

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**Problemas jurídicos del proceso penal en los delitos tributarios en la
legislación ecuatoriana**

Mauricio Xavier Hernández Yépez

Tutor: Álvaro Francisco Román Márquez

Quito, 2017



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Mauricio Xavier Hernández Yépez, autor de la tesis intitulada “Problemas Jurídicos del Proceso Penal en los Delitos Tributarios en la Legislación Ecuatoriana”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magister en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Fecha. Quito, 11 de mayo del 2017

Mauricio Xavier Hernández Yépez

C.C. 1709213662

Resumen

Esta tesis va a tratar sobre los problemas jurídicos de los procesos penales tributarios en la legislación ecuatoriana. Al analizar varios procesos penales tributarios se establece que no se cumplen varios de los principios establecidos en la Constitución y del Código Orgánico Integral Penal, los principios de celeridad, economía procesal y principalmente el de especialidad, ya que los jueces de garantías penales que tienen competencia para conocer y resolver estos delitos no cuentan con la especialidad para resolver estos procesos penales tributarios y que esta violación a los principios trae cierta demora en la resolución de los juicios y puede incluso acarrear la prescripción de estos procesos, resultando cierta impunidad para las personas que cometen estos delitos. Los delitos penales tributarios son muy especiales, por el mismo hecho que ser parte del Derecho Penal Económico, que sigue en constante cambio según va cambiando la tecnología que trae nuevos delitos y es insuficiente los conocimientos de los jueces de garantías penales para poder administrar justicia. En la presente investigación he encontrado que en Argentina, ya existen jueces especializados en materia penal tributaria desde el año 2003, en la actualidad por una reforma les han unificado con los Jueces también especializados de delitos económicos, que sigue siendo una especialización más de los jueces penales comunes.

Luego de analizar estos procesos penales sin lugar a dudas existe la falta de especialidad de los Jueces de garantías penales sobre el conocimiento de Derecho Tributario para conocer y resolver los delitos tributarios, violando el principio de especialidad establecido en el Código Orgánico Integral Penal y como consecuencia de ello la violación a los principios constitucionales de celeridad y economía procesal. Por esto planteo que deben existir jueces especiales de garantías penales con competencia en delitos tributarios, para así administrar justicia de una manera oportuna y eficaz; que representen el contenido la tesis.

Palabras clave: principio de celeridad; principio de economía procesal; principio de especialidad; juez penal tributario; Derecho Penal Tributario.

Dedicatoria

A mis padres, a Grace por su amor y apoyo en mi vida; a mis hijos Arianna Emilia, Mauricio Andrés y José Gabriel para que consigan triunfos en la vida tal como yo los sigo logrando.

Agradecimiento

A la Universidad Andina Simón Bolívar, en especial al Área de Derecho y a las personas que de una u otra manera estuvieron ahí durante estos años.

A mi director, colega, compañero y amigo, doctor Álvaro Román Márquez.

A los doctores César Montaña y Eddy de la Guerra, por su apoyo en la orientación de este trabajo.

Tabla de Contenido

Capítulo uno.....	8
1. Derecho Penal común	8
1.1. Conceptos del Derecho Penal	11
1.2. Derecho Penal Económico	13
1.3. El Derecho Penal Tributario	17
1.4. Teoría acerca de su ubicación.....	22
1.5. Rol de los jueces penales en los delitos tributarios.....	27
Capítulo dos	32
2. El Proceso Penal Tributario en la Legislación Ecuatoriana	32
2.1. El Proceso Penal Tributario	34
2.2. Etapas del proceso penal con el Código de Procedimiento Penal ...	38
2.3. Etapas del proceso penal con el Código Orgánico Integral Penal ...	43
2.4. Principios que no se aplican en los procesos penales tributarios	48
2.5. Prescripción de la acción en materia penal para los delitos tributarios	
.....	56
Capítulo tres.....	59
3. Análisis de juicios.....	59
3.1. Revisión de procesos cuando era Tribunal Distrital Contencioso	
Tributario	59
3.2. Revisión de procesos con los jueces del Tribunal de Garantías Penales	
.....	61
3.3. Entrevistas a jueces y fiscales.....	65
Conclusiones, recomendaciones y propuesta	70
4.1. Conclusiones	70

4.2. Recomendaciones	71
BIBLIOGRAFÍA	72

Capítulo uno

1. Derecho Penal común

El derecho a castigar a los miembros de la sociedad que cometen delitos lo tiene exclusivamente el Estado con su poder de imperio y el individuo tiene la obligación de cumplir las normas impuestas por el Estado para la convivencia dentro de la sociedad, de ahí que el Derecho Penal es parte del ordenamiento jurídico.

Al respecto sostiene Ernesto Albán Gómez:

Desde una perspectiva jurídica, el derecho penal podría ser considerado conforme a la tradicional, aunque muy discutida, doctrina que considera que el derecho, en general, debe ser entendido y puede ser examinado desde un doble punto de vista: subjetivamente, como la facultad o potestad moral inherente a la persona, que le permite hacer, no hacer o exigir algo de otro; y objetivamente, como la norma jurídica positiva, a través de la cual se reconoce la facultad de esa persona, se la regula y limita. Se trata, por lo tanto, de dos conceptos correlativos: el derecho subjetivo se manifiesta y concreta a través del derecho positivo.¹

Esta misma clasificación se aplica al Derecho Penal, en la que el Derecho Penal Subjetivo sería la potestad del Estado de sancionar a los individuos miembros del mismo al haber ejecutado ciertos actos en contra del orden social y de los derechos de los asociados, esta potestad de castigar es el *ius puniendi*, concepto sobre el que se abundará a continuación. El Derecho Penal Objetivo es el conjunto de normas expedidas por el legislativo (en el caso del Ecuador, por la Asamblea Nacional, que aprobó y expidió el Código Orgánico Integral Penal,²), normas a través de las cuales se regula el *ius puniendi*.

Sobre el origen del *ius puniendi*, sostiene Ángel Loor:

Tiene su origen en la propia naturaleza humana, que en el plano individual, reacciona ante la acción violatoria de lo que siente pertenecerle. En el plano público esta reacción constituye una potestad soberana constitucionalmente proclamada, que se

¹ Ernesto Albán Gómez, *Manual de derecho penal ecuatoriano Parte General*, 12ª. Ed. (Quito: Ediciones Legales, 2011), 13-14.

² Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, en Registro Oficial, Suplemento No. 180, (10 de febrero de 2014), art. 1. En adelante se citará este código como COIP.

manifiesta en la política criminal del Estado, que pauta el comportamiento comunitario, amenazado a través de la ley penal, con lo cual disuade y previene; reprimiendo al momento de condenar judicialmente y pretendiendo rehabilitar y resocializa, cuando ejecuta la pena”.³

De acuerdo a lo indicado por Eduardo Loor, se puede concluir que el *ius puniendi* en nuestra legislación, tiene una definición de sancionar y una finalidad de prevenir los delitos. En apoyo a lo dicho debemos tomar en cuenta lo que se describe en los artículos 51 y 52 del Código Orgánico Integral Penal.

El derecho penal objetivo, como se mencionó anteriormente, es la ley penal, la misma que tiene que ver con el principio de reserva contemplado en el artículo 5 numeral 1 del Código Orgánico Integral Penal, no hay infracción penal, ni proceso penal sin ley anterior al hecho, sin que la ley penal esté publicada y haya entrado en vigencia; también que se la haya discutido y promulgado, tal y como establece la Constitución.

Respecto al derecho penal subjetivo, que es el propio *ius puniendi*, Eduardo Loor Franco dice que: “La doctrina penal dominante concuerda en sostener que el *IUS PUNIENDI* es la facultad que tiene el Estado, en uso de su poder soberano de penar, esto es, de castigar cuando se ha perpetrado un delito de conformidad con lo que señala la ley”.⁴

Es decir, para este autor la pena es un castigo, debemos entenderlo como sostiene Michel Foucault, en su libro *Vigilar y Castigar*,⁵ el castigo ha sido implementado el poder durante la historia, con la creación de dispositivos que le permiten tener el control social de las clases dominadas.

Pero el *ius puniendi*, al ser el Ecuador un Estado constitucional de derechos y justicia social, de acuerdo al artículo 1 de la Constitución, tiene límites ese poder del Estado para reprimir a sus ciudadanos; y, como menciona Eduardo Franco Loor en referencia a Juan Bustos Ramírez dice: “Influenciado en el pensamiento filosófico de

³ Ángel F. Loor, *Dogmática penal tributaria* (Quito: Pudeleco Editores S.A., 2011), 34.

⁴ Eduardo Franco Loor, *Fundamentos del derecho penal moderno* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011), 157.

⁵ Michel Foucault, *Vigilar y Castigar* (Buenos Aires, Siglo XXI, edición 34, 2005) 108. En esta parte el autor cuando trata de la benignidad de las penas sostiene que “El arte de castigar debe apoyarse por lo tanto, en toda una tecnología de la representación”.

Luigi Ferrajoli, Bustos sostiene que los límites al nivel de creación de normas penales son las llamadas garantías penales, dando lugar a un sistema penal garantista que no solo legitima democráticamente el *ius puniendi* estatal, sino que también deslegitima el uso abusivo de la potestad punitiva”.⁶

El Estado ecuatoriano también es democrático, Francisco Muñoz Conde, al referirse al derecho penal subjetivo dice: “Un Estado democrático debe dar lugar, en cambio, a un derecho penal más respetuoso con los derechos y libertades fundamentales y con la dignidad, la igualdad y la libertad, que son la base de una democracia”.⁷

Luego de analizar a estos autores, se puede decir que en el Ecuador el poder punitivo del estado (*ius puniendi*) tiene límites, los que están basados en la Constitución, tratados internacionales y leyes. Ahora, en las dos últimas constituciones ya se reconocen las garantías y derechos de los procesados, esto es el respeto al debido proceso, que antes no se cumplía y hacía que se dilatasen los procesos penales sin que se administrara justicia y más bien sea una injusticia.

Adicional a como se van reconociendo los derechos y garantías de los procesados, también en la actualidad se está analizando hasta dónde es efectivo el derecho penal para proteger a la sociedad, en este contexto se plantea la pregunta de si el derecho penal sirve para evitar que se cometan delitos. En los Estados sociales se está planteando la posibilidad de que la protección de la sociedad se la obtiene a través de procesos civiles o administrativos, y quedaría como última (opción) ratio el derecho penal, es decir, el principio de mínima intervención penal, el cual es adoptado por el Ecuador y está consagrado en la Constitución en el artículo 195 en concordancia con el artículo 3 del Código Orgánico Integral Penal.

El profesor Santiago Mir Puig, citando a Muñoz Conde, indica el principio de subsidiariedad que tiene que ver con el principio de mínima intervención penal, argumenta que:

Ello conduce a una fundamentación utilitarista del Derecho penal no tendente a la mayor prevención posible, sino al mínimo de prevención imprescindible. Entra en juego así el principio de subsidiariedad, según el cual el Derecho penal ha de ser la

⁶ *Ibíd.*, 159

⁷ Francisco Muñoz Conde, *Derecho penal parte general*, (Valencia: Tirant lo Blanch, 2010), 70.

última ratio, el último recurso a utilizar a falta de otros menos lesivos. El llamado carácter fragmentario del Derecho penal constituye una exigencia relacionada con la anterior. Ambos postulados integran el llamado principio de intervención mínima.⁸

De lo expuesto anteriormente se puede opinar, al igual que muchos de los tratadistas, que el Derecho Penal constituye el medio jurídico importante para el control social, ya que existen otros medios no jurídicos, como la familia, la escuela, los grupos sociales. Y por esta razón deben existir los límites al poder estatal, que va de la mano con el principio de legalidad ya explicado y el reconocimiento de los derechos y garantías de los procesados.

1.1. Conceptos del Derecho Penal

Luego de analizar los inicios del derecho penal hay que revisar algunos conceptos, como el dado por Pedro Vargas, autor colombiano que sostiene que “Derecho Penal es el conjunto de leyes que regulan lo referente al delito, al delincente y a la pena; que señalan las infracciones penales; que indican las sanciones que deben aplicarse a los responsables de estos (imputables o inimputables), y que establecen los procedimientos adecuados para que se lleve a cabo la función punitiva del Estado”.⁹

Otro concepto parecido es el de Luis Jiménez de Asúa, mencionado por el Eduardo Franco en su obra, en la que define al Derecho Penal como “el conjunto de normas y disposiciones jurídicas que regulan el ejercicio del poder sancionador y preventivo del Estado, estableciendo el concepto de delito como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo y asociando a la infracción de la norma una pena finalista o una medida aseguradora”.¹⁰

En estos conceptos se indica que el Derecho Penal es un conjunto de leyes que tienen que ver con el delito, el delincente o sujeto activo y la pena. En otras palabras, el derecho penal es la suma del derecho penal objetivo (la ley) y el derecho penal subjetivo (*ius puniendi*), que castiga al delincente con una pena, a través de un juicio justo que se cumpla con el debido proceso, utilizando al Derecho Procesal Penal.

⁸ Santiago Mir Puig, *Derecho penal parte general* (Barcelona: Reppertor S.L., 2003), 89.

⁹ Pedro Vargas Vargas, *Derecho penal general* (Bogotá: Editorial El Foro de la Justicia, 1985), 45.

¹⁰ Franco Llor, *Fundamentos de derecho*, 31.

Como la imposición de la pena es parte del derecho penal, en esto se llega a la pregunta de si en el derecho penal existen ciertas corrientes respecto a la pena, ya que al castigar a quien comete un delito se hace una retribución del mal por el mal, o más bien es preventivo para que otras personas no cometan estos delitos, al respecto existen dos teorías acerca de esta pregunta y son las teorías retributivas o absolutas y las teorías preventivas, utilitarias o relativas.

La primera, la teoría retributiva o absoluta, manifiesta que la pena concreta un ideal de la justicia y, en conclusión, se castiga pura y simplemente por el hecho de haber cometido un delito; es decir, quien cometió un delito causó un mal a otra persona, por tanto debe ser retribuido con otro mal, que es la pena, la misma que debe ser proporcional al delito. En la Constitución de la República de 2008 consta el principio de proporcionalidad en el artículo 76 numeral 6.

La segunda teoría, la preventiva, quiere dar a la pena un carácter de prevención, trata de impedir que se cometan los delitos, amenazando a los miembros de la sociedad con sanciones más o menos severas para el caso de cometer delitos, en otras palabras, la pena trata de disuadir para cometer delitos, pero en muchos casos vemos cómo los miembros de la sociedad, pese a conocer lo que les pasaría si cometen un delito, lo hacen. Esto se va a ver y en especial en el tema del delito tributario, delitos que cometen otro tipo de personas.

Respeto a este tema, es importante mencionar la opinión del doctor Ángel Loor, cuando dice:

La pena es una retribución de mal por el mal, con fines preventivos generales, para evitar que aquellos que no han cometido delito, lo cometan; y con fines preventivos especiales, para que aquellos que han cometido delito, no lo vuelvan a cometer; con lo cual, la pena adquiere sentido jurídico social. Para Zaffaroni, el fin de la pena es retribución y el fin de la ejecución de la pena es reeducación o resocialización. Lo primero se cumple, lo segundo está todavía por verse.¹¹

Al parecer, en la legislación nacional, con la pena se estaría creando una corriente mixta: en algunos casos sería una retribución por el mal causado, esto aplicaría para asesinatos, violaciones, delitos de alarma social y un caso que podría dar

¹¹ Loor, *Dogmática penal*, 36.

por ejemplo sería el feminicidio de la cantante Sharon; pero en otros delitos sería de carácter preventivo, como es el caso de los delitos penales tributarios que a los sujetos activos de cuello blanco al tipificar los mismos e indicar su pena, previene que se cometa. Sea la primera o segunda corriente, otra función básica de la pena es la rehabilitación del sentenciado, y así lo revela la Constitución en su artículo 201 al indicar que el sistema de rehabilitación social tendrá como finalidad la rehabilitación integral de las personas sentenciadas, en concordancia con el artículo 1 del Código Orgánico Integral Penal.

1.2. Derecho Penal Económico

Después de hacer el análisis del Derecho Penal desde sus orígenes, hay que mencionar que con el transcurso del tiempo han aparecido otro tipo de delitos, los que han sido recurrentes de acuerdo a la sociedad actual, es decir, se ha visto una expansión del Derecho Penal¹², puede hablarse entonces de un Derecho Penal Moderno, así lo indica Luis Gracia Martín cuando dice:

El derecho penal moderno se nos muestra como un fenómeno cuantitativo que tiene lugar y se desarrolla inicial y principalmente en la parte especial. En efecto, una contemplación meramente superficial de las legislaciones penales actuales muestra de inmediato que en los últimos treinta años se ha producido en las mismas, en primer lugar, un notable incremento de los catálogos de figuras delictivas con la introducción de nuevos tipos penales en el Código penal o en leyes especiales, y, en segundo lugar, adicionalmente, una ampliación del ámbito de aplicación y/o una agravación punitiva de algunos tipos tradicionales. A partir de estos datos formales cabría, pues, entender por derecho penal moderno al conjunto integrado por las nuevas figuras delictivas añadidas a las legislaciones penales y por las modificaciones -o agravaciones- de las tradicionales, con el efecto, en todos los casos, de una extensión de la intervención penal

¹² Jesús María Silva Sánchez, *Expansión del Derecho Penal, aspectos de la política criminal en las sociedades posindustriales*, (Montevideo, editorial B de F, segunda edición, 2006) 183. Este el autor, menciona que existe dos velocidades del derecho penal, el primero que es el representado por la cárcel y el derecho penal para las personas que afectan bienes jurídicos individuales; y la segunda velocidad para casos de privación de derechos y pecuniarios y que no haya cárcel, es decir es la administrativización del derecho penal. Y el derecho penal de tercera velocidad es el derecho de económico, que el autor considera que no debe existir y debe solo existir los dos anteriores, pero acepta reservándose para los enemigos. Contradice esta posición de Silva Sánchez, Luis Diez Ripollés, cuando en su artículo de la Sociedad de Riesgo a la seguridad ciudadana, en el sentido que debe existir el derecho penal económico no se está violentado sino más bien está dentro de los criterios de proporcionalidad, lo que hay que evitar es el derecho penal simbólico negativo, sino mas bien positivo.

a conductas y a ámbitos de la realidad social que estaban excluidos de la punibilidad en el sistema tradicional de la parte especial, o bien, en su caso, para dispensar a determinados hechos tradicionalmente punibles un tratamiento penal más severo cuando concurren determinadas circunstancias a las que en el presente se les atribuye un significado especialmente relevante desde el punto de vista penal.¹³

El delito penal económico es parte del derecho penal moderno, entre los varios conceptos que existen, Colina y García lo ven “como aquel conjunto de normas jurídico-penales que tienen como finalidad la protección del sistema económico estatal”.¹⁴

A tener en cuenta es la del autor americano Sutherland, mencionado por Luis Gracia Martín, quien definió al delito económico como el “cometido por una persona respetable y de elevado estatus social, en el marco de su profesión”, y acuñó el término ‘delito de cuello blanco’ para referirse de modo general al conjunto de estos delitos”.¹⁵

Paulina Araujo Granda, luego de analizar varios conceptos sobre Derecho Penal Económico, hace su propia definición:

Es un conjunto de normas represivas y sancionadoras, que legitiman el ejercicio del poder punitivo del Estado, puesto que con las acciones y omisiones realizadas por el sujeto activo de la infracción, se pone en peligro las formas de actividad, desarrollo e interacción del orden económico social; actividades económicas y financieras que, al ser conducidas por las reglas económico-jurídicas y burladas por el infractor, inciden en la imposibilidad de protección de las condiciones legítimas de la vida económica y de los sujetos actuantes en ella, generándose la desconfianza en el sistema y la lesión de varios derechos fundamentales conexos.¹⁶

También Ángel Loor Mera, refiriéndose a Bajo Fernández, da un concepto de delito económico, mismo que dice: “Delito económico en sentido estricto es la infracción jurídico-penal que lesiona o pone en peligro el orden económico, entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía de un país”.¹⁷

¹³ Luis Gracia Martín, *El moderno derecho penal económico empresarial y de la globalización económica* (Quito: Editora Jurídica Cevallos, 2011), 27-28.

¹⁴ Edgar I. Colina R. y Ramiro J. García, *El delito de defraudación tributaria en el COIP* (Quito: Latitud Cero Ediciones, 2015), 23.

¹⁵ Gracia Martín, *El moderno derecho*, 33.

¹⁶ María Paulina Araujo Granda, *Derecho penal económico* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2010), 54.

¹⁷ Loor, *Dogmática penal*, 55.

Entonces, según estas definiciones, el Derecho Penal Económico lo que quiere normar y proteger es a la economía de un país a través de la punibilización de estos nuevos delitos, ya que considera que esta afectación no es individual sino colectiva, conforme se va desarrollando la criminalidad en este sentido con la ciencia y tecnología. Se tiene que ver cuál es el modelo económico asumido por cada estado y establecido en su Constitución; por ejemplo, en el Ecuador el sistema económico es social y solidario, establecido en el artículo 283 de la Constitución. Esto significa que el Estado asume toda la directriz económica importante.

A través del derecho penal subjetivo el derecho penal tiene una función protectora y, a diferencia de otras normas, el derecho penal solo intervendrá en casos de ataque muy grave a la persona, por ello protege ciertos bienes que son de utilidad para el hombre, los mismos que son protegidos por el derecho, a los que se denomina bienes jurídicos.

¿Qué son los bienes jurídicos? Para el profesor Muñoz Conde estos “son aquellos presupuestos que la persona necesita para su autorrealización y el desarrollo de su personalidad en la vida social”.¹⁸

Se puede ver que en el derecho penal los bienes jurídicos protegidos son individuales para la persona, como el derecho a la vida, el derecho a la salud, el derecho a la propiedad, a estos se les llama bienes jurídicos individuales. Pero el derecho penal económico tiene bienes jurídicos colectivos, supraindividuales. El profesor Luis Gracia Martín dice:

El núcleo del derecho penal económico está constituido por tipos delictivos orientados de un modo específico a la protección de nuevos bienes jurídicos distintos de los tradicionales, los cuales se explican y denominan de diversas maneras. Generalizando, se puede afirmar que en la doctrina alemana es dominante la tesis, no exenta de críticas, conforme a la cual los tipos penales económicos se orientan a la protección específica de nuevos bienes jurídicos de la vida económica, que suelen denominarse como colectivos, universales o, también, supraindividuales. Algunos bienes jurídicos de esta naturaleza tienen como portador al Estado mismo, como es el caso, por ejemplo, de los tributarios, que pertenecen al ámbito de la economía financiera pública.¹⁹

¹⁸ Muñoz Conde, *Derecho penal*, 59.

¹⁹ Gracia Martín, *El moderno derecho*, 38.

Ante eso surge una aparente contraposición entre el Derecho Penal Común y el Derecho Penal Económico en lo referente a los bienes jurídicos protegidos, ya que si el derecho penal moderno protege bienes jurídicos colectivos se estaría perdiendo el estatus de última ratio de protección de bienes jurídicos; y así lo dicen Colina y García refiriéndose a la escuela de Frankfurt, que mantiene:

Respecto a las manifestaciones contrarias a la regulación no solo de los delitos económicos sino en general del derecho penal económico, entre otros, se encuentra la denominada Escuela de Frankfurt, cuyos postulados esenciales señalan que el moderno derecho penal (en el que se incluye también al derecho penal económico) ha abandonado sus fundamentos constitucionales, por lo que este se extiende cada vez a más áreas del Estado y la sociedad, lo que trae como consecuencia que a largo plazo pierda su estatus como última ratio de protección de bienes jurídicos y se convierta así en un medio utilizable de una política criminal difusa, establecida en sentimientos de amenaza y riesgo a las expectativas nutridas de esperanzas y soluciones.²⁰

Martín Buján Pérez, mencionado por Colina, y García, se ratifica en que el bien jurídico protegido siempre va a ir en función del individuo:

El derecho penal económico y en particular a los delitos tributarios, la crítica va dirigida en el sentido de que el derecho penal ha extendido sus funciones de protección de bienes jurídicos, pues en consideración de que la protección que ha de dispensar el derecho penal debe ser exclusivamente personal, debe de quedar en segundo plano la regulación de bienes jurídico-penales de carácter supraindividual, ya que según dicha concepción estos serán dignos de tutela hasta tanto sean tomados en consideración como intereses instrumentales al servicio del individuo.²¹

Sobre el mismo tema, aporta Muñoz Conde:

A estos presupuestos existenciales e instrumentos mínimos se les llama bienes jurídicos individuales en cuanto afectan directamente a la persona individual. Junto a ellos vienen en consideración los llamados bienes jurídicos colectivos, que afectan más a la sociedad como tal, al sistema social que constituye la agrupación de varias personas individuales y supone un cierto orden social o estatal... Esta distinción no debe entenderse, sin embargo, como una concepción dualista del bien jurídico, por la que se contraponen los bienes jurídicos individuales a los supraindividuales. La convivencia pacífica, asegurada por un orden social o estatal adecuado, es también un bien jurídico del individuo, en tanto es la única forma de que este pueda autorrealizarse.²²

²⁰ Colina y García, *El delito de defraudación*, 24.

²¹ *Ibíd.*, 26.

²² Muñoz Conde, *Derecho penal*, 59-60.

Paulina Araujo está de acuerdo con las opiniones vertidas por estos autores, ella considera que el problema del bien jurídico de la siguiente manera:

Esta expansión del poder sancionador del Estado en el ámbito del derecho penal, direccionado a proteger el orden económico social, está intentando ser legitimada por la mayor parte de la doctrina a través de un proceso de “adaptación” de las categorías y principios penales, tanto así que se reconocen constitucional y legalmente, en primer lugar, bienes jurídicos colectivos o supraindividuales y, por otro lado, la constatación de una lesividad que a través de la metodología legislativa que elabora delitos de peligro abstracto o concreto, se busca la protección de un grupo social y, a su vez, el del sujeto económico afectado, radicando todo en su pluriofensividad y posibilidad de destrucción de un sistema.²³

Existe esta contradicción sobre el bien jurídico, y en base a cómo va evolucionando el Derecho Penal Moderno y tomando en cuenta las opiniones de varios tratadistas especializados en Derecho Penal Económico, es muy importante ver más allá de la protección del bien jurídico individual, ya que las personas desarrollan sus actividades en la sociedad y en estos casos son bienes jurídicos supraindividuales que llevan a una expansión del poder punitivo del Estado. Como ya se indicó en líneas anteriores, los delitos económicos están en constante cambio por el avance de la ciencia y tecnología, si se quiere sancionar a los responsables de estos delitos se debe tomar riesgos y no quedarse en la doctrina clásica del Código Penal, esto significa que no debe afectarse los derechos y garantías de los procesados. Por cuanto una de las críticas es la existencia de tipos penales de remisión o tipos penales en blanco o abiertos.

1.3. El Derecho Penal Tributario

El derecho penal tributario es parte del derecho penal económico y, a su vez, este es parte del derecho penal, por eso se dice que el derecho penal tributario es parte especializada del derecho penal.

Para entender al derecho penal tributario hay que, en primer lugar, revisar varios conceptos de tratadistas que han escrito sobre el tema. Lomeli Cerezo,

²³ Araujo Granda, *Derecho penal económico*, 63-64.

mencionado en el libro de Sergio Francisco de la Garza, dice que es “el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los intereses fiscales de la administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el fisco”.²⁴

Abdón Esparza, citado por Francisco de la Garza, sostiene que el derecho penal tributario es parte del derecho administrativo, textualmente dice: “en sentido amplio es el conjunto de normas especializadas que establecen las sanciones de que goza la administración pública para el aseguramiento del eficaz funcionamiento de la actividad teleológicamente encauzada del estado”.²⁵

Y el propio Francisco de la Garza da un concepto que dice: “Llamamos derecho penal tributario al conjunto de normas jurídicas que tipifican las hipótesis que tienen el carácter de delitos o faltas y que establecen las sanciones que deben imponerse a aquellas personas que incumplan con los mandatos de las normas jurídicas tributarias”.²⁶

Una definición de enorme concisión y suficiencia es la que hacen Sánchez, Coll y Coralles, quienes sobre el derecho penal tributario sostienen: “Es el conjunto de normas que describe infracciones tributarias y prevé las sanciones que a tales conductas corresponden”.²⁷

Todos los tratadistas coinciden en definir este derecho como un conjunto de normas en las que constan infracciones tributarias y en las que se establecen sus sanciones. De estas múltiples y muy respetadas definiciones dadas puedo elaborar un concepto propio de Derecho Penal Tributario es el conjunto de actos definidos como infracciones y que son cometidas en el desarrollo de las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes y que afectan al ingreso de fondos públicos y por ende al gasto.

Debemos dejar una expresa constancia que en este trabajo de investigación trataremos única y exclusivamente a los delitos tributarios y no a las contravenciones

²⁴ Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano* (México DF, Editorial Porrúa, 1994), 870.

²⁵ *Ibíd.*, 871

²⁶ *Ibíd.* 871

²⁷ Patricia Sánchez, Hernando Coll y Alejandro M. Corrales, *Teoría y práctica de procedimiento tributario, ilícitos tributarios* (Buenos Aires: La Ley, 2005), 1.

y falras reglamentarias, ya que estas efectivamente corresponden al derecho administrativo sancionador.

Para entender el derecho penal tributario es necesario analizar varias definiciones de delito tributario, Ángela Radovic dice:

Se entiende por delito tributario, en concepto genérico del Servicio de Impuestos Internos, toda acción u omisión maliciosa o mal intencionada en que incurra el contribuyente para ocultar o desfigurar las operaciones que efectivamente realiza con el objeto de burlar el impuesto a cuya declaración y pago la ley lo obliga, utilizando artimaña, maquinación u operación dolosa que pueda resultar idónea para la evasión tributaria que se pretende (...). El delito tributario en su esencia consiste en una trasgresión dolosa de las normas impositivas, que se puede manifestar en diversas modalidades tendientes a defraudar al fisco.²⁸

El tratadista Oscar Díaz, en un libro publicado en 1999, asevera que:

El delito fiscal aparece como el acto de una persona, positivo o negativo, tentado o consumado, contrario a la ley y sujeto a pena, por medio del cual la aplicación del tributo es violada en todo o en parte, o bien que por intermedio de dicho acto se viola la disposición legal de control, resaltando que en todos los casos la violación consiste en la vulneración del reparto jurídico tributario.²⁹

Para seguir analizando al delito tributario o delito fiscal, hay que mencionar cuál es el bien jurídico que el derecho penal tributario pretende proteger. Para aportar un poco de claridad, el doctor Leonardo Andrade indica cuál es el bien jurídico protegido cuando dice: “El bien jurídico tutelado o protegido en materia penal tributaria, de manera general, según la doctrina, es la hacienda pública, y de modo específico lo son la administración tributaria y la renta fiscal”.³⁰

El mismo Andrade explica de manera más detallada la esencia del delito fiscal:

²⁸ Ángela Radovic Schoepen, *Sistema sancionatorio tributario* (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 2010), 92.

²⁹ Vicente Oscar Díaz, *Criminalización de las infracciones tributarias* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1999), 47-48.

³⁰ Leonardo Andrade, *El ilícito tributario*, (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011), 37.

Las infracciones contra la hacienda pública son delitos socio-económicos, que protegen un bien jurídico difuso del que son titulares todos los integrantes de la sociedad y que vulneran los principios de justicia tributaria y lesionan o ponen en peligro los bienes jurídicos protegidos por la norma tributaria. No cabe duda alguna de que bajo el bien jurídico tutelado por el derecho penal tributario lo que se pretende asegurar es que el Estado reciba los recursos que le corresponde percibir; en esta percepción se evidencia claramente que el derecho penal tributario no protege el patrimonio del Estado (de carácter estático), pues ya está protegido por el derecho penal, sino que protege los recursos (numerarios o bienes) que ingresan y egresan del Estado, que fluctúan de manera dinámica.³¹

Sobre este mismo bien jurídico protegido de la hacienda pública opinan otros autores, pero es Muñoz Conde quien lo hace con más precisión:

En los tipos delictivos que afectan directamente a la hacienda pública el bien jurídico protegido es la funcionalidad de la misma, tanto en su vertiente de ingreso público como en la de gasto público, operando del siguiente modo: a) Por un lado, el interés en que el reparto de la carga tributaria se realice de acuerdo con los modos y forma fijados por la ley, conforme al principio de capacidad económica, se manifiesta penalmente en: 1. El fraude fiscal propiamente dicho, en el que el ataque a la Hacienda Pública se refleja en la lesión de recaudación tributaria correspondiente a cada una de las figuras tributarias que integran el sistema. 2. El obstruccionismo fiscal, en el que el ataque a la Hacienda Pública se manifiesta en la obstaculización al desarrollo normal de la función tributaria. b) Por otro lado la Hacienda Pública en su vertiente de gasto público, es decir, asignación equitativa de los recursos públicos y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía sería el bien jurídico protegido del delito previsto, es decir en la estafa de subvenciones.³²

Claudio Navas Rial sostiene esta misma teoría, pero va más allá al decir:

Como resultado de la primera aproximación adelantamos que el legislador parece tutelar “la Hacienda Pública Nacional” en sentido amplio. Y aquí surge una segunda pregunta. ¿Puede considerarse a la Hacienda Pública como un bien jurídico penalmente tutelable o en realidad los delitos de la especie han sido concebidos con la finalidad de apuntalar o proteger una función del Estado (la función recaudadora) capaz de ser tutelada por mecanismos diversos del derecho penal?³³

³¹ *Ibíd.*, 38.

³² Muñoz Conde, *Derecho penal*, 964-965.

³³ Claudio Navas Rial, “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien Jurídico protegido”, en Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, *Derecho penal tributario* (Buenos Aires: Editorial Marcial Pons, 2008), 130-148.

En líneas posteriores da la respuesta a esta pregunta al referir en su obra que Terradillos Basoco habla de protección bifronte: contempla ingresos y gastos. De allí, entiende que el bien jurídico protegido, al criminalizar la elusión del pago de impuestos y la obtención indebida de fondos públicos, no es otra cosa que el patrimonio de la Hacienda estatal, autonómica o local, en definitiva, el erario público.

Con las opiniones de Colina y García se puede centrar el análisis sobre este tema en la legislación ecuatoriana:

Creemos que un sistema fiscal basado en principios de racionalidad, capacidad económica y progresividad debe de prevenir por una parte las concentraciones excesivas de la iniciativa privada. Ello en aras de garantizar los derechos fundamentales consagrados en la Constitución. Asimismo, a través de las normas tributarias se debe conseguir que todos y cada uno de los miembros sociales contribuyan con la Administración Tributaria, pues al no realizar el deber a que están obligados (pago de sus tributos), además de defraudar las expectativas sociales y vulnerar la vigencia de la norma que establece el deber de contribuir a las arcas públicas, so pena de sanción ya sea administrativa o penal. En definitiva, una norma de cooperación social hace suponer que su franca violación deba ser sancionada por el derecho penal. En este sentido, consideramos que se deben de punir aquellas conductas que atenten contra la Administración Tributaria siempre que se trate de una conducta de supuesto grave y relevante que atente contra el modelo social económico recogido en la Constitución. Por otra parte, consideramos que el bien jurídico protegido en el delito motivo de este análisis se debe ver bajo dos vértices, en primer lugar, el bien jurídico inmediatamente protegido lo será el patrimonio de la administración tributaria (este es el bien jurídico tutelado en sentido técnico), y por otra, si tomamos en consideración un bien jurídico mediato o inmaterial, este se integraría por las funciones que el tributo está llamado a cumplir.³⁴

Para comprender a la hacienda pública como bien jurídico protegido por los delitos tributarios, se hace indispensable analizar el concepto dado por Gabriel Franco:

Es la disciplina que estudia la manera cómo el Estado y las demás corporaciones de derecho público cubren sus necesidades financieras e indaga la forma de conseguir una distribución más equitativa de la riqueza, utilizando los resortes fiscales, a la par que con estos mismos instrumentos se atenúan las oscilaciones cíclicas o se promueve la ocupación plena.³⁵

³⁴ Colina y García, *El delito de defraudación*, 209-210.

³⁵ Gabriel Franco, *Principios de hacienda pública* (Buenos Aires: Ediciones de Ciencias Económicas S.R.L., 1957), 23.

El conocido tributarista Mauricio Plazas Vega indica que el término hacienda pública y finanzas públicas significan lo mismo: “Es común que en las obras sobre esta materia se utilicen indistintamente las expresiones hacienda pública y finanzas públicas como sinónimos. Por ese motivo, en una misma obra se alude a los dos términos con mucha frecuencia y con un alcance igual o similar”.³⁶

De este modo, llamar al bien jurídico protegido hacienda pública es del todo correcto, pues son los fondos públicos del Estado que obtiene a través de los ingresos por parte de los sujetos pasivos y posteriormente a través del gasto para poder hacer sus obras y, en definitiva, este es el bien jurídico protegido colectivo que tutela el derecho penal económico.

1.4. Teoría acerca de su ubicación

El derecho penal tributario trae bastante conflicto en su ubicación. Unos tratadistas dicen que es parte del derecho penal común, otra corriente indica que nace del derecho tributario y, por lo tanto, para la sanción debe tomarse en cuenta al derecho tributario. También dicen que es un capítulo del Código Tributario, e incluso otros tratadistas indican que el derecho penal tributario es parte del derecho administrativo. Por este conflicto, es conveniente analizar estas tres corrientes:

a. Pertenece al Derecho Penal Común

Esta teoría reconoce exclusivamente que el derecho penal tributario obtiene su naturaleza exclusivamente del campo penal, desde el principio de este trabajo se ha ido desarrollando en este sentido. Así lo manifiesta Ángel F. Loor Mera cuando dice:

Manzini considera que es penal toda ley que como sanción a una conducta prohibida impone la merma de un bien jurídico; por ellos reconoce que la ley tributaria es de carácter penal e integrante de un derecho penal sustantivo que abarca a todas las leyes punitivas. Esta teoría no admite la existencia de un derecho penal tributario autónomo, pues la pena aplicable al contribuyente infractor tiene idéntica base ética y jurídica de toda pena del derecho penal común. Para Dino Jarach, el bien jurídico tutelado por el derecho penal tributario no difiere de aquellos protegidos por el derecho penal común, ya que en ambos casos la conciencia social considera que ciertos ilícitos ofenden a la sociedad y deben ser penalizados. Para dicho autor, en su esencia, el

³⁶ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario* (Bogotá: Temis, 2000), 250.

derecho penal tributario es derecho penal como el común, pues el delito tributario es delito contra la administración pública, contra su patrimonio.³⁷

Para corroborar esta teoría, el tratadista Héctor Villegas cita al profesor Sainz de Bujanda, quien afirma que “existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. La única diferencia entre las infracciones contenidas en el código penal y las contenidas en otras leyes es de tipo formal, ya que no hay una línea divisoria sustancial entre la una y otra”.³⁸ Concluye este autor sosteniendo que: “Sentada la idea de unidad del derecho penal hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal”.³⁹

También Lomeli Cerezo, mencionado por Francisco de la Garza, se manifiesta a favor de esta corriente al decir:

El derecho penal administrativo y su rama, el derecho penal tributario, no tiene una materia o campo de aplicación propios determinados inequívocamente, pues no existe diferencia social o cualitativa entre los delitos y las contravenciones y una misma transgresión puede revestir uno u otro carácter según determine el legislador. Tampoco tienen un cuerpo de principios exclusivos, sino que necesitan recurrir para todo lo no previsto expresamente en las leyes respectivas a los principios del Derecho penal general. Por consiguiente estas disciplinas no pueden ser consideradas como ramas autónomas, sino que constituyen derechos penales especiales⁴⁰.

Según esta teoría existe una similitud entre el derecho penal y el derecho penal tributario, ambas protegen bienes jurídicos, las partes procesales son las mismas, el procedimiento es el mismo y sus penas son iguales, por esta razón es que el derecho penal tributario es parte del derecho penal.

b. Pertenece al Derecho Tributario

Otros autores manifiestan que los delitos tributarios son parte del derecho tributario, y así lo sostiene Ángela Radovic, quien indicó en las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario ILADT en la resolución 7 que: “Para la

³⁷ Loo, *Dogmática penal*, 47

³⁸ Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 8va. ed. (Buenos Aires: Astrea, 2002), 526.

³⁹ *Ibíd.*

⁴⁰ De la Garza, *Derecho financiero*, 874

aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo referente al ilícito tributario y sus sanciones, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios del derecho tributario y, en su defecto a los principios generales del derecho materia punitiva”.

Por su parte, en la exposición de motivos de los autores del Modelo de Código Tributario para América Latina, en sus comentarios al inciso 2. ° del artículo 70 expresan: “En casos de vacío u oscuridad de la ley tributaria penal, no es receptivamente aplicable el Código Penal, sino solamente cuando este ofrezca una solución compatible con las características del derecho tributario.”⁴¹

Uno de los defensores más acérrimos de esta teoría es el profesor Giuliani Fonrouge, a quien menciona Héctor Villegas:

Afirma que concibe al derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, y estima que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícita-fiscal. En consecuencia, todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal. Sostiene que no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho criminal, su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código penal, salvo cuando la ley tributaria remite expresamente a sus normas.⁴²

Esta teoría no la comparto, el derecho penal tributario no es parte del derecho tributario y sería aún más problemático que los jueces tributarios resuelvan los procesos penales tributarios, en base a que procedimiento y estaríamos yendo en contra del juez natural consagrado en la Constitución.

c. Pertenece al Derecho Administrativo

Para esta tercera y última corriente el derecho tributario es parte del derecho administrativo y considera al ilícito tributario como una contravención administrativa; y así lo dice Horacio García Belsunce, mencionado por Ángel F. Loor Mera

La tesis de Núñez -dice García Belsunce- de que el ilícito administrativo (incluido el tributario) ‘es la trasgresión objetiva a una disposición administrativa como

⁴¹ Radovic Schoepen, *Sistema sancionatorio*, 81.

⁴² Villegas, *Curso de finanzas*, 526.

supuesto de hecho' es sólo válida respecto de los ilícitos tributarios formales, pero inaplicable, sin duda alguna, al ilícito tributario sustancial que, sin excepción, infringe normas legislativas, conforme al principio de legalidad como única fuente de esa rama del derecho. Además, el carácter objetivo de la trasgresión no puede aceptarse como elemento común al ilícito tributario. Sólo pueden ser objetivas las infracciones formales (contravenciones) sin perjuicio de que también sean dolosas; las infracciones sustanciales son dolosas de responsabilidad subjetiva, personal y directa (defraudación tributaria, contrabando, etc.).⁴³

Esta teoría tiene su origen en Alemania y se considera como su creador a Goldschmidt, que es mencionado por Sánchez, Coll y Corrales, y manifiesta que:

Los ilícitos tributarios tienen las siguientes características:

1. Omisión: dice que los ilícitos tributarios son de omisión porque implican el incumplimiento de un deber que se omite, sea de carácter formal o de una obligación de contenido patrimonial.
2. Objetividad: entiende que los ilícitos son objetivos, es decir, que es suficiente con la mera materialización para que se configure el ilícito, sin necesidad de indagar en la existencia de culpa o dolo.
3. Responsabilidad de las personas jurídicas.
4. Admisión de la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida.

Entre quienes sustentan esta postura, sostienen que el delito es la infracción que ataca a la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, mientras que la contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos de los individuos están en juego de manera mediata. El objeto que se protege está representado por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.⁴⁴

Hay que diferenciar entre el poder punitivo del Estado, el *ius puniendi*, y la facultad sancionatoria que tiene la administración tributaria, la misma que está contemplada en el artículo 70 del Código Tributario, que dice: “Art. 70. Facultad Sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstas en la ley”.⁴⁵

⁴³ Llor, *Dogmática Penal*, 49.

⁴⁴ Sánchez, Coll y Corrales, *Teoría y práctica de procedimiento tributario*, 4.

⁴⁵ Ecuador, Código Tributario, Codificado en el Registro Oficial, Suplemento 38 (14 de junio de 2005), art. 70. En Adelante este código se cita como CT.

Hay otros criterios que el derecho penal y el derecho administrativo sancionador tienen similares características y así lo indica Manuel Gómez Tomillo:

“Como es conocido, se viene aceptando de forma muy dominante que el *ius puniendi* del Estado puede adoptar dos formas. Por una parte, el Derecho Penal; por otra, el Derecho Administrativo Sancionador. En los países de nuestro entorno jurídico y cultural, el Derecho Penal, y con él, el Poder Judicial, no tiene el monopolio de las sanciones frente a conductas antijurídicas. También la Administración puede sancionar y, obviamente, también puede hacerlo la Administración Municipal o local. El criterio dominante, aunque no sea el único, es que el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador poseen idéntica naturaleza jurídica. Entre los delitos y las infracciones administrativas no hay diferencias sustanciales, materiales, esenciales. Ambas son manifestaciones de ese *ius puniendi* único del Estado. Si la Administración tiene capacidad de sancionar es porque el Poder Judicial no puede por sí mismo absorber la ingente cantidad de infracciones que se producen en nuestras sociedades. Residenciar la represión de toda esa ingente cantidad de infracciones en el Poder Judicial, en el Derecho Penal, sencillamente implicaría el colapso de éste.⁴⁶”

Como ya indicamos anteriormente este trabajo de investigación va dirigido a los delitos tributarios; las contravenciones y faltas reglamentarias es parte de la potestad sancionadora de la administración tributaria y esa potestad es la que es parte del derecho administrativo,

Esta potestad estaría conectada o ligada al derecho administrativo, así también piensa Antonio López Díaz, al mencionar a Bayona:

Por todo ello considera BAYONA que la potestad sancionadora en el orden tributario no debe ponerse en relación con ese pretendido poder punitivo del Estado, sino con el procedimiento de regulación tributaria que a su vez se inserta en la función administrativa de gestionar los tributos para hacer efectivo el deber de contribuir establecido en nuestra Constitución.⁴⁷

Podemos decir que no compartimos que sean parecidos el derecho administrativo sancionador y el derecho penal, es un complemento podemos decir, el primero es para las contravenciones y faltas reglamentarias y el segundo es para los delitos tributarios.

⁴⁶ Manuel Gómez Tomillo, El papel del Derecho Administrativo sancionador : perspectivas internacionales en la lucha contra la corrupción (Conferencia Responsabilidad y transparencia en la gestión local, 10 de diciembre del 2014)

⁴⁷ Antonio López Díaz, La concreta aplicación de las garantías reconocidas en materia penal. El bien jurídico protegido, comp. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, *Derecho penal tributario*, tomo I (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 64.

En la legislación ecuatoriana como en la mayoría de países y de los tratadistas, la teoría que dice que está el derecho penal tributario en el derecho penal es la que tiene mayor aceptación. Ello se corrobora con la publicación del Código Orgánico Integral Penal en el Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero del 2014, que entró en vigencia el 10 de agosto del 2014 y el cual los delitos tributarios son parte de este código, es decir que estos delitos se conocerán y resolverán por la acción de jueces penales y basados en el derecho penal y derecho procesal penal.

Y es que no se puede menos que estar de acuerdo con la mayoría en este punto, pues luego de analizar estas tres teorías sobre la ubicación del derecho penal tributario, a mi parecer es lógico que está ubicado en la teoría que pertenece al derecho penal, tiene las mismas instituciones; existe un sujeto activo que comete el delito, existe una pena para el cometimiento de las infracciones tributarias e, incluso, en el país, para su sanción está sometido al mismo proceso penal. Para que se sancione a una persona deben hacerlo jueces competentes, independiente e imparciales; dentro del derecho penal los jueces serían de esta manera. Si el derecho penal tributario perteneciera al derecho tributario, quienes tendrían competencia para conocer y resolver serían jueces tributarios y serían tribunales de excepción prohibidos en la Constitución en el artículo 76, letra k.

1.5. Rol de los jueces penales en los delitos tributarios

Como se ha indicado, los jueces competentes para conocer y resolver los juicios penales tributarios son los jueces de garantías penales en general, es decir, la etapa de instrucción y evaluación o preparativa de juicio le corresponde al juez de garantías penales; la etapa de juicio los jueces del tribunal de garantías penales, recursos de apelación a los jueces de la Corte Provincial, Sala Penal; y los recursos de casación y revisión a los jueces de la Corte Nacional Sala Penal, pero estos jueces deben tener las destrezas, conocimientos y experiencia necesarios en el campo penal y tributario.

El Ecuador, según la Constitución, es un Estado constitucional de derechos, este Estado constitucional de derechos tiene como característica que el poder judicial consta de un Consejo de la Judicatura que controla este poder y es el encargado de nombrar a jueces, previo un concurso público de méritos y oposición. Por lo tanto, los

jueces de garantías penales nombrados por el Consejo de la Judicatura son los ganadores de concursos, en otras palabras, los más idóneos para conocer y resolver los delitos sometidos a su competencia.

Los jueces de garantías penales, según el Código Orgánico Integral Penal en el artículo 563 numerales 5 y 9 y artículo 564 numerales 2 y 4, son los encargados del control de las audiencias, tiempo de intervención de las partes procesales, velar por el cumplimiento de los principios de contradicción, inmediación, oralidad y publicidad propios de todas las audiencias. Cabe resaltar que en las audiencias el juez recién va a conocer de qué se trata el caso en base a la intervención del fiscal, al acusador particular (en caso que exista) y al procesado por medio de su abogado, público o privado, es decir, debe dominar las técnicas de la litigación oral y, lo más importante, dominar la materia sobre la que se va a resolver, ya que en la misma audiencia el juez debe dictar su resolución en forma oral.

Por lo tanto, el juez debe ser un experto para resolver la materia penal. Pero aquí viene el dilema del juez de garantías penales que debe conocer y resolver los juicios penales tributarios, quienes a más de su vasto conocimiento en materia penal también deben dominar la materia tributaria. En los jueces de garantías penales esta especialidad no se cumple. Como ejemplo: en un juicio de defraudación tributaria por alteración de contabilidad, el juez necesariamente debe tener conocimientos de contabilidad para resolver; en este caso el juez va a tener problemas. Lo más importante del sistema acusatorio es que debe resolver inmediatamente al terminar la audiencia correspondiente, dictar un auto de sobreseimiento al procesado o dictar un auto de llamamiento a juicio o dictar una sentencia absolutoria o condenatoria.

El mismo Código Orgánico Integral Penal, en la audiencia de juicio, en el artículo 617, le concede al Presidente del Tribunal de Garantías Penales la facultad de recibir pruebas que no se han ofrecido oportunamente y en ese momento debe decidir si las considera relevantes para el proceso, para tomar esta decisión necesariamente debe contar con los conocimientos en materia tributaria. Este artículo es muy importante ya que en todos los casos para dictar una sentencia se debe descubrir la verdad procesal y para esto el juez puede aceptar, o no, que se practiquen pruebas fuera del momento procesal oportuno para enunciar estas pruebas. Es decir, el juez sabrá valorar y decidir si esa prueba es relevante o no para el caso, en caso contrario se

estaría coartando el derecho a la defensa del procesado consagrado en los artículos 76 numeral 7 y 77 numeral 7 de la Constitución. El Código Orgánico Integral Penal lo contempla en el artículo 617:

Artículo 617.- Prueba no solicitada oportunamente. A petición de las partes, la o el presidente del tribunal podrá ordenar la recepción de pruebas que no se han ofrecido oportunamente, siempre y cuando se cumplan con los siguientes requisitos:

1. Que quien solicite, justifique no conocer su existencia sino hasta ese momento.
2. Que la prueba solicitada sea relevante para el proceso”⁴⁸.

Esta falta de especialidad de los jueces de garantías penales lamentablemente trae consigo una violación al principio de verdad procesal, que el juez debe llegar a establecer en el proceso para dictar una sentencia justa en base a todas las pruebas aportadas. Hernando Devis Echandía dice al respecto:

Entiéndase por verdad procesal la que surge del proceso; la que consta en los elementos probatorios y de convicción allegados a los autos o a la audiencia. Esta puede ser diferente a la verdad. Significa este principio que para el juez lo importante y lo único valedero es la verdad procesal [...] Pero el juez y el fiscal investigador deben oficiosamente agotar sus esfuerzos para verificar los hechos alegados o investigados con todas las pruebas que estén a su alcance practicar, para evitar que por falta de ellas su sentencia sea injusta.⁴⁹

Lo que indica el profesor Devis Echandía es que para que el juez de garantías penales pueda dictar una sentencia justa en los delitos tributarios debe agotar todo lo que esté a su alcance para investigar, y esto lo puede realizar a través de sus conocimientos, que deban ser especializados en penal tributario. Este principio está consagrado en el artículo 26 del Código Orgánico de la Función Judicial, que le da al juez la capacidad de sancionar cuando la prueba esté deformada por cualquiera de las partes.

⁴⁸ Ecuador, COIP, art. 617.

⁴⁹ Hernando Devis Echandía, Principios fundamentales del derecho procesal penal (Bogotá: Gustavo Ibáñez, 2012), 19

Adicionalmente, con esta falta de especialidad de la materia tributaria se puede llegar a violar el principio constitucional de la motivación consagrado en el artículo 76 numeral 7, letra l.

Manuel Jaén Vallejo menciona por qué es importante la motivación y dice:

Para que la decisión de un juez o tribunal pueda gozar de la función legitimante que le proporciona el proceso, debe estar basada en una argumentación plausible, es decir, basada en alguno de los métodos jurídicos de interpretación: el gramatical, el teleológico, el histórico, sistemático, etc., El Juez debe decidir de acuerdo con los criterios racionales que cada uno de estos cánones interpretativos establece No puede erigir su propia voluntad o su convicción en ley, porque tal tarea solo le corresponde al Parlamento, y si así lo hiciera, resultaría palmaria la irracionalidad de la resolución de tal modo que el juez podría incurrir en un delito de prevaricato.”⁵⁰

Pero, ¿qué es la motivación? y ¿cuán importante es dentro del proceso penal? Antes de contestar las preguntas, debemos ubicar a la motivación dentro del debido proceso. Y por ello son garantías mínimas que deben observarse para que el ius puniendi pueda restringir un derecho y en este caso del procesado, por esa razón la motivación es importante ya que en todo auto o sentencia el juez debe explicar cuáles son los fundamentos de hecho y de derecho que tuvo para llegar a tal sentencia, las razones concretas que determinaron a que el juez llegue a esa resolución. Es la parte medular de la sentencia, y en este caso sobre la especialidad de los jueces es muy importante que el juez de garantías penales tenga la especialidad para dictar su sentencia con la debida motivación. Incluso en el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 130 numeral 4, dentro de las facultades jurisdiccionales de los jueces, indica que todas las resoluciones de los jueces deben ser motivadas.

La motivación es la única manera en que los jueces deben explicar a la sociedad las razones de su fallo, así también evitan la arbitrariedad de las personas que administran justicia. Es tan importante la motivación que en algunos recursos de casación, los jueces de la sala penal de la Corte Nacional de Justicia, antes que analizar la fundamentación del recurso de casación, en muchos casos han observado esta falta de motivación de las sentencias y dictan autos de nulidad para que regresen a las Cortes

⁵⁰ Manuel Jaén Vallejo, *Derechos fundamentales del proceso penal* (Bogotá: Gustavo Ibáñez, 2006), 58-59.

Provinciales y se vuelvan a realizar las audiencias, desprestigiando así a los jueces que dictan estas sentencias sin motivación, puesto que al momento de calificar el desempeño de los jueces puede ser bajo y pueden ser destituidos de sus cargos.

Otra razón de por qué es importante que el juez de Garantías penales tenga conocimiento de tributarios es que en las audiencias que se desarrollarán en el Código Orgánico Integral Penal, el juez debe resolver motivadamente en la misma audiencia, de conformidad con el artículo 563 numeral 5; es decir, que si no tiene los conocimientos especializados sobre la materia penal tributaria, ¿cómo podrá resolver motivadamente el juez? Convirtiéndose en otra garantía que está determinada por el debido proceso que es el juez natural, esto, que se debe ser juzgado por un juez competente, tanto en la materia como por el territorio. En este caso el primero de los previstos.

El Juez debe tomar en cuenta lo indicado por Luigi Ferrajoli en cuanto al derecho penal garantista que dice “La noción que se conoce como garantismo nació en el campo penal como una réplica al creciente desarrollo de la citada divergencia, así como a las culturas políticas y jurídicas que le han avalado, ocultado y alimentado, casi siempre en defensa del estado de derecho y del ordenamiento democrático”⁵¹.

Y en lo referente al derecho penal mínimo que dice: “la necesidad de abolir la pena de cárcel por inhumana, inútil y absolutamente dañina; pero defender al mismo tiempo contra la hipótesis propiamente abolicionista, la forma jurídica de la pena como técnica institucional de minimización de la reacción violenta contra la desviación socialmente intolerada”.⁵²

En este capítulo se ha evidenciado que el derecho penal tributario es parte del derecho penal económico, el mismo que por el avance de la tecnología se han incrementado nuevos delitos que los sanciona el derecho penal económico, que es parte del derecho penal y por lo tanto el derecho penal tributario es un delito especializado del derecho penal.

⁵¹ Luigi Ferrajoli, *Derecho y razón*, (Madrid: Editorial Trotta, 1997) 851

⁵² Luigi Ferrajoli, *El Derecho penal mínimo, En poder y Control*, (Barcelona, 1986) 36

Capítulo dos

2. El Proceso Penal Tributario en la Legislación Ecuatoriana

Antes de hablar del proceso penal tributario es necesario que se analice en primer lugar el derecho procesal, luego el derecho procesal penal y, por último, el proceso penal.

Para ubicar al lector en lo que es el derecho procesal, basta con dar la acepción que recoge en su obra el Ricardo Vaca Andrade, a su vez del tratadista Devis Echandía, quien al dar esta definición la hace en forma general:

El derecho procesal puede definirse como la rama del derecho que estudia el conjunto de normas y principios que regula la función jurisdiccional del Estado en todos sus aspectos y por tanto fijan el procedimiento que se ha de seguir para obtener la actuación del derecho positivo en los casos concretos, y que determina las personas que deben someterse a la jurisdicción del Estado y los funcionarios encargados de ejercerla.⁵³

Esta definición tan clara puede utilizarse tanto para el campo penal como el civil, que delimita o da las normas con las que se va a desarrollar el procedimiento. Ahora, en referencia al campo penal, el derecho procesal penal, según Oderigo lo define, “se denomina derecho procesal penal, en sentido estricto, al conjunto de normas jurídicas reguladoras del proceso penal”.⁵⁴

Otro concepto es el de Aldo Prieto Morales, mencionado en el libro de Ricardo Vaca Andrade, que dice: “es el conjunto de normas jurídicas emanadas del poder del Estado, que ordenan el proceso, sea en su conjunto, sea en los actos particulares que lo integran, y que tiene por finalidad aplicar el derecho material para restablecer la legalidad quebrantada”⁵⁵.

De los conceptos dados por estos juristas puede decirse que el derecho procesal penal es público, ya que está en juego la actividad jurisdiccional del Estado; es instrumental, ya que a través del derecho procesal penal se puede hacer efectivo el

⁵³ Ricardo Vaca Andrade, *Derecho procesal penal ecuatoriano*, tomo I (Quito: Ediciones Legales, 2014), 5.

⁵⁴ Mario Oderigo, *Derecho procesal penal* (Buenos Aires: Ediciones de Palma, 1980), 5.

⁵⁵ Vaca Andrade, *Derecho procesal*, 7.

derecho penal; es práctico, ya que sirve para aplicar en casos reales que suceden dentro de la sociedad para ser resueltas por jueces y tribunales; y, es autónomo, ya que es independiente del derecho penal, tiene sus propias instituciones como las medidas cautelares, la prueba, entre otras.

Una vez que se ha hecho referencia aquí sobre el derecho procesal y el derecho procesal penal, es necesario que los párrafos siguientes se centren en el Proceso Penal, que es el medio o el fin para poder aplicar el *ius puniendi*; por lo tanto, se trata de establecer un procedimiento y de que tenga un doble objeto: el primero, averiguar sobre el delito cometido, sus autores o cómplices; y en segundo, la imposición de una pena y su ejecución. Este doble objeto se encuentra en el artículo 1 del Código Orgánico Integral Penal, el primero al hablar de la finalidad de este Código, que indica establecer el procedimiento para el juzgamiento de las personas con estricta observancia del debido proceso y el otro al promover la rehabilitación social de las personas.

Ya se dijo en este trabajo que el *ius puniendi* debe ser limitado para evitar arbitrariedades y el proceso penal es el camino para estos límites, también lo indica así Jacobo López Barja de Quiroga, cuando dice:

De manera que una vez establecidos y normativamente determinados los límites del *ius puniendi* del Estado, cuestión que corresponde al derecho penal, el proceso penal es la vía que permite al Estado proyectar sobre la realidad dicho derecho de penar. Para evitar que esta proyección pueda ser arbitraria, inhumana, desproporcionada y abusiva, se establece un sistema cerrado en el que se reconocen derechos a los intervinientes, muchos de los cuales constituyen garantías previstas para excluir en lo posible el abuso, la arbitrariedad, la desproporción y la inhumanidad, y puedan llegarse a un ejercicio justo del *ius puniendi*. Así pues, solo puede hacerse Justicia mediante un proceso, por lo que este es el cauce necesario para la realización del interés público de la justicia. Un Estado de derecho normativiza el *ius puniendi* y, al tiempo, también ha de normativizar la vía por la que se realiza el *ius puniendi*, de forma que la Justicia no solo exige un ejercicio del derecho de penar que sea proporcionado y responda a los fundamentos de este derecho, sino que, además, requiere que el ejercicio del derecho se lleve a cabo en un procedimiento preestablecido en el que las normas reguladoras garanticen la corrección de dicho ejercicio. Por ello, una realización justa del *ius puniendi* presupone y exige tanto un derecho penal justo como derecho procesal penal justo”.⁵⁶

Después de estas nociones acerca del proceso penal, es necesario ver varios conceptos del proceso penal dados por varios juristas. El tratadista ecuatoriano Jorge

⁵⁶ Jacobo López Barja de Quiroga, *Tratado de derecho procesal penal* (Navarra: Aranzadi, 2004), 312.

Zabala Baquerizo dice: “Es una institución jurídica, única, idéntica, íntegra y legal que, teniendo por objeto una infracción, surge de una relación jurídica establecida entre el juez y las partes y entre estas entre sí, conforme a un procedimiento preestablecido legalmente y con la finalidad de imponer una pena a los agentes de la infracción”⁵⁷.

Ricardo Vaca Andrade, quien cita al tratadista argentino Carlos Rubianes, da un concepto corto pero suficiente que dice: “Es el conjunto de actividades del juez y de los interesados para que se esté en condiciones de juzgar sobre el tema propuesto”.⁵⁸

Con base a este concepto puedo reforzar con lo dicho por Hernando Devis Echandía⁵⁹ que los presupuestos procesales son requisitos que determinan el nacimiento válido del proceso, su desenvolvimiento y su normal culminación con la sentencia, cuya omisión sería la nulidad del proceso, en caso que el juez no sea competente para conocer sobre esta materia ya se ocasionaría un perjuicio al proceso penal ya que debería declararse la nulidad.

El mismo autor da un concepto de proceso penal:

Así, el proceso penal en términos objetivos y reales no es sino un conjunto de actos, una sucesión ordenada de hechos y acontecimientos que no pueden ser aisladamente considerados, ni simplemente acumulados o amontonados, sino que deben ser recíprocamente concatenados entre sí, coordinados unos con otros formando una unidad, de tal manera que uno, al propio tiempo que es la causa del que sigue, sea el efecto del anterior y todos tiendan a una misma y única finalidad. La nota esencial del proceso penal en sus distintas etapas es que se caracteriza por una serie sucesiva gradual, progresiva y concatenada de actos vinculados por su tendencia hacia esa única finalidad que es la resolución jurisdiccional del litigio sometido a conocimiento del juzgador, porque el asusto se ha hecho conocer a través del fiscal.⁶⁰

2.1. El Proceso Penal Tributario

Para comprender el proceso penal tributario es imprescindible hacer una breve reseña histórica de cómo era la sanción de los delitos tributarios desde los inicios del

⁵⁷ Jorge Zabala Baquerizo, *Tratado de derecho procesal penal*, tomo I (Quito: Edino, 2004), 39.

⁵⁸ Vaca Andrade, *Derecho procesal*, 28.

⁵⁹ Hernando Devis Echandía, *Compendio de derecho procesal, teoría general del proceso*, (Medellín, Editorial Jurídica Diké, 1993). 283

⁶⁰ *Ibíd.*, 31.

Código Tributario hasta la actualidad. Con el Código Tributario la defraudación se encontraba en el artículo 342 que decía:

Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos en provecho propio o de un tercero, así como aquellas conductas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.⁶¹

Su competencia estaba establecida en el artículo 355, que decía:

Art. 355.- Competencia.- 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 Distrital Fiscal competente, quien dictará sentencia. La sala que conozca de la materia penal de la Corte Superior de Justicia competente tendrá en materia de recursos, las mismas competencias que establece el Código de Procedimientos 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 competente para resolver los recursos de casación y revisión.⁶²

Se transcriben estos artículos aunque en la actualidad ya están derogados debido a que resultan necesarios para la explicación. Mientras estuvieron en vigencia estos artículos, la competencia de los delitos tributarios estaba de acuerdo al Código Tributario, es decir, estaban dentro de la teoría de que el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Tributario.

Posteriormente, con la publicación del Código Orgánico de la Función Judicial en el Registro Oficial. S 544 de 9 de marzo del 2009, se derogó el artículo 355 del Código Tributario en el que se establecía la competencia penal para los juicios sobre los referidos delitos. Como existía un vacío para el conocimiento de estos delitos el pleno de la Corte Nacional de Justicia dicta una resolución el 23 de julio de 2009,

⁶¹ Ecuador, C.T, art. 342.

⁶² *Ibíd.*, 355.

publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 648 de 4 de agosto de 2009, en la que en la parte pertinente dice:

Los Tribunales Distritales de lo Fiscal tienen competencia para conocer y resolver las causas por delitos tributarios y aduaneros, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso primero del artículo 355 del Código Tributario, que tiene vigencia temporal para los fines establecidos en la Cuarta Disposición Transitoria del Código Orgánico de la Función Judicial.⁶³

Con esta resolución se da competencia a los jueces de los tribunales contenciosos tributarios para resolver la etapa del juicio en los delitos tributarios, existiendo una mezcla de autoridades para conocer estos delitos, ya que en la etapa de instrucción fiscal conocía el juez de garantías penales; las apelaciones los jueces de la Sala Penal de la Corte Provincial; y la Casación los Jueces de la Sala Penal de la Corte Nacional de Justicia.

Posteriormente, y para tratar de unificar los jueces que conozcan y resuelvan estos delitos, se realiza una nueva reforma al Código Orgánico de la Función Judicial, según la Ley S/N publicada en el Registro Oficial S. 38 de 17 de julio del 2013, a la que en el artículo 19 se le agrega la disposición transitoria que determina que resolver la etapa del juicio en los procesos sobre delitos tributarios es algo que le corresponde a los tribunales de garantías penales, cuya parte pertinente se copia textualmente:

Como consecuencia de la derogatoria del artículo 355 del Código Tributario, contenida en el numeral dos de la octava disposición reformativa y derogatoria del Código Orgánico de la Función Judicial, el Consejo de la Judicatura dispondrá la reforma y plazo en que deba operar la remisión de los expedientes, las causas por ilícitos tributarios y aduaneros que se encuentran para sustanciar la etapa del plenario y dictar sentencia en los tribunales distritales de lo fiscal, por consiguiente, a los tribunales penales se les atribuye competencia para el conocimiento y resolución de estos procesos a fin de guardar armonía con lo dispuesto en el artículo 219 del Código Orgánico de la Función Judicial y por tratarse de delitos de acción pública.

Como se mencionó en el capítulo uno, el proceso penal tributario será conocido y resuelto por jueces de garantías penales, ya que los delitos tributarios constan ahora

⁶³ Ecuador. Corte Nacional de Justicia [Resolución del 23 de julio de 2009, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 648 de 4 de agosto de 2009].

en el Código Orgánico Integral Penal, en su artículo 298 cuando se refiere a la defraudación tributaria que, a diferencia del Código Tributario, enmarca varias posibilidades para ser considerado como defraudación tributaria y varias penas de acuerdo a la gravedad.

Con la tipificación de la defraudación tributaria en el Código Orgánico Integral Penal, por la más mínima actuación se podría iniciar una investigación por parte de la fiscalía y, posteriormente, un juicio penal; con este artículo varios contribuyentes, contadores o terceros serán sancionados penalmente.

Para destacar en el proceso penal tributario a quién se le va a iniciar el proceso, en este caso es al contribuyente o sujeto pasivo, tal como lo establece el artículo 23 del Código Tributario, que dice:

Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.⁶⁴

Y el sujeto activo es el acreedor del tributo, en este caso ese sujeto es el Estado. Pero en materia penal el sujeto activo es quien vulnera el bien jurídico protegido, es decir, quien comete el delito o el procesado. Dice Zambrano Pasquel del sujeto activo que: “Este es el titular de la conducta que lesiona o pone en peligro de lesionar un bien jurídico protegido por el legislador, al que Reyes Echandía le da el calificativo de “agente, actor o sujeto-agente”.⁶⁵ En la misma línea del sujeto activo opina Luis Cousiño Mac Iver: “Todo delito tiene que ser, necesariamente, cometido por alguien, que es el agente productor del hecho sancionado por la ley, el cual se denomina SUJETO ACTIVO”.⁶⁶

⁶⁴ Ecuador, CT., art. 243.

⁶⁵ Zambrano Pasquel, *Derecho penal* (Lima: Ara Editores, 2006,) 54.

⁶⁶ Luis Cousiño Mac Iver, *Derecho penal chileno*, tomo I (Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1975), 269.

El contribuyente, de ser el sujeto pasivo de la relación tributaria, en el proceso penal va a ser el sujeto activo y por lo tanto a quien se le va a iniciar el proceso penal.

2.2. Etapas del proceso penal con el Código de Procedimiento Penal

Es importante ver ahora las etapas del proceso penal en el antiguo Código de Procedimiento Penal, el mismo que se lo publicó en el Registro oficial Suplemento N° 360 de 13 de enero del 2000, puesto que en esta tesis se va a incluir el estudio de este código pese a que se encuentra derogado, pero como existen varios procesos que se iniciaron con este código se debe utilizar el procedimiento penal que estaba vigente a la fecha en que se cometió el delito y de acuerdo a la disposición transitoria primera del Código Orgánico Integral Penal, que dice:

Primera.- Los procesos penales, actuaciones y procedimientos de investigación que estén tramitándose cuando entre en vigencia este Código, seguirán sustanciándose de acuerdo con el procedimiento penal anterior hasta su conclusión, sin perjuicio de acatamiento de las normas del debido proceso, previstas en la Constitución de la República, siempre que la conducta punible esté sancionada en el presente Código.⁶⁷

Las etapas del proceso penal según el Código de procedimiento Penal son:

1. La instrucción fiscal.
2. La etapa intermedia.
3. El juicio.
4. La etapa de impugnación.

2.2.1. La Etapa de instrucción fiscal

Antes de hablar de esta etapa hay que anotar que existe la indagación previa, de la que podría decirse que es una etapa pre procesal en la que se investiga lo denunciado y el fiscal establecerá si existen elementos de convicción acerca de la

⁶⁷ Ecuador, COIP, disposición transitoria.

existencia del delito, así como la responsabilidad de la persona denunciada. La indagación previa en todos los delitos dura un año en las investigaciones, transcurrido este tiempo, el fiscal puede archivar en forma provisional o definitiva.

La etapa de la instrucción fiscal comienza de una de las dos maneras que se consignan a continuación:

- Audiencia de calificación de flagrancia. Cuando se ha cometido un delito flagrante y está detenido el responsable, la policía que realizó esta detención debe comparecer dentro de las veinticuatro horas posteriores a la detención ante un fiscal y, posteriormente, realizar una audiencia de calificación de flagrancia, en esta el juez con petición de fiscalía dará inicio a la instrucción fiscal, notificará al procesado. El legislador, para este tipo de delitos ha puesto como plazo de duración de la instrucción fiscal treinta días para aplicar los principios de celeridad, economía procesal y debido proceso, en vista que al cometer un delito en flagrancia ya se tienen casi todos los elementos de convicción para acusar al procesado.
- Audiencia de formulación de cargos. Después de una indagación previa y si el fiscal encuentra méritos para presumir sobre la existencia del delito y de la responsabilidad de la persona denunciada, solicita al juez de garantías penales para que señale día y hora de realización de la audiencia de formulación de cargos. Algo muy importante es que en el pedido que realiza el fiscal debe estar la dirección donde va a ser notificado el procesado para que asista a esta audiencia y ejerza el principio de su defensa. En la mayoría de casos, a esta altura de la investigación ya se sabe cuál es la dirección del próximo procesado, en caso de desconocer su domicilio y para garantizar el principio a la defensa, actúa el defensor público. En esta audiencia de formulación de cargos se dará inicio a la instrucción fiscal, la que tendrá un plazo de duración máximo de 90 días, en este tiempo se seguirán recopilando elementos de convicción para la acusación del procesado, o elementos de descargo. El día de comienzo de la instrucción fiscal hay que notificar al procesado sobre este inicio, si acude el defensor público a él se le notificará de este inicio de instrucción.

Mientras dura la etapa de instrucción fiscal se puede presentar la acusación particular, y en el caso de delitos tributarios, la puede presentar el Servicio de Rentas

Internas (SRI), en el caso de impuestos fiscales; el Servicio Nacional de Aduanas (SENAE) en el caso de impuestos aduaneros.

La instrucción fiscal no puede durar más de 30 y 90 días, según el caso, pero se puede prorrogar 30 días más en caso de vinculación de otro procesado con la instrucción fiscal. En esta situación existía cierto abuso de fiscales, ya que cuando aún no tenía su investigación probada, vinculaba a otras personas para que se prorrogara 30 días más. El Código de Procedimiento Penal no establecía cuantas vinculaciones se podían realizar, llegando en algunos casos a peligrar las prisiones preventivas de los procesados por la caducidad. Con el Código Orgánico Integral Penal esto ya cambió, como se verá en el siguiente tema.

2.2.2. Etapa intermedia

Una vez que ha transcurrido la instrucción fiscal, los 30 días en caso de flagrancia y 90 días cuando se formulan cargos, el fiscal declara concluida la instrucción fiscal y solicita día y hora en que se realice la audiencia preparatoria de juicio, en el caso que el fiscal no solicite que se termine la instrucción fiscal, y la audiencia preparatoria de juicio, el juez de garantías penales de oficio declarará concluida la etapa y señalará día y hora para que se realice esta audiencia.

En el día y hora señalado el fiscal emitirá su dictamen, y en caso de no encontrar méritos para acusar al o los procesados, emitirá su dictamen abstentivo; de ser el caso, el juez puede enviar al fiscal superior para que confirme o revoque esta falta de acusación. Si se ratifica la falta de acusación, el juez estará en la obligación de emitir un sobreseimiento, en cambio, si se revoca la falta de acusación, el fiscal superior nombrará otro fiscal para que emita un dictamen acusatorio. Si existen indicios, elementos de convicción y la investigación proporciona datos relevantes sobre la existencia del delito y fundamentos graves de que el procesado es autor o cómplice, el fiscal emitirá un dictamen acusatorio.

El juez de garantías penales, luego de atender la audiencia y de revisar el proceso en la misma audiencia, deberá emitir su pronunciamiento. En caso de no encontrar méritos sobre la existencia del delito o la responsabilidad del procesado

dictará un sobreseimiento provisional, o definitivo, del proceso y del procesado; y en caso de existir méritos sobre la existencia del delito y responsabilidad del procesado, deberá dictar un auto de llamamiento a juicio.

Con estos autos se termina la etapa intermedia del proceso penal si es auto de sobreseimiento se termina el proceso penal, pero si es auto de llamamiento a juicio se pasa a la siguiente etapa del proceso penal que es la Etapa de Juicio. Quiero destacar que esta etapa intermedia el procesado tiene dos momentos procesales para anunciar las pruebas que se realizarán en la etapa de juicio, esto es en la misma audiencia de preparatoria de juicio o 3 días posteriores en que se encuentre ejecutoriado el auto de llamamiento a juicio.

En caso de encontrarse prófugo del acusado, el proceso penal se suspenderá en esta etapa hasta que el procesado sea aprehendido, se entregue voluntariamente a la justicia o transcurran los plazos establecidos para que opere la prescripción.

2.2.3. Etapa de juicio

Quien va a conocer y resolver esta etapa del proceso penal son los jueces del Tribunal de Garantías Penales que, dependiendo de la circunscripción territorial, serán por sorteo. En la caso de la provincia de Pichincha existen nueve tribunales de garantías penales. En esta etapa también se pueden enunciar pruebas para realizar en la audiencia de juicio, este es el tercer momento procesal para anunciar pruebas y es hasta antes de tres días de que se realice la audiencia de juicio

Esta es la etapa más importante del proceso penal, ya que en ella se realizará la audiencia de juicio y del resultado de la misma se ratificará el estado de inocencia o condenará al acusado. En esta audiencia se tomarán en cuenta los principios de inmediación, publicidad, continuidad y oralidad. El fiscal deberá demostrar con su prueba, que se realizará en esta audiencia, la existencia de la infracción y la responsabilidad del acusado; es decir debe cambiar la presunción de inocencia, el acusado no deberá demostrar su inocencia en base a que la carga de la prueba está a cargo de fiscalía. Todas las experticias y versiones que se tomaron en la etapa de instrucción fiscal se realizarán en esta audiencia en base a los testimonios de los peritos

y testigos, en caso de no acudir estas personas a la audiencia no se podrá suplir con la presentación de los informes realizados.

Es muy importante destacar que en la audiencia de juicio los miembros del Tribunal de Garantías Penales no conocen casi nada del proceso; en esta audiencia, tanto el fiscal, acusador particular, en caso de haber, y el acusado darán a conocer de qué se trata este proceso penal, dando una certeza sobre la imparcialidad de quienes van a impartir justicia. Depende de la habilidad tanto de fiscal cuanto de los abogados participantes, por eso es que en esta audiencia se ve el oficio del abogado litigante.

El Tribunal de Garantías Penales, luego de oír tanto al fiscal, acusador particular (en caso de haber) y abogados del acusado en sus exposiciones iniciales y finales, y luego de analizar la prueba en la misma audiencia y en forma motivada, dictará su sentencia, la misma que puede ser ratificatoria del estado de inocencia o condenatoria.

El acusado en esta etapa goza de la presunción de inocencia, la que deberá ser desvirtuada por el fiscal existiendo la certeza de la existencia de la infracción y sobre la responsabilidad del acusado; en caso de duda sobre cualquiera de estos dos aspectos, el tribunal de garantías penales deberá dictar sentencia ratificatoria del Estado de inocencia.

Cuando la sentencia es acusatoria se deberá imponer una pena, indicar cuál es el grado de participación del acusado y reparar los daños y perjuicios ocasionados por la infracción. En el caso de los delitos tributarios será el pago de los tributos.

2.2.4. Etapa de impugnación

En esta etapa se pueden interponer los recursos de nulidad, apelación, casación y revisión, los que se resolverán en audiencia oral y pública. Existe otro recurso que no está dentro de la etapa de impugnación, que es el recurso de hecho.

Los recursos los puede interponer cualquiera de las partes, en el caso del procesado, acusado o sentenciado, no es necesario con su firma, bastará que su abogado autorizado dentro del proceso lo haga; en caso de desistimiento del recurso, ese sí lo deberá hacer el procesado, acusado o sentenciado.

Para interponer los recursos de nulidad y apelación deberá hacerlo dentro de los tres días posteriores a la notificación de la providencia, auto o sentencia que se quiera impugnar; si se quiere interponer el recurso de casación deberá ser dentro de los cinco días posteriores a la notificación de la sentencia; y para el caso de interponer el recurso de revisión no se establece plazo, el requisito es que la sentencia debe estar ejecutoriada. Para la interposición y fundamentación de recursos solo corren los días hábiles, pese a que en el proceso penal corren todos los días.

2.3. Etapas del proceso penal con el Código Orgánico Integral Penal

El Código Orgánico Integral Penal fue publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 180 de 10 de febrero del 2014, pero en la disposición final establece: “El Código Orgánico Integral Penal entrará en vigencia en ciento ochenta días contados a partir de su publicación en el Registro oficial, con excepción de las disposiciones reformativas al Código Orgánico de la Función Judicial, que entrarán en vigencia a partir de la publicación de este Código en el Registro Oficial”.

Este código tiene cinco finalidades:

1. Normar el poder punitivo del Estado.
2. Tipificar las infracciones penales.
3. Establecer el procedimiento para el juzgamiento de las personas con estricta observancia del debido proceso.
4. Promover la rehabilitación social de las personas sentenciadas.
5. Reparación integral de las víctimas.

Lo que antes existía en el Código Penal, Código de Procedimiento Penal y Código de Ejecución de Penas se unificó en el Código Orgánico Integral Penal. Las etapas del proceso penal están en el artículo 589, y son las siguientes:

1. Instrucción.
2. Evaluación y preparatoria de juicio.
3. Juicio.

En el Código Orgánico Integral Penal existen menos etapas en comparación con el Código de Procedimiento Penal; actualmente a los recursos para impugnar ya no se les considera una etapa, sino que más bien el proceso penal culmina con la sentencia.

2.3.1. Etapa de instrucción

Antes de entrar de lleno a analizar esta etapa, existe una fase de investigación previa en la que se deben reunir los elementos de convicción de cargo y descargo que permitirá al fiscal iniciar o no una acusación en contra del procesado. La noticia del cometimiento de un delito puede ser por iniciativa del propio fiscal, por denuncia, por informes de supervisión y por providencias judiciales. La duración de esta fase será de un año cuando los delitos sancionados sean con una pena privativa de libertad de hasta cinco años; será de dos años cuando los delitos sean sancionados con una pena privativa de libertad de más de cinco años. En este Código se establece que la desaparición de personas no se podrá concluir con la fase de investigación hasta que la persona aparezca o se cuente con los elementos necesarios para formular cargos, y es más, desde ese tiempo correrán los plazos de prescripción. Si el fiscal no encuentra elementos para formular cargos incluso antes de los plazos establecidos anteriormente, el fiscal deberá requerir el archivo.

La etapa de Instrucción tiene por finalidad determinar o establecer si existen elementos de convicción, de cargo y descargo para formular o no una acusación en contra de la persona procesada. Esta etapa se inicia con la audiencia de calificación de flagrancia o con la audiencia de formulación de cargos, y por regla general la etapa de instrucción durará noventa días, como excepción en los delitos de tránsito la instrucción tendrá una duración de cuarenta y cinco días, y para los delitos flagrantes la instrucción durará treinta días.

Existe un cambio para bien en este código en relación con el código de procedimiento penal anterior, en lo referente a las vinculaciones, las que durarán por treinta días más lo que dure la instrucción fiscal, pero en ningún caso la instrucción durará más de ciento veinte días. Disposición muy importante para no dilatar más los procesos y cumplir con el principio de celeridad; si el fiscal no puede demostrar la

existencia del delito y la responsabilidad de la persona en este tiempo, tendrá que emitir un dictamen abstentivo y no demorar la situación jurídica del procesado.

Con este código, durante esta etapa a pedido expreso del fiscal se pueden reformular cargos, es decir, durante la investigación se establece fundadamente que ha variado la calificación jurídica de la imputación realizada en la audiencia de formulación de cargos. Esta reformulación dará un plazo adicional de treinta días a la instrucción fiscal.

Mientras dura esta etapa se podrá presentar la acusación particular de la persona que se creyere víctima, para ser tomado en cuenta dentro del proceso penal. La instrucción concluirá de tres maneras:

1. Por concluir el plazo.
2. Por decisión del fiscal, pese a no concluir el plazo pero a criterio del fiscal ya cuenta con todos los elementos para poder acusar.
3. Por decisión del juez, cuando ha transcurrido el plazo y el fiscal no ha concluido la instrucción.

2.3.2. Etapa de evaluación y preparatoria de juicio

En esta etapa el fiscal debe emitir su dictamen abstentivo o acusatorio. En caso de ser abstentivo o de no acusar, deberá enviar al juzgado por escrito debidamente fundamentado, su falta de acusación para que el juez notifique a las partes procesales, y en caso de oposición y al tratarse de delitos con una pena privativa de la libertad de más de quince años, o a pedido del acusador particular, se enviará donde el fiscal superior para que ratifique o revoque el dictamen abstentivo. Si ratifica, el Juez debe dictar obligatoriamente el sobreseimiento, y si se revoca el fiscal superior designará otro fiscal para que sustente la acusación.

La audiencia preparatoria de juicio es muy importante, ya que en primer lugar se resolverán sobre la existencia de requisitos de procedibilidad, cuestiones prejudiciales, competencia y cuestiones de procedimiento; de existir cualquiera de estos requisitos se puede declarar la nulidad del proceso de conformidad con el artículo 604 N 2 del Código Orgánico Integral Penal, específicamente respecto a la jurisdicción

y competencia del Juez que puede influir en la decisión del proceso o provoque indefensión. Al ser una garantía básica del debido proceso “el Juez Natural” de acuerdo al artículo 76 N 7 letra K de la Constitución, este vicio del procedimiento tendrá que declararse por el Juez que resuelva incluso de oficio.

Inmediatamente, el fiscal expondrá motivadamente los fundamentos de su acusación, el pedido de medidas cautelares o de protección que no hayan sido dictadas hasta ese momento, revocatoria o sustitución de las mismas.

En el anterior Código de Procedimiento Penal existían tres momentos procesales para anunciar pruebas a realizarse en la audiencia de juicio, pero con el Código Orgánico Integral Penal existe un solo momento procesal, y es aquí en la audiencia preparatoria de juicio, si no se anuncia las pruebas, ya no se puede realizar ninguna prueba en la audiencia de juicio. Por esta razón, los fiscales y abogados defensores deben ir preparando antes de la audiencia cuáles van a ser sus pruebas que presentarán en la audiencia de juicio. En este momento también se deben excluir pruebas que sean ilícitas e igual que se puede llegar a acuerdos probatorios. En la audiencia se puede llegar a acuerdos probatorios solicitados por las partes. Lo dicho se encuentra en el artículo 601 del Código Orgánico Integral Penal.

En esta misma audiencia el juez de garantías penales deberá resolver si dicta un auto de sobreseimiento o dicta un auto de llamamiento a juicio en forma verbal, posteriormente se notifica por escrito. El acta de la audiencia y la enunciación de prueba se enviarán a la sala de sorteos para que se radique la competencia en uno de los tribunales de garantías penales para la etapa de juicio.

2.3.3. Etapa de juicio

Es la etapa más importante del proceso penal y existe en base a la acusación fiscal, si no hay acusación no hay juicio. Al igual que en el anterior Código de Procedimiento Penal, en esta etapa se regirán por los principios de oralidad, publicidad, inmediación y contradicción.

Señalado día y hora para la realización de la audiencia, se comprueba que las partes procesales estén, se comienza con los alegatos de apertura empezando por el

fiscal, quien proporcionará su teoría del caso; acto seguido será el acusador particular, en caso de haber, y posteriormente el abogado del procesado. Se realizan las pruebas con los testimonios de peritos y testigos pedidos en la audiencia preparatoria de juicio por las partes, caso contrario esa prueba no se puede realizar en esta audiencia. Existe una excepción en la que el Presidente del tribunal puede aceptar que se realice una prueba no solicitada oportunamente, siempre y cuando quien solicite esa prueba no haya conocido de su existencia hasta ese momento y que sea esta prueba solicitada muy relevante para el caso. Después de realizar la prueba, las partes deberán presentar su alegato de clausura en el mismo orden al fiscal, quien proporcionará su teoría del caso, acto seguido será el acusador particular (en caso de haber) y posteriormente el abogado del procesado.

En la misma audiencia se debe dictar la respectiva sentencia en forma oral, pero motivadamente, la misma que también se presentará por escrito, en la que deberá constar en forma completa y suficiente la responsabilidad penal, la determinación de la pena y la reparación integral de la víctima en caso de ser sentencia condenatoria. Pero si se ha ratificado, la presunción de inocencia se dictará sentencia absolutoria y el procesado, de estar privado de su libertad, la recuperará inmediatamente.

Con el Código Orgánico Integral Penal se ha incorporado la figura jurídica de la suspensión condicional de la pena cuando se trate de delitos cuya pena prevista para ese delito no exceda de cinco años. Las condiciones son que la persona sentenciada no tenga otra sentencia, otro proceso o haya sido beneficiado por otra salida alternativa en otra causa; que los antecedentes personales del sentenciado y la gravedad de la conducta demuestren que no existe la necesidad de la ejecución de la pena, no procederá contra delitos de integridad sexual y reproductiva, violencia contra la mujer y miembros del núcleo familiar.

Estas son las etapas del proceso penal contempladas en el Código Orgánico Integral Penal, los recursos no han sido contemplados como etapa del proceso penal, en vista de que es subjetivo, por parte de las partes procesales interponer o no un recurso y el proceso penal culmina con la sentencia. Si ninguna de las partes desea interponer recurso alguno el proceso penal terminaría en ese momento, y no obligatoriamente con la etapa de impugnación. Por eso, algunos abogados y expertos consideran acertado por parte del legislador el eliminar a los recursos como etapa del

proceso penal. Adicional a esto, en la impugnación en el Código Orgánico Integral Penal ya no existe el recurso de nulidad. Se puede observar, de la nueva normativa penal ecuatoriana, que se suprimió como una forma de impugnación, se estaría afectando yendo en contra de la Constitución de la República al artículo 77 numeral 7 letra m) que es del derecho a recurrir, por lo que sí debería existir la etapa de impugnación.

2.4. Principios que no se aplican en los procesos penales tributarios

Como se indicó en el plan de tesis, la investigación realizada se referirá exclusivamente a la parte procesal referente a la competencia tomando en cuenta la especialidad y no a los delitos en particular que constan en el Código Orgánico Integral Penal.

Con esta explicación, la presente tesis persigue encontrar la solución a los problemas de incumplimiento de los principios de celeridad y economía procesal en los juicios de delitos tributarios. Y la Constitución garantiza con estos principios, el sistema procesal es un medio para alcanzar la justicia, en su artículo 169 dice: “El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades”.⁶⁸

Además, existen otros principios como lo que se señalan en el artículo 168 N° 6 como principios procesales en la administración de justicia mediante el sistema oral en base a los principios de concentración, contradicción y dispositivo.

El principio de especialidad está consagrado en el Código Orgánico de la Función Judicial en su artículo 11, al mismo se hará mención en líneas posteriores.

⁶⁸ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador* [2008], título IV “Participación y Organización del Poder”, capítulo IV “Función Judicial y Justicia Indígena”, art. 169, ([Quito]: Asamblea Nacional, Comisión de Legislación y de Fiscalización, s.f.): 57.

2.4.1. Principio de celeridad

Según la sentencia de la Corte Constitucional del Ecuador N 009-09-SEP-CC, publicada en el R.O. S. 602 de 01 de junio de 2009, la celeridad forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, se trata de un principio constitucional y procesal que propende la resolución motivada de las causas dentro de un plazo razonable en concordancia con la proscripción de la indefensión, y la sentencia en su parte pertinente dice : “ establece en su artículo 75 de la celeridad es un principio que hace parte de la tutela judicial efectiva, también establece claramente que ese principio – el de celeridad- no puede jamás sacrificar el derecho a la defensa. Por eso ese mismo artículo 75 agrega que es derecho de las personas a “en ningún caso “quedar en indefensión”.

El profesor Manuel Jaén Vallejo menciona en su obra, y da la razón, a Bacigalupo cuando dice: “pues toda pérdida de tiempo corre, por el debilitamiento de la prueba, sobre todo testifical, contra la finalidad de un proceso orientado a la verdad de la reconstrucción del hecho y al restablecimiento pronto de la paz jurídica”.⁶⁹

A este principio también se le conoce como de plazo razonable. En algunas legislaciones, en los procesos penales, cuando ha existido una demora injustificada, a esta se la puede considerar como un atenuante especial, así lo indica el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que declaró:

Que la compensación de la lesión sufrida en el derecho fundamental a ser juzgado sin dilaciones indebidas con una atenuación proporcionada de la pena, constituye una forma adecuada de reparación de la infracción del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable, pronunciándose favorablemente sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo Federal, según la cual la duración excesiva de un procedimiento penal puede constituir una circunstancia atenuante especial.⁷⁰

Otro ejemplo es el caso Suárez – Rosero contra el Estado Ecuatoriano donde sostiene:

70. El principio de “*plazo razonable*” al que hacen referencia los artículos 7.5 y 8.1 de la Convención Americana tiene como finalidad impedir que los acusados permanezcan largo tiempo bajo acusación y asegurar que ésta se decida prontamente. En el presente caso,

⁶⁹ Jaén Vallejo, *Derechos fundamentales*, 119.

⁷⁰ *Ibíd.*, 121.

el primer acto del procedimiento lo constituye la aprehensión del señor Suárez Rosero el 23 de junio de 1992 y, por lo tanto, a partir de ese momento debe comenzar a apreciarse el plazo.”⁷¹.

Hernando Devis Echandía, al referirse a este principio, dice: “Es la consecuencia del concepto de que debe tratarse de obtener el mayor resultado con el mínimo empleo de actividad procesal y con la mayor celeridad posible”.⁷²

Este principio, a más de estar contemplado en la Constitución de la República en el artículo 169, también está en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos en su artículo 14 numeral 3 letra c): “Artículo 14.3. Durante el proceso toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: c) A ser juzgado sin dilaciones indebidas”.⁷³

Y en el Código Orgánico de la Función Judicial dice:

Art. 20.- PRINCIPIO DE CELERIDAD. La administración de justicia será rápida y oportuna, tanto en la tramitación y resolución de la causa, como en la ejecución de lo decidido. Por lo tanto, en todas las materias, una vez iniciado un proceso, las juezas y jueces están obligados a proseguir el trámite dentro de los términos legales, sin esperar petición de parte, salvo los casos en que la ley disponga lo contrario.

El retardo injustificado en la administración de justicia, imputable a las juezas, jueces y demás servidoras y servidores de la Función Judicial y auxiliares de la justicia, será sancionado de conformidad con la ley.”⁷⁴

Este principio está en relación con el principio dispositivo. Por cuanto del análisis que podemos realizar, las partes deben impulsar el mismo y con ello dar la celeridad a la causa, así como también existen textos legales que determinan al mismo principio de celeridad, como por ejemplo: el Art. 599 numeral 3ro. Código Orgánico Integral Penal, cuando el procesado o

⁷¹ Corte Interamericana de derechos humanos Sentencia Suarez-Rosero contra el Ecuador, 12 de noviembre de 1997. Párr. 70. “el Principio de Celeridad debe aplicarse con supremacía sobre otros principios y garantías relativos al debido proceso que están igualmente establecidos en la Constitución de la República”⁷¹, www.corteidh.or.cr/CF/Jurisprudencia/ficha.cfm?nId_Ficha=315.

⁷² Devis Echandía, *Principios fundamentales del*, 38

⁷³ Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 23 de marzo de 1976,

⁷⁴ Ecuador. Código Orgánico de la Función Judicial, en Registro Oficial Suplemento N°544 (9 de marzo de 2009), art. 20. En adelante se citará este código como COFJ,

el Juez debe requerir al Fiscal que concluya la instrucción fiscal. Por eso podemos decir, que estos principios son interdependientes entre ellos.

Los jueces son los encargados de que se cumplan los plazos establecidos en los procesos, así se lo determina y en el Código Orgánico de la Función Judicial, que en su artículo 139 dice:

IMPULSO DEL PROCESO. Las juezas y jueces están obligados a proseguir el trámite de los procesos dentro de los términos legales, el incumplimiento de esta norma se sancionará de acuerdo con la ley.

Si se declarare el abandono de una causa o de un recurso por no haberse seguido el trámite por el tiempo que señala la ley, como consecuencia de la incuria probada de las juezas o los jueces y demás servidores y funcionarios que conocían de los mismos, estos serán administrativa, civil y penalmente responsables, de conformidad con la ley.⁷⁵

En el propio Código Orgánico Integral Penal existen varias normas que han servido para que se cumpla el principio de celeridad, entre ellas los plazos de caducidad de la prisión preventiva, los procedimientos abreviados, los procedimientos directos, el eliminar como causal para interponer el recurso de apelación a los autos de llamamiento a juicio, que era donde más se demoraba el proceso penal; también está la propia oralidad del proceso penal, la vinculación de los procesados en la instrucción, la misma que indica que puede ser una sola vez por treinta días más; la eliminación del recurso de nulidad de la fase de impugnación. Estas son las más importantes, pero así y todo es indispensable que el juez de garantías penales tenga conocimientos de derecho tributario para que el proceso penal tributario cumpla con el principio de celeridad, para que se dicte una oportuna y motivada sentencia. Debemos aclarar la diferencia entre la celeridad y la ligereza, tomando en cuenta que en el proceso penal se va a decidir si el procesado es culpable y como consecuencia de lo deberá ir a cumplir una pena.

En consecuencia, este principio es muy importante para decidir la situación jurídica de los procesados por delitos tributarios y en cualquier proceso penal debería cumplirse, situación que no sucede en los delitos penales tributarios.

⁷⁵ *Ibíd.*, art. 139.

2.4.2. Principio de Economía Procesal

Este principio procesal guarda estrecha relación con el principio de celeridad, al emplear menos recursos y acortar los procedimientos los jueces pueden llegar a una justicia pronta y oportuna.

Mario Oderigo dice sobre el principio:

Economizar significa cubrir una necesidad con el mínimo de sacrificio, idea fundamental que como principio de economía procesal ha sido llevada a la legislación en algunas oportunidades, de manera expresa por norma general y en otras mediante normas particulares. Sabiendo que la finalidad procesal inmediata, el conocimiento de causa, se alcanza por la comprobación de los hechos y por la información jurídica, operaciones que demandan una actividad, un esfuerzo que se cumple con el tiempo y en el espacio, con el auxilio de un instrumental adecuado; y sabiendo también que todo eso cuesta, que el esfuerzo, el espacio y los instrumentos tienen un costo y que el tiempo es oro, fácilmente se advierte la conveniencia de economizar sobre esos cuatro elementos, a lo que se refieren numerosas disposiciones legales.⁷⁶

En el Código Orgánico Integral Penal también existen varias disposiciones referentes a este principio, entre ellas se puede mencionar a los acuerdos probatorios en la audiencia preparatoria de juicio para que no se realicen en la audiencia de juicio; la notificación del inicio de la instrucción al procesado y abogados en la misma audiencia de formulación de cargos o flagrancia; la toma de decisión por parte del juez en la misma audiencia para que dicte su auto o sentencia, entre otras.

Pero el juez de garantías penales puede economizar más un proceso penal al tener los conocimientos especializados de derecho tributario para indicar a un perito qué es lo que necesita que se realice en una revisión contable para detectar una doble contabilidad o una adulteración de asientos contables y así demostrar la existencia del delito y la responsabilidad del procesado. En el capítulo siguiente, con la revisión de procesos se evidenciará cómo no se cumple este principio y los otros mencionados.

En resumidas cuentas, este principio lo que quiere llegar es a una justicia que sea barata, así lo indica Hernando Devis Echandía que dice: “También persigue este principio justicia barata, para lo cual responde la jerarquía judicial, estableciendo

⁷⁶ Oderigo, *Derecho procesal*, 88-89.

jueces con circunscripción territorial más pequeña y que, por lo tanto, estén más cerca del lugar del litigio y del domicilio de las partes”.⁷⁷

2.4.3. Principio de especialidad

Este principio está en el artículo 11 del Código Orgánico de la Función Judicial, dice:

Art. 11.- PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD.- La potestad jurisdiccional se ejercerá por las juezas y jueces en forma especializada, según las diferentes áreas de la competencia. Sin embargo, en lugares con escasa población de usuarios o en atención a la carga procesal, una jueza o juez podrá ejercer varias o la totalidad de las especializaciones de conformidad con las previsiones de este Código.

Este principio no se contrapone al principio de seguridad jurídica contemplado en el artículo 25.

Las decisiones definitivas de las juezas y jueces deberán ser ejecutadas en la instancia determinada por la ley.⁷⁸

Si analizamos este artículo, la administración de justicia en forma imperativa debe ejercerse por jueces o juezas en forma especializada, pero si se observa en los delitos tributarios, los jueces de garantías penales no tienen esta especialidad de conocimiento y preparación sobre los delitos tributarios, por lo que deberían ser jueces especialísimos, ya que, a más de ser especialistas en penal, también deben ser especialistas en tributario.

El principio no se lo aplica para nada en la legislación penal tributaria ecuatoriana. A lo largo de esta investigación se ha llegado a establecer que si bien el delito tributario está ubicado en el campo penal, es parte del derecho penal económico, siendo un delito especial; por lo tanto, sí se necesita del conocimiento de materia tributaria y materia penal para desarrollar el proceso penal en los juicios penales tributarios.

Para sostener este criterio, a continuación se consigna un artículo publicado por Alberto Franco Lalama sobre la Justicia Penal Tributaria, que en la parte concerniente indica:

⁷⁷ Devis Echandía, *Principios fundamentales*, 39.

⁷⁸ Ecuador, COFJ, art. 11.

A partir del año 2002 se transforma el Juzgado de Aduanas a Juzgado Fiscal, y entra a conocer todo tipo de delitos tributarios.

Quienes hemos estado cerca de este quehacer jurídico pensamos entonces que el tema se estaba enrumbando técnicamente, con los altos y bajos de tener un solo juez, por lo que se estaba sometido a una condición especial. Pero, era un principio. Más, al mismo tiempo se asienta un golpe mortal a la corriente procesal tributarista. Se deja de lado el proceso penal tributario por medio de una resolución de la Corte Suprema de Justicia. Con eso todo lo avanzado en treinta años se vino abajo de un solo golpe, era evidente que los desconocedores de la técnica jurídica tributaria penal habían logrado su objetivo, llevar todo al sistema penal ordinario.

La Justicia Penal Ordinaria, que de suyo no se alcanza y falla tanto en cuestiones nimias y simples, fuera del derecho penal especial, un *estruche*, un robo no agravado, un asalto con violencia, que son cuestiones penales ordinarias, de mucho tiempo conocidas y estudiadas, que ya no son objeto de análisis de los tratadistas porque de esto se viene hablando dos mil años, justicia que aún comete errores en casos como estos y tantos otros, ¿va a poderse enfrentar a algo tan especializado como es el tema tributario?. La decisión sustentada en la necesidad de sacar a un juez fiscal, empantanado en una pelea personal con los más altos niveles del poder del estado, ha llevado a este error craso que en breve tiempo demostrara por la cantidad de errores judiciales que esto es una disciplina de alta especialización para la cual dudo que estén preparados la mayoría de los jueces, con el debido respeto que se merecen muchos colegas que ejercen tan noble función.

Más simple era crear varios juzgados, de esa manera sacaban al juez que no querían y le hacían un bien al distrito fiscal. Debieron considerar en el Código Orgánico la corriente tributaria, tanto o más importante que otras áreas en las que se consideraron jueces especializados. He visto las dudas jurídicas que han asaltado a las salas de lo penal de las cortes superiores ante casos prácticamente ordinarios en materia penal tributaria.

No vale la pena tocar ni tangencialmente el tema del juzgamiento contencioso tributario. El avance hacia la técnica y por una estructura penal tributaria ha sido enterrado, mientras en otros países esta disciplina se hace más fuerte.⁷⁹

Comparte el mismo criterio Ángel Loor Mera, que dice:

Sintetizando, podemos afirmar que el Derecho Penal Tributario, es la rama de la ciencia penal relativa a la infracción tributaria y a las sanciones consecuentes, que requiere de una jurisdicción penal especializada. Su titular es el Estado y sus destinatarios son, en primer lugar, los ciudadanos a quienes se pretende disuadir del cometimiento de conductas prohibidas, con la amenaza de una pena; y, en segundo lugar, los jueces que deben aplicar su normativa, en caso de que la infracción ocurra⁸⁰.

En otras legislaciones, como la Argentina desde el 2003 ya tenían competencia para resolver estos delitos los jueces penales tributarios, pero mediante una reforma se

⁷⁹ Alberto Franco Lalama, “Justicia penal tributaria” (2009), <http://www.desdemitrinchera.com/2009/03/30/justicia-penal-tributaria/>.

⁸⁰ Loor, *Dogmática penal*, 181.

unieron estos jueces especializados con los jueces penales económicos; es decir, que estos jueces penales económicos van a resolver los delitos penales tributarios. Esta reforma podemos decir que es en vista que el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal Económico. Varios juristas argentinos expertos en materia tributaria manifiestan que este cambio de competencias de los juzgados penales tributarios a juzgados penales económicos no es buena, y dan sus razones. El experto tributarista Marcos Sequeira dice:

La gran paradoja que aparece con esta decisión impulsada por la Presidencia es que mientras el país sigue sumando esfuerzos en su lucha contra la evasión, por otra parte, y de modo incomprensible, eliminó los únicos tres tribunales especializados en esta materia, creados en agosto de 2003, precisamente por la necesidad de contar con fueros especializados para facilitar la persecución de esta clase de crímenes.

Mayor es nuestra sorpresa, pues esto sucede justo cuando se halla en plena investigación la existencia de posibles fraudes millonarios con cuentas de argentinos en el exterior. Entre ellas, habría un número importante cuya titularidad pertenece a funcionarios del kirchnerismo o a personajes ligados a él, como Lázaro Báez.

Desde que se sancionó la primera ley penal y tributaria en Argentina en 1990, todos los ciudadanos hemos bregado por la implementación de tribunales especializados para terminar con la impunidad de la delincuencia económica.

Los llamados “delitos de cuello blanco”, por las características de quienes los perpetran, superan en su complejidad a los casos tradicionales que se encuentran legislados dentro del derecho penal común.

A esto debe agregarse que, por sus particularidades, la evasión repercute de manera directa en las funciones del Estado nacional, provincial y municipal. Esto es así pese a que la normativa vigente establece que la evasión que se protege solo abarca a las rentas públicas nacionales y provinciales, excluyendo a las municipales de modo incomprensible.

Con todo, si el Estado no recauda, esto repercute en toda la comunidad, ya que se afectan los servicios esenciales, como son educación, seguridad, salud, justicia y también, por supuesto, la obra pública en general. En definitiva, se perjudica la equidad y la justicia social.

Por eso, los distintos autores que hemos escrito sobre la materia sostenemos que el bien jurídico tutelado por la ley penal especial es la hacienda pública en su faz dinámica.⁸¹

De lo dicho por Sequeira en Argentina, no solo existían juzgados penales tributarios, sino que también había fiscales especializados y también defensores públicos expertos en el tema penal tributario. En la legislación procesal ecuatoriana

⁸¹ Marcos Sequeira, “La eliminación de los juzgados nacionales en lo tributario” (2015) <http://www.lavoz.com.ar/opinion/la-eliminacion-de-los-juzgados-nacionales-en-lo-penal-tributario>.

existen fiscales especializados, pero sin estar especializados únicamente en materia penal tributaria, sino que también conocen de otros temas que tienen que ver con delincuencia de cuello blanco, como por ejemplo delitos de peculado, cohecho, concusión, estos fiscales son de la Unidad de Administración Pública. Respecto a los defensores públicos, no existe esta especialidad en esta institución del Estado, son especializados en materia penal.

Con este trabajo, y luego de evidenciar esta falta de especialidad, sí se debería tomar en cuenta y aumentar en la Constitución un artículo sobre la justicia especializada de los procesos penales tributarios como dice el artículo 175 de la Constitución referente a los menores. En este artículo se menciona que los operadores de justicia deben estar debidamente capacitados.

Para finalizar con este capítulo, puede decirse en base a entrevistas que se han realizado a quienes tenían competencia para resolver la etapa de juicio en los delitos tributarios y serán parte de esta tesis, que por la falta de la especialidad de los jueces en materia penal tributaria se incumplía con los principios de celeridad, economía procesal y especialidad, lo que traía como consecuencia que estos procesos pudieran quedar en la impunidad por el transcurso del tiempo y el poderse acoger a la prescripción de la acción.

2.5. Prescripción de la acción en materia penal para los delitos tributarios

Previa a analizar la prescripción, es necesario dar un concepto sobre esta institución, al respecto Ricardo Vaca Andrade dice:

La prescripción de la acción penal es un caso de prescripción extintiva porque la posibilidad de que un proceso penal se inicie, si es que todavía esto no ha acontecido, o de que el proceso penal ya iniciado concluya, se extingue, desaparece, haciendo imposible que se cumplan los objetivos de la acción penal. En otras palabras, y recogiendo los términos utilizados por Cabanellas, debido a la renuncia, abandono, desidia, inactividad del órgano jurisdiccional, caduca y se extingue de modo definitivo el derecho que tiene el Estado para verificar procesalmente la existencia de un delito, identificar a los responsables, declarar su culpabilidad en sentencia y sancionarlos.⁸²

⁸² Vaca Andrade, *Derecho procesal*, 389.

Muñoz Conde también da un concepto: “Es una causa de extinción de la responsabilidad criminal fundada en la acción del tiempo sobre los acontecimientos humanos. Su fundamentación radica, pues, más en razones de seguridad jurídica que en consideraciones de estricta justicia material”.⁸³

La prescripción es una institución que en algunos países no es considerada, ya que no opera. En Estados Unidos, por ejemplo, los asesinatos cometidos treinta o cuarenta años antes, si se descubre al delincuente que cometió el ilícito después de ese plazo, se le sigue el proceso y se dicta sentencia. En el país sí se toma en cuenta la prescripción, la que es para dar mayor seguridad jurídica; eso sí, existen algunos delitos que son contemplados como imprescriptibles en la Constitución en el artículo 80, al referirse a los delitos de genocidio, lesa humanidad, crímenes de guerra, desaparición forzada de personas o crímenes de agresión a un Estado. También son imprescriptibles los delitos de peculado, cohecho, concusión, enriquecimiento ilícito y las acciones legales por daños ambientales, de conformidad con el artículo 16 numeral 4 del Código orgánico Integral Penal, en concordancia con el artículo 233 inciso segundo de la Constitución de la República.

Como los delitos penales tributarios son conocidos y resueltos por los Jueces de Garantías Penales y amparados en el Código penal, Código de Procedimiento Penal, vigentes a la fecha de cometer el delito y Código Orgánico Integral Penal, la prescripción para estos delitos son a la acción cuanto a la pena, pero la que se va a tratar en esta tesis es la prescripción a la acción. Por esto se hace referencia en primer lugar a la prescripción que constaba en el Código Penal que estuvo vigente, pero por la disposición transitoria primera del Código Orgánico Integral Penal se seguirá sustanciándose con el anterior.

El artículo 101 del Código Penal establecía la prescripción de la acción penal y, en resumen, indicaba que para los delitos sancionados con pena de prisión la acción prescribirá en cinco años, contados desde la fecha en que se cometió el delito y en caso de haber iniciado el enjuiciamiento desde la fecha en que se notificó el inicio del proceso penal. Como los delitos tributarios estaban en el Código Tributario en el artículo 330, estos tenían una pena de prisión de un mes a cinco años y, como se dijo

⁸³ Muñoz Conde, *Derecho penal*, 404.

anteriormente, prescribían en cinco años. El problema era que tenían competencia para resolver y sentenciar estos delitos en un comienzo el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario y posteriormente el Tribunal de Garantías Penales, en muchos casos ya estaba por prescribir y en otros ya estaban prescritos.

En la actualidad, con el Código Orgánico Integral Penal, la prescripción de la acción está contemplada en el artículo 417, la prescripción debe tomarse en cuenta si el proceso ha iniciado o no. Si no se ha iniciado, los plazos de la prescripción se contarán desde que el delito fue cometido; y si ya se ha iniciado el proceso, se contará desde que se inició la instrucción fiscal. En los dos casos el plazo de prescripción será del máximo de la pena prevista para estos delitos, sin que el plazo de prescripción fuere menor a cinco años.

De lo analizado en el Código Orgánico Integral Penal, las sanciones para los delitos penales tributarios van desde un año hasta siete años de pena, dependiendo del delito, y para que opere la prescripción se tomará en cuenta lo máximo de la pena impuesta para estos delitos, que es siete años, tomando en cuenta también -como en el Código Penal anterior- que la prescripción correrá a partir del cometimiento de la infracción o desde que se haya iniciado la instrucción. Lo que sí es seguro, y tomando en cuenta el control que ejerce el Consejo de la Judicatura en los jueces de garantías penales, es que en los delitos que estén inmersos en el Código Orgánico Integral Penal no operará la prescripción cuando se haya iniciado la instrucción, y que sea por culpa de los jueces, caso contrario serán destituidos.

Es evidente que los principios de celeridad, economía procesal y especialidad son indispensables que se cumplan en todo proceso penal, son tan importantes que hemos visto que son tomados en cuenta por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Corte Constitucional del Ecuador y Tribunal Europeo de Derechos Humanos, por lo tanto deben cumplirse también para los procesos penales de delitos tributarios. En el siguiente capítulo se demostrará que no se cumplen los mismos.

Capítulo tres

3. Análisis de juicios

En cuanto a los dos procesos judiciales analizados, su desarrollo ha sido verificado en el dispositivo Consulta de Causas de la Función Judicial en la siguiente dirección electrónica
<http://consultas.funcionjudicial.gob.ec/informacionjudicial/public/informacion.jsf>

También se revisarán dos procesos que de la indagación previa no han pasado, es decir, pese a existir denuncia y una posible existencia del delito y responsabilidad penal, hasta la presente fecha no se inicia la etapa de instrucción fiscal.

3.1. Revisión de procesos cuando era Tribunal Distrital Contencioso Tributario

Se analiza el proceso No. 17503-2012-0001, que se trata de la rotura de sellos de clausura que había colocado la administración y los acusados los habían roto para continuar realizando sus actividades económicas. Tenía competencia para conocer esta causa y resolver la etapa del juicio la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, seguido en contra de los procesados James Augusto Moreira Guadamud, José Daniel Moreira Guadamud, César Javier Moreira Calle, Manuel Eliceo Salazar Guevara y Gerardo Leonidas Herrera Tapia, y como ofendido el Servicio de Rentas Internas, por ilícito tributario. Se detalla lo más importante.

- a) El 16 de febrero del 2012, la sala avoca conocimiento del proceso venido del Juzgado Vigésimo de lo Penal de Pichincha (antes juzgado fiscal), para que se tramite la etapa de juicio por existir llamamiento a juicio en contra de los cinco procesados. De acuerdo con el Código de Procedimiento Penal, la audiencia de juicio debía señalarse no menos de cinco días ni más de diez, contados desde la fecha de la convocatoria de acuerdo con lo que dispone el artículo 262.
- b) El 14 de marzo del 2012 se ordena la detención de dos de los acusados por no presentarse ante el tribunal como se tenía ordenado.
- c) El 21 de agosto del 2012 aún no se señala día y hora para la realización de la audiencia de juicio y se llama a conformar la sala a los conjueces.

- d) El 24 de septiembre del 2012 se dicta un auto sin señalar día y hora para la audiencia de juicio, el tribunal despacha las pruebas pedidas por las partes.
- e) El 23 de noviembre del 2012 recién se integra el tribunal y se vuelve a poner en conocimiento de los nuevos jueces.
- f) El 3 de diciembre del 2012 recién se señala día y hora para que se lleve a cabo la audiencia de juicio para el 10 de diciembre del 2012 a las 8:30. Tómese en cuenta que casi en 10 meses de la primera providencia se señala día y hora para la audiencia.
- g) el 7 de diciembre del 2012 se difiere la audiencia para el 19 de diciembre del 2012.
- h) El 22 de abril del 2013 se emite una providencia en la que se ordena una prisión preventiva de dos de los acusados que no se han presentado, convalidando una providencia anterior. En estricto apego a la ley, aquí ya habría una causa de nulidad.
- i) El 23 de mayo del 2013 se vuelve a señalar día y hora para la audiencia, que se realizará el 30 de mayo del 2013 a las 8:10.
- j) El 28 de mayo del 2013 se vuelve a diferir la audiencia de juicio. Nótese que desde que avocó conocimiento la sala han pasado 15 meses y no hay audiencia de juicio.

De acuerdo a la Resolución de la Corte Nacional, la etapa de juicio debía conocerla y resolverla el Tribunal Distrital de lo Fiscal, aunque sus jueces son expertos en materia tributaria y no en materia penal y procesal penal. Esto se puede observar con las providencia que se han indicado y que se adjuntara a esta tesis como documentos anexos. No se cumple el principio de celeridad y economía procesal, y tampoco el principio de especialidad.

Desde que se avocó conocimiento por parte del tribunal hasta que se envió a la sala de sorteos, pasaron 24 meses sin que se realice la audiencia de juicio y tenga una sentencia.

El otro proceso es el 17501- 012-0001, que tenía competencia para conocer y resolver la etapa del juicio la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, seguido en contra de la procesada Sofía Eulalia Pérez Secaira, por el delito de defraudación tributaria y como ofendido el Servicio de Rentas Internas. Se detalla lo más importante:

a) El 11 de septiembre del 2012 la Primera Sala del Tribunal Distrital Fiscal No. 1 avoca conocimiento de esta causa y confirma las medidas cautelares ordenadas por el Juez Vigésimo de lo Penal de Pichincha (antes Juez Fiscal), esto es, la orden de presentarse la acusada una vez por mes ante el Tribunal Fiscal.

b) Después existen 12 actas de presentación de la acusada Sofía Eulalia Pérez Secaira, hasta que lo enviaron a la sala de sorteos para que se radique la competencia en uno de los tribunales de garantías penales para que conozca la etapa del juicio.

En este proceso también se violan los principios de celeridad, economía procesal y especialidad, incluso en este caso, la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 ni señaló día y hora para que se realice la audiencia de juicio, lo único que se limitó a hacer es realizar las presentaciones de la procesada, que fueron doce, es decir en un año no realizó ninguna providencia de trámite del juicio.

En los dos procesos revisados siempre se dio largas por parte de los jueces del Tribunal Distrital de lo Fiscal, en un caso quince meses y en otro caso doce. En ninguno de los dos se llegó a realizar la audiencia de juicio. Si en los dos procesos hubiera existido alguno de los procesados con prisión preventiva, ya hubiera caducado, tomando en cuenta que los delitos tributarios eran sancionados con penas de prisión, por lo que la caducidad debía operar a los seis meses. En este punto, se puede afirmar y ratificar que es evidente la violación a los principios de celeridad, economía procesal y especialidad, por lo que es necesario y muy importante que los jueces que conozcan y resuelvan los delitos tributarios tengan vastos conocimientos de derechos penal, derecho procesal penal y derecho tributario.

3.2. Revisión de procesos con los jueces del Tribunal de Garantías Penales

El proceso No.17503-2012-0001, que tenía competencia para conocer y resolver la etapa del juicio la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, seguido en contra de los procesados James Augusto Moreira Guadamud, José Daniel Moreira Guadamud, César Javier Moreira Calle, Manuel Eliceo Salazar Guevara y Gerardo Leonidas Herrera Tapia y como ofendido el Servicio de Rentas Internas, fue

resorteado al Tribunal Séptimo de Garantías Penales de Pichincha con el número 17247-2013-0395. Se revisan las más importantes diligencias:

- a) El 7 de noviembre del 2013 ponen en conocimiento de las partes la recepción del proceso, para que se presenten excusas o recusaciones, se enuncien pruebas que deban desarrollarse en la audiencia de juicio.
- b) El 15 de noviembre de convoca a audiencia de juicio para el 21 de noviembre del 2013, se intentó diferir la audiencia pero no se pudo.
- c) El 21 de noviembre del 2013 se realizó la audiencia de juicio con la comparecencia de solo tres acusados, que son lo que se estaban presentando.
- d) La sentencia dictada en este caso fue a un año de prisión para los acusados, la misma que se la hizo el 6 de febrero del 2014. A casi tres meses de realizada la audiencia de juicio, el tribunal notifica por escrito la sentencia, demostrando una clara violación al principio de celeridad, economía procesal y especialidad.
- e) Los otros dos acusados se entregaron y posteriormente se realizaron las audiencias de juicio, imponiéndoseles la misma pena.
- f) El sentenciado James Augusto Moreira Guadamud solicitó la prescripción de la pena y fue concedida por el tiempo transcurrido y no haber sido detenido para el cumplimiento de la pena.
- g) Desde que se cometió el delito tributario en agosto del 2011 hasta que se sentenció a los primeros acusados pasaron casi tres años para que se imparta justicia, notándose claramente la falta de celeridad, economía procesal y especialidad.

Desde que el Tribunal puso en conocimiento de las partes el proceso hasta que se notificó la primera sentencia, transcurrieron más de tres meses. Es necesario recalcar que en este proceso nadie estuvo con prisión preventiva, caso contrario esta hubiera caducado.

El otro proceso es el 17501- 2012-0001, cuya competencia para conocer y resolver la etapa del juicio era de la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, seguido en contra de la procesada Sofía Eulalia Pérez Secaira por el delito de defraudación tributaria contemplado en el artículo 344 No. 13 del Código Tributario, y como ofendido el Servicio de Rentas Internas. Recayó en el sorteo para conocer y

resolver en el Tribunal Séptimo de Garantías Penales con el número 17247-2013-0396, cuya actuaciones más importantes son:

a) El Tribunal Séptimo de Garantías Penales, antes de poner en conocimiento de las partes la recepción del proceso, el 12 de diciembre del 2013, dicta una providencia para que la Jueza Vigésima de Garantías Penales (antes Jueza Fiscal) dé estricto cumplimiento al mandato legal que establece el artículo 232 del Código de Procedimiento Penal, por lo que devuelven todo el proceso al mencionado juzgado para que se cumpla lo indicado.

b) Mediante providencia de 8 de enero del 2014, la Jueza Vigésima de Garantías Penales devuelve el proceso al tribunal para continuar con el trámite.

c) El 14 de enero del 2014, mediante providencia, el tribunal vuelve a enviar el proceso a la Jueza Vigésima de Garantías Penales, para que cumpla con lo establecido en el artículo 232 del Código de Procedimiento Penal y hacen hincapié en lo indicado en anterior providencia y con amenaza de enviar un oficio al señor director provincial del Consejo de la Judicatura.

d) Mediante providencia de 3 de febrero del 2014, la Jueza Vigésima de Garantías Penales envía el original del auto de llamamiento a juicio, esta pieza procesal era la que faltaba en el proceso para dar trámite. Nótese que han pasado más de tres meses desde que el Tribunal Séptimo de Garantías Penales recibió el proceso y aún no ponen en conocimiento de las partes el proceso para señalar día y hora de la audiencia.

e) Recién para el 13 de marzo del 2014 se incorpora el auto de llamamiento a juicio al proceso, y es el propio tribunal el que indica que con estas actuaciones se ha violentado el principio de celeridad y deslindan responsabilidad por la demora incurrida. Se evidencia el desconocimiento procesal de la jueza.

f) Mediante providencia de 14 de marzo del 2014 se pone en conocimiento de los jueces y las partes el proceso.

g) Para el 24 de marzo del 2014 se dicta un auto en el que se señala día y hora para que se realice la audiencia de juicio para el 1 de abril del 2014 a las 8:30.

h) Mediante sentencia de 9 de abril del 2014, el Tribunal Séptimo de Garantías Penales ratifica el estado de inocencia de la señora Sofía Eulalia Pérez Secaira, en vista de que

la fiscalía no acusó por encontrarse ya cancelada la obligación y de conformidad con el artículo 30 del Código Tributario de que hay extinción de la obligación tributaria cuando se paga.

De lo que se ha indicado como actuaciones importantes desde que conoció la Sala Primera del Tribunal Distrital Fiscal No. 1, en septiembre del 2012, y hasta que se dictó la sentencia en abril del 2014; es decir, la etapa del juicio para este proceso duró un año siete meses, siendo excesivo el tiempo transcurrido, violentado los principios de celeridad, economía procesal y especialidad.

En total este proceso penal duró casi cinco años desde que se presentó la denuncia por parte del economista Marcelo León jara, Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, por IVA, retenciones en la fuente del año 2008 y 2009 de la empresa SIDOR S.A., cuyo representante legal era la procesada, para que se dicte una sentencia ratificatoria del estado de inocencia, es decir una SENTENCIA ABSOLUTORIA. Todo el costo de este juicio para el estado con jueces especializados se podría reducir y cumplir con los principios de celeridad, economía procesal y especialidad.

La falta de celeridad, economía procesal y especialidad en el juzgamiento de los delitos tributarios se evidencia no solo en las etapas del proceso penal, sino también en la fase pre procesal, en lo que se llamaba indagación previa antes, y ahora es conocida como investigación previa. Por esta razón se van a analizar dos denuncias presentadas en la fiscalía de las que hasta la presente fecha no se inicia el proceso penal pese a existir peritajes que demuestran el cometimiento del delito, estas son:

1.- Denuncia No. 170101811031527, presentada por varios socios de la Cooperativa de Vivienda Pisulí el 18 de marzo del 2011 por hechos sucedidos en el mes de agosto del 2009, según consta de la denuncia. La indagación previa da inicio el 7 de abril del 2011 y existe un peritaje realizado en el que las conclusiones indican que no se realizaron declaraciones de impuestos en la oportunidad del caso, y la última providencia es de 9 de junio del 2012. Se puede indicar que esta indagación previa está abandonada, el delito que se ha denunciado ya está prescrito en vista de que el tiempo transcurrido es de más de seis años. Si se aplica el Código de Procedimiento Penal vigente a la fecha de la infracción, esta indagación previa debería estar archivada, ya sea de manera provisional o definitiva. La indagación previa ha estado abierta por más

de cuatro años y según el artículo 215 del Código de Procedimiento Penal no puede estar abierta una indagación por más de un año.

En caso de haber existido el delito denunciado, por la falta de celeridad, economía procesal y especialidad, esta causa ya está prescrita y debe archiversse.

2.- La segunda denuncia es la No. 170101811123577, presentada el 22 de diciembre del 2011 por parte del Servicio de Rentas Internas en contra de la empresa Inprodal Industrias y Productos de Aluminio Cía. Ltda., representada por el señor Alfredo Rodríguez Tapia, por el delito de defraudación tributaria contemplada en el artículo 344 numeral 13, al haber sido agente de retención o de percepción del Impuesto al Valor Agregado y retenciones de la fuente del impuesto a la renta de los años 2008 y 2009. La indagación previa se inicia el 30 de diciembre del 2011, la última providencia es el 28 de noviembre del 2014. Después de más tres años la fiscalía, por cuanto el Servicio de Rentas Internas no ha podido demostrar la existencia del delito ni la responsabilidad del procesado y ha pasado en exceso el tiempo establecido en el artículo 215 del Código de Procedimiento Penal, para mantener abierta una indagación previa, que es un año, este delito, de acuerdo con el año de las declaraciones y su exigibilidad, o ya está prescrito o está por prescribir. Estas denuncias están en la fiscalía N 3 de la unidad de administración pública y no se han podido obtener copias de todo el proceso en vista de que la indagación previa se mantendrá en reserva de terceros ajenos al proceso, por eso solo se pudieron conseguir las copias de las denuncias, las mismas que constarán de anexo a la tesis.

Se evidencia, una vez más, la constante violación al principio de celeridad, economía procesal y especialidad y que se siguen gastando recursos humanos y económicos del Estado en procesos que ya están prescritos, o que por la falta de especialidad no se da el seguimiento para así cumplir con la celeridad.

3.3. Entrevistas a jueces y fiscales

Al escoger el tema de la tesis, surgió la inquietud de constatar en primera persona cuándo el Tribunal Distrital de lo Fiscal tenía competencia para resolver la etapa del juicio en los delitos penales tributarios. Se contactó con un Juez del Tribunal

Distrital de lo Fiscal, y se observó que era muy complicado que estos jueces, que tienen formación eminentemente en derecho tributario, puedan resolver esta etapa del juicio sin el conocimiento en derecho penal y procesal penal; por estas consideraciones estaban represadas las causas y no se despachaban los juicios penales tributarios puestos en su conocimiento.

Posteriormente, con las reformas al Código Orgánico de la Función Judicial, la competencia para el juzgamiento de los delitos penales tributarios pasó al ámbito exclusivamente penal, lo que se ratificó con la creación y aprobación del Código Orgánico Integral Penal, en el que constan los delitos tributarios con competencia exclusiva del derecho penal y procesal penal.

Por esto se ha entrevistado a varios actores del proceso penal tributario, un exfiscal de la Unidad de Administración Pública, donde se conocen de todas las denuncias de delitos penales tributarios; un juez de Tribunales de Garantías Penales; un exjuez de la Corte Provincial Sala Penal; un juez del Tribunal Contencioso Fiscal y un exfuncionario del Servicio de Rentas Internas.

El doctor Gustavo Benítez, quien se desempeñaba como fiscal de la Unidad de Delitos contra la Administración Pública, unidad que ejercía la acción penal en los delitos tributarios, indicó en primer lugar que la unidad ya mencionada no conocía exclusivamente los delitos tributarios, sino que abarcaba los delitos financieros y económicos, dentro de los cuales está el peculado, la asociación ilícita. Adicional a esto, supo indicar que por parte de fiscalía y durante el tiempo que ocupó este cargo no existía ninguna preparación en el tema de delitos tributarios, ya sea asistiendo a cursos, posgrados, etc. Refiriéndose a su caso particular, él tenía una maestría en Derecho Internacional Financiero en la que ahí había estudiado estos temas referentes a penal tributario, lo que le ayudó a desempeñar sus funciones. Reveló que pocos son los casos que llegan a tribunales de garantías penales, ya que la mayoría de estos procesos se acogían a la suspensión condicional del procedimiento establecido en el Código de Procedimiento Penal vigente a esa fecha, pero cuando llega a la etapa del juicio sí notaba la dificultad para resolver por parte de jueces en cuanto a los conocimientos de derecho tributario y que es evidente la violación a los principios de celeridad, economía procesal y especialidad.

Otro de los entrevistados fue el doctor Pablo Coello Serrano, juez de tribunales de garantías penales por más de tres años, quien supo manifestar que por parte del Consejo de la Judicatura no existe capacitación referente a los temas penales tributarios, que la escuela judicial no trata sobre estos temas. Ya en forma personal, se refirió a que sí se le dificulta resolver los procesos penales tributarios e indicó que como es una materia especial sí le causa problemas al momento de resolver. Incluso, para poder analizar un peritaje contable, el juez debe tener esos conocimientos. Otro problema que veía es que los procesos que han llegado al Tribunal de Garantías Penales ya son antiguos y, en muchos casos, se corre el peligro de que estén ya prescritos.

El doctor Pablo Almeida exjuez de la Corte Provincial de la Sala Penal, manifiesta que cuando fue juez de garantías penales y, posteriormente, juez de la Corte Provincial Sala Penal, nunca se le capacitó respecto a los delitos tributarios por parte de la Función Judicial. Y al momento de resolver debía guiarse por los peritajes y lo manifestado por fiscalía, pero no tenía propios conocimientos de derecho tributario. Está de acuerdo con la creación de juzgados especializados en delitos tributarios, ya que es muy técnico para su conocimiento y resolución.

El doctor Juan Carlos Recalde Real, juez del Tribunal Contencioso Tributario, al hablar sobre el tema de los delitos penales tributarios manifestó que cuando fue juez suplente tuvo la competencia para conocer y resolver la etapa del juicio y se encontró con muchos problemas para tramitar esta etapa por la falta de conocimiento del proceso penal. Con los otros jueces que conformaban la sala tenían varias apreciaciones, e incluso tuvieron que llamar a preguntar a jueces de tribunales de garantías penales cómo se tramitaba esta etapa, consideró que fue un alivio cuando se cambió la competencia para resolver la etapa de juicio a los tribunales de garantías penales. Durante el tiempo que estuvo de juez suplente, por casi dos años y medio, no sentenciaron ningún juicio de delitos penales tributarios. Para terminar, señaló que es necesario que los jueces que vayan a resolver los procesos penales tributarios sean especializados con conocimientos de penal, procesal penal y tributario. Estos procesos son antiguos y es evidente la violación de los principios de celeridad, economía procesal y especialidad.

El doctor Santiago Cadena Bucheli, ex director de coactivas del Servicio de Rentas Internas y en la actualidad abogado en libre ejercicio, manifiesta que el derecho penal tributario debe ser atendido por jueces especializados en dicha materia, por cuanto el tema tributario es un tema técnico en función del manejo contable de un contribuyente. Los jueces que actualmente están resolviendo los casos penales tributarios no tienen el conocimiento técnico relacionado con la materia.

En base a las entrevistas realizadas a jueces, fiscales y ex funcionarios contrastado con el análisis de los juicios y denuncias es evidente que lo indicado por el Dr. Juan Carlos Recalde Juez del Tribunal distrital de lo Fiscal en lo referente a no tener conocimientos de derecho penal y derecho procesal para conocer y resolver la etapa del juicio en los delitos tributarios penales, va en contra del principio de celeridad y especialidad, en un caso estuvo más de un año tramitándose una etapa de juicio sin que se pueda realizar la audiencia de juicio.

El Consejo de la Judicatura no se ha encargado de capacitar a jueces, fiscales y defensores públicos en lo referente a delitos tributarios, esto lo corroboran el Dr. Gustavo Benítez, el Dr. Pablo Coello y el Dr. Pablo Almeida, todos ellos especializados en materia penal y procesal penal, pero que nunca recibieron ninguna capacitación sobre los delitos tributarios, demostrándose una vez más que causa problemas al momento de resolver, violándose los principios de celeridad, economía procesal y especialidad.

Como se mencionó anteriormente la unidad de la fiscalía que conoce de estos delitos tributarios es la unidad de administración pública que consta de 4 fiscalías y como muestreo analicé las estadísticas dadas por el secretario Dr. Fabricio Cueva de la fiscalía N 2 de la unidad de administración pública, datos que constan en el sistema informático interno de la fiscalía, referente a los delitos tributarios y a los delitos económicos en los ingresos de causas de la siguiente manera:

TIPO DE DELITO	AÑO	CANTIDAD
• Defraudaciones Tributarias	2015	11
• Peculado	2015	51
• Cohecho	2015	13
• Concusión	2015	2

• Enriquecimiento Ilícito	2015	1
• Peculado	2016	2

De estas denuncias ingresadas en el momento están en investigación, pero también existen otros que se encuentran en la etapa de instrucción fiscal, de años anteriores. Podemos ver que si se toman en cuenta todos los delitos económicos si es necesario crear juzgados especializados en penal económico donde también se juzgarían los delitos penales tributarios tomando en cuenta que existen tres fiscalías más que tratan de estos delitos. Hay que aclarar que no todos los años son iguales, en vista de la crisis económica que nos encontramos en los próximos años van a existir varios procesos de delitos tributarios por la necesidad de los contribuyentes de no pagar impuestos debido a la falta de dinero y a la administración tributaria para tener ingresos y poder cumplir sus obligaciones a través del gasto.

Conclusiones y recomendaciones

4.1. Conclusiones

Luego de desarrollar este trabajo de investigación, se ha arribado a las siguientes conclusiones:

- Que el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal Económico y, por ende, del Derecho Penal común.
- Que en la legislación ecuatoriana el Derecho Penal Tributario proviene de la corriente que se deriva del Derecho Penal, es decir tiene el mismo procedimiento, tiene una pena, comparte un mismo debido proceso.
- Que los delitos tributarios serán conocidos y resueltos por jueces de garantías penales de acuerdo a las etapas de proceso penal común establecidas en el Código Orgánico Integral Penal, ya que los delitos tributarios constan en el artículo 298 y no existen en ninguna otra ley. En la actualidad en el Código Orgánico Integral Penal, constan los delitos, el procedimiento, las penas, la rehabilitación y la reparación integral de las víctimas.
- Que los procesos penales tributarios analizados están en contra de los principios de celeridad, economía procesal y especialidad, estos procesos conocieron el Tribunal Distrital de lo Fiscal que no tramitaron la etapa del juicio; posteriormente cuando los procesos fueron competencia del Tribunal de Garantías Penales, si bien es cierto no se resolvieron de manera inmediata, pero si se demoraron en redactar la sentencia por escrito debido a la dificultad del desconocimiento de las normas tributarias; pero donde más se ha evidenciado la demora en los procesos penales tributarios han sido en la fiscalía, los dos procesos analizados no pasaron de la indagación previa, antes que se inicie el proceso penal y esas denuncias para cuando les revisé ya se encontraban los delitos prescritos.
- Que los jueces de garantías penales deben tener conocimiento de materia tributaria, ya que como se ha dicho en esta tesis estaría en contra del debido proceso, violando los principios de defensa, motivación y juez natural.
- Que los jueces de garantías penales no tienen ninguna capacitación por parte del Consejo de la Judicatura en lo referente a los delitos penales tributarios, ni se ha

intentado capacitar a los jueces sobre este tema, esto lo indicó el Dr. Pablo Coello, Juez de Tribunal de Garantías Penales y el Dr. Pablo Almeida ex juez de Garantías Penales y ex Juez de la Corte Provincial Sala Penal.

- Que los fiscales y policías judiciales no tienen capacitación por parte de la fiscalía en lo referente a los delitos tributarios, pese a que existe una unidad especializada que conoce estos delitos y otros delitos económicos que es la Unidad de Administración Pública.
- Que los defensores públicos no están en condiciones de defender a un procesado por estos delitos, ya que no tienen la capacitación en los delitos tributarios.

4.2. Recomendaciones

Como recomendaciones para evitar que se vulneren los principios de celeridad, economía procesal y especialidad en los delitos tributarios y el proceso penal se convierta así en un verdadero instrumento para una justicia se propone:

- Que los jueces, fiscales y defensores públicos para optar por el cargo deben tener los conocimientos especializados de Derecho Penal Tributario y caso contrario contar con un verdadero instituto para capacitar a jueces, fiscales y defensores públicos en los delitos penales tributarios, por parte del Consejo de la Judicatura, contando con instructores especializados en los temas de delitos tributarios.
- Crear juzgados especializados y salas de las cortes provinciales y corte nacional para que conozcan y resuelvan, única y exclusivamente, los delitos tributarios y de no poder crear estos juzgados especializados, crear Juzgados que sancionen los delitos penales económicos como existía en Argentina.
- Con la creación de jueces penales tributarios, la justicia debe cumplir con los plazos establecidos en el Código Orgánico Integral Penal; así se respetarán los principios de celeridad, economía procesal y especialidad; proporcionando así una justicia pronta, eficaz y oportuna.
- Reformar el Código Orgánico de la Función Judicial para que se incluya en la administración de justicia especializada para los delitos tributarios.

BIBLIOGRAFÍA

Libros y artículos

Albán Gómez, E. (2011). *Manual de derecho penal ecuatoriano parte general* (12a. ed.). Quito: Ediciones Legales.

Andrade, L. (2011). *El ilícito tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Araujo Granda, M. P. (2010). *Derecho penal económico*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Colina R., E. y. (2015). *El delito de defraudación tributario en el COIP*. Quito: Latitud Cero Ediciones.

Cousiño Mac Iver, L. (1975). *Derecho penal chileno* (Vol. 1). Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

De la Garza, F. (1994). *Derecho financiero mexicano*. México DF: Editorial Porrúa.

Devis Echandía, H. (2012). *Principios fundamentales del derecho procesal penal*. Bogotá: Grupo Editorial Ibáñez.

----- (1993) Compendio de derecho procesal, Teoría general del proceso, (Medellín, Editorial Jurídica Diké.

Díaz, V. O. (1999). *Criminalización de las infracciones tributarias*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Ferrajoli Luigi, *Derecho y Razón*, Madrid: Editorial Trotta, 1997

Ferrajoli Luigi, *El Derecho Penal Mínimo, En poder y Control*, Barcelona, 1986

Franco, G. (1957). *Principios de hacienda pública*. Buenos Aires: Ediciones de Ciencias Económicas S.R.L.

Franco Loor, E. (2011). *Fundamentos del derecho penal moderno*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Gracia Martín, L. (2011). *El moderno derecho penal económico empresarial y de la globalización económica*. Quito Editora Jurídica Cevallos.

Loor, Á. F. (2011). *Dogmática penal tributaria*. Quito: Pudeleco Editores, S.A.

López Barja de Quiroga, J. (2004). *Tratado de derecho procesal penal*. Navarra: Aranzadi.

López Díaz, A. . (2008). Derecho penal tributario. En A. y. Altamirano, *La concreta aplicación de las garantías reconocidas en materia penal. El bien jurídico protegido*. Buenos Aires: Marcial Pons.

Mir Puig, S. (2003). *Derecho penal parte general*. Barcelona: Reppertor S.L.

Muñoz Conde, F. (2010). *Derecho penal parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Navas Rial, C. (2008). Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido, . En A. y. Altamirano, *Derecho penal tributario* (págs. 130-148). Buenos Aires: Marcial Pons.

Oderigo, M. A. (1980). *Derecho procesal penal*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Plazas Vega, M. (2000). *Derecho de la hacienda pública y erecho tributario*. Bogotá: Temis.

Radovic Schoepen, Á. (2010). *Sistema sancionatorio tributario*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Sánchez, P., & Coll, H. y. (2005). *Teoría y práctica de procedimiento tributario, ilícitos tributarios*. Buenos Aires: La Ley.

Troya Jaramillo J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Vaca Andrade, R. (2014). *Derecho procesal penal ecuatoriano* (Vol. I). Quito: Ediciones Legales.

Vargas Vargas, P. (1985). *Derecho penal general*. Bogotá: El Foro de la Justicia.

Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (8a. ed.). Buenos Aires: Astrea.

Zabala Baquerizo, J. (2004). *Tratado de derecho procesal penal*. Quito: Edino.

Zambrano Pasquel, A. (2006). *Derecho penal parte general*. Lima: Ara Editores.

Jaén Vallejo, M. (2006). *Derechos fundamentales del proceso penal*. Bogotá: Gustavo Ibáñez.

Franco Lalama, A. (03 de 2009). *desdemitrinchera*. Recuperado el 09 de 11 de 2015, de <http://www.desdemitrinchera.com/2009/03/30/justicia-penal-tributaria/>

Sequeira, M. (20 de 02 de 2015). *lavoz.com.ar*. Recuperado el 09 de 11 de 2015, de <http://www.lavoz.com.ar/opinion/la-eliminacion-de-los-juzgados-nacionales-en-lo-penal-tributario>

Gómez, E. A. (2011). *Manual de Derecho Penal Ecuatoriano*. Quito: Ediciones Legales.

Normativa

Nacional

Ecuador, Constitución de la República del Ecuador [2008]. [Quito]: Asamblea Nacional, Comisión de Legislación y de Fiscalización, s.f.

Ecuador. Código Tributario. Codificado en el Registro Oficial. Suplemento 38. 14 de junio de 2005.

Ecuador. Código Orgánico de la Función Judicial. Registro Oficial. Suplemento N°544. 9 de marzo de 2009.

Ecuador. Código Orgánico Integral Penal. COIP. Registro Oficial. Suplemento No. 180. 10 de febrero de 2014.

Ecuador. Corte Nacional de Justicia [Resolución del 23 de julio de 2009, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 648 de 4 de agosto de 2009].

Internacional

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 23 de marzo de 1976.

Sentencias.

Nacional.

Ecuador, Corte Constitucional Sentencia 009-09-SEP-CC, R.O. S 466. 13 de noviembre del 2009.

Internacional

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia Suarez-Rosero vs Ecuador. 12 de noviembre de 1997, www.corteidh.or.cr/CF/Jurisprudencia/ficha.cfm?nId_Ficha=315