UNIVERSIDAD DEL AZUAY

MAESTRÍA EN DERECHO PENAL

TESINA PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ESPECIALISTA EN DERECHO PENAL

TÍTULO: *LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA*

DIRECTOR: Dr. Antonio Martínez Borrero

AUTOR: Dr. Cristóbal Machuca Reyes

FECHA: Julio 2013

Cuenca – Ecuador

AUTORÍA

Las palabras e ideas vertidas en el presente trabajo, son de exclusiva responsabilidad del autor

_____

Dr. Cristóbal Machuca Reyes

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a las personas y organizaciones que trabajan por el respeto a los derechos humanos, sin su generosa y desprendida labor no fuera posible avanzar hacia una sociedad justa e incluyente.

AGRADECIMIENTO

Mi sincero agradecimiento a la Universidad del Azuay, en especial al Dr. Antonio Martínez Borrero, que con su apoyo y dirección he logrado alcanzar esta meta muy importante en mi formación profesional.

ÍNDICE DE CONTENIDO

		Pág.
INTRODUCCIÓN		*1*
CAPÍTULO PRIMERO		
1. CULTURA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR		
1.1.	Concepto de cultura, enfoque sociológico	3
1.1.1.	Concepto y evolución histórica de los tributos	4
1.1.2.	Principios doctrinarios de los tributos	5
1.1.3.	Hábitos y costumbres trtibutarias en el Ecuador	7
CAPÍTULO SEGUNDO		
2 NORMATIVA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR		
2.1. Marco Constitucional		9
2.2. Código Tributario del Ecuador		10
2.3. Ley de Régimen Tributario Interno		11
2.4. Otras normas que regulan tributos		12
2.4.1. Código Orgánico de Ordenamiento Territorial, Autonomía y Descentralización		12
2.4.2. Ley Orgánica de Aduanas		15
2.5. Rol del SRI en la tributación		17
CAPÍTULO TERCERO		
3. LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL		
3.1. Naturaleza jurídica de los delitos tributarios		23
3.1.1. Bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario		26
3.2. El ilícito tributario en la legislación ecuatoriana		28
3.2.1. El ilícito tributario en la Ley Penal y el Código Tributario		28
3.2.2. La responsabilidad por infracciones en materia tributaria		30
3.2.3. Penas aplicables a las infracciones en materia tributaria		32
3.2.4. Extinción de las acciones y de las penas		35
3.3. El delito tributario en particular, la defraudación tributaria		36

3.4. La Jurisdicción y Procedimiento en materia penal tributaria 40

CONCLUSIONES 42
BIBLIOGRAFÍA 43

RESUMEN

El presente trabajo está encaminado a visualizar las líneas de punición en materia de fraude tributario en la legislación ecuatoriana, revisando el marco normativo constitucional y legal relativo a los tipos delictuales tributarios en el Ecuador; así como, revisar la doctrina en materia de los delitos tributarios; y, determinar los tipos penales de fraude tributario. Con lo cual se pretende dar un aporte a la corresponsabilidad en el marco de una nueva cultura tributaria que permita sostener las políticas públicas en bien de la población y especialmente de los sectores que históricamente han sido excluidos.

ABSTRACT

The present work is centered on visualizing the lines of responsibility regarding tributary fraud in the Ecuadorian legislation. We reviewed the constitutional and legal framework regarding tax offences in Ecuador. We also reviewed the doctrine concerning this matter and the types of criminal tributary fraud. The purpose of this study is to contribute through shared responsibility to the creation of a new tributary culture that allows maintaining public policies for the benefit of the population, especially of the historically excluded areas.

Key Works: Protected legal assets, tributary culture, evasion, fraud, equity and public expenditure, offense, contravention, proportionality, jurisdiction tax legislation, public administration.

UNIVERSIDAD DEL AZUAY
DPTO. IDIOMAS

Translated by,
Diana Lee Rodas

INTRODUCCIÓN

Uno de los temas de actualidad de gran debate en el ámbito jurídico social, causa generadora de conflictividad es la relacionada al incumplimiento de los ciudadanos respecto de las obligaciones tributarias, este nuevo y diferente fenómeno generador de conflicto de confrontación, no hace relación preponderantemente a una conflictividad entre particulares, sino entre estos, los ciudadanos y el Estado. La obligación de dar, de pagar impuestos que inicialmente puede verse como un tema netamente civil, porque se trata de cubrir o entregar valores a favor del Estado, cuando se ha presentado un hecho generador, que se constituye como el punto de partida y nacimiento de la obligación, también, puede luego presentarse como las circunstancias que toman matices jurídicos de ilícitos punibles, que atraviesan las fronteras de lo civil y entran en ámbitos de cobertura del Derecho Penal.

El incumplimiento de la obligación de dar o pagar impuestos no debería constituir, per se un ilícito, ya que se presenta como un crédito, un valor que cubrir o pagar, sin embargo, en materia tributaria el ilícito aparece por el hecho de incumplir la norma, el mandato que regula las relaciones tributarias.

Varias son las causas que mantienen esta gran brecha entre el comportamiento social privado y esta exigencia estatal, que mucho más se revelan en sociedades o países menos maduros en relación a otros que tienen ya un mayor recorrido en la implantación de la cultura tributaria que minimiza las posibilidades de incumplimiento, de evasión y peor aún defraudación tributaria.

En el Ecuador, sólo desde hace unos años asoman *muestras efectivas* de responsabilidad social tributaria, durante mucho tiempo esta responsabilidad civil permaneció en inanición como inexistente, a pesar de existir ley pero como letra muerta que no pasaba de ser un mero cumplimiento de una formalidad para acceder a los trámites y lograr requisitos formales, una situación contextual y actitud ciudadana muy distante de constituirse en procesos responsables para lograr el pago consiente y voluntario de los impuestos establecidos por el Estado, que luego son parte del haber fiscal y que sirven para el sustento del Estado y de la inversión pública.

Hasta ahora la gran mayoría de la población ecuatoriana, no tributa efectivamente, es reacia a pagar, a cumplir el tributo, a veces contribuye solo por el temor a la coacción y a la sanción, no hay conciencia tributaria ciudadana, no hay el conocimiento de las normas y leyes tributarias, su ámbito de acción, el beneficio que se puede lograr con su cumplimiento, que no debe hacer o si debe hacer para cumplir cabalmente con estas normas y no llegar a la ilicitud tributaria.

De otro lado el Estado debe contar con una política fiscal y tributaria sumamente clara, transparente y enfocada a conseguir los grandes objetivos nacionales en favor de toda la población y especialmente de los sectores que siempre han sido excluidos.

CAPÍTULO PRIMERO

1. CULTURA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

El presente capítulo plantea algunos conceptos necesarios para desarrollar el tema materia de la investigación.

1.1. Concepto de cultura, enfoque sociológico:

Un tema fundamental en la linea conceptual que se tiene que revisar es el de "cultura", un término polisémico, que a lo largo de la historia ha ido evolucionando en relación a los períodos históricos con un carácter multidimensional.

El término cultura, etimológicamente proviene del latín *cultus* que a su vez deriva de la voz *colere* que significa *cuidado del campo o del ganado*. Esta concepción fue utilizada por muchos siglos en función de la naturaleza.

Se dan los más variados conceptos en la época de la modernidad y de la post modernidad, desde considerar a la cultura, como patrimonio de quienes poseen la excelencia en el gusto por las bellas artes y las humanidades, también conocida como alta cultura, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua define a la cultura como "el resultado o efecto de cultivar los conocimientos humanos y de afinarse por medio del ejercicio de las facultades intelectuales del hombre", asociando la cultura a la educación intelectural y moral. Una definición desde un enfoque amplio como *"el conjunto de todas las formas, los modelos o los patrones, explícitos o implícitos, a través de los cuales una sociedad se manifiesta"*. Como tal incluye lenguaje, costumbres, prácticas, códigos, normas y reglas de la manera de ser, vestimenta, religión, rituales, normas de comportamiento y sistemas de creencias. Desde otro punto de vista se puede decir también, que la cultura es toda la información y habilidades que posee el ser humano.

La Unesco declaró en 1982 *que la cultura da al hombre la capacidad de reflexionar sobre sí mismo*, la que hace de nosotros seres específicamente humanos, racionales, críticos y éticamente comprometidos. A través de ella, discernimos los valores y escogemos opciones. A través de ella el hombre se expresa, toma conciencia de sí mismo, se reconoce como un proyecto, pone en cuestión sus propias realizaciones, busca incansablemente nuevas significaciones y crea obras que lo trascienden.

A su vez la educación, en el sentido amplio del término, es uno de los caminos hacia lo cultural; pues por un lado, ésta le proporciona la metodología necesaria para la planificación, elaboración y ejecución de proyectos y programas dentro de una comunidad; y

por otro, brinda la posibilidad de un cambio de paradigma, para generar hábitos y actitudes de corresponsabilidad y compromiso de lo público estatal, como es el presente caso.

1.2. Concepto y evolución histórica de los tributos:

Si la cultura de una determinada sociedad, pueblo o nación permite construir sus estilos y formas de vida, generando derechos y obligaciones de quienes realizan el pacto social. Para la existencia y funcionamiento del Estado, es necesario que las personas (naturales y jurídicas) dentro de una de sus obligaciones, sea la de tributar.

