

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR**

**COMITÉ DE INVESTIGACIONES**

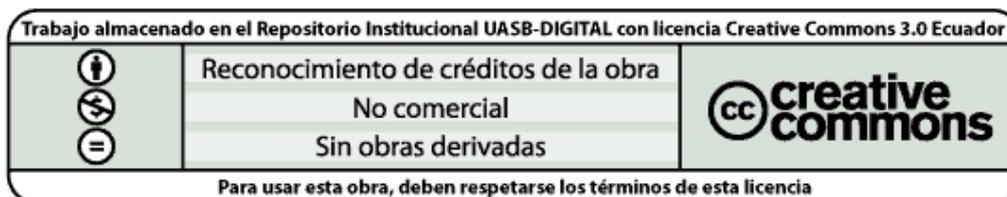
INFORME DE INVESTIGACIÓN

**LA NUEVA CONSTITUCIÓN, LA LEY REFORMATORIA PARA LA  
EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR Y SUS  
IMPLICACIONES EN EL ÁMBITO JURÍDICO**

GUSTAVO ADOLFO DURANGO VELA

QUITO – ECUADOR

2008



## RESUMEN

El régimen tributario en el estado contemporáneo resulta trascendental para su propia sobrevivencia, más en época de crisis como la que afrontamos, en la que las otras fuentes de ingresos públicos, como los patrimoniales o los préstamos, se hacen cada vez más escasos y difíciles de obtener.

Por su parte, la Constitución expedida por la Asamblea Constituyente y publicada en el Registro oficial N° 449 de 20 de octubre del 2008, pretende la configuración de un nuevo Estado basado en principios de solidaridad, de equidad, de redistribución de la riqueza entre todos los miembros de la sociedad ecuatoriana. En este contexto, resulta de gran importancia analizar los cambios que en el régimen tributario ecuatoriano ha propuesto la nueva Constitución, en particular en los artículos 300 y 301, que sin duda vienen a complementar aquellos que, ya figuraban en la Constitución de 1998. Pero es en su espíritu el verdadero cambio; pues, tales principios están vigentes en cada relación jurídica y no solamente como una mera declaración sino como normas de aplicación directa a través de su fuerza vinculante y, además, de inmediata aplicación.

Por otra parte, resulta trascendente para la materia tributaria, los cambios de varias instituciones del Código Tributario, entre ellas y de manera especial al régimen penal tributario, implementadas por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial N° 242 del 29 de diciembre del 2007. En ella, se ha convertido al <delito tributario> en un <delito común>, es decir alejado de la filosofía impuesta por los autores del Código Tributario, que creyeron que este tipo de infracciones, por ser especiales, debían tener un tratamiento diferente. Con el nuevo régimen y la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial y las Reformas al Código de Procedimiento Penal, son los jueces ordinarios los que conocerán y juzgaran a los infractores tributarios. Debemos anotar que el endurecimiento de las penas, impulsado por esta nueva Ley Reformatoria, es drástica, al extremo de imponer hasta <reclusión menor ordinaria> de 3 a 6 años a los infractores tributarios, mientras que el Código Tributario se contempla prisión de 3 a 5 años, como máximo de la pena.

El presente trabajo intenta un estudio comparativo entre el nuevo régimen y el ya superado con la expedición de la Constitución y Ley ya referida.

## **I PARTE**

### **LA NUEVA CONSTITUCIÓN COMO MARCO JURÍDICO GENERAL**

Con amplia mayoría, mediante el Referéndum del 29 de septiembre del 2008, se aprobó la Constitución de la República del Ecuador redactada por la Asamblea constituyente de ciudad Alfaro. La misma fue publicada en el Registro Oficial N° 449 el 20 de octubre del 2008, y obedece, sin lugar a dudas, a la firme convicción del pueblo ecuatoriano de que es necesario un cambio radical en sus estructuras institucionales, para crear un país soberano, más justo y solidario. He sido un consecuente admirador de Cicerón, él dijo <<si queréis hacer una verdadera transformación en su sociedad, hacedla primero en vuestros corazones>>, lo que me hace pensar que las grandes revoluciones no se hacen simplemente con el cambio del texto de la ley y su normativa, sino en la idiosincrasia misma de la gente, en el respeto a la vida y derechos del prójimo. No importa tener la mejor Constitución redactada en la historia si la actitud es la misma, pues difícilmente habrá un cambio efectivo si nos aferramos al pasado. Pero por algo se ha de empezar y un marco jurídico apropiado y consensuado es indudablemente un buen inicio.

El Art. 1 de la Carta Magna reconoce al Ecuador como un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. En similares términos, la Constitución de 1998 reconocía al Ecuador como un Estado social de derecho; pero es evidente que los teóricos que reformaron los ordenamientos constitucionales pretenden que tales derechos no sean sólo declarativos. Por el contrario, ambicionan una aplicación directa, a través de la fuerza vinculante de la constitución como norma jurídica real y de efectiva e inmediata aplicación, que resuelva los conflictos entre las instituciones del Estado, de éste con sus dirigidos, e incluso los que se presenten en las relaciones individuales.

El régimen tributario ecuatoriano, en las últimas cuatro Constituciones, se encuentra sustentado en sólidos fundamentos y enmarca en sus principios a las demás normas jurídicas que regulan los tributos. Vale recalcar que para ello, utiliza el modelo de la pirámide invertida de Kelsen, conforme se aprecia en los Arts. 424 y 425 de la Constitución publicada el 28 de octubre del 2008; no en vano los tratadistas contemporáneos ya hablan de un auténtico derecho tributario constitucional. Dicha Constitución trata estos principios en la Sección Cuarta del Título VI, en particular en los Arts. 300 y 301, y a la letra manifiestan:

**300.-** El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la distribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

**301.-** Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

En sentido comparativo, podríamos decir que de los tres principios constantes en la Constitución de 1998 (igualdad, proporcionalidad y generalidad) en la actual se han aumentado a ocho, aún sin considerar por ejemplo el principio de <Igualdad>, que sin duda está vigente en el régimen tributario a través de aquel principio general de que <todos somos iguales ante la ley> (Nº 2 del Art. 11). Hay otros principios, como el de la libertad, capacidad contributiva, la no confiscatoriedad, que sin estar expresos, el espíritu de la nueva Constitución nos hace concluir que también se encuentran presentes entre los derechos irrenunciables, intangibles y de aplicación inmediata de todo ciudadano. Esta es, precisamente, una de las virtudes más significativas de la nueva filosofía constitucional latinoamericana y ecuatoriana en particular.

En todo caso vale la pena referirse a cada uno de aquellos principios, por su importancia en el ámbito jurídico. Así tenemos:

1) GENERALIDAD: Este principio pretende que la carga tributaria se la extienda para todos los habitantes de la República, incluidos los extranjeros. Los tributos no pueden ser expedidos con dedicatoria a un grupo de contribuyentes o afectar a una determinada parte de la sociedad. El numeral 15 del Art. 83 de la Constitución consagra también como una responsabilidad ineludible de todos los ecuatorianos <pagar los tributos establecidos por la ley>. Claro que este principio de <generalidad> que interactúa con el de <igualdad>, no es absoluto. Por razones de orden social, económico y hasta político, existen exenciones previstas en la misma Constitución, por ejemplo para las comunidades indígenas (Art. 57 # 4), las personas de la tercera edad (Art. 37, # 5) o los minusválidos (Art. 47 # 4). Con algunas, por un sentido de evidente solidaridad, estamos de acuerdo; otras pueden parecer una tardía compensación por la <contribución de indígenas> tributo que estuvo vigente en la colonia y a principios de la República

2) PROGRESIVIDAD: Este principio sin duda puede ligarse al de la <capacidad contributiva>, partiendo de que el tributo ya no sólo es fuente de ingresos públicos, sino que participa activamente en el desarrollo económico de los pueblos. Además, tiene que estar acorde con el acrecimiento patrimonial de los ciudadanos, ya que debe basarse en una manifestación de riqueza y no cabría imponerlo por cuestiones de raza, religión, condición familiar u otras razones. Entonces, podríamos resumir tal principio en la conocida frase <pague más quien más tiene> y en las tablas progresivas de las tarifas impositivas. Así, el progreso de los pueblos es sinónimo de la capacidad económica de sus habitantes. La <capacidad contributiva>, según Sainz de Bujanda *<supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto>*<sup>1</sup>.

3) EFICIENCIA: Este principio está dirigido a la Administración tributaria, pues busca su participación activa para lograr una mejor recaudación al menor costo posible. Este

---

<sup>1</sup> Fernando, SAINZ DE BUJANDA, Fernando, HACIENDA Y DERECHO, Instituto de Estudios Políticos, 1966, pág. 190 T.3

término no se refiere a eficaz, es decir llegar al propósito o metas buscadas a cualquier costo; nos referimos a eficiencia, por ejemplo, cuando hablamos de la recaudación del Servicio de Rentas Internas (6500 millones en redondos) en comparación con su presupuesto anual (1,5% de esa recaudación). El Código Tributario expedido mediante Decreto Supremo N° 1016-A del 6 de diciembre de 1975 y publicado en el Registro Oficial (S) 968 del 23 de diciembre de ese año, en su Art. 73 dispone que <la actuación de la Administración Tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y *eficacia*>”. No siempre lo eficiente es eficaz y viceversa. La eficiencia a su vez tiene principios que deben observarse: a) Los tributos no pueden convertirse en una carga que llegue a desestimar la realización de una actividad económica. b) La administración del tributo no debe resultar desproporcionada con su producto final. c) Las tarifas deben ser adecuadas, para no alentar la evasión tributaria, y debe estimularse el cumplimiento voluntario, como ocurre con la rebaja del impuesto anual a los predios urbanos y rústicos. d) Todo ello debe estar dentro de un marco de seguridad jurídica, es decir, sin cambiar las reglas del juego unilateralmente. La Administración Fiscal tiene que dar muestras claras de eficiencia (aún a costa de la eficacia), para educar al contribuyente en estos principios e incentivar a una cultura del pago sin demora, en la medida justa de los tributos.

4) SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA: El Art. 73 del Código Tributario contiene un principio en el que la nueva corriente del Derecho Administrativo insiste, especialmente Roberto Dormí. Éste apoya el desestimar cualquier trámite, proceso o gestión que no tenga directa relación con el tema tratado; es decir, intenta hacer más sencillo, comprensible y simple el trámite en el que se discutan tributos. <Simplificar: *Facilitar los temas, los asuntos o las cosas, haciéndolos sencillos y comprensibles. Resumir o compendiar los contenidos de algo, exponiéndolos en forma breve y fácil*>.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Rodrigo, PATIÑO LEDESMA y Teodoro, POZO ILINGWORTH, LÉXICO JURIDICO TRIBUTARIO, Editorial Universidad de Cuenca, 2ª edición, Pág. 442

5) IRRETROACTIVIDAD: Con mucha claridad, el Art. 256 de la Constitución anterior decía <no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes>. Este principio de derecho común y contemplado en el Art. 7 del Código Civil, es decir que la ley no rige sino para lo venidero, se complica cuando la Constitución anterior faculta al legislador crearla con efecto retroactivo <en beneficio> del contribuyente. Ahora pregunto yo, ¿no será que el cumplimiento de obras generales por parte del Estado, no iría también, en último término en beneficio del contribuyente (?). No creo que esa haya sido la intención, pero, en buena hora, ha sido descartada esta posibilidad en la nueva Constitución que se limita al efecto general de irretroactividad ya referido.

