de la Fiscalía al recibir cualquier tipo de información de la comisión de un delito

## CONCLUSIONES

Luego del presente estudio obtenemos las siguientes conclusiones:

1. Los actos administrativos de determinación tributaria no pueden establecer presunciones de responsabilidad penal, puesto que las presunciones nacen de un ejercicio mental reservado únicamente para los jueces.
2. Los actos administrativos de determinación tributaria si bien no pueden establecer presunciones de responsabilidad penal, sí podrían constituir, un elemento para el inicio de una instrucción fiscal. Recordemos que, el fiscal, es el funcionario que privativamente debe considerar la existencia de indicios suficientes respecto de la materialidad de un delito y sus posibles responsables, y en base de ello resolver el inicio de una instrucción fiscal. Consideramos además que de ese acto de determinación se desprende la información necesaria y los fundamentos suficientes para deducir una imputación, así como los hechos que se subsumirían a un tipo penal tributario.
3. La fase de Indagación Previa es imprescindible en materia penal, no siendo aplicable la consideración realizada por el Código Tributario respecto a los efectos autónomos de la labor determinadora efectuada por la Administración Tributaria. A través de esta fase preprocesal penal se asegura el conocimiento a la persona señalada como posible infractora de los argumentos esgrimidos por la Administración Tributaria en su acto de determinación, ya no desde la perspectiva impositiva sino desde la perspectiva penal. Se asegura de esta forma el legítimo derecho a la defensa respetando el debido proceso y el derecho a contradecir cada una de las afirmaciones de la Administración Tributaria, insistimos, desde la perspectiva penal y ya no impositiva.

4. Reconocemos que es necesaria la investigación previa que realiza la Administración Tributaria y que se refleja en un acto administrativo de determinación tributaria, puesto que, es la Administración Tributaria, la que cuenta con toda la información del gran universo de contribuyentes, con las herramientas técnicas, científicas para el cotejamiento de dicha información y funcionarios especialistas en el ámbito tributario que podrán contribuir con su conocimiento y experiencia.
5. Los actos administrativos de determinación tributaria firmes o ejecutoriados constituyen un requisito de Procedibilidad no de Prejudicialidad, ya que los funcionarios encargados de la Administración Tributaria no son jueces. La Prejudicialidad existe cuando la norma exige alternativamente sentencia judicial ejecutoriada que establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria, actividad reservada para los jueces quienes gozan de jurisdicción.
6. Debe constar expresamente en las actas de determinación tributaria la existencia de indicios –no presunciones- de la comisión de un delito tributario.
7. Actualmente, existe la posibilidad que delitos tributarios queden en la impunidad, por cuanto la facultad determinadora conforme lo dispone nuestro Código Tributario caduca en tres, seis o un año, dependiendo del caso, generando que en el supuesto de haberse producido dicha caducidad, exista la imposibilidad de iniciar un proceso penal por acciones que constituyen delitos tributarios, de los cuales posiblemente no operaría aún la prescripción de la acción penal, que conforme el Código Tributario se produce en cinco años, en los casos reprimidos con prisión, y en diez años en los casos reprimidos con reclusión, contados desde cuando la infracción fue cometida en los casos en los

que no se haya iniciado enjuiciamiento, o de haberse iniciado desde el inicio de la instrucción fiscal correspondiente.

8. Resulta interesante analizar la discrecionalidad con la que cuentan las Administraciones Tributarias en otros países, en los que es la Administración quien determina los casos que se van a judicializar, estableciendo si procede una sanción administrativa o la presentación de una denuncia por el hecho, denota este antecedente que en otras legislaciones el sistema inquisitivo está en plena vigencia, la discrecionalidad genera inseguridad jurídica y violenta de forma flagrante el debido proceso.
9. En las legislaciones chilena y peruana, la Administración Tributaria tiene una participación directa en los casos de los cuales se desprende la existencia de indicios de responsabilidad penal, la diferencia fundamental entre ellas resulta de la injerencia que cada una tiene en el proceso penal, por ejemplo en la legislación peruana se reconoce que en el momento mismo de detectar un posible delito tributario por parte de la administración tributaria, este antecedente se comunica de inmediato al Ministerio Público para que dentro de sus funciones inicie las respectivas investigaciones que siempre se van a realizar en coordinación directa con la Administración Tributaria, en cambio en la legislación chilena deja a discreción de la administración la decisión de resolver actos delictivos en sede administrativa o sede judicial.
10. En la legislación colombiana no se reconoce ningún procedimiento especial para el tratamiento de los delitos tributarios.

## RECOMENDACIONES

Se ponen a consideración las siguientes recomendaciones:

1. Si en el proceso fiscalizador de la Administración Tributaria a un contribuyente, se llega a determinar la existencia de indicios de la comisión de un delito tributario, los mismos deben ser puestos en conocimiento de la Fiscalía General del Estado, previa la emisión de un informe, sin perjuicio de que la administración continúe con la respectiva determinación tributaria y emita el acto administrativo correspondiente. Debe asegurar la administración que previo la elaboración del informe, el contribuyente tuvo la oportunidad, en ejercicio del derecho a la defensa, de pronunciarse respecto de los hechos observados.
2. De aplicarse esta recomendación, se subsanarían los problemas que frente a la caducidad de la determinación tributaria se suscitan con la prescripción de la acción penal, puesto que los actos que puedan evidenciar la comisión de un delito van a ser conocidos y resueltos por la vía penal, y aquellos de los cuales se revista responsabilidad respecto de obligaciones tributarias, serán conocidos y resueltos vía administrativa y contenciosa tributaria, lo que en la actualidad no ocurre.
3. Tomando en consideración que el delito tributario es de acción pública y que el Código Tributario y Código de Procedimiento Penal reconocen la acción popular para denunciar este tipo de delitos, se debe establecer dentro de la propia Administración Tributaria una unidad de control que procese las denuncias recibidas generando el respectivo informe previo, que será de conocimiento posteriormente de la Fiscalía General del Estado, por cuanto en la actualidad cuando de por medio existen denuncias de particulares en la Fiscalía General del Estado y se solicita a la Administración Tributaria el respectivo acto de

verificación y control, la contestación deriva en que la actividad de la administración Tributaria como tal se encuentra establecida en su plan anual de trabajo sin poder considerar en ese momento realizar un acto de determinación, y que oportunamente se lo efectuará, contribuyendo a la impunidad.

## BIBLIOGRAFIA

1. Alex Van Weezel, *Delitos Tributarios*, Editorial Jurídica de Chile, 2007.
2. Alonso González, *Las ganancias patrimoniales no justificadas y la lucha contra el fraude fiscal*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, ES, 2000.
3. Antonio López Díaz, *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, ES, 2000.
4. Arturo Hoyos, *El Debido Proceso*, Edit. Temis, S.A., Bogotá, 1996.
5. Carnelutti, *Trattato del Processo Civile*, Tomo I, Diritto e proceso, Napoli, 1958.
6. Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, volumen I, 6ª Ed. Ediciones Depalma, Argentina, 1997.
7. Claus Roxin, *Derecho Procesal Penal*, traducción de la 25ª edición alemana de Gabriela E. Córdoba y Daniel R. Pastor revisada por Julio B. J. Maier, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2000.
8. Héctor Villegas, *Curso de Finanzas*, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Desalma, Buenos Aires, 1983.
9. Herrera Molina, Manuel, *Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos*, Marcial Pons, Madrid, ES, 1995.
10. Jorge Zavala Baquerizo, *Tratado de Derecho Procesal Penal*, Tomo III, Ed. EDINO 2004.
11. José Cafferata Nores, *Derecho Procesal Penal. Consensos y Nuevas Ideas*, Buenos Aires, Imprenta del Congreso de la Nación, 1998.
12. José Vicente Troya, *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, PUDELECO, Editores S.A., Ecuador, 2008.

13. José Vicente Troya, *El Derecho Formal o Administrativo Tributario*, [www.estade.org/derechopublico/derechopublico.htm#15](http://www.estade.org/derechopublico/derechopublico.htm#15)
14. José Manuel Calderón Carrero, *Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal*, Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, ES, 2000.
15. Juan Carlos Prias Bernal, *El fraude fiscal frente al Derecho Penal*, XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2003.
16. Julio Maier, *Derecho Procesal Penal*, I. Fundamentos, Editorial Del Puerto, 2ª edición 3ª reimpresión, 2004.
17. Luigi Ferrajoli, *Derecho y Razón*, Editorial Trotta, Novena Edición, 2009.
18. Luis Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, PUDELECO Editores S.A. Quito, 2006.
19. Luis Alberto Huerta Guerrero, *El Debido Proceso en las decisiones de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (análisis del artículo 8º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos)*, Documento de Trabajo de la Comisión Andina de Juristas, con la colaboración de Luis Enrique Aguilar Cardoso.
20. Mario Madrid-Malo Garizabal, *Derechos Fundamentales*, Segunda Edición, 3R Editores, Bogotá, 1997.
21. Neumark F., *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
22. Osvaldo Soler, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2002.
23. Patricio A. Secaira Durango, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, Editorial Universitaria, Quito, Ecuador, 2004.

24. Pont Mestres M., *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, Civitas REDF, núm. 31, 1981.
25. Pristone Traveira Torres, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Editorial Abaco de Rodolfo Desalma.
26. Rodolfo Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Depalma, Cuarta Edición.
27. Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema tributario ecuatoriano I*, Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, Cuenca, Colegio de Abogados del Azuay, Ecuador, 2003.
28. Sandro Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009.
29. Sendra Gimeno, *Los procedimientos penales simplificados (principios de oportunidad y proceso penal monitorio)*, Justicia, Madrid, 1987.

## **TEXTOS NORMATIVOS**

1. Convención Americana sobre Derechos Humanos
2. Constitución de la República del Ecuador.
3. Código Tributario Ecuatoriano.
4. Código de Procedimiento Penal Ecuatoriano.
5. Código Tributario Chileno.
6. Ley Penal Tributaria Peruana.
7. Estatuto Tributario Colombiano.
8. Código Penal Colombiano.