El tema de los tributos es tan antinguo cómo la vida en comunidad y la organización de la sociedad, se han establecido diferentes tipos y formas de impuestos para cubrir las necesidades de la vida en comunidad.

La tributación ha ido cambiando y evolucionando a lo largo de la historia, así desde sus orígenes los tributos han tenido el carácter de obligación, imposición desde el gobernante, emperador, líder o conquistador sobre una determinada población.

El concepto de tributos tiene varias acepciones, al comienzo esta obligación primtiva se dio de múltiples formas desde entregar trabajo, sacrificios de una forma exclavisante, explotadora e inhumana; hasta la entrega de bienes y servicios.

Han pasado muchos siglos para que el tema de los tributos pueda cumplir con los objetivos de lograr ese gran pacto social para la convivencia armónica, justa y solidaria. Incluso hoy existen sociedades dónde aún no se ha superado algunas formas de subordinación y dominación que realizan los gobiernos en contra de sus pueblos mediante la carga de los tributos. Sin embargo, un salto cualitativo sin duda es la existencia de una norma, que protege los derechos e intereses de las personas obligadas a tributar.

El Ecuador no es ajeno a esta evolución, han sido los diferentes gobiernos que han introducido en el marco constitucional y legal los diferentes tipos de tributos, hasta llegar a la situación actual.

Etimológicamente tributo viene del latín: “tributum”, que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el subdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud.

Actualmente aún se mantienen diferentes visiones y marco legal diverso sobre los tributos, por tanto también varios conceptos de tributo desde la doctrina y desde la norma, a nivel nacional, latinoamericano y mundial.

En la doctrina:

"Los tributos son ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

Prestación pecuniaria obligatoria, exigida por el Estado en virtud de su soberanía; o por un ente público legalmente autorizado, a los sujetos pasivos sometidos a ella y sobre la base de su capacidad contributiva.

Prestación económica requerida por el Estado o una entidad pública a los particulares, a título definitivo, en los casos, medidas y condiciones establecidas por la Ley."[1]

1.2.1. Principios doctrinarios de los tributos:

Montesquieu, en su obra El espìritu de las leyes, presenta la división del poder y, establece la potestad del legislativo, para que sea el pueblo, a través de sus representantes, quien acuerde y aprueble los tributos que considere los más adecuados para el desarrollo de sus ciudadanos y ciudadanas.

Con este antecedente en nuestras legislaciones, particularmente en el Ecuador, los tributos se revisten de: legitimidad, juridicidad y legalidad.

Con el desarrollo de las sociedades y de los Estados, los principios de los tributos también van tomando más sustento y motivos, para que la población tenga la obligación de tributar y el Estado de crear y cobrar estos tributos. Hasta que en la actualidad desde la doctrina se plantee los principios de:

a. El principio de Constitucionalidad.- Es decir, que debe constar en la Constitución de un país, como norma suprema, la obligación de tributar y que las demás leyes se subordinen, sin contraponerse.

[1] Rodrigo Patiño, Teodoro Pozo, Léxico Jurídico, p. 97.

b. El principio de legalidad.- Que tiene un doble objetivo. Por un lado, impedir que la autoridad tributaria realice actos o funciones que no estén contemplas expresamente en la ley; y por otro lado, que los contribuyentes únicamente su obligación sea la que expresamente disponga la ley.

c. Principio de Proporcionalidad.- Que significa el ajuste de la obligación tributaria a la capacidad contributiva del que tributa.

d. Principio de Certeza.- Tiene que ver con evitar el abuso y la arbitrariedad de la autoridad tributaria, con el fin de que el contribuyente tenga la absoluta y detallada información sobre su carga impositiva.

e. Principio de Comodidad.- Que se relaciona con las formas, fechas, plazos o términos, que los contribuyentes cubran sus obligaciones. Tambien tiene que ver con los lugares de pago. En otras palabras, se deben brindar todas las facilitades para que la persona obligada a tributar lo pueda realizar.

f. Principio de Economía.- Toda tributación tiene que beneficiar al Estado, y que los gastos por su cobro no los superen.

g. Principio de Capacidad de Pago.- Está en relación con una moderna versión del principio de proporcionalidad, en donde se prioriza la justicia social y la mejor redistribución del ingreso y de la riqueza nacional, al establecer que los contribuyentes de mayores recursos beneficien a todos.

h. Principio del Beneficio.- Se realiza sobre la base de satisfacer las necesidades y demandas colectivas de interés general, que constribuyan al buen vivir de toda la población.

i. Principio del Crédito por el Ingreso Ganado.- Hace referencia con gravar en atención a la naturaleza de la fuente tributaria.

j. Principio de Ocupación Plena.- Es un desarrollo al principio de economía. Tiene que ver con insentivar a los re-inversionistas y castigar la no reinversión. Por tanto, se debe castigar tributariamente a los especuladores; y premiar a los reinversionistas.

k. Principio de la Conveniencia.- Que se basa en establecer impuestos a las herencias o a los fabricantes, teniendo como argumentación que al difunto no le afecta, ni tampoco a los fabricantes. Sin embargo esto si les afecta a los deudos y a los consumidores. Por lo que este principio es muy cuestionado.

l. Principio de Generalidad.- Se interpreta en dos sentidos: “por una parte el requisito de generalidad de las leyes, como condición de legalidad de las mismas y, por la otra, el de la incidencia misma de la obligación contributiva como condición

generalizada o inexceptuable de gravamen a todos los ciudadanos sin distinciones de cualquier clase".[2]

m. Principio de Obligatoriedad.- Se deriva de la imperatividad constitucional y la coerción legal a contribuir en forma obligatoria al gasto público.

n. Principio de Vinculación con el Gasto Público.- Se fundamenta sobre la base de la prevención constitucional sobre el destino de la recaudación.

o. Principio de Equidad.- Existe dos posturas al respecto. Una establece que la equidad debe ser entendida como igualdad. Otra manfiesta que debe entenderse ligado a la proporcinalidad, y a la existencia de acciones afirmativas a favor de ciertos grupos de atención prioritaria a favor de quienes se disminuye o exime de tributos. Se ha puesto muy de moda la frase "quien más tiene más paga, quien menos tiene menos paga".

Cada vez el Estado va creando nuevos principios o derivaciones de los principios ya establecidos con el fin de que los contribuyentes estén seguros de que los tributos les beneficia a ellos y a la sociedad den su conjunto, que son bien utilizados por parte del Estado y que más que una obligación es un derecho tributar.

1.3. Hábitos y costumbres tributarias en el Ecuador

La otra cara de la modena en el tema tributario es el cuestionamiento que se hace la sociedad obligada a tributar a través de varias interrogantes ¿Cómo se invierte el valor que por concepto de tributos pagan al Estado? ¿Qué beneficios recibo a cambio por parte del gobierno? ¿Qué nivel de confianza tengo en el gobierno que está utilizando bien los tributos que yo pago?

En este sentido también las preguntas y las respuestas han ido cambiando. En el Ecuador, se puede marcar dos grandes épocas: una antes y una después de la creación del Servicios de Rentas Internas. Antes de que exista esta institución la cultura tibutaria por parte de los contribuyentes era una verdadera anarquía, a pesar de existir las sanciones; que dicho sea de paso, eran sancione sin consistencia. ¿Cuál sera la o las diferencias principales? Una de las diferencias es la que tiene relación con haber trabajado por una verdadera cultura tributaria basada en la conciencia y compromiso para con el Estado en la corresponsabilidad que tiene toda la población para aportar al desarrollo y al proyecto de todo un país; dejando de lado la prepotencia del Estado para con los contribuyentes, brindando todas las facilidades para que esta obligación se transforme en un valor ético y humano.

[2] Daniel Diep, La evolución del tributo, p. 11.

Sin embargo se mantiene latente en los contribuyentes la sensación de que el Estado no siempre hace lo que debe, que existen muchas casos de corrupción en la función pública y que si se puede evitar el pago de tributos es mucho mejor. Por lo que se puede ver a diario que se evaden tributos por varias vías y formas, que se configuran en la defraudación tributaria, que justamente es materia de estudio de la presente investigación.

CAPÍTULO SEGUNDO

2. NORMATIVA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

2.1. Marco Constitucional

Para estudiar este tema, la defraudación tributaria y de manera específica en la legislación ecuatoriana, hay que delimitar el escenario normativo, este ámbito o marco de acción nos traza nuestra carta magna, la Constitución Política, que en su sección quinta se refiere al régimen tributario, básicamente en dos disposiciones, que cito a continuación, el Art. 300**:** **"**El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables"; y, el Art. 301 "Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley".

Las dos disposiciones determinan un gran ámbito de acción, un mandato de orden superior que traza varios temas, sobre cómo es el quehacer tributario en nuestra legislación, establece los principios por los que se regirá el régimen tributario; sobre la política tributaria en el Ecuador, sus fines fundamentales; como este régimen tributario puede mantenerse en el tiempo, renovarse, modificarse o cambiarse, extinguir impuestos, establecer otros.