6) EQUIDAD: Me gusta aquella definición de este principio, que dice que es el <sentimiento natural de la justicia>, es decir, dar a cada cual según le corresponda en forma justa e igualitaria. A nivel de tributos sería tener la conciencia limpia y diáfana de haber cumplido con el Estado y el conglomerado social, a través de sus pagos en la justa medida. Por parte de la Administración, la equidad sería tratar a todos los contribuyentes con igualdad de criterios, sin otorgar privilegios ni dádivas a nadie.

La contribución a la financiación de las cargas públicas debe hacerse respetando los principios de justicia y equidad tributaria, y esto es lo que explica por qué no se puede exigir el pago de tributos a personas que carezcan de capacidad contributiva, y que, de llega a existir ésta, a igual capacidad de pago se debe establecer una carga igual <equidad horizontal> y a mayor capacidad de pago, debe existir una contribución más que proporcional, es decir, progresiva <equidad vertical><sup>3</sup>.

7) TRANSPARENCIA: <La mujer del César no sólo debe ser honesta, tiene también que parecerlo>, frase aplicable a la Administración Tributaria en el manejo de los fondos públicos. Es importante para el sujeto pasivo, para quien hace sus pagos, tener la absoluta certeza de que ese dinero va a ser bien empleados, que no servirán para el enriquecimiento de unos pocos. Además, implica que la gestión y recaudo debe estar directamente relacionada y debe ser proporcional a la cantidad recaudada. La Administración Tributaria

---

<sup>3</sup> Fernando, ALVAREZ RODRÍGUEZ, GESTIÓN TRIBUTARIA A TRAVÉS DE PARTICULARES: Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario N° 10 Pág. 3

debe dar ejemplo de transparencia en sus procedimientos, pues ello incentiva la contribución de la sociedad.

8) **SUFICIENCIA RECAUDATORIA:** Es el principio que más preocupación causa, porque al parecer no se refiere simplemente a la eficiencia en la recaudación de los tributos, a través de los procesos de ejecución o coactiva para cobrar las obligaciones tributarias que sean puras, líquidas y de plazo vencido. Podría llevar implícito, lo que ya el más alto personero del SRI manifestó: <Se debe cumplir las metas recaudatorias señaladas en el Plan Nacional> o la que el Presupuesto haya aprobado. Pues, con la excusa de que la recaudación no ha sido suficiente, se podría, por ejemplo, imponer <sólo por esta vez> impuestos al patrimonio. A propósito, esta declaración ya fue contemplada en el Art. 95 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador del 29 de diciembre del 2007, y es totalmente aceptable, sólo si se hace con el propósito de hacer una comparación entre el incremento patrimonial y la declaración del impuesto a la renta anual del contribuyente. Claro que los teóricos de la Constitución señalan que este principio debe ser complementado e interactuado con todos los demás ya referidos, capaz de que se le permita a la Administración recaudar lo que le corresponde, a través de un papel activo en la sociedad, persiguiendo drásticamente la evasión y la elusión tributaria. En conclusión, debemos decir que la Administración debe recaudar los tributos en forma justa y eficaz, tomando en cuenta la situación particular de los contribuyentes.

### **PRIORIZACIÓN DE IMPUESTOS DIRECTOS**

Siguiendo con el análisis de los principios constitucionales de la tributación, debemos referirnos a aquel que dispone la priorización de impuestos directos y progresivos. Este tema, obedece a una política gubernamental dirigida por el Presidente de la República, a quien corresponde la iniciativa y la preparación de las leyes con carácter tributario, y también los mecanismos y procedimientos para la administración de las finanzas públicas. Son impuestos directos los que gravan las manifestaciones inmediatas de riqueza, desde el

punto de vista administrativo que constan en padrones, registros o catastros en los que aparecen los contribuyentes, y desde el punto de vista económico son personales porque no pueden ser transferidos, es decir, no es posible que sean resarcidos o recuperados, como en el impuesto a la renta, los prediales, patentes, etc. Estos son contrarios a los impuestos indirectos que no gozan de estas calidades y que conceden la posibilidad legal de resarcirse, como en el caso del crédito tributario en el impuesto al valor agregado. Se dice también que se preferirán los impuestos progresivos, lo cual no significa que serán en lugar de los proporcionales, porque no se excluyen o contradicen unos de otros; pero significa, sin duda, que debe intentarse implementar el sistema de que mientras mayor sea la base imponible, mayor la cantidad a recaudar. Sin embargo de lo expuesto, en el último informe del Servicio de Rentas Internas, es indudable que los impuestos indirectos (pese a que se los considera regresivos, es decir que gravan por igual a todos, sin considerar la capacidad contributiva del ciudadano) han superado ampliamente las expectativas de recaudación en relación a los directos. ¿No habría entonces una contradicción entre la realidad y lo que pretende la norma constitucional?. Sí, porque la recaudación de los impuestos indirectos es más fácil y con menor costo político que gravar las manifestaciones de riqueza.

<La política tributaria promoverá la distribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables>, dice el inciso II del ya transcrito artículo 300, mientras que el Art. 256 de la Constitución de 1998, que a su vez copió casi textualmente el Art. 6 del Código Tributario (R.O. # 968 de 23 de diciembre de 1975), en relación al tema decía:

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

Si es por rima me quedo con esta última, pero, ¿tan atractivo postulado, considerado desde la expedición del Código Tributario, se habrá cumplido?. Tengo la impresión de que en estos treinta y tres años de vigencia de este postulado-ley las diferencias socio-económicas

entre los ecuatorianos se han ahondado a límites insospechados, sin que se haya cumplido ni de lejos, pese a ser norma positiva de nuestro ordenamiento legal.

En relación al estímulo del empleo, hemos manifestado que la nueva Constitución es de ejecución inmediata y real, no sólo declarativa. Sin embargo, siendo la política tributaria exclusiva y propia de la Presidencia de la República, es más factible el cumplimiento de una mejor redistribución de la riqueza y el estímulo de las fuentes de empleo a través de incentivos tributarios. Basta mencionar como ejemplo el Art. 70 de la Ley Reformatoria de Equidad Tributaria del Ecuador, que permite a las sociedades una deducción del 100% adicional por el incremento neto de empleos por la contratación de trabajadores directos, y el 150% adicional por contratación de discapacitados.

Aunque no dice expresamente la conexión entre el régimen tributario (a través de exenciones, deducciones, creación de impuestos, etc.), el evidente estímulo a la producción se da a cada paso en la nueva Constitución (véase los artículos 275, 308, 310, 334, 335, 336, 337, entre otros). Es de entender que el financiamiento de estas políticas que se encuentran en el Título referente al Régimen de Desarrollo, se las realizará a través de los ingresos tributarios o públicos.

Igual apreciación de falta de conexión directa con el régimen tributario puede hacerse sobre las conductas ecológicas. Si bien se reconoce el derecho de la población a vivir en un ambiente sano y ecológicamente equilibrado (Art. 14), se establece la protección de los derechos de la naturaleza (Art. 71, 396, 400 y 405), con excepción de lo señalado en el numeral 4 del Art. 47 que concede exenciones en el pago de tasas e impuestos a las tierras comunitarias de los pueblos y nacionalidades indígenas de acuerdo a la Constitución y a los pactos, convenios o tratados internacionales.

## **LA POTESTAD TRIBUTARIA EN LA NUEVA CONSTITUCIÓN**

Es la facultad o poder que tiene el Estado para crear, modificar, exonerar o extinguir tributos.

El primer problema que surge al hablar de la Ley Tributaria es averiguar a quien pertenece la facultad o potestad de elaborar la Ley. La facultad de expedir leyes tributarias en todo el proceso histórico de la existencia y desarrollo, ha tenido y tiene una sola fuente de origen, el Estado<sup>4</sup>.

Éste un problema atinente al Derecho Constitucional Tributario, desde cuando se originó del Estado Ecuatoriano, se ha sometido a las Constituciones, y en ellas aparece que los tributos han de nacer sólo de ley expresa. El <no hay tributo sin ley que lo establezca> viene desde aquellos orígenes, en consecuencia esta facultad ha sido casi exclusiva de la Función Legislativa u órgano representativo, que es la que en regímenes normales expide leyes, como una manera de proteger el derecho de propiedad de los ciudadanos.

Por un lado la potestad tributaria significa supremacía, y por otro, sujeción. Es decir, hay un ente que se coloca en un plano superior, y, frente a él, una masa de individuos ubicada en un plano inferior. No existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria abstractamente considerada, sino un status de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito. El despliegue de la potestad tributaria significa emanación de normas jurídicas en base a las cuales se instituye las contribuciones coactivas, llamadas tributos<sup>5</sup>.

Éste, hasta hace no mucho, rígido principio de legalidad, ha ido cediendo terreno en virtud de la descentralización administrativa y autonomía reclamada y pretendida por los municipios más importantes del país y también por los Consejos Provinciales. De ahí que la Constitución de 1998, en particular su Art. 257 menciona que <Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos... las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley>.

Este concepto sin duda se mantiene con la nueva Constitución del 2008, de conformidad a lo que expresa el ya transcrito Art. 301, en el que se aclara que la potestad o facultad de crear impuestos sigue siendo de la función Legislativa, a través de la ley, pero con el requisito previo de ser ideados y programados por parte del Presidente de la República.

mientras que a los Consejos Provinciales, Consejos Cantorales y otros organismos, como Superintendencia de Bancos, Compañías, el mismo Consejo de la Judicatura, tienen la potestad tributaria, a través de la expedición de actos normativos, de crear, modificar,

---

<sup>4</sup> Washington, DURANGO FLORES, LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA, 2da. E., Corporación de Estudios y Publicaciones, pág. 100

<sup>5</sup> Héctor Belisario, VILLEGAS, CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, editorial De Palma, Buenos Aires, pág. 253

exonerar y extinguir las tasas y las contribuciones especiales, haciendo más evidentes las diferencias entre las referidas clases de tributos. Es de entender que los gobiernos autónomos descentralizados, como Consejos Provinciales y Cantorales, ejecutarán este mandato constitucional (plenamente identificado en el Título V, Capítulo I, Arts. 238 y siguientes de la Constitución) apegados al marco jurídico señalado en la ley, a través de normas generales y previo el cumplimiento de los requisitos para la expedición de las respectivas *Ordenanzas Tributarias* al tenor de lo dispuesto en los numerales 12 y 13 del Art. 16, Art. 25, numerales 1, 16, 23 y 24 del Art. 63 y Arts. 123, 124, 125 y 378 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, según consta en su codificación publicada en el Registro Oficial N° 156 del 30 de noviembre del 2005. Es importante recordar que conforme al mandato constitucional del Art. 287 sólo las instituciones de derecho público, tienen la posibilidad de financiarse con tasas y contribuciones especiales creadas por ley. Ello tendrá hondas repercusiones en aquellos contratos celebrados con particulares de concesión de uso de obras o servicios públicos, tan frecuentes en los Concejos Cantorales y Prefecturas Provinciales.

### **FACULTAD REGLAMENTARIA**

Se entiende por reglamento la norma jurídica de menor jerarquía expedida, por el órgano competente, con el objeto y propósito de coadyuvar, viabilizar o facilitar la aplicación práctica, la interpretación y el sentido de una norma legal. El propio Código Tributario apuntalaba claras disposiciones sobre la facultad reglamentaria en esta materia, señalando que era potestad del Presidente de la República el establecer reglamentos de orden tributario, a través del Ministerio de Finanzas. Habiendo este organismo dejado de ser parte de la Administración Tributaria, la potestad pasó a ser exclusividad del Poder Ejecutivo, según el Art. 7 de dicho Código, que dice: <Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias...>. La

vigente Constitución ratifica esta potestad en el numeral 13 del Art. 147, copia del numeral 5 del Art. 171 de la de 1998, que a la letra dice:

Son atribuciones y deberes del Presidente de la República, además de los que determine la ley (...) 13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenir las ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración.

Si el Presidente de la República tiene la iniciativa para crear impuestos, lo lógico y natural es que tenga la posibilidad de reglamentarlos.

El Código Tributario señalaba además que cuando esta facultad se le otorgaba a los gobiernos seccionales, se la ejercía con previa aprobación del Ministerio de Finanzas y Crédito Público. Esto fue importante y útil para la época, ya que había la idea de mantener la tendencia centralista del Estado y la uniformidad en los regímenes impositivos seccionales. Sin embargo, en la actualidad, la nueva normativa constitucional impone un modelo descentralizador y autonómico, el cual reduce la ineficiencia de la Administración seccional y promueve el mejoramiento de los servicios públicos asumiendo competencias delegables. Se hace entonces evidente que, si tienen la potestad de crear y modificar tasas y contribuciones especiales, con mucha más razón, podrán reglamentar la aplicación de dichos tributos.

Por otra parte, vale recordar como un principio general del Derecho que una norma de menor jerarquía no puede alterar ni modificar la superior (Art. 425 de la Constitución). En ese sentido se pronuncia el Art. 7 del Código Tributario, agregando que por este medio no podrán crear obligaciones impositivas ni establecer exenciones no previstas en la ley.

Es importante señalar que, dentro de esta facultad reglamentaria, la referida norma señala que tanto el Director General del Servicio de Rentas Internas como el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos de competencia, dictarán circulares y disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

## **POTESTAD ARANCELARIA**

El Art. 257 de la Constitución de 1998 ya señaló en su inciso Tercero que, <El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana>, norma copiada textualmente por el Art. 3 de la codificación del Código Tributario. Esta declaración no da lugar a mayores interpretaciones. En similar sentido, el Art. 305 de la Constitución del 2008 dice: <La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva>. Esta potestad está siendo utilizada por el Presidente Rafael Correa, cuando mediante Salvaguardias Arancelarias, publicadas en el Registro Oficial N° 512 de 22 de enero del 2009, fija aranceles e incrementa las tarifas de 627 productos. Con claros propósitos proteccionistas a la producción e industria nacional, el Presidente Correa ha intentado atenuar la crisis económica que afecta a nuestro país y que sin duda obedece a aquella originada en los países desarrollados, por el mal y corrupto manejo de sus finanzas.

La medida alcanzó a 627 subpartidas Nandina, 8,6% del total, y pretende reducir las importaciones en \$ 1.459 millones. En esencia, el nuevo régimen arancelario estaría encargado de equilibrar la balanza comercial, proteger la dolarización y recuperar la producción de los sectores industriales y artesanales<sup>6</sup>.

Sin embargo, para muchos entendidos de la materia, las dificultades que surgirán si se restringe el comercio internacional resultarán más graves y de impredecibles consecuencias, pues con ello se afecta el empleo de millones de personas, que directa o indirectamente dependen de las exportaciones. Es claro que, por efectos de la reciprocidad internacional, los países que se ven afectados con nuestro proteccionismo van a reaccionar con las mismas medidas en contra de nuestros productos, creando un círculo vicioso que afecta a toda la comunidad internacional.

---

<sup>6</sup> Nicolás, MARCANO, “Aranceles las muletas de la dolarización”, en Revista Gestión. # 176, febrero 2009

## **II PARTE**

### **EL CÓDIGO TRIBUTARIO A PARTIR DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR**

A partir de la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, la misma que fue publicada en el Registro Oficial N° 242 de 29 de diciembre del 2007, el Código Tributario sufrió un importante cambio, en especial en el IV Libro que se refiere a lo Ilícito o Penal Tributario. La intención de los assembleístas, sin lugar a dudas, fue endurecer las penas a los infractores tributarios a niveles no alcanzados por ninguna otra legislación en Sudamérica. Pero siempre surgirá la pregunta si efectivamente una política de endurecimiento de penas es suficiente para disuadir al infractor para cometerlas. Vendrán explicaciones sociológicas, políticas, económicas y de toda índole para justificar en unos casos y criticar en otros. Personalmente no creo que llenar las cárceles con infractores tributarios sea la solución, me parece que la intención y filosofía de los autores del Código Tributario fue más positiva: <castigar al infractor en donde más le duele, es decir, en el bolsillo>.

En todo caso, es interesante analizar los cambios y reformas propuestas por la Asamblea Constituyente, asumida de plenos poderes y cuya legitimidad ha sido muy cuestionada en los foros jurídicos, pues a decir de muchos ni siquiera su Estatuto le permitía esta potestad legislativa, y menos cuando la falta de debate y discusión previa, fueron su tónica. Pero quienes la defienden pronostican un nuevo modelo económico en el Ecuador que busca la solidaridad, mejorando la recaudación de los impuestos directos y la transparencia del gasto público y creando seguridad jurídica.

Veamos los cambios realizados:

### **Intereses a cargo del sujeto pasivo**

El Art. 21 del Código Tributario señalaba que la obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece causará, a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente al 1.1 veces de la tasa activa referencial establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. La Reforma incrementa esta tasa a 1.5 veces la tasa activa referencial. Es claro el interés disuasivo que pretende esta reforma al Código, pues los intereses ya no serán un diez por ciento adicional a la banca nacional, sino un cincuenta por ciento. Considero que, aunque la medida en sí puede ser positiva, es necesario analizar cada caso por separado, para ver si es un hecho estrictamente voluntario el del contribuyente que no paga a tiempo sus tributos o es una circunstancia insalvable en cuyo caso, me parecería un castigo demasiado oneroso.

### **Determinación por el sujeto activo**

Entre las facultades o atribuciones de la Administración Tributaria encontramos la <Determinadora>, que no es sino el acto o conjunto de actos reglados tendientes, en cada caso en particular, a establecer el hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y sobre todo la cuantía del tributo (Art. 68 del Código Tributario). El Art. 90 del Código Tributario agrega que en los casos en que ejerza su potestad determinadora, directa o presuntivamente, <la obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal>. Este <recargo> ha sido severamente criticado pues pasa al campo de lo punitivo, pero sin las formalidades ni derechos que ofrece el campo penal. Ciertamente, la determinación subjetiva del Auditor Tributario será suficiente para el señalamiento del recargo; éste, a nuestro entender, quedará supeditado a la resolución del reclamo, al recurso de revisión en la esfera administrativa y a la sentencia en la esfera contenciosa. De cualquier manera, de confirmarse la glosa (la que obligatoriamente incluye intereses), ocurre el recargo del 20% como sanción, todo ello hace demasiado gravosa la obligación,

pese a que, en muchas ocasiones puede obedecer simplemente a diferentes criterios de llevar cuentas contables en la empresa, y que en realidad no haya la intención positiva de evadir el pago del tributo, sin embargo la sanción es impuesta.

Se ha presentado una controversia en relación a la fecha en la que debe aplicarse esta sanción: si en todos los casos a partir del 1 de enero del 2008, como lo sostiene el SRI; o si sólo para las determinaciones iniciadas desde esa fecha, según los contribuyentes. Creo que esta última opción es la que debe aplicarse, puesto que la ley no tiene efecto retroactivo; porque, por ejemplo, y una determinación empezada en años anteriores, y culminada en el 2008, se lo estaría haciendo retroactivamente.

### **Precios de transferencia**

Al original Art. 91 del Código Tributario, en abril de 1999, se le cambió la redacción simple que fijaba el mecanismo de Determinación directa, por una mucho más clara, detallada y precisa. Según se lee en el único actual inciso:

La determinación directa se hará 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.

Del inciso segundo al sexto, agregados también en la reforma de 1999, se especificaron y se regularon. Estos tratan de normar en forma técnica y real, a las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, para conseguir que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes, para lo cual se establecen varias reglas y parámetros, como los principios de plena competencia y de comparabilidad. El Art. 78 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria también se refiere a este asunto, pero en forma mucho más detallada y extensa, y lo traslada a la Sección II, luego del Art. 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, lo cual es más técnico y consecuente con el resto de la legislación.

### **Sanciones a terceros**

El Art. 102 del Código Tributario ha sido suprimido. Éste se refería a las sanciones en contra de aquellas personas naturales o representantes de sociedades que, por algún motivo, se negaban a proporcionar información del contribuyente a la Autoridad Administrativa. Dicha información, relativa a la determinación de las obligaciones tributarias, debía ser entregada al término de veinte días y podía prorrogarse por cinco más. Claro que la sanción señalada era realmente ínfima (USD \$52,57). No creo que se haya suprimido como tal la infracción detallada, lo que ocurre es que en el concepto de contravención del Art. 348 del Código Tributario, indudablemente, esta tipificada esta conducta. Así, entre los deberes formales del ciudadano y sujeto pasivo, conforme al Art. 98 del Código Tributario, este incumplimiento estaría sancionado por una multa de hasta USD \$1.500.

### **Determinación complementaria**

Este tipo de determinación surge como consecuencia del triple fallo reiterativo de la Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia, en defensa de los intereses de la Administración Tributaria. Como resultado de esta determinación complementaria, los 120 días para resolver resultaban cortos y los contribuyentes solicitaron la declaratoria de aceptación tácita por silencio administrativo, por ello se ha reformado el Código Tributario en lo referente a esta facultad de la Administración Tributaria. El Art. 131 manifiesta que cuando en la tramitación de la petición o reclamo, se advierta la existencia de hechos no considerados en el acto de determinación tributaria, o cuando los hechos fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite e iniciará la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, y por lo tanto se emitirá la correspondiente Orden de Determinación complementaria. Realizado este acto, se correrá traslado al interesado por el plazo de ciento veinte días hábiles, dentro del que se podrá presentar todas las pruebas contra los resultados del nuevo acto. Vencido

el plazo, comenzará a correr el lapso que se le concede a la administración para dictar resolución, que se referirá al acto inicial y al complementario.

La suspensión del trámite de la petición o reclamo suspende, consecuentemente, el plazo para emitir la resolución correspondiente. Realizada la determinación complementaria, que se registrará por el mismo procedimiento establecido para el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, continuará decurriendo el plazo que se le concede a la administración para dictar resolución, la que se referirá al reclamo o petición inicial y contendrá el acto de determinación complementaria definitivo. El acto de determinación complementaria sólo podrá ser objeto de impugnación judicial con la resolución de la petición o reclamo inicial.

### **Afianzamiento del interés fiscal**

Una de las reformas más controvertidas, sin duda, ha sido la del afianzamiento del interés fiscal; es considerada una reminiscencia del viejo principio del Derecho Administrativo francés, del *<solvet et repete>* (pague y repita). No se debe pagar la cantidad total del tributo que se discute, pero, digo, si por no poder cubrir ese diez por ciento de afianzamiento, una sola persona no puede acceder a la tutela jurídica judicial, esta disposición devendría en inconstitucional, pues viola un derecho fundamental de todo hombre, aquel contenido en el numeral 4 del Art. 168 de la Constitución:

La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios: (...) 4. El acceso a la administración de justicia será gratuito. La ley establecerá el régimen de costas procesales.

A nuestro entender, la implementación del afianzamiento del interés fiscal para acudir a la justicia tributaria es, sin duda, un retroceso en el régimen tributario ecuatoriano, puesto que su supresión fue un verdadero logro, acorde con la evolución del Derecho. En 1963 el Código Fiscal, sustituyó el pago previo, por la fianza o garantía del interés gubernamental, pero fue el Código Tributario a partir de 1975, que con buen criterio, abrió las puertas para que todo contribuyente lesionado con actos de determinación practicados por la Administración Tributaria, pueda acceder a la justicia, sin ningún requisito financiero de pago o afianzamiento. Regresamos a un régimen previsto en el Código Fiscal, que creíamos ya superado. Dice la norma:

Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y

procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la Administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria. Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código. El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.

En estas circunstancias, el Tribunal Distrital N° 1 de Quito, según conozco, no en el N° 2 de Guayaquil (que no admite tal posibilidad), está aceptando por el diez por ciento de afianzamiento una póliza de Seguros de Garantía Judicial otorgada por cualquier compañía aseguradora, con lo que se ha venido a paliar el requisito de conseguir el dinero para cumplir este afianzamiento, so pena de no acceder a la justicia.

### **Territorialidad en el juzgamiento de infracciones**

El Art. 8 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria suprimió, en del Art. 313 del Código Tributario la frase < (...) por comportar de algún modo evasión tributaria parcial o total>. El principio de territorialidad está consagrado en el Derecho Penal y en particular en el Art. 5 del Código Penal Ecuatoriano, y se refiere a que las infracciones cometidas dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas. En materia tributaria, se lo mantiene y se amplía al señalar que se penarán también aquellas infracciones cometidas en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aun si fuera realizada en el exterior, produce efectos en el país. La frase eliminada realmente estaba demás, pues por sí sola la acción no puede ser una evasión tributaria. Sin embargo, si ese es el efecto, debe ser perseguida por nuestra legislación, ya que el perjuicio es para el Estado ecuatoriano.

## **Clases de infracciones**

El sustituido Art. 315 del Código Tributario, dice:

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.

Se modificó el texto original que habla de <delito de defraudación>. Haciendo un recorrido hacia el pasado vemos que el Código Tributario de los artículos 368 al 378 había recogido al <contrabando> como un delito tributario. Sin embargo, con la expedición de la Ley Orgánica de Aduanas del 10 de marzo de 1994 volvió este tipo de delitos a ser parte de aquella ley. Las diferencias mínimas en el resto del texto no hacen sino confirmar esta división tripartita (delitos, contravenciones y faltas reglamentarias) de las infracciones tributarias. Para la configuración del delito se requería la existencia del dolo o la culpa, con la reforma, al haberse eliminado la palabra “culpa”, lo hace más justo, pues esta puede provenir no sólo de la intención positiva de causar daño, como es el dolo, sino también del descuido, de la negligencia o de otro hecho no imputable. Sin embargo, eran considerados elementos constitutivos de delito. Por otra parte, para la configuración de las contravenciones y de las faltas reglamentarias basta la transgresión de la norma. En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero es admisible pruebas que demuestren lo contrario.

### **Circunstancias de la infracción**

En cuanto a las circunstancias de la infracción, la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria se remite básicamente a las agravantes, atenuantes y eximentes, previstas en el Capítulo II del Título II (Arts. 25, 26, 29 y 30) del Código Penal, sustituyendo en consecuencia a las señaladas en el Código Tributario, de la siguiente manera:

**Art. 318.- Circunstancias agravantes.-** Son circunstancias agravantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes: 1ª Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria o

utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y, 2º La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.

Es fácil colegir que este tipo de circunstancias son aquellas que aumentan la gravedad o malicia del acto, pues demuestran la peligrosidad del involucrado. Por supuesto, su efecto es de modificar e imponer una sanción más dura en su contra. El Art. 30 del Código Penal las individualiza en varios casos, como la alevosía, aprovecharse de un naufragio, de un incendio, de un tumulto o de una conmoción popular y otros por el estilo. Si bien es cierto, es difícil que se presenten en la defraudación tributaria, a pesar de ello no está por demás que se los señale.

**Art. 319.- Circunstancias atenuantes.-** Son circunstancias atenuantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes: 1a. Haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y, 2a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma.

Estas son circunstancias contrarias a las anteriores, es decir que disminuyen la gravedad de la infracción. El agente, ya sea por su educación, formación, capacidad física u otros, da a conocer su poca peligrosidad. El Art. 29 del Código Penal hace relación a casos que lo evidencian, como el haber sufrido una provocación suficiente, tener más de 60 años de edad o haber procurado reparar el mal causado. En materia tributaria, haberlo hecho por temor (a ser despedido por ejemplo), bajo violencias superables o en otros casos que la anterior redacción del Código Tributario no contemplaba, aunque varios de sus numerales eran copia textual del referido artículo del Código Penal, son considerados circunstancias atenuantes. Un ejemplo es el 2º numeral transcrito que es igual al numeral 5 del Art. 29, con la diferencia que la <presentación> debe ser ante la autoridad tributaria y no ante la justicia.

**Art. 320.- Circunstancias eximentes:** Son circunstancias eximentes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de la siguiente: 1a. Que la transgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa.

El Código Penal habla de circunstancias excusables y que, básicamente, en materia penal, se refiere a la legítima defensa personal o de los parientes cercanos. Dichas circunstancias liberan a la persona involucrada de la sanción, aunque el acto o actuación dolosa se haya verificado. En el caso de los delitos tributarios, el haber cometido el delito por temor insuperable y bajo violencias no superables, brinda la posibilidad de justificarse si se logra, demostrar que la actuación del sujeto pasivo, ha sido consecuencia de instrucción expresa de una autoridad administrativa. En cuyo caso y de ser evidente la mala fe del funcionario, bien cabría reprimir su actuación a través de la justicia ordinaria, por ser evidente el delito de prevaricato.

### **Aplicación de penas**

Una vez que se haya seguido el <debido proceso> y protegiendo en todo momento los derechos fundamentales de todo hombre y ciudadano consagrados en la Constitución, la autoridad administrativa pertinente, en caso de contravenciones y faltas reglamentarias o el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en caso de delitos, podrán aplicar las penas señaladas en el Art. 323 del Código Tributario. Actualmente dice:

**Penas aplicables.**- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes: a) Multa; b) Clausura del establecimiento o negocio; c) Suspensión de actividades; d) Decomiso; e) Incautación definitiva; f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos; i) Prisión; y, j) Reclusión menos ordinaria. Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron. Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores.

Ciertamente, este es uno de los puntos más controversiales debido a las importantes reformas introducidas. Se ha agravado notoriamente las sanciones a los trasgresores tributarios; la incautación definitiva y la reclusión menor son una muestra de esto. Yo no creo que agravar las sanciones en esta o en cualquier otra infracción sea la solución. Considero que recaudar los tributos legalmente exigibles a través de un eficiente sistema de control, y exigir el pago de sus impuestos a quienes deben y dejan de pagar resulta más beneficioso para las finanzas públicas que un rígido sistema carcelario. Los dos últimos

incisos también han sido recogidos casi textualmente del artículo 324 del Código Tributario. Éste se refería a la imposición de las sanciones, reafirmando con ello que las penas son totalmente ajenas al cobro de los tributos que se cobrarán adicionalmente al cumplimiento de aquellas. El imputado no puede alegar que ha cumplido con la sociedad y que por lo tanto no debe pagar sus impuestos, simplemente por haber pagado una sanción impuesta en el régimen penal tributario. Por el contrario, el decomiso, por ejemplo en materia de contrabando, no excusa al sujeto pasivo de su obligación por haber perdido el dominio sobre la mercadería. Vale decir que, existe en materia tributaria, doble sanción.

Un aspecto íntimamente relacionado con las penas es su gradación, es decir, el margen que tiene el juzgador para imponer el mínimo o el máximo de ellas, conforme a las circunstancias de la infracción y por supuesto en consideración personal del delincuente.

La norma dice:

**Art. 324.- Gradación de las penas.-** Las penas relativas a delitos se gradarán tomando en consideración las circunstancias atenuantes o agravantes que existan y además, la cuantía del perjuicio causado por la infracción.

Es claro, entonces, que de existir solamente agravantes, se impondrá el máximo de la pena o a la inversa. De existir sólo atenuantes, el mínimo; sin embargo, de haber unas y otras, la sanción dependerá de la apreciación subjetiva del juez. Vale la pena recalcar que la cuantía del tributo tratado o evadido resulta de suma importancia para la imposición de la pena, además de la discreción del juez para señalarla.

### **Concurrencia de infracciones**

Cuando convergen simultáneamente dos o más infracciones o acontecimientos dañosos o cuando de una misma acción se deducen más de una infracción, las normas son claras y terminantes. Así lo señala el <Art. 325.- *Concurrencia de infracciones.- Cuando un hecho configure más de una infracción se aplicará la sanción que corresponda a la infracción más grave*>. La reforma, en relación a la redacción anterior, estriba en que según la redacción anterior, sólo en el caso de hechos que implicara la comisión de varias faltas

reglamentarias, se acumulaban las sanciones, con la condición que no sobrepase el 20% del tributo causado. Mientras que en el caso de delitos y contravenciones, se seguía el mismo régimen que la actual ley ha previsto.

### **Cómplices y encubridores**

Se considera cómplice a la persona que toma parte, facilita y coadyuva al autor de un delito. Bien se podría decir que toma parte en la realización de una infracción ya sea con actos anteriores o simultáneos al hecho. Más o menos en esos términos lo ha definido el Art. 43 del Código Penal. Por su parte, son encubridores aquellos que pretenden ocultar la conducta maliciosa de los autores, suministrándoles alojamiento, escondite o lugar de reunión. Un ejemplo claro son las llamadas *cachinerías*, en donde se vende objetos ilícitos. En el caso de tratarse de funcionarios públicos las sanciones son mucho más drásticas, pues se presume que ellos guardan la fe pública y, por su cargo, tienen la obligación de perseguir los delitos y no ocultarlos. Su conducta está tipificada en el Art. 44 del Código mencionado. La reforma contenida en la Ley de Equidad Tributaria en el Art. 327 radica más bien en la redacción. Dice la norma reformada:

Cómplices y encubridores.- Salvo lo previsto en este Código para funcionarios públicos, a los cómplices se les aplicará una sanción equivalente a los dos tercios de la que se imponga al autor; y, a los encubridores, una equivalente a la mitad, sin perjuicio de la gradación de la pena.

El texto anterior se refiere a los artículos que hablan de las sanciones a funcionarios públicos y la gradación de las penas, respectivamente (327 y 324).

### **Cómputo de multas**

En el reformado Art. 329 tampoco hay grandes cambios con relación al texto original. En el primer inciso se ha agregado la frase <en los casos de delito>, lo que resulta lógico y coherente si tomamos en cuenta que en las contravenciones la pena está siempre entre los 30 a 1500 dólares, y en las faltas reglamentarias la pena está entre 30 a 1000 dólares. El Art. 329 dice:

**Cómputo de las sanciones pecuniarias.-** Las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir

o al de los bienes materia de la infracción, en los casos de delito. Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías o bienes a los que se refiere la infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión. Las sanciones pecuniarias por contravenciones o faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias.

Como es posible comprobar, se eliminó del segundo inciso la frase <(…) si son bienes fungibles, o el valor comercial que tengan de acuerdo con datos o registros públicos, si no lo son (…)>, y también se omitió el inciso tercero, que decía: <las penas pecuniarias no podrán sustituirse con penas de prisión>. Esta supresión me parece innecesaria, porque es difícil que alguien quiera ir a la cárcel por no pagar una multa; pero se vuelve entendible con el Art. 330, el cual dispone que las penas de prisión o reclusión no podrán ser sustituidas con penas pecuniarias. Disposición que si me parece procedente.

### **Individualización de las sanciones**

El texto original de los artículos 330 al 337 del Código Tributario (que han sido eliminados) señalaban las sanciones allí puntualizadas. El nuevo texto añade ocho artículos innumerados al 329, en los que individualiza cada una de las sanciones referidas en el reformado Art. 323, de la siguiente manera:

Art. (innumerado 1) Clausura del establecimiento.- Salvo casos especiales previstos en la ley, la clausura de un establecimiento no podrá exceder de tres meses. Si la clausura afectare a terceros el contribuyente contraventor responderá de los daños y perjuicios que con la imposición de la sanción se cause. La clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado.

El cambio es importante y viene dado con el artículo 334 que señalaba esta sanción, pues antes se permitía que la Autoridad que impuso la sanción pueda levantar o suspender tal ejecución, luego de haberse comprobado que la causa que determinó la imposición de la sanción ha sido subsanada y satisfecho las obligaciones pendientes. Sin embargo, esto dio la oportunidad a muchas empresas y establecimientos para que sigan trabajando normalmente, pese a la <clausura>; mientras que ahora la responsabilidad y pago de daños y perjuicios frente a terceros es determinante. A pesar de ello, esta acción de indemnización deberá ser conocida por un juez común y en trámite verbal sumario, en

conformidad con las normas generales. En este caso considero que, para el infractor, valdría plenamente el excepcionarse y plantear como causa de excusa, argumentando que el resultado de la clausura es la <resolución definitiva de autoridad competente>, pues constituye una fuerza que no pudo resistir, según lo señala el Art. 18 del Código Penal.

Art. (innumerado 2) Suspensión de actividades.- En los casos en los que, por la naturaleza de las actividades económicas de los infractores, no pueda aplicarse la sanción de clausura, la administración tributaria dispondrá la suspensión de las actividades económicas del infractor. Para los efectos legales pertinentes, notificará en cada caso, a las autoridades correspondientes, a los colegios profesionales y a otras entidades relacionadas con el ejercicio de la actividad suspendida, para que impidan su ejercicio.

Esta sanción fue innovada por la Ley de Equidad Tributaria. Con seguridad se refiere a servicios públicos, como distribución de combustibles, servicios médicos y otros; que, si bien es cierto, la propia Constitución prevé que no pueden suspenderse, cabe una <suspensión de actividades>, como en el caso de los médicos. Contradicción, que se resuelve (al menos jurídicamente) con la aplicación de la jerarquía de las normas, a favor de la norma constitucional.

Art. (innumerado 3) Decomiso.- El decomiso es la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito, en favor del acreedor tributario. Puede extenderse a los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso. Cuando exista una diferencia apreciable entre el valor de los bienes u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos que sirvieron para cometerlo, y no sea del caso decomisar dichos bienes, sea por la mentada desproporción de valores o porque no pertenezcan al infractor, se sustituirá el decomiso de dichos medios *con* una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería o bienes materia del delito.

Este artículo es una copia textual del suprimido Art. 328 del Código Tributario, que hacía y hace relación a la pérdida del derecho de dominio sobre la mercadería y sobre los medios de transporte utilizados en el cometimiento del delito tributario. Disposición enteramente aplicable cuando se trata de contrabando, pero de difícil aplicación en los casos de defraudación; pues, si se demuestra que una empresa lleva doble contabilidad, por ejemplo, no creo que la Administración Tributaria llegue a <decomisar> la empresa. Claro que conforme está redactado el artículo podría suceder si se aplicara la disposición a raja tabla.

Art. (innumerado 4) Incautación Definitiva.- La incautación definitiva es la pérdida del derecho de dominio, dispuesta por la autoridad administrativa o jurisdiccional.

Esta sanción no se encuentra prevista en el Código Tributario original. Se refiere al mismo decomiso dictado por la Autoridad Administrativa en resolución expresa o por el Tribunal Distrital en una sentencia ejecutoriada.

Art. (innumerado 5) Suspensión o Cancelación de Inscripciones, autorizaciones y patentes.- La suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes requeridas para el ejercicio del comercio o de la industria, podrá aplicarse como pena por infracciones, según la gravedad e importancia de ellas, sin perjuicio de las otras sanciones que se impusieren. El sancionado con pena de suspensión o cancelación de inscripción, autorización o de patente podrá rehabilitarlas, si hubiere transcurrido un año desde la ejecutoria de la resolución administrativa o sentencia que impuso la pena, siempre que el sancionado dentro de ese lapso no hubiere sido condenado por nueva infracción tributaria.

Este artículo reforma al anterior 333 del Código, ya que en el actual también cabe la <suspensión> para todo tipo de infracciones; mientras que anteriormente sólo cabía para los delitos. Se han agregado también <autorizaciones>, que en el fondo son lo mismo, pues las inscripciones y patentes, sin duda, sirven para lo mismo, como autorizaciones de funcionamiento.

Art. (innumerado 6) Suspensión en el desempeño de cargos públicos.- La pena de suspensión en el desempeño de cargos públicos no podrá exceder de treinta días, de acuerdo a la gravedad de la infracción. Mientras dure la suspensión, el empleado sancionado no tendrá derecho a percibir remuneraciones ni pago por concepto alguno. Dicha pena se ejecutará desde el primer día del mes siguiente al de la fecha en que se ejecutorió la sentencia que la impuso.

Este artículo también es copia casi textual al anterior artículo 335. No obstante, está más a tono con lo que señala la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y de Unificación y Homologación de las Remuneraciones del Sector Público (LOSSCA), pues los <seis meses de suspensión> determinados en el reformado artículo, no tenían parámetro en la legislación común e incluso se podría afirmar que contradecía a lo por ella señalado.

Art. (innumerado 7) Destitución de cargos públicos.- La destitución de cargos públicos, se impondrá al funcionario o empleado que fuere responsable como autor, cómplice o encubridor de un delito, o en el caso de reincidencia en las contravenciones.

Este artículo por su parte, es copia textual del primer inciso del artículo 336 del original del Código Tributario. Pese a ello, pero ha sido suprimido el segundo inciso que se refería a la rehabilitación del sancionado para volver a ocupar otros cargos públicos, luego de cierto lapso de cumplida la sanción. Con ello el artículo está más acorde con la nueva Ley

Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa, en cuyos artículos 50 y 51 permiten la rehabilitación luego de dos años desde la fecha de destitución, pero en otra entidad del sector público y siempre que no esté involucrado en delitos contra fondos públicos. De lo contrario, queda inhabilitado de por vida para ocupar cualquier cargo en el sector público.

Art. (innumerado 8) Efectos de la suspensión o destitución.- Toda resolución o sentencia que imponga penas de suspensión o destitución en el desempeño de cargos públicos, será notificada a la máxima autoridad de la entidad en la que preste servicios el funcionario sancionado, al Secretario Nacional Técnico de Desarrollo de Recursos Humanos y de Remuneraciones del Sector Público, SENRES, y al Contralor General del estado, quienes, si el empleado o funcionario sancionado continuare desempeñando el cargo, ordenarán a la autoridad nominadora que cumpla la resolución o la sentencia. Si la autoridad requerida no la cumpliere, el Contralor ordenará al Auditor Interno suspender de hecho el pago del sueldo del empleado o funcionario suspendido o destituido, bajo su responsabilidad; y, en todo caso, hará responsable personal y pecuniariamente a la autoridad nominadora, de los sueldos o remuneraciones pagadas ilegalmente.”

Igual que en los casos anteriores, este artículo es muy parecido al anterior Art. 337 del Código Tributario. Simplemente, se ha agregado la obligación de notificar la sentencia o resolución a la máxima autoridad administrativa, dando a entender que pudo haberse impuesto la sanción aún en contra de la voluntad de la autoridad nominadora.

### **Penas de prisión**

El Art. 330, desde la expedición de la Ley Reformativa, dice:

Penas de prisión.- Las penas de prisión no serán inferiores a un mes, ni mayores de cinco años, sin perjuicio de la gradación contemplada en este Código. La pena de prisión no podrá ser sustituida con penas pecuniarias.

La reforma sustancial de este artículo es que, antes de la Ley de Equidad Tributaria, la pena de prisión podía sustituirse, total o parcialmente con penas pecuniarias, en los casos en que la ley autorice imponer pena de prisión o una multa como equivalente aún después de que hubiera empezado a cumplirse la pena de prisión. La intención de agravar las penas a los infractores tributarios es clara y ello es parte del espíritu de la nueva ley, incluso según sus propios autores. Conociendo las condiciones de nuestras cárceles y sobre todo el hacinamiento permanente, insisto en que es preferible castigarle al infractor tributario en su patrimonio.

## **Penas de reclusión**

A continuación del Arts. 330, ya transcrito, se agrega el siguiente:

Art. (...) Penas de reclusión menor ordinaria.- Las penas de reclusión menor ordinaria no serán inferiores a un año ni mayores de seis años, sin perjuicio de la gradación contemplada en este Código. No podrán ser sustituidas con penas pecuniarias.”

La principal diferencia entre la prisión y reclusión, como es sabido, es que las primeras no admiten fianza, mientras que las segundas sí lo hacen.

## **Modos de extinguir las acciones y penas**

El Art. 338 del Código Tributario ha sido reformado. El texto actual dice: *<Las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen: 1.- Por muerte del infractor; y, 2.- Por prescripción>*. La reforma es trascendente puesto que se ha eliminado otra alternativa forma para extinguir las acciones por infracciones tributarias. El numeral tres, que ha sido eliminado, decía: *<Por los demás modos en que según este Código se extinguen las acciones y obligaciones tributarias>*, y conforme al Art. 37 del Código Tributario primero tenemos, como recurso más idóneo, la *<solución o pago en efectivo>*. Esto quiere decir que a pesar de que el infractor pague, demuestre compensación, confusión o remisión de la obligación tributaria en sí, queda sometido a las sanciones previstas en el Código, como lo hemos manifestado en varios pasajes. Ésta es, justamente, la política de castigo a los infractores; la cual cambia radicalmente la filosofía original del los autores del Código, que primaron el pago y castigo económico antes que las sanciones en contra de la libertad de las personas.

## **Delito de defraudación**

Esta clase de infracción implica, sin duda, la acción y efecto de defraudar, es decir desvanecer la confianza de una persona y la expectativa de conseguir algo a través de artimañas y engaños, para aprovecharse de dinero o bienes que no le corresponde.

Delito que proviene de acciones de engaño, abuso de confianza, infidelidad, falsedad, simulación, ocultamiento o cualquier otra forma de conducta que induzca a una persona a confiar erróneamente en otra para obtener un beneficio, afectando su patrimonio. En materia tributaria, constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación,

omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero.<sup>7</sup>

Esta definición ha sido extraída del Código Tributario, cuyo artículo Art. 342, reformado por la Ley de Equidad Tributaria dice:

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

El texto original no incluía las palabras <doloso> ni <omisión>, y se ha agregado literalmente desde el punto y coma: <así como aquellas (...)>, ampliando el concepto de defraudación a aquellas que dificultan las labores de control, determinación y sanción. Con esto se otorga demasiadas facultades a la administración; pues, si bien es cierto, es el Tribunal Distrital el que calificará la conducta del supuesto infractor en última instancia, encasillar en <fraude> una supuesta actitud de obstaculización a las actividades administrativas, encuentro exagerada y de una apreciación muy subjetiva del funcionario público que participa en dicha determinación o control. Esta opción podría servir para presionar (por no utilizar otro término más drástico) al contribuyente a aceptar la conducta del corrupto funcionario, aún cuando raye en lo inmoral. Por todo ello no comparto el que se haya agregado la mentada frase.

### **Defraudación agravada**

También el artículo 343 ha sido sustituido por el siguiente texto: <Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena, la cometida con la complicidad de uno o más funcionarios de la administración tributaria>. Esta redacción resulta más escueta que la del original, aunque la amenaza de ser sancionado con el máximo de la pena no se contemplaba y, en la parte final, el texto del Art. 343 se refería a los funcionarios públicos que <por razón de su cargo, intervengan o deban intervenir en la determinación

---

<sup>7</sup> Rodrigo PATIÑO LEDESMA y Teodoro POZO ILLINGWORTH, *LÉXICO JURÍDICO TRIBUTARIO*, Editorial Universidad de Cuenca, 2009, pág. 115-116

*de la obligación tributaria*>. Es claro que actualmente se pretende castigar, no sólo en la determinación tributaria, sino en cualquier otro acto que implique defraudación, lo cual me parece correcto, pues no sólo en ese tipo de actuaciones se puede encontrar actuaciones dolosas por parte del contribuyente. Existe una enorme dificultad de apreciación de pruebas y de hechos por parte del juzgador cuando en la práctica más bien el contribuyente esgrima circunstancias eximentes, justamente por la actuación dolosa del funcionario público. Recordemos que el Art. 320, eximía de responsabilidad al imputado cuando la *<transgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria*>.

### **Tipificación del delito de defraudación**

Siendo como es de indispensable la descripción de los hechos, actuaciones y actos humanos sometidos a la imposición de una pena, el Art. 344 del Código Tributario especifica en siete numerales cuales eran cada uno de los casos de defraudación. La Ley de Equidad Tributaria a su vez ha señalado catorce casos especiales de este tipo de infracción. Vamos a transcribir la norma y realizar un breve comentario después de cada caso tipificado como delito tributario:

Art. 344.- Casos de defraudación.- A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación:

1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;

Este caso fue innovado por la Ley y pretende precautelar la no destrucción de sellos fijados por la autoridad en caso de clausura o incautación. La experiencia ha demostrado que con frecuencia los involucrados destruyen y quitan por su cuenta los sellos impuestos, este desacato evidente debe ser reprimido conforme se lo ha hecho.

2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado”; Esta disposición en cambio puede llegar a ser exagerada y hasta inconstitucional, pues se le está prohibiendo trabajar a quien ha sido sancionado, y si no trabaja ¿de dónde obtendrá el dinero para pagar la deuda?. Llega a ser mucho más grave cuando en un mismo local funcionan dos o más actividades económicas, pues se estaría perjudicando a terceros. Si

bien tendrían derecho a resarcirse de los daños y perjuicios, en la práctica, ello va a resultar letra muerta.

3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;

Esta era una reforma urgente que debía hacerse. Es indudable que, con los sistemas de alta tecnología en computación, imprimir un comprobante de venta, de retención, una factura o cualquier otro documento, con toda la apariencia de legalidad, resulta muy fácil; de ahí que es necesario tipificar este tipo de hechos y sancionarlos de la manera más enérgica. En los casos señalados en los numerales 1, 2 y 3 se establece que la pena será la prisión de uno a tres años.

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;

Si bien el numeral 1 del artículo original 344 contemplaba este caso, no lo hacía con tanta precisión y amplitud. Éste es uno de los casos más típicos de defraudación, pues se evidencia el dolo de quien actúa de esa manera en relación a la entrega de información y las declaraciones obligatorias.

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;

Si bien el numeral 2 del texto original se refería a este caso, es claro que ha sido ampliado más con la presente redacción. Incluso antes sólo se refería al caso de fabricación, control y consumo de bebidas alcohólicas, mientras que actualmente involucra a cualquier tipo de tributos.

6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente; La clave de este caso es, sin duda, el <dolo> (intención positiva de no pagar), que se ha utilizado en los registros. En materia contable, y ello lo saben perfectamente los

Audidores, es muy discutible la aplicación exacta de las Normas de Contabilidad de general aceptación y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad. Además es importante, profesionalmente hablando, que los Contadores defiendan la actividad económica de la empresa y su rentabilidad, pues por no caer en infracción, tampoco se puede obligar al contribuyente a pagar más de lo que le corresponde.

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;

Se da por descontado, en la reforma, que todas las empresas utilizan registros informáticos en su contabilidad, lo cual no necesariamente es verdad. La observación hecha para el caso anterior me parece que se amolda también al presente.

8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;

Al anterior numeral 5 se le ha agregado el término <registros informáticos>. En definitiva la doble contabilidad también es un claro ejemplo de defraudación tributaria, conforme hemos venido enseñando en nuestra docencia.

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;

Tal como ocurrió en el caso contemplado en el numeral 6, se ha agregado la frase <registros informáticos>. Este numeral se refiere a la destrucción de estos documentos, con la condición de que tal hecho debe ser <doloso>, lo cual es lógico y totalmente razonable. La destrucción no sólo puede obedecer a la intención de disminuir la obligación tributaria, sino también haberse producido por caso fortuito o fuerza mayor, la cual, conforme a las reglas de la sana crítica, deberá ser probada.

10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;

Este numeral es similar al caso contemplado en el 3, con el agravante de que también se involucra y sanciona a quien acepte los comprobantes de venta falsos o alterados. Para los infractores es importante lograr que en sus declaraciones incluyan estos documentos, y con ello pagar un valor inferior al debido. Le corresponderá a la Administración Tributaria, en consecuencia, demostrar que quien los aceptó estaba en conocimiento de que tales documentos no eran auténticos o su valor está alterado, lo cual es extremadamente difícil.

11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;

El Art. 36 del Código Tributario prohíbe tomar a cargo, de quien la ley exoneró el pago de un tributo, los beneficios que le correspondían por aquellas exenciones tributarias. Por lo tanto, es justo que se sancione a quien deliberadamente extienda este beneficio a sabiendas de que no puede hacerlo, al igual que en caso de los demás incentivos o estímulos tributarios.

12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;

Se ha sabido que, en algunas ocasiones las empresas intercambian documentos de soporte para rebajarse el pago de impuestos, lo cual, a todas luces, es doloso. Este numeral ha tipificado tal conducta y la ha señalado como caso de defraudación. Creo que es correcta la apreciación de la reforma.

En los casos señalados del numeral 4 al numeral 12 las penas impuestas son de prisión de 2 a 5 años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

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;

Por su parte, la defraudación por apropiación de los impuestos recaudados por los agentes de retención o percepción, se configura cuando estos no entreguen o no depositen en las cuentas del sujeto activo los tributos cobrados dentro de los diez días siguientes a las fechas de declaración y pago. Esta redacción es casi igual a la que mantenía el caso 7 del

sustituido artículo 344. Esta conducta, a todas luces, ilegal y dolosa debe ser drásticamente castigada; creo que someter a estos infractores a pena de reclusión era necesario. Algunos casos, como los de Fernando Aspiazu del Banco del Progreso, han hecho meditar al asambleísta para endurecer las penas a los agentes de retención y percepción, quienes habiendo recibido dinero ajeno y que pertenece al pueblo, quieren aprovecharse de él. En mi particular modo de ver los diez días son realmente cortos, quizá debería extenderse a treinta para configurar la infracción.

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.

Ésta también es una conducta que evidentemente debe ser castigada con todo el rigor de la ley, pues es indudable que, para obtener tal devolución, el contribuyente debió tener la complicidad del agente gubernamental que interviene en la determinación y fijación del monto del pago en exceso o indebido y que han servido para incrementar su patrimonio en forma dolosa, ilegal e injusta con dinero del Estado. Para este y para el caso anterior, la pena es de reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años y de una 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.

### **Sanciones por defraudación**

El Art. 345 ha sido sustituido en su integridad. Actualmente se señala nuevas y más graves sanciones para cada caso descrito en el artículo anterior, así:

Las penas aplicables al delito de defraudación son: 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 numerales 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, si 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.

La redacción de este artículo confirma el cambio de política fiscal en relación a las infracciones consideradas como defraudación, tanto en el incremento de las penas como en la determinación de la responsabilidad por este delito. Las penas ya no sólo van en contra de las personas que hayan participado en la infracción (en el caso de personas jurídicas y sociedades en quien recae la representación legal), sino también en contra de aquellas que se ha comprobado que su conducta ha sido dolosa, es decir, en contra del contador, director financiero y cualquier otra persona que tenga a su cargo el control de la actividad económica de la empresa. Esto, por supuesto, a sido duramente criticado por los colegios de profesionales de la rama contable, pues es verdad irrefutable que, por defender su puesto de trabajo, muchos de ellos se ven compelidos a realizar actos contrarios a las leyes. Esta extensión no tenía el texto original del artículo 345 del Código Tributario. Es obligación de la administración tributaria formular la denuncia y luego actuar como parte en el juicio, deduciendo oportunamente la correspondiente acusación particular, cuando en sus actos firmes, resoluciones ejecutoriadas o sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. El efecto jurídico señalado en la ley, es que la acción penal tributaria se suspende, para efectos de prescripción, durante el tiempo que tome el reclamo administrativo o el juicio contencioso tributario ante el Tribunal Distrital que corresponde, guardando concordancia con la interrupción de los plazos de prescripción señalados en el Art. 340 reformado por la Ley de Equidad.

### **Penas para funcionarios públicos**

El reformado Art. 346 dice: *<Los autores, cómplices o encubridores de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de las Administraciones Tributarias perjudicadas con el ilícito, serán sancionados además, con la destitución del cargo>*. La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, sanciona a los funcionarios o empleados de la Administración tributaria, hasta por encubrimiento, lo que no ocurría en el texto original del Código Tributario, pero no se ha especificado a los miembros de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, aunque debe entenderse que están incluidos. Antes solamente se les suspendía del cargo hasta por seis meses, actualmente se les impone la más grave sanción para un funcionario público: la destitución del cargo. De cualquier manera, bien vale recordar que para la destitución de un funcionario público, de conformidad con la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa y su Reglamento de Aplicación, es necesario formular un sumario administrativo, en el que se practique el constitucional de la legítima defensa y el debido proceso.

### **Contravenciones**

Nuestra legislación ha clasificado a las infracciones tributarias en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. El Código Penal común sólo reconoce delitos y contravenciones. Sin embargo, a éstas ni siquiera las define, pero las clasifica en: de primera, de segunda, de tercera y de cuarta clase, y tipifica cada una de ellas, dándoles a cada cual penas diferentes. El Art. 348 del Código Tributario, en cambio, señala que son contravenciones las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables, terceros y funcionarios públicos que violen o no acaten normas legales sobre administración o aplicación de tributos. También quien obstaculice la verificación o fiscalización de un tributo, o que retarde los trámites de carácter administrativo. Los casos señalados en el Art. 349 han sido derogados, estos se referían, por ejemplo, al incumplimiento de cualquiera de los deberes formales que se

determinan en los Arts. 96, 98 y 101 de este Código, así como los que respecto de cada tributo establezca la ley y las demás que prevean las leyes o reglamentos tributarios. Se ha dejado más amplia la consideración de contravención y es necesario remitirse a su definición, puesto que el Art. 349 sólo señala las sanciones a imponer en caso de contravención:

Sanciones por Contravenciones.- A las contravenciones establecidas en este Código y en las demás leyes tributarias se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas. Para aquellas contravenciones que se castiguen con multas periódicas, la sanción por cada período, se impondrá de conformidad a los límites establecidos en el inciso anterior. Los límites antes referidos no serán aplicables en los casos de contravenciones en los que la norma legal prevea sanciones específicas. El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron.

El Art. 350, que se refería a las contravenciones cometidas por empleados públicos, ha sido derogado, dando a entender con ello que, en caso del cometimiento de contravenciones por parte de funcionarios públicos, éstos sean sometidos a las mismas penas previstas para aquellas personas que no lo son. Sólo en caso de reincidencia serán sancionados con la destitución, conforme se señala en el artículo innumerado 7 después del 329 de la Ley de Equidad Tributaria.

### **Faltas reglamentarias**

El reformado Art. 351 define lo que ha de entenderse por faltas reglamentarias:

Concepto.- Son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos.

En forma más amplia y especificando en detalle cada caso, como debe ser en materia penal, el texto original de este artículo, decía que son la violación de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general. Señalaba, por ejemplo, que son faltas reglamentarias la presentación tardía o incompleta de declaraciones de tributos que deben hacer los sujetos pasivos o la falta de presentación de títulos y en general de documentos que, con fines tributarios, necesiten conocer la Administración

tributaria, aunque sólo se soliciten con fines estadísticos o de mera información; el error o inexactitud de una declaración tributaria, que no provenga de acción u omisión dolosa y otras por el estilo debidamente tipificadas. Éstos son actos similares a los que el Art. 344 señala como delito, pero es evidente que la <intención dolosa> es la que los diferencia y los hace a éstos mucho más graves. Las sanciones por faltas reglamentarias, han sido agregadas en un artículo innumerado después del 351, con el siguiente texto:

Las faltas reglamentarias serán sancionadas con una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.000 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas. El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron.

El incremento sustancial de las multas que se imponen por contravenciones y faltas reglamentarias, a partir del 1 de enero del 2008 en que entró en vigencia la Ley para la Equidad Tributaria, es evidente; y más cuando el pago de ellas no exime al infractor de cumplir sus deberes reglamentarios, aun cuando no sea requerido para ello por la administración tributaria. Esto era requisito en la legislación que ahora se reforma, así lo sostiene el Art. 352: *<Cumplimiento de obligaciones.- El pago de las multas impuestas por faltas reglamentarias, no exime al infractor del cumplimiento de los procedimientos, requisitos u obligaciones por cuya omisión fue sancionado>*.

El artículo 353 del Código Tributario que hablaba que en caso de reincidencia, se duplicarán las sanciones por faltas reglamentarias en proporción geométrica, ha sido derogado.

## **DEL PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO**

También son importantes y vale la pena analizar, los cambios que se han hecho en el procedimiento penal tributario. Mediante Resolución s/n. de la Corte Suprema de Justicia, publicada en el R.O. 431 del 12 de octubre del 2001, se acopló el proceso penal tributario al proceso penal oral instituido por el Código de Procedimiento Penal, publicado en el R.O. 360 del 13 de enero del 2000. Si el cambio radical del proceso penal fue traumático para

los asuntos penales comunes, mucho más lo fue para lo tributario. Allí ni las instituciones, ni los jueces, ni las propias dependencias estaban preparadas para ello, sin embargo han tenido que adaptarse al nuevo procedimiento y sin duda, lo han hecho de la mejor manera posible.

**Jurisdicción penal tributaria:** La jurisdicción la conocemos como la potestad pública que la ley concede a alguna persona o tribunal para que administre justicia. Es decir que en los conflictos de intereses opuestos entre dos sujetos, la Autoridad debe conceder a cada cual lo que le corresponde, dentro de los límites y bajo el procedimiento que la Ley señala y establece para el efecto. La definición clásica de *jurisdicción* viene dada por el art. 1 del Código de Procedimiento Civil: *<La jurisdicción, esto es, el poder de administrar justicia, consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los tribunales y jueces establecidos por las leyes (...)>*. A su vez, el Art. 354 define lo que es la jurisdicción penal tributaria, manifestando que *<es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado>*. La Ley de Equidad ha agregado la frase: *<El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y sólo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Pena>*. El texto original del Código Tributario de 1975 tenía exactamente esa redacción. Sin embargo, esta disposición que fue reformada por la referida Resolución de la Corte Suprema y por el Art. 356 (eliminado), que disponía que para el juzgamiento de delitos y contravenciones se observarían las normas del Código de Procedimiento Penal, y supletoriamente, las normas procesales previstas en el Tributario y las leyes tributarias especiales. Es incuestionable que las sanciones impuestas por las autoridades administrativas y judiciales son verdaderas penas, toda vez que atacan bienes jurídicos definidos, tales como la libertad, la honra y los bienes de los contribuyentes. Ningún individuo tiene facultad personal para ello. Ésta es una atribución privativa de la Autoridad pública competente, quien obra con fundamento en una ley que tipifica una

acción prohibida y establece la sanción respectiva, con sometimiento a un procedimiento legal de juzgamiento.

**Competencia:** La competencia es la capacidad que tiene una autoridad para pronunciarse sobre una materia o asunto determinado. Tal definición viene dada por el Art. 1 del Código de Procedimiento Civil: *<Competencia es la medida dentro de la cual la referida potestad está distribuida entre los diversos tribunales y juzgados, por razón del territorio, de la materia, de las personas y de los grado>*. En el ámbito tributario tenemos dos tipos de competencia. El primero es la atribución que tiene la Administración Pública Tributaria para conocer sobre los reclamos, el recurso de revisión, las consultas o cualquier petición que el contribuyente o persona interesada haga por asuntos de dicha índole; todo lo que se refiere a este tipo de competencia está definido en el Art. 75 del Código Tributario, la misma que incluso es irrenunciable, salvo los casos de delegación o sustitución previstos en la ley. En el área penal tributario, a la Administración Pública le compete el conocimiento y juzgamiento de las infracciones, conocidos como contravenciones y faltas reglamentarias.

El segundo tipo es el que se le otorga a los Tribunales Distritales de lo Fiscal en la esfera contenciosa-tributaria, para dictar sentencias en caso de delitos tributarios. Además se le confiere competencia para decidir sobre la legalidad de las decisiones tomadas por la Administración Tributaria, así lo dispone el *Art. 220*:

Acciones de Impugnación.- El Tribunal Distrital Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directo: (...) 6º De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales (...).

**Competencia en los delitos tributarios:** El Art. 355 del Código Tributario se refiere a la competencia de los órganos públicos encargados de los delitos tributarios, en los siguientes términos:

El Juez Fiscal tendrá las mismas competencias que el Código de Procedimiento Penal establece para el Juez Penal. La etapa del juicio, será conocida por el Tribunal Distrital Fiscal competente, quien dictará sentencia. La sala que conozca de la materia penal de la

Corte Superior de Justicia competente, tendrán en materia de recursos, las mismas competencias que establece el Código de Procedimiento Penal para las cortes superiores. Si una de las salas de los tribunales distritales de lo fiscal hubiese conocido, en el ámbito contencioso tributario, el caso de que se desprende la presunción de responsabilidad penal, la etapa del juicio será conocida y resuelta por los conjuces. La Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia será la competente para resolver los recursos de casación y de revisión.

Cuando estuvimos a punto de imprimir este trabajo, se publicó en el Registro Oficial N° 544 del 9 de marzo del 2009, el nuevo Código Orgánico de la Función Judicial, cuya Disposición Reformatoria y Derogatoria 8 (# 2) deroga expresamente el inciso primero Art. 355, pues a decir de sus autores, se quiere *modernizar y agilizar* a la Justicia. En breve resumen diremos qué función le corresponde en cada etapa de juzgamiento:

**1) Competencia del juez de garantías penales:** a los anteriores jueces de lo penal, se cambió el nombre según la Disposición General 5 de la Ley Reformatoria al Código de Procedimiento Penal y al Código Penal, publicada en el R. O. 555 de 24 de marzo del 2009, en ella también se sustituye al artículo 27 del Código de Procedimiento Penal. En esta norma se otorga competencia de los Jueces de garantías penales, entre otras, la función de garantizar los derechos del imputado y del ofendido durante la etapa de instrucción fiscal, conforme a sus facultades y deberes; la práctica de los actos probatorios urgentes; dictar las medidas cautelares personales y reales; la sustanciación y resolución de la etapa intermedia; el juzgamiento de los delitos de acción privada; y, la sustanciación y resolución del procedimiento abreviado, cuando le sea propuesto.

Lo que ha quedado totalmente confuso y sin explicación, es que el Código Orgánico de la Función Judicial, por una parte suprime a los jueces fiscales, y en el numeral 6 del Art. 225 se otorga a los jueces de garantías penales competencia para *<Conocer y resolver, en primera instancia, las causas por ilícitos tributarios, incluidos los aduaneros de su jurisdicción>*; ¿*primera instancia?*, debe por tanto existir una segunda instancia, pero en ninguna parte del Código aparece tal posibilidad, o quizá se pretende dar a los delitos tributarios, el mismo tratamiento que las que se ha previsto para las acciones privadas. De

ninguna manera los delitos tributarios pueden ser considerados como de acción privada, pues así expresamente lo dispone el Art. 358 del Código Tributario.

**2) Competencia de cortes provinciales:** El Art. 29 del Código de Procedimiento Penal, señala que las Salas Especializadas de lo Penal tienen competencia, entre otras, para la sustanciación y resolución de los recursos de apelación de los autos de sobreseimiento o del auto de llamamiento a juicio, dictado por el Juez de Garantías Penales, dentro del trámite para los delitos de acción pública, como son los tributarios. Sin embargo, esta es una opinión personal, porque conforme a la redacción del numeral 6 del Art. 225 del Código Orgánico de la Función Judicial, se podría entender que la Corte Provincial conocerá en segunda instancia, la apelación de la *sentencia* dictada por el juez de garantías penales. A dichas Salas especializadas les corresponde también la sustanciación y resolución de la etapa del juicio en los casos de fuero previstos en la ley.

### **3) Competencia de los tribunales distritales**

Conforme a la redacción del Art. 355 del Código Tributario que ha sido derogado, a los Tribunales Distritales (también suprimidos, convirtiéndolos en Salas Especializadas de lo Contencioso Tributario de las Cortes Provinciales -Art. Arts. 2118 y 219 del Código Orgánico de la Función Judicial-), a ellos les correspondía las mismas atribuciones y competencias que el Código de Procedimiento Penal, les concede a los Tribunales Penales, es decir, la etapa del juicio. No consta entre las atribuciones de las nuevas Salas las de conocer del ilícito tributario. Lo grave del caso, es que tampoco se ha previsto que, los ahora llamados, Tribunales de Garantías Penales tengan a su cargo la etapa del juicio en los delitos tributarios, etapa en la que se va a administrar justicia con la expedición de la sentencia, luego de la realización de la Audiencia de Juzgamiento conforme a lo señalado el Art. 28 del Código de Procedimiento Penal.

#### **4) Competencia de la corte nacional de justicia**

En materia penal común, la Corte Nacional de Justicia (Suprema hasta el 20 de octubre del 2008, que entró en vigencia la nueva Constitución) tiene a su cargo tanto el recurso de casación (lo que ocurre en todas las materias) como el de revisión, a través de las Salas Especializadas de lo Penal. Según el Art. 30 C.P.P. la Corte Nacional de Justicia es competente para sustanciar la resolución de la etapa del juicio en los casos de fuero previstos en la ley, para sustanciar y resolver los recursos de casación y de revisión, y los demás actos previstos en las leyes y reglamentos. En materia Penal Tributaria, la casación y el recurso de casación serán conocidos por una de las Salas de lo Penal, previo el sorteo de ley, según lo dispuso el Pleno de la Corte Suprema de Justicia mediante Resolución General, y que ha sido recogido por el numeral 1 del Art. 186 del nuevo Código Orgánico de la Función Judicial.

#### **COMPETENCIA EN CONTRAVENCIONES Y FALTAS REGLAMENTARIAS**

El original texto del Art. 355, en su segundo inciso decía:

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

Este inciso ha sido reformado por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, agregando a las faltas reglamentarias las sanciones por <contravenciones>, las que serán impuestas por <las respectivas administraciones mediante resoluciones escritas>. Es importante el cambio en relación al trámite para perseguir contravenciones, pues, hasta diciembre del 2007, le correspondía tal juzgamiento al Tribunal Distrital, con el procedimiento previsto en el Código Adjetivo Penal. A partir de enero del 2008, con la referida Ley, le corresponde a la Autoridad administrativa, la cual conoce y resuelve los reclamos administrativos, juzgar contravenciones y faltas reglamentarias mediante un trámite sumario, señalado en el reformado Art. 363 del Código Tributario.

## **ACCIÓN Y PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO**

El capítulo II del título III del cuarto libro del Código Tributario tiene la siguiente denominación: <De la acción y procedimiento en materia penal tributaria>, mientras que el texto original sólo decía <de la acción penal tributaria>, con lo que se amplía y tecnifica su denominación.

### **Acción Pública**

La acción penal en materia tributaria es pública, pero se confiere acción popular para denunciar cualquier clase de infracción, como lo manifiestan los artículos 358 y su agregado, que dicen:

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 ( ...) Acción Popular. Concédese acción popular para denunciar ante el Ministerio Público los delitos tributarios.

Este último artículo añadido es casi textual copia del inciso segundo del Art. 358, aun cuando actualmente se refiere a los delitos tributarios y la anterior versión estaba dirigida a las infracciones; lo anterior resulta lógico si consideramos que las contravenciones y las faltas reglamentarias son competencia de la autoridad administrativa que corresponde dentro de la esfera de su competencia administrativa.

### **Forma de ejercicio**

Dice el sustituido Art. 359:

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

La reforma en relación al texto original se refiere a que se cambia la palabra <resolución> por <providencia>, lo cual es más lógico y técnico; además se ha agregado el inciso segundo, en referencia a los casos en que la investigación obedece a lo fijado en un acto administrativo firme o en una sentencia ejecutoriada. En tal caso, no será necesaria la etapa de indagación, puesto que en la tramitación de uno u otro ya se desprenden hechos que pueden ser considerados como infracciones tributarias.

Se eliminaron los artículos 360 y 361, que se trataban de la investigación previa por parte de la máxima autoridad administrativa señalada en el original Art. 405 del Código Tributario, sustituido por la posibilidad de que cualquier funcionario público presente la denuncia al Agente Fiscal; igualmente ocurrió con los deberes de los aprehensores en los delitos de contrabando, que por su materia pasaron a ser parte de la Ley Orgánica de Aduanas.

### **Trámite para sancionar contravenciones y faltas reglamentarias**

El capítulo III del título III del cuarto libro del Código Tributario se cambió por la siguiente denominación: <Procedimiento para sancionar contravenciones y faltas reglamentarias>, modificación que radica en que la anterior redacción sólo se refería a los procedimientos para sancionar <faltas reglamentarias>.

### **Competencia para sancionar**

Previamente se señaló quién es el funcionario competente para conocer y sancionar este tipo de infracciones, y el inciso 2º del Art. 355 en forma general se refirió a la administración tributaria respectiva. Adicionalmente, el Art. 362, que ha sido sustituido completamente, al señalar en forma específica quién tiene tal competencia dice:

La acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, es también pública, y se ejerce por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables. Podrá tener como antecedente, el conocimiento y comprobación de la misma Autoridad, con ocasión del ejercicio de sus funciones, o por denuncia que podrá hacerla cualquier persona.

Resulta entonces claro que la propia autoridad administrativa que conoce del reclamo administrativo o que puede disponer la realización de un acto de determinación es también competente para sancionar por contravención o falta reglamentaria. Se ha aumentado indiscriminadamente las facultades de la administración, lo que a la larga puede resultar perjudicial, puesto que no es lo más conveniente que quien realice la fiscalización al contribuyente sea el mismo que pueda sancionarlo. Sólo a las resoluciones que imponen sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias se las podrá impugnar en la fase o

vía contenciosa, como en cualquier otro acto administrativo de carácter tributario ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, próximamente Salas Especializadas de lo Contencioso Tributario de las Cortes Provinciales de Justicia.

### **Procedimiento de sanción**

Para imponer sanciones como consecuencia del cometimiento de una contravención o falta reglamentaria, el Art. 363 establece un procedimiento sumario que ha de seguirse con la finalidad de respetar el debido proceso y, sobre todo, observando el principio constitucional de que nadie puede ser sancionado sin proporcionársele su legítimo derecho a la defensa; tal norma dice:

Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso.

### **Recursos**

Como ya se mencionó, la decisión tomada por la Autoridad Administrativa no es definitiva, pues el afectado podrá proponer las mismas acciones y recursos que tiene sobre actos de determinación tributaria. Debe entenderse entonces que se refiere al recurso de revisión, ante la máxima autoridad administrativa, o a la acción de impugnación ante el Tribunal Distrital (Sala Especializada), la norma dice:

Art. 364.- Recursos de Procedimientos.- El afectado con la sanción por contravenciones o faltas reglamentarias podrá deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece este Código.

## CONCLUSIONES

Considero que con la expedición del Código Tributario en el Suplemento del Registro Oficial N° 958 del 23 de diciembre de 1975, se unificó, aclaró y sistematizó el régimen penal tributario, al dedicar el IV libro de este Código a lo <Ilícito Tributario>. En él se tipificó y sancionó a todos los referidos al aspecto tributario, incluidos los aduaneros, que, con la expedición de la Ley Orgánica de Aduanas de 1994, fueron sustraídos del Código y tipificados en dicha ley.

El sistema que se intentó implementar en el país por la comisión redactora del Código, presidida por el Dr. Juan Boada Pérez, es el que los tratadistas conocen como la Teoría Económica, es decir que se consideró a las infracciones tributarias en forma totalmente diferente de aquellas normas que regulan las infracciones dentro del Derecho Penal Común. Tenían definitivamente un tratamiento distinto a las infracciones comunes.

Con las reformas al Código Tributario en la Ley N° 99-24 del 30 de abril de 1999, ya se dejó a un lado el sistema económico y de alguna manera se adoptó un sistema mixto; es decir que para la parte sustantiva penal se mantenía la teoría economista, mientras que en el aspecto procesal se remitió al Código de Procedimiento Penal (primero el de 1993 y posteriormente el de 2001), utilizando primero el juzgamiento oral recogido por el nuevo ordenamiento jurídico, y luego el sistema acusatorio en lugar del inquisitivo o por escrito, en el cual se podía llegar a condena sin siquiera conocer físicamente al encausado.

Con la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del sábado 29 de diciembre de 2007 en el Registro Oficial N° 242, se da un paso en firme hacia la Teoría Jurista, esto es, considerar a la infracción tributaria como cualquier otro delito común. Prueba de ello, se publicó en el Registro Oficial N° 544 del 9 de marzo del 2009, el nuevo Código Orgánico de la Función Judicial, que suprime los Tribunales Distritales de lo Fiscal y Tributario y los convierte en Salas Especializadas de las Cortes Provinciales, suprime también a los jueces fiscales, y les

transfiere sus competencias a los tribunales de garantías penales y a los jueces de garantías penales respectivamente, mientras que el recurso de casación y de revisión se tramita ante la Sala de lo Penal de la Corte Nacional de Justicia y no ante la Sala de lo Fiscal y Tributario, como procedería en caso de aplicarse el otro sistema.

Es indudable también que esta Ley Reformativa ha endurecido las penas a los infractores tributarios, ya que establece para ciertos casos considerados graves, por el perjuicio evidente al Estado, las penas de reclusión menor ordinaria de tres a seis años, (para agentes de percepción y de retención, y para los que consiguen fraudulentamente hacerse entregar dineros como pago indebido o en exceso). Si bien es cierto algo debe hacerse para perseguir y castigar a los infractores tributarios, no creo que el endurecimiento de penas sea la solución (en países donde existe la pena de muerte no ha disminuido el número de asesinatos, por ejemplo). No se trata de llenar las cárceles con los infractores tributarios, sino que el Estado recupere lo que le corresponde en concepto de impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Por otra parte, es importante señalar que el régimen penal tributario ecuatoriano se rige en la parte sustantiva por lo señalado en el Código Tributario; y sólo supletoriamente las demás leyes tributarias y penales comunes del Código Penal. A pesar de que en la parte adjetiva procesal se señala también que sólo supletoriamente se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Penal, en la práctica al ser ahora parte de las competencias del juez de garantías penales y de los tribunales de garantías penales, es claro que lo que rige es el sistema oral acusatorio previsto en el mentado Código Adjetivo.

La expedición del nuevo Código Orgánico de la Función Judicial, lejos de clarificar y viabilizar los procesos penales tributarios, ha causado un verdadero enredo cuando se refiere a las competencias del juez de garantías penales, pues aparentemente se quiere dar a los delitos tributarios un tratamiento como si fuesen de acción privada, lo cual no es procedente.

## ÍNDICE

<b>I PARTE</b>	<b>2</b>
<b>LA NUEVA CONSTITUCIÓN COMO MARCO JURÍDICO GENERAL</b>	<b>2</b>
<i>Generalidad:</i>	<b>4</b>
<i>Progresividad:</i>	<b>4</b>
<i>Eficiencia:</i>	<b>4</b>
<i>Simplicidad administrativa:</i>	<b>5</b>
<i>Irretroactividad:</i>	<b>6</b>
<i>Equidad:</i>	<b>6</b>
<i>Transparencia:</i>	<b>6</b>
<i>Suficiencia recaudatoria:</i>	<b>7</b>
<i>Priorización de impuestos directos</i>	<b>7</b>
<i>La potestad tributaria en la nueva constitución</i>	<b>9</b>
<i>Facultad Reglamentaria</i>	<b>11</b>
<i>Potestad Arancelaria</i>	<b>13</b>
<b>II PARTE</b>	<b>14</b>
<b>EL CÓDIGO TRIBUTARIO A PARTIR DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR</b>	<b>14</b>
<i>Intereses a cargo del sujeto pasivo</i>	<b>15</b>
<i>Determinación por el sujeto activo</i>	<b>15</b>
<i>Precios de transferencia</i>	<b>16</b>
<i>Sanciones a terceros</i>	<b>17</b>
<i>Determinación complementaria</i>	<b>17</b>
<i>Afianzamiento del interés fiscal</i>	<b>18</b>
<i>Territorialidad en el juzgamiento de infracciones</i>	<b>19</b>
<i>Clases de infracciones</i>	<b>20</b>
<i>Circunstancias de la infracción</i>	<b>20</b>
<i>Aplicación de penas</i>	<b>22</b>
<i>Concurrencia de infracciones</i>	<b>23</b>
<i>Cómplices y encubridores</i>	<b>24</b>
<i>Cómputo de multas</i>	<b>24</b>
<i>Individualización de las sanciones</i>	<b>25</b>
<i>Penas de prisión</i>	<b>28</b>
<i>Penas de reclusión</i>	<b>29</b>

<i>Modos de extinguir las acciones y penas</i>	29
<i>Delito de defraudación</i>	29
<i>Defraudación agravada</i>	30
<i>Tipificación del delito de defraudación</i>	31
<i>Sanciones por defraudación</i>	35
<i>Penas para funcionarios públicos</i>	37
<i>Contravenciones</i>	37
<i>Faltas reglamentarias</i>	38
<b>DEL PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO</b>	39
<i>Jurisdicción penal tributaria:</i>	40
<i>Competencia:</i>	41
<i>Competencia en los delitos tributarios:</i>	41
1) <i>Competencia del juez de garantías penales:</i>	42
2) <i>Competencia de cortes provinciales</i>	43
3) <i>Competencia de los tribunales distritales</i>	43
4) <i>Competencia de la corte nacional de justicia</i>	44
<i>Competencia en contravenciones y faltas reglamentarias</i>	44
<i>Acción y procedimiento penal tributario</i>	45
<i>Acción Pública</i>	45
<i>Forma de ejercicio</i>	45
<i>Trámite para sancionar contravenciones y faltas reglamentarias</i>	46
<i>Competencia para sancionar</i>	46
<i>Procedimiento de sanción</i>	47
<i>Recursos</i>	47
<b>CONCLUSIONES</b>	48