El Título VI de la Constitución que trata sobre el Régimen de Desarrollo, en el cual se encuentra el Régimen Tributario, guarda estrecha relación y operativiza los principios establecidos en el artículo 300. De igual manera el Título VII del Régimen del Buen Vivir pone de manifiesto el proyecto de país que va a construirse, para lo cual los tributos son su sustento.

En definitiva, nos delimita el espacio, cuales son las reglas, los límites, los derechos y obligaciones, de los ciudadanos, para que luego y de manera más concreta, sean otras normas especiales como el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), el Código Penal; y otras normas conexas, que dan operatividad y regulen la actuación en forma específica, en la convivencia entre ciudadanos y de estos con los poderes públicos del Estado.

2.2. Código Tributario del Ecuador:

El nuevo marco constitucional y legal en materia tributaria tiene un enfoque de derechos y obligaciones tanto del Estado y de los contribuyentes manteniendo la corresponsabilidad con el fin de aportar a una nueva cultura tributaria que permita sostener las políticas públicas en bien de toda la población y especialmente de los sectores que históricamente han sido excluidos.

Una de las normas que son un pilar fundamental es el Código Tributario, en el cual se establece la parte sustantiva y procedimental en esta materia.

En la parte sustantiva se legisla todo lo relativo a las personas que están obligadas a tributar, a las instituciones del Estado a cobrar los tributos en todos los niveles y se detallan cada una de las obligaciones, pero también de los incentivos y derechos de los contribuyentes.

Cuando habla sobre los sujetos tributarios establece que éstos son: activo y pasivo. El sujeto activo es el ente público acreedor del tributo; y el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Es decir, la legislación prevé la responsabilidad a terceras personas que sin ser contribuyentes están obligadas a garantizar el pago de los tributos, con el fin de que no se pueda dar ningún tipo de evasión por parte de los contribuyentes.

Se cumple con los principios que establece la Constitución: de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. A lo largo de la parte sustantiva también se cumple con otros principios que se analizó en el capítulo primero como el principio de Comodidad, Economía, Proporcionalidad, entre otros. Esto confirma cada vez más la corriente doctrinaria de que el Estado tiene que justificar y rendir cuentas sobre el destino de los tributos, con el fin de que los contribuyentes vayan adquiriendo una cultura tributaria.

Dentro del tema que nos ocupa, esta norma en el Libro Primero, establece taxativamente todo lo relativo para que los contribuyentes no tengan la menor duda de qué, cómo y para qué tributar. En el Libro Segundo trata sobre el procedimiento tributarios a partir del artículo 72. El Libro Tercero establece las normas respecto del procedimiento contencioso. El Libro Cuarto trata sobre el ilícito tributario.

2.3. Ley de Régimen Tributario Interno:

En esta Ley, se establecen los diferentes tributos que deben efectuar los contribuyentes en forma detallada. Uno de los impuestos más importantes y que se a partir del artículo 1 es el impuesto a la renta. “Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.”

Se determina que se considera el impuesto a la renta, que está gravado con este impuesto, las exenciones, las deducciones, la base imponible y la tabla para el cálculo del impuesto a la renta, las normas sobre la declaración y pago; la distribución de la recaudación, “Art. 51.- Destino del impuesto.- El producto del impuesto a la renta se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas que para el efecto, se abrirá en el Banco Central Ecuador. Una vez efectuados los respectivos registros contables, los valores correspondientes se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional.”

El Servicio de Rentas Internas (SRI) es el órgano que administra todo lo relacionado a los tributos nacionales, establecidos en esta Ley y otras leyes conexas de carácter nacional, siendo el sujeto activo El Estado. En el Art. 3 de la presente Ley se establece este particular.

A partir del Art. 52 se legisla sobre el impuesto al valor agregado (IVA) que es otro de los importantes tributos del Estado. “Art. 52.- Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.”

Otro impuesto es el Impuesto a los consumos especiales (ICE). “Art. 75.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a los consumos especiales ICE, el mismo que se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley.”

Actualmente existen los “impuestos ambientales”, que hace referencia al pago por contaminación ambiental de vehículos y botellas plásticas no renovables.

A partir del Art. 90, se establece el Régimen Tributario de las empresas petroleras, mineras y turísticas.

Las disposiciones generales constan a partir del Art. 98 en las cuales se establecen el cobro de intereses, multas y sanciones.

2.4. Otras normas que regulan tributos:

La tendencia en las actuales legislaciones sobre materia tributaria a nivel mundial, en el cual nuestro país se inserta, en pos de promover la cultura tributaria, ampliar y garantizar los principios para cumplir con los objetivos del Estado, se crean cada vez más leyes sobre este tema, se puede decir que todas las normas llevan sino explícitamente, sí implícitamente la necesidad de la existencia de un tributo. Además las leyes se complementan entre sí y se van unificando cada vez más en Códigos.

Para el presente epígrafe se ha seleccionado dos leyes que son muy importantes en materia tributaria, una es el Código Orgánico de Ordenamiento Territorial y Descentralización; y otra es la Ley Orgánica de Aduanas.

2.4.1. Código Orgánico de Ordenamiento Territorial y Descentralización:

Una norma muy importante en cuestión de tributos es el Código Orgánico de Ordenamiento Territorial y Descentralización, cuyo ámbito establece la organización político-administrativa del Estado ecuatoriano en el territorio: el régimen de los diferentes niveles de gobiernos autónomos descentralizados y los regímenes especiales, con el fin de garantizar su autonomía política, administrativa y financiera. Entre sus objetivos está la organización territorial del Estado ecuatoriano equitativa y solidaria, que compense las situaciones de injusticia y exclusión existentes entre las circunscripciones territoriales; que tiene relación con la facultad de los gobiernos autónomos descentralizados para el cobro de impuestos, tasas y contribuciones especiales. Siempre y cuando se cumpla con los principios establecidos en la Constitución y se siga el procedimiento establecido en la ley.

Según esta norma el territorio del Ecuador se organiza en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales. Estos niveles de gobierno también constituyen sujeto activo respecto de la tributación. Los contribuyentes tienen obligaciones con el Estado central y con estos organismos de gobierno autónomos descentralizados y especiales.

En el Art. 34 entre las atribuciones del Consejo Regional, en los literales c y de se establece:

“c) Regular la aplicación de tributos previstos en la ley a favor de este gobierno, los mismos que se guiarán por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia;

d) Crear, modificar, extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute;"

De igual manera para el nivel provincial el Art. 47 entre las atribuciones del Consejo Provincial está la de regular, mediante ordenanza provincial, la aplicación de tributos de acuerdo a los mismos principios del Art. 34, literal c.

Entre las atribuciones del concejo municipal el Art. 57 en los literales b) y c) manifiesta:
b) Regular, mediante ordenanza, la aplicación de tributos previstos en la ley a su favor;
c) Crear, modificar, exonerar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute;

El Art. 87 entre las atribuciones del Concejo Metropolitano le corresponde:

"b) Regular, mediante ordenanza metropolitana, la aplicación de tributos previstos en la ley a su favor;
c) Crear, modificar o extinguir tasas y contribuciones especiales por los servicios que presta y obras que ejecute;"

A partir del artículo 489 se reitera la potestad que tienen los municipios y distritos metropolitanos de crear tributos manifestando que son fuentes de la obligación tributaria de estas instituciones de gobierno:

a) Las leyes que han creado o crearen tributos para la financiación de los servicios; b) Las leyes que facultan a las municipalidades o distritos metropolitanos para que puedan aplicar tributos de acuerdo con los niveles y procedimientos que en ellas se establecen; y, c) Las ordenanzas que dicten las municipalidades o distritos metropolitanos en uso de la facultad conferida por la ley.

Entre las clases de impuestos municipales, sin perjuicio de otros tributos que se hayan creado o que se crearen para la financiación municipal o metropolitana, se considerarán impuestos municipales y metropolitanos los siguientes:

a) El impuesto sobre la propiedad-urbana;
b) El impuesto sobre la propiedad rural;
c) El impuesto de alcabalas;
d) £1 impuesto sobre los vehículos;
e) El impuesto de matrículas y patentes;
f) El impuesto a los espectáculos públicos;

g) El impuesto a las utilidades en la transferencia de predios urbanos y plusvalía de los mismos;
h) El impuesto al juego; e,
i) El impuesto del 1.5 por mil sobre los activos totales.

Se establece también la responsabilidad personal de los funcionarios que deban hacer efectivo el cobro de los tributos o de las obligaciones de cualquier clase a favor de la municipalidad o distrito metropolitano, serán personal y pecuniariamente responsables por acción u omisión en el cumplimiento de sus deberes, esto de conformidad con lo establecido en el Art. 493 del COOTAD.

Se da también la facultad para la actualización de los impuestos a los municipios y distritos metropolitanos.

El Artículo 498 establece los estímulos tributarios y dice:

“Con la finalidad de estimular el desarrollo del turismo, la construcción, la industria, el comercio u otras actividades productivas, culturales, educativas, deportivas, de beneficencia, así como las que protejan y defiendan el medio ambiente, los concejos cantonales o metropolitanos podrán, mediante ordenanza, disminuir hasta en un cincuenta por ciento los valores que corresponda cancelar a los diferentes sujetos pasivos de los tributos establecidos en el presente Código.

Los estímulos establecidos en el presente artículo tendrán el carácter de general, es decir, serán aplicados en favor de todas las personas naturales o jurídicas que realicen nuevas inversiones en las actividades antes descritas, cuyo desarrollo se aspira estimular; beneficio que tendrá un plazo máximo de duración de diez años improrrogables, el mismo que será determinado en la respectiva ordenanza.

En caso de revocatoria, caducidad, derogatoria o, en general, cualquier forma de cese de la vigencia de las ordenanzas que se dicten en ejercicio de la facultad conferida por el presente artículo, los nuevos valores o alícuotas a regir no podrán exceder de las cuantías o porcentajes establecidos en la presente Ley.

Se establece también los cálculos para los impuestos a los predios, los procedimientos a seguir, tanto por parte del sujeto activo y pasivo.

Este Código también señala las exenciones de impuestos que pueden ser permanentes o temporales.

El Art. 525 establece las sanciones por incumplimiento de responsabilidades relacionadas con la tributación municipal, impuestas por el jefe de la dirección financiera a:
a) Los valuadores que por negligencia u otra causa dejaren de avaluar una propiedad o realizaren avalúos por debajo del justo valor del predio y no justificaren su conducta, serán sancionados con una multa que fluctúe entre el 25% y el 125% de la remuneración mínima unificada del trabajador privado en general. Serán destituidos en caso de dolo o negligencia grave, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales a que hubiere lugar;

b) Los registradores de la propiedad que hubieren efectuado inscripciones en sus registros, sin haber exigido la presentación de comprobantes de pago de los impuestos o los certificados de liberación, serán sancionados con una multa que fluctúe entre el 25% y el 125% de la remuneración mínima unificada del trabajador privado en general; y,

c) Los empleados y funcionarios que no presentaren o suministraren los informes de que trata el artículo siguiente, serán sancionados con multa equivalente al 12,5% y hasta el 250% de la remuneración mensual mínima unificada del trabajador privado en general.

Otro impuesto que se establece en este Código es el impuesto de alcabala que se grava al traspaso de dominio de bienes inmuebles.

Se establecen también impuestos a los vehículos, a los espectáculos públicos, de patentes municipales y metropolitanas, del 1.5 por mil sobre los activos totales, a las utilidades en la transferencia de predios; tasas a los servicios públicos; y, contribuciones especiales de mejoras de los Gobiernos Municipales y Metropolitanos.

Como se puede constatar se está cumpliendo con el principio de legalidad, sin el cual no es posible establecer tributos en todos los niveles de gobierno.

2.4.2. Ley Orgánica de Aduanas:

Esta ley es conocida con la “Ley No. 99”, y es una ley fundamental respecto de la legislación en materia de tributos. Su ámbito de aplicación regula las relaciones jurídicas entre el Estado y las personas que operan en el tráfico internacional de mercancías dentro del territorio aduanero. Mercancías son los bienes corporales muebles de cualquier clase. Lo que no está expresamente previsto en esta Ley, se aplicarán las normas del Código Tributario y más leyes generales y especiales.

La Aduana es un servicio público que tiene a su cargo principalmente la vigilancia y control de la entrada y salida de personas, mercancías y medios de transporte por las fronteras y zonas aduaneras de la República; la determinación y la recaudación de las obligaciones

tributarias causadas por tales hechos; la resolución de los reclamos, recursos, peticiones y consultas de los interesados, y la prevención, persecución y sanción de las infracciones aduaneras.

Los servicios aduaneros comprenden el almacenamiento, verificación, valoración, aforo, liquidación, recaudación tributaria y el control y vigilancia de las mercaderías ingresadas al amparo de los regímenes aduaneros especiales.

En el Art. 5 de la Ley señala que: “La Potestad aduanera es el conjunto de derechos y atribuciones que la Ley y el Reglamento otorgan de manera privativa a la Aduana para el cumplimiento de sus fines.

Los servicios aduaneros serán administrados por la Corporación Aduanera Ecuatoriana, sea directamente o mediante concesión.”

El Art. 7 señala entre una de sus potestades es el pago de tributos y demás gravámenes exigibles.

A partir del Art. 10, hasta el 16 se estable la “Obligación Tributaria”, en donde se detalla que a obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico personal entre el Estado y las personas que operan en el tráfico internacional de mercancías, en virtud del cual, aquellas quedan sometidas a la potestad aduanera, a la prestación de los tributos respectivos al verificarse el hecho generador y al cumplimiento de los demás deberes formales. Dando cumplimiento al principio de legalidad en materia de tributos.

De igual manera se señala a los sujetos de la obligación tributaria aduanera. El sujeto activo de la obligación tributaria aduanera es el Estado, por intermedio de la Corporación Aduanera Ecuatoriana; y el sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera es quien debe satisfacer el respectivo tributo en calidad de contribuyente o responsable.

Se establece que la obligación tributaria aduanera genera pago de impuestos y tasas. En el caso de los impuestos, nace al momento de la aceptación de la declaración por la administración aduanera; en el de las tasas, nace por la utilización del respectivo servicio aduanero.

Los tributos aduaneros son exigibles:

a) En caso de impuestos:

1.- En la autoliquidación, desde el día hábil siguiente a la fecha en que se aceptó la declaración;

2.- En la rectificación de tributos, a partir del día hábil siguiente al de su notificación; y,

b) En el caso de las tasas, desde la fecha en que se prestó efectivamente el servicio.

En materia tributaria la tendencia actual es a establecer en forma detallada los tributos, impuestos, tasas y contribuciones especiales, todo servicio público brindado por el Estado debe estar debidamente financiado.

2.5. Rol del Servicios de Rentas Internas (SRI) en la tributación:

En el Ecuador el Servicio de Rentas Internas ha sido una entidad decisiva en relación con la tributación, que se enmarcó en el objetivo de modernizar la administración de rentas internas, en orden a incrementar las recaudaciones que garanticen el financiamiento del Presupuesto del Estado; así como reducir la evasión e incrementar los niveles de moralidad tributaria en el país a partir del año de 1997 de su creación.

En la Ley de creación del SRI el Art. 1.- respecto de la Naturaleza, dice:

"Créase el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo."

El Art. 2. de esta Ley señala las facultades, atribuciones y obligaciones del Servicio de Rentas Internas (SRI).

"1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;

2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;

3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;

4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;

5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;

6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;

7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;

8. Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial, previa autorización del Directorio y con sujeción a la Ley;

9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,

10. Las demás que le asignen las leyes."

El SRI es una institución que se ha fortalecido por parte del Estado y que en los últimos años ha dado buenos resultados en el rol de recaudador y de promover la cultura tributaria.

El Plan Nacional del Buen Vivir 2009-2013, en su Objetivo 1 establece que hay que auspiciar la igualdad, cohesión e integración social y territorial en la diversidad. En la Política 1.5. señala que se debe asegurar la redistribución solidaria y equitativa de la riqueza, para lo cual es necesario:

a. Ampliar la base de contribuyentes, con énfasis en la recaudación de tributos no regresivos fundamentados en el principio de justicia distributiva.

b. Fortalecer la cultura tributaria del país, a través de la difusión del uso de los recursos recaudados en inversión pública.
c. Aplicar y fortalecer mecanismos de control y penalización severa al contrabando y la evasión tributaria, particularmente de las personas naturales y jurídicas generadoras de grandes ingresos y utilidades.

Las metas que se plantea del 2009 al 2013 son:

1.5.1. Aumentar al 15% de la presión tributaria al 2013

1.5.2. Alcanzar al menos una participación del 50% de los impuestos directos en el total de impuestos al 2013.

1.5.3. Aumentar en un 10% la progresividad del IVA y del impuesto a la renta de personas naturales en el 2013.

1.5.4. Aumentar en un 10% el efecto redistributivo del IVA y del impuesto a la renta de personas naturales al 2013.

En este contexto si por un lado se está incentivando una cultura tributaria, aplicando el máximo de principios y motivación a los contribuyentes; no es menos cierto que se ha fortalecido el control y la penalización de la evasión y el contrabando.

Un tema de la cultura tributaria desarrollada por el SRI y principalmente por su director, es la ciudadanía fiscal, es decir, "es la conciencia de las personas, grupos e instituciones, acerca de su responsabilidad y compromiso con la construcción de una sociedad cohesionada, democrática y justa, a través del ejercicio de sus derechos y deberes fiscales (Marx Carrasco, 2010).

El fortalecimiento de esta conciencia, como parte de un proceso de transformación social, constituye una buena parte de la misión institucional del Servicio de Rentas Internas, orientada a promover y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco de principios éticos y legales, para asegurar una efectiva recaudación que fomente la cohesión social. Pero siendo importante el papel de la administración como motor de cambios, la transformación social nunca sería posible sin el convencimiento y esfuerzo responsable y participativo de organizaciones representativas, colectivos y personas individuales en la construcción de un régimen de buen vivir."[3]

El SRI asume como su mandato y compromiso: "Contribuir a la construcción de ciudadanía fiscal, mediante la concientización, la promoción, la persuasión y la exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el marco de principios y valores, así como de la Constitución y la Ley"[4]

Es indispensable fortalecer la cultura tributaria para poder por otro lado realizar un más estricto control y exigencias, tanto por parte de los funcionarios del Estado y por los contribuyentes.

Dentro de esta cultura tributaria también están los derechos de los contribuyentes establecidos por el SRI y que se resumen en:

- Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria.

[3] SRI, http://www.sri.gob.ec.
[4] Idem.

- Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios.
- Derecho a conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público.
- Derecho a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración Tributaria de conformidad con la ley.
- Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo que se trate.
- Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley.
- Derechos a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte.
- Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos que se trate de una disposición judicial o autoridad competente.
- Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley.
- Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria.
- Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y los mismos se encuentren vigentes.
- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.

- Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales de conformidad con la ley.

- ❖ Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía.
- ❖ Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.
- ❖ Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria."[5]

El establecimiento de estos derechos es una muestra de la construcción de la ciudadanía fiscal.

Los objetivos estratégicos del SRI son:

a. Incrementar la eficiencia y efectividad en los procesos de asistencia y control enfocados al cumplimiento tributario, sustentados en un modelo de gestión de riesgos.

b. Incrementar la aplicación de los principios constitucionales en materia tributaria

c. Incrementar la conciencia de la ciudadanía acerca de sus deberes y derechos fiscales

d. Incrementar la eficiencia operacional

e. Incrementar el desarrollo del talento humano

Las estrategias que utiliza son:

- ➢ Diseñar e implementar un sistema integrado de gestión de riesgos tributarios
- ➢ Implementar canales físicos y virtuales con estándares de calidad que cuenten con información integrada y validada.
- ➢ Implementar definiciones estandarizadas a nivel nacional en el ámbito jurídico, técnico y tributario.
- ➢ Implementar mecanismos de control orientados a mejorar la progresividad.
- ➢ Mejorar los procesos de capacitación y educación tributaria a la ciudadanía en general.

[5] http://www.sri.gob.ec/web/guest/derechos-del-contribuyente;jsessionid=9DF5C8664E41C615A39DD09D28736672.sriint.

- Generar espacios de información y participación ciudadana en temas tributarios.
- Implementar el modelo de gestión basados en los principios de calidad y excelencia operacional.
- Fortalecer la planificación, implementación y control de las acciones estratégicas, tácticas y operativas de la institución.
- Mejorar la infraestructura física y tecnológica de la institución.
- Implementar el modelo de integridad y ética corporativa.
- Mejorar los procesos del Sistema Integrado de Talento Humano.
- Optimizar el aprovisionamiento y control de los recursos institucionales.
- Implementar procedimientos y herramientas de control en la eficacia y calidad de gasto.

La necesidad por parte del Estado de garantizar el cumplimiento de los principios en materia tributaria, a través de la legislación y de instituciones éticas, eficientes y eficaces, pone de manifiesto la modernización y excelencia tanto en la recaudación, como en el control estatal a los contribuyentes.

CAPÍTULO TERCERO

3. LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN NACIONAL

Luego de revisar la Constitución y la legislación ecuatoriana en materia tributaria, es importante revisar brevemente, como en la doctrina y los diferentes estudiosos del derecho específicamente en el tema que nos atañe lo conciben a la defraudación tributaria desde los diferentes puntos de vista y cómo se configura el delito tributario.

De igual manera, en el desarrollo de la investigación como normativa relevante, es importante estudiar algunas disposiciones de la parte general del Código Penal Ecuatoriano, y las categorías conceptuales, como: la Ley Penal, las infracciones en general, las circunstancias de la infracción, la responsabilidad, las penas, del ejercicio de las acciones y la prescripción de las mismas. Luego de esto analizar el delito tributario en particular, la evasión fiscal y la defraudación tributaria, esto, de hecho nos lleva a incursionar en la complejidad normativa que en el Ecuador existe sobre materia tributaria. En esta búsqueda, es necesario también dar una mirada a las normas procedimentales, tanto comunes como específicas, que se refieren a los trámites y procedimientos que debería efectuarse en relación a la tributación y las posibilidades reales de violación normativa que de origen a los delitos tributarios.

3.1. Naturaleza jurídica de los delitos tributarios

En el derecho comparado se ha producido una larga discusión relativa a si los delitos tributarios, se centra en la categoría de delitos comunes o de delitos especiales propios; apareciendo además nuevas voces que señalan que estos delitos corresponderían a la categoría de delitos de infracción de deber impulsada por Roxin.

A través de este trabajo, se presentan las diferentes posturas y se asume una en particular que tiene relación con la doctrina latinoamericana, ecuatoriana y que está en relación a lo establecido en la Ley Penal y el Código Tributario.

Delitos comunes.- Los delitos comunes, hacen relación con la mayoría de los tipos penales que acuña el Código Penal, siendo definidos como aquellos que pueden ser cometidos por cualquiera persona.

Delitos especiales.- “Los delitos especiales por el contrario, han sido entendidos tradicionalmente como aquellos en los cuales se presenta una restricción del círculo de posibles autores, dada una serie de elementos exigidos por el tipo. Estos delitos a su vez se clasifican en delitos especiales propios e impropios. Los delitos especiales propios según la

clásica definición de Quintero Olivares, serían aquellos en que la calidad del sujeto activo es determinante para la existencia del mismo, de tal forma que, faltando esta calidad, el hecho sería atípico; no existiendo pues, correspondencia alguna con un delito común, consistente en el mismo hecho pero cometido por una persona carente de la calidad exigida. En los delitos especiales impropios, en cambio, existe un "residuo" o común denominador de ilicitud, un delito -tipo básico- con respecto al cual la calidad personal de autor representa una mera calificación del tipo; una particularidad extraña a éste, pero que lo califica otorgándole una categoría legal específica."[6]

Delitos de infracción de deber.- "La categoría de delitos de infracción de deber, como se sabe, es una formulación creada de Roxin, para buscar una solución a los problemas que se plantean desde el punto de la participación criminal en los delitos especiales propios e impropios. Mediante esta nueva clasificación, dicho autor expresa que en ciertos tipos penales no sería el dominio del hecho lo que fundamenta la autoría, sino la infracción de un deber especial extrapenal. Autor en esta clase de delitos sólo sería quien infringe un determinado deber que le incumbe velar, independientemente de que el sujeto domine el hecho o no, de modo que sobre quien no recae dicho deber aun cuando domine el curso del suceso, sólo responderá como partícipe."[7]

Jakobs y sus discípulos, acogen esta teoría, pero la reformulan, ampliando su ámbito de aplicación más allá de la solución de ciertos problemas de autoría y participación en el contexto de la teoría del dominio del hecho, transformándola en uno de los dos pilares fundamentales de su sistema de imputación jurídico penal.

Jakobs efectúa una distinción entre delitos de dominio o de responsabilidad en virtud de organización ("Herrschaftsdelikte"), y delitos en virtud de infracción de deber o de responsabilidad en virtud de competencia institucional ("Pflichtdelikte"). Los delitos de dominio atenderían a la lógica de la separación de esferas de organización entre los individuos, siendo esta propia organización el fundamento de la responsabilidad penal. Ello por cuanto, el individuo, por ser persona, estaría obligado a cumplir deberes generales que le incumben a todos en igualdad de condiciones, siendo el deber más general –y el primero que antecede a todos- el de no lesionar a los demás en sus bienes -nemin laedere-: no matar, no violar, etc."[8]

En la doctrina no existe un criterio unificado al respecto de los delitos tributarios si son comunes, especiales o de infracción de deber. Cierta doctrina minoritaria, señala que en vista que muchas legislaciones no expresan a un sujeto activo determinado en su

[6] HADWA, Marcelo. "El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal", p. 2
[7] Ibídem, p. 3.
[8] Ibídem, p. 4.

descripción típica, es suficiente para atribuirle la categoría de delito común, como es el caso de Pérez Royo al referirse al Código Penal Español.

Aparicio Pérez, se pronuncia también de la misma forma al respecto del nuevo artículo 305 del Código Penal Español de 1995, señalando que la intención del legislador no fue configurar un delito especial contra la Hacienda pública. También a favor de la tesis del delito común se pronuncia Serrano González de Murillo, sin embargo difiere en los argumentos, señalando en cambio, que el sujeto activo de esta clase de delitos puede ser cualquiera que fácticamente se encuentre en condiciones de intervenir para ocasionar un perjuicio al Erario Público por vía tributaria, agregando y que para proteger los intereses de la Hacienda Pública, a ello no se opone concebirlo como delito común, sino que por el contrario, se consigue de esta forma una superior protección.

Sin embargo la mayoría de doctrinarios a nivel internacional estima que los delitos fiscales o tributarios están dentro de la categoría de los delitos especiales propios. Lo que sustenta esta tesis está en que los tipos penales tributarios, se remiten a la norma tributaria, esto es a la relación jurídica tributaria subyacente. "En los delitos tributarios, lo que sucedería entonces, es que los sujetos de la relación jurídico-tributaria invertirían sus papeles en la relación jurídico-penal, pues el sujeto activo de aquélla (la Hacienda Pública) pasaría a convertirse en el sujeto pasivo de ésta, y viceversa. Por ello, el sujeto activo del delito tributario, sólo podría ser el sujeto pasivo de una obligación extrapenal tributaria."[9]

Una tercera corriente doctrinaria ha sostenido que el delito fiscal, no sólo es un delito especial, sino que además es un delito de infracción de deber. El deber específico que se infringiría por el autor calificado sería el de contribuir al sometimiento de las cargas públicas. Así, para García Cavero, este deber sería expresión de la especial vinculación entre el ciudadano y el Estado; siendo un delito de infracción de deber; pues no se trataría de un caso de organización de la propia esfera; sino de vinculación de la esfera individual con otra; la del Estado (organización institucional).[10]

En nuestra legislación existe una combinación de las tres características anteriores, con la prevalencia de ser un delito especial propio. Ya que existe una ley especial, el Código Tributario, cuyo ámbito de aplicación tiene que ver con la regulación de las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos, como lo señala el Art. 1 de esta norma. En este caso en la norma penal común el sujeto activo es el infractor, en este caso los contribuyentes o responsables; y el sujeto pasivo el Estado, el Fisco, la Hacienda Pública.

[9] Ibídem, p. 6.
[10] HADWA, Marcelo. Ídem, p.6

En esta misma norma en el Art. 310 cuando trata sobre las infracciones, establece que el ámbito de aplicación de las disposiciones de este Código se aplicará a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa. Estableciendo con mayor claridad el tratamiento especial que da nuestra legislación, a pesar de que el legislador gramaticalmente no lo señala.

Y son también infracciones de deber ya que el bien jurídico protegido por la norma es la Hacienda Pública, y la violación al deber se demuestra en el incumplimiento al mandato normativo que exige la ejecución del deber que es la respuesta positiva al pago de la tributación, es decir, aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los contribuyentes desarrollen un accionar propio, consciente y responsable, que le permita al Fisco acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos, enmarcado en la ciudadanía fiscal y cultura tributaria.

3.1.1. Bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario:

Existe una tendencia en la mayoría de ordenamientos jurídicos en cada vez ir estableciendo un conjunto de normas que tipifican los ilícitos fiscales y sus correspondientes sanciones. Todo esto encaminado a la protección de bienes jurídicos protegidos, en materia tributaria, se estaría hablando del Derecho Penal Tributario, que en la legislación ecuatoriana está configurando, justamente el Código Tributario es una norma que tiene este objetivo, más aún cuando establece que la "jurisdicción penal tributaria" es potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado de acuerdo a esta norma y únicamente supletoria de acuerdo al Código Penal y Código de Procedimiento Penal.

Para Fiorella Samhan Salgado, jurista peruana, "El Derecho Penal Tributario comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de sus sanciones. El mismo, constituye un derecho penal particular, con ciertas características que lo distinguen del derecho penal común"[11]

Si asumimos que el Derecho Penal en general y el Derecho Penal Tributario en particular, cuya misión fundamental es el proteger los bienes jurídicos. Es necesario analizar ¿qué es un bien jurídico protegido y cuál o cuáles son los bienes protegidos en materia tributaria?.

Según Jorge Damarco, la expresión "bienes jurídicamente protegidos" comprende todo objeto que interesa a la sociedad, no sólo las cosas y los derechos, sino todos los bienes

[11] Fiorella Samhan Salgado, El ilícito tributario: Naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana, p.4.

intangibles que reconoce la dignidad del ser humano. Siempre que se trata de intereses jurídicos relevantes para la sociedad.

Respecto al bien jurídico protegido en el Derecho Penal Tributario existe también varias posturas en el ámbito doctrinario y de las legislaciones. Por un lado está la tendencia que es la minoritaria que establece que entiende que los delitos tributarios y previsionales no afectan ningún bien jurídico, sino tan sólo a los intereses de la administración, y que el interés de la administración como fin en sí mismo puede tener cabida en otros sectores del orden jurídico, mas no en el penal. Otra posición que es la mayoritaria, desarrollada por el Derecho Penal español, y de plena utilidad para nuestra legislación, construida por García Martín, para quien el bien jurídico está dado por las funciones del tributo, que se materializa en la correcta, eficiente y efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de conformidad con la norma, y la utilización de los fondos fiscales que garantiza el cumplimiento de los principios y objetivos tributarios que van en bien de toda la población para promover el buen vivir.

En este sentido el bien jurídico protegido es la "Hacienda Pública", que es un término utilizado desde el siglo pasado para denominar las obras de carácter financiero, desde un punto de vista económico, por esto actualmente se lo suele denominar Economía Financiera. Sandro Abraldes, citando a Sainz de Bujanda, respecto a la "Hacienda Pública" manifiesta que "el término "hacienda pública" identificado con la actividad financiera engloba, pues, todo el proceso de actuaciones administrativas orientado a la realización del ciclo "ingreso-gasto" para la aplicación de recursos a la satisfacción de determinadas necesidades públicas."[12]

Por lo tanto lo que se está protegiendo es que el Estado perciba los recursos que le corresponde percibir y que no gaste indebidamente estos fondos fiscales. Por esta razón no es que se está protegiendo el patrimonio del Estado, respecto de los bienes y desde un punto de vista estático. Por tanto se estaría superando la tesis patrimonial del bien jurídico.

Para Reinaldo Calvachi, manifiesta: "que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la funcionalidad económica del Estado, manifestada en la actividad de la administración pública y sus instituciones. Así mismo, que el Estado es titular de la obligación tributaria, la cual, atendiendo el principio de legalidad de los tributos, está previamente establecida, y por tanto, es exigible cuando se cumplen los requisitos legales."[13]

[12] Carlos María Folco, Sandro F. Abraldes, Javier López Biscayarta. Ilicitos Fiscales, p. 201.
[13] Reinaldo Calvachi, Los delitos tributarios: la defraudación fiscal, p. 66.

Superado este tema, hay que mencionar otro aspecto, que trata tanto la doctrina y la jurisprudencia, y es recogida por nuestro ordenamiento jurídico que es la distinción entre las infracciones que tutela la "Administración tributaria" y la "Renta fiscal". Lo cual origina la distinción de los ilícitos en formales y sustanciales. Los primeros protegen la Administración Tributaria porque sancionan la falta de colaboración con sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos. Se trata, por tanto del incumplimiento de los deberes de hacer y no hacer establecidos por la legislación para facilitar las mencionadas funciones del órgano recaudador. Y, los ilícitos materiales tienen que ver con el incumplimiento total o parcial de la obligación jurídica tributaria, cuyos resultados producen perjuicio fiscal, afectando siempre a la renta fiscal del Estado.

El poder establecer con claridad cuál o cuáles son los bienes jurídicos protegidos en materia tributaria, permite contar con una base doctrinaria y legal para establecer los ilícitos tributarios en forma especial, configurándose dentro del Derecho Penal Tributario, que si bien no es autónomo e independiente en su totalidad del Derecho Penal General, parecería ser ésta la tendencia por parte del legislador ecuatoriano.

3.2. El ilícito tributario en la legislación ecuatoriana

3.2.1. El ilícito tributario en la Ley Penal y el Código Tributario:

En materia tributaria la legislación ecuatoriana tiene un régimen especial que es el régimen tributario, una de las normas que constituye un pilar es el Código Tributario, en el Libro IV, en el Título I, en el Capítulo I habla sobre las normas generales del Ilícito tributario, con lo que se configura la tendencia de contar con un Derecho Penal Tributario. Se establece el ámbito de aplicación a "todas las infracciones tributarias". Se reconoce la irretroactividad de la ley, en concordancia con la Ley Penal que establece que "la infracción ha de ser declarada, y la pena establecida, con anterioridad al acto". Está presente también la presunción de conocimiento, esto lo señala el Art. 312 del Código Tributario que literalmente dice: "Presunción de conocimiento.- Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria".

El juzgamiento de las infracciones en materia tributaria cometida dentro del territorio del Ecuador, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas. Se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aun cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país, de conformidad a lo establecido en el Art. 313 del Código Tributario.

La Ley Penal dispone que son infracciones “los actos imputables sancionados por las leyes penales, y se dividen en delitos y contravenciones, según la naturaleza de la pena peculiar”. El Código Tributario en el Capítulo II, del Título I, del Libro IV, legisla sobre las “infracciones tributarias”. Señalando en el Art. 314 el concepto de la infracción tributaria, la misma que constituye “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”

El Art. 315, divide a las infracciones para efectos de su juzgamiento y sanción, en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias; como es el caso de la Ley de Aduanas y la Ley Penal, entre otras.

Los elementos constitutivos para la configuración del delito tributario es la existencia del dolo. En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.

Según la Ley Penal la infracción es dolosa cuando hay el designio de causar daño, es decir, con conciencia y voluntad.

Se establece también la culpa o dolo a terceros, cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo, según el Código Tributario.

Son circunstancias agravantes en materia tributaria a más de las establecidas en el Código Penal en el Art. 30, las siguientes:

1a. Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y,

2a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.

Según esta misma norma son circunstancias atenuantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal del Art. 29, además de las siguientes:

1a. Haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y,

2a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma.

Son circunstancias eximentes en materia tributaria, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal Art. 18, además de la siguiente:

Que la trasgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa.

Estas infracciones se refieren al denominado ilícito y delito tributario, que supone la violación de las disposiciones fiscales, lo cual conlleva el quebrantamiento de un deber social constituido por la obligación de pagar tributos, violación que al igual que en el Derecho Penal Común comporte una alteración en el orden jurídico, pues se atenta contra el patrimonio o ingreso del Estado.

3.2.2. La Responsabilidad por infracciones en materia tributaria:

La responsabilidad penal es la consecuencia de la acción u omisión tipificado en la ley con una pena, por parte de un sujeto imputable, calificado como un ilícito.

Es necesario determinar y delimitar la responsabilidad penal, en materia tributaria la responsabilidad de las infracciones es personal de quienes la cometieron, ya sea como autores, cómplices o encubridores. En este caso son los contribuyentes o responsables de tributar y lo incumplieron de una manera dolosa, que se convierten en sujetos activos, a pesar de que son sujetos pasivos en el ámbito tributario.

La Ley Penal se señala de igual manera que los responsables de las infracciones son los autores, los cómplices y los encubridores. También establece que son autores los que han perpetrado la infracción, sea de una manera directa e inmediata, sea aconsejando o instigando a otro para que la cometa, cuando el consejo ha determinado la perpetración del delito; los que han impedido o procurado impedir que se evite su ejecución; los que han determinado la perpetración del delito y efectuándolo (sic) valiéndose de otras personas, imputables o no imputables, mediante precio, dádiva, promesa, orden o cualquier otro medio fraudulento y directo; los que han coadyuvado a la ejecución, de un modo principal, practicando deliberada e intencionalmente algún acto sin el que no habría podido perpetrarse la infracción; y los que, por violencia física, abuso de autoridad, amenaza u otro medio coercitivo, obligan a otro a cometer el acto punible, aunque no pueda calificarse como irresistible la fuerza empleada con dicho fin.

Son cómplices, según la Ley Penal, los que indirecta y secundariamente cooperan a la ejecución del acto punible, por medio de actos anteriores, o simultáneos.

Son encubridores los que, conociendo la conducta delictuosa de los malhechores, les suministran, habitualmente, alojamiento, escondite, o lugar de reunión; o les proporcionan los medios para que se aprovechen de los efectos del delito cometido; o los favorecen, ocultando los instrumentos o pruebas materiales de la infracción, o inutilizando las señales o huellas del delito, para evitar su represión y los que, estando obligados por razón de su profesión, empleo, arte u oficio, a practicar el examen de las señales o huellas del delito, o el esclarecimiento del acto punible, oculten o alteren la verdad, con propósito de favorecer al delincuente. Está exento de represión el encubrimiento en beneficio del cónyuge del sindicado; o de sus ascendientes, descendientes y hermanos, o de sus afines hasta dentro del segundo grado; según los señala la Ley Penal ecuatoriana.

En materia penal tributaria, también la responsabilidad es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.

Esta disposición ha merecido el debate de juristas, doctrinarios y legisladores en señalar por un lado que las personas jurídicas no pueden ser responsables penalmente, en tanto no puede cometer delitos per sé, no se les puede imponer la pena de prisión y un ente jurídico no tiene conciencia y voluntad. Otra posición que es mayoritaria y que la asume la legislación ecuatoriana es que existen delitos que pueden ser cometidos desde una persona jurídica y que incluso pueden realizarse únicamente en beneficio de la misma, por ejemplo la estafa, apropiación indebida y los delitos fiscales materia que nos ocupa, la responsabilidad para las personas jurídicas es real y solidaria con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o contadores. En estos casos, la pena se ajusta al tipo de sanción que la persona jurídica puede cumplir, normalmente pecuniaria, aunque también se podría hacer alguna privación e derechos, e incluso en algunos sistemas penales, como el ecuatoriano, se adoptan sanciones que reciben el nombre de medidas de seguridad, que consiste en la posibilidad de que el Estado intervenga a la asociación o sociedad, liquide los

bienes y con ellos pague los daños causados por la persona física que haya cometido algún delito con motivo del ejercicio de sus funciones. Un caso actual que se está viviendo en el Ecuador es el cierre de una Cooperativa de Ahorro y Crédito, la cuál ha sido intervenida por el Estado, liquidada y ordenado su cierre. Existiendo fuertes presunciones de la comisión de varios ilícitos, entre ellos la defraudación fiscal por parte de sus administradores y directivos.

3.2.3. Penas aplicables a las infracciones en materia tributaria:

Otro de los presupuestos necesarios para la configuración de la imputabilidad de una infracción en general es la pena. En materia tributaria el Código Tributario a partir del artículo 323, este artículo establece que las sanciones son:

a) Multa;
b) Clausura del establecimiento o negocio;
c) Suspensión de actividades;
d) Decomiso;
e) Incautación definitiva;
f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;
g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;
h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;
i) Prisión; y,
j) Reclusión menor ordinaria.

Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.

Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores.

Acerca de la gradación de las penas, relativas a los delitos se las realizará tomando en consideración las circunstancias atenuantes o agravantes que existan y además, la cuantía del perjuicio causado por la infracción.

Se aplicará el máximo de la sanción, cuando sólo hubieren circunstancias agravantes; el mínimo, cuando sólo hubieren circunstancias atenuantes; y las intermedias, según la concurrencia de circunstancias agravantes y atenuantes.

Cuando un hecho configure más de una infracción se aplicará la sanción que corresponda a la infracción más grave.

Se legisla respecto a la tentativa, entendida la tentativa, como la realización de actos idóneos conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito, si la infracción no se consuma o el acontecimiento no se verifica. En el caso de que existieren circunstancias agravantes, la simple tentativa, se sancionará con la mitad de la pena que corresponda al delito consumado.

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

Sanciones pecuniarias:

El cómputo de las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción, en los casos de delito.

Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías o bienes a los que se refiere la infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión.

Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias.

Clausura del establecimiento:

La clausura de un establecimiento no podrá exceder de tres meses, salvo casos especiales previstos en la ley, en caso de que la clausura afectare a terceros el contribuyente contraventor responderá de los daños y perjuicios que con la imposición de la sanción se cause. La clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado.

Suspensión de actividades:

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

Decomiso:

El decomiso es la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito, en favor del acreedor tributario. Puede extenderse a los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso.

Cuando exista una diferencia apreciable entre el valor de los bienes u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos que sirvieron para cometerlo, y no sea del caso decomisar dichos bienes, sea por la mentada desproporción de valores o porque no pertenezcan al infractor, se sustituirá el decomiso de dichos medios con una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería o bienes materia del delito.

Incautación Definitiva:

La incautación definitiva es la pérdida del derecho de dominio, dispuesta por la autoridad administrativa o jurisdiccional.

Suspensión o Cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes:

La suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes requeridas para el ejercicio del comercio o de la industria, podrá aplicarse como pena por infracciones, según la gravedad e importancia de ellas, sin perjuicio de las otras sanciones que se impusieren.

El sancionado con pena de suspensión o cancelación de inscripción, autorización o de patente podrá rehabilitarlas, si hubiere transcurrido un año desde la ejecutoria de la resolución administrativa o sentencia que impuso la pena, siempre que el sancionado dentro de ese lapso no hubiere sido condenado por nueva infracción tributaria.

Suspensión en el desempeño de cargos públicos:

La pena de suspensión en el desempeño de cargos públicos no podrá exceder de treinta días, de acuerdo a la gravedad de la infracción. Mientras dure la suspensión, el empleado sancionado no tendrá derecho a percibir remuneraciones ni pago por concepto alguno.

Dicha pena se ejecutará desde el primer día del mes siguiente al de la fecha en que se ejecutorió la sentencia que la impuso.

Destitución de cargos públicos:

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

Penas de prisión:

Las penas de prisión no serán inferiores a un mes, ni mayores de cinco años, sin perjuicio de la gradación contemplada en este Código.

Penas de Reclusión Menor Ordinaria:

Las penas de Reclusión Menor Ordinaria no serán inferiores a un año, ni mayores de seis años, sin perjuicio de la gradación contemplada en este Código. En el Código Penal Ecuatoriano en el Art. 54 se estable que será de tres a seis años.

La pena de prisión y reclusión no podrá ser sustituida con penas pecuniarias según lo establece el segundo inciso del Art. 330 y siguiente artículo innumerado del Código Tributario.

3.2.4. Extinción de las acciones y de las penas:

Las acciones y sanciones por infracción tributarias, según el artículo 338 del Código Tributario se extinguen:

1. Por muerte del infractor; y,
2. Por prescripción.

En caso de la muerte del infractor, ya sea como autor, cómplice o encubridor se extingue con su muerte, no se transmiten a sus herederos, en el caso de personas naturales en decisiones firmes y ejecutoriadas.

Esta norma está en relación a lo que establece la Ley Penal en el Art. 97 que dispone que: “Art. 97.- Toda pena es personal y se extingue con la muerte del penado”; y con el Art. 96: “La muerte del reo, ocurrida antes de la condena, extingue la acción penal”.

El Art. 98 de la Ley Penal señala que la acción penal se extingue por amnistía, o por remisión de la parte ofendida en los delitos de acción privada, o por prescripción.

Las acciones por delitos tributarios prescribirán en el plazo de cinco años, en los casos reprimidos con prisión, y en diez años en los casos reprimidos con reclusión, contados

desde cuando la infracción fue cometida en los casos en los que no se haya iniciado enjuiciamiento, o de haberse iniciado desde el inicio de la instrucción fiscal correspondiente.

El plazo de prescripción de la acción se interrumpirá desde el día siguiente a la notificación de los actos determinativos de obligación tributaria, de los que se infiera el cometimiento de la infracción, hasta el día en que se ejecutoríen.

Las acciones por las demás infracciones prescribirán en tres años, contados desde cuando la infracción fue cometida.

En los casos de tentativa el plazo se contará desde la realización del último acto idóneo.

Las penas privativas de la libertad prescriben en un tiempo igual al de la condena, no pudiendo, en ningún caso, el tiempo de la prescripción ser menor a seis meses, salvo disposición expresa de Ley que establezca un plazo de prescripción mayor.

La prescripción de la pena comenzará a correr desde la media noche del día en que la sentencia quedó ejecutoriada.

Las penas pecuniarias, prescribirán en cinco años contados desde la fecha en la que se ejecutoríe la resolución o sentencia que la imponga y se interrumpirá por la citación del auto de pago, en la misma forma que las obligaciones tributarias.

La Ley Penal en el Art. 2 en el último inciso establece que, todas las leyes posteriores sobre los efectos y extinción de las acciones y de las penas se aplicarán en lo que sean favorables a los infractores, aunque exista sentencia ejecutoriada.

3.3. Delito tributario en particular, la defraudación tributaria:

Los temas tratados en los acápites anteriores, permiten situarnos más concretamente respecto con el delito tributario de la defraudación, que ha decir de Carlos María Folco, la defraudación fiscal “es todo acto u omisión que violando disposiciones legales, provoca intencionalmente la eliminación o disminución de la carga tributaria”.

A partir del Título II del Libro Cuarto del Código Tributario, se legisla sobre las “infracciones tributarias en particular”, el Art. 342 establece el concepto de la defraudación: “Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero;

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

Este artículo puede ser analizado desde dos puntos de vista. Por una parte, es el acto doloso con relación a pago de la obligación tributaria; y por otra, las conductas dolosas que impiden el control, la determinación o la sanción por parte de la administración tributaria. Por tanto, cubre la totalidad del comportamiento de los contribuyentes en caso de querer eludir o burlar el pago de los tributos al Estado.

El Art. 343, introduce una figura de la "defraudación agravada", que hace relación con la participación de uno o más funcionarios de la administración tributaria y será sancionada con la máxima de la pena.

La Ley de Régimen Tributario Interno en el Art. 109 establece los casos especiales de defraudación:

La falta de emisión o entrega de facturas, notas o boletas de venta, la emisión incompleta o falsa de éstas y el no uso o uso parcial de los sellos o cualquier otro tipo de documento de control establecido por el reglamento de esta Ley.

El Art. 344, señala los casos de defraudación que no son los únicos, ya que otras leyes establecen más casos, como es el caso el Art. 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que al referirse a la falta de entrega del comprobante de retención al contribuyente será sancionada con una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del monto de la retención, y en caso de reincidencia se considerará como defraudación de acuerdo con lo previsto en el Código Tributario. Los que señala este Código son:

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

2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;

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

4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados;

5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;

6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.

7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;

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

9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;

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

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

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

13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo;

14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente; y,

15.- La venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el SRI, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.”

Es necesario mencionar las sanciones que estable el Código Tributario, en relación con las penas respecto al delito de defraudación en particular y van desde la multa, hasta la prisión.

“Art. 345.- Sanciones por defraudación.- Las penas aplicables al delito de defraudación son:

En los casos establecidos en los numerales 1 al 3 y 15 del artículo anterior y en los delitos de defraudación establecidos en otras leyes, prisión de uno a tres años.

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

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

En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante legal, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, sí se establece que su conducta ha sido dolosa.

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

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

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

A diferencia de lo que se establece en el Art. 37 del Código Tributario en donde se expresa las formas por las cuales se extinguen los tributos, se aplica este artículo cuando la falta de pago no constituya delito como en el caso de la defraudación. Existen otras legislaciones como la española, que el solo cumplimiento de la obligación no le exime de pena de prisión, sin que se necesite probar la existencia del dolo y se pueda configurar la defraudación.

El Código Tributario también establece penas especiales para los funcionarios públicos que se les compruebe que han sido autores, cómplices o encubridores de una defraudación, a más de las penas establecidas en el Art. 345, serán sancionados con destitución del cargo. Esta norma se enmarca dentro de la gran política del Estado de querer combatir a la corrupción.

Es de suma importancia el Código Tributario ya que a partir del artículo 354 en adelante se establece el procedimiento penal tributario. Sin embargo se puede observar del análisis de estos artículos, que se puede prestar para confusiones, ya que en el capítulo I de este Título III, del Libro Cuarto, se establece la Jurisdicción y Competencia en caso de "delitos", sin embargo el artículo 354 hace relación a la Jurisdicción penal tributaria y el artículo 355 a la competencia en materia de contravenciones, sabiendo que en materia penal las infracciones se clasifican en delitos y contravenciones. Esto se da justamente por el proceso de transformaciones que está sufriendo el ordenamiento jurídico ecuatoriano, en general y el tributario en particular.

3.4. La Jurisdicción y Procedimiento en Materia Penal Tributaria:

Uno de los aspectos que van configurando la tendencia cada vez más a contar con un Derecho Penal Tributario, así como instituciones y organismos que se encarguen de controlar, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.

Etimológicamente "jurisdicción", proviene de las voces latinas: Iuris = Derecho y Dictio = decir. Significa decir el derecho o aplicar el derecho objetivo a un caso concreto.

El procesalista Carlos Rubianes en su Manual de Derecho Procesal Penal conceptúa que "técnicamente la jurisdicción es una función y la competencia una aptitud".

Se puede afirmar que la jurisdicción es una función exclusiva del Estado, ejercida por los jueces para resolver los conflictos, aplicando el derecho objetivo al caso concreto.

En materia penal, la jurisdicción es la función del Estado encargado de solucionar el conflicto entre el derecho del estado de castigar; frente al derecho del imputado a su libertad

dentro de un proceso legalmente realizado y con las garantías que la Constitución y el Código de Procedimiento Penal establece.

En materia tributaria, el artículo 354 del Código Tributario, establece que: “La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y sólo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal.”

Sin embargo en actualmente es el Código Penal y Código de Procedimiento Penal son las normas que rigen en esta materia. No se cuenta aún con jueces de delitos penales tributarios en particular, como se ve a continuación.

Las normas generales aplicadas a la acción y procedimiento penal tributario, establecidas en el Código Tributario, disponen que:

- La acción penal tributaria es pública de instancia oficial y corresponde ejercerla exclusivamente al fiscal, de conformidad a las disposiciones de este Código y el Código de Procedimiento Penal.

- Concédese acción popular para denunciar ante el Ministerio Público los delitos tributarios.

El Art. 359 de esta norma, establece que la acción penal tributaria comienza con la providencia de inicio de la instrucción fiscal.

En los casos que tengan como antecedente un acto firme o resolución ejecutoriada de la administración tributaria o sentencia judicial ejecutoriada, el Ministerio Público, sin necesidad de indagación previa, iniciará la correspondiente instrucción fiscal.

Es de esperar que cada vez más, los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, adquieran una cultura tributaria con el fin de que en forma voluntaria, consciente y ética declaren y paguen sus tributos, para que el Estado no tenga la necesidad de acudir a aplicar la Ley Penal y el Derecho Penal Tributario.

Así también es de esperar que el Estado recaude y utilice los fondos fiscales producto de los tributos de una manera correcta, eficiente y efectiva, que redunde que programas, planes y proyectos en beneficio de todos y todas, y de manera especial a favor de los sectores que históricamente han estado excluidos.

CONCLUSIONES

El presente trabajo ha sido un ejercicio de reflexión teórica en un contexto jurídico y social muy especial que nos muestra muchos cambios en materia de cultura tributaria y políticas estatales.

Los ingresos fiscales se han incrementado notablemente en los últimos años, debido en parte a la política rígida de cobro de los tributos a personas naturales y jurídicas que adeudaban, a la regularización de varios sectores de la economía que hasta ahora no tributaban, al rol protagónico del órgano recaudador que ha permitido plasmar los principios tributarios que garantizan transformar la cultura general de evasión y resistencia social al pago de tributos, fortaleciendo la ciudadanía fiscal, como un puntal fundamental para la construcción de la cultura tributaria.

Si bien, el contexto normativo no ha variado sustancialmente, tal como hemos podido ver, en los últimos años la situación tributaria en el país ha cambiado, la recaudación en relación a diez años atrás, es muy importante, el comportamiento tributario ciudadano es diferente, las empresas y organizaciones se han tecnificado para organizar y realizar sus pagos adecuadamente, en si la conciencia y responsabilidad ciudadana ha avanzado hacia un compromiso general de aportar a la satisfacción de las necesidades colectivas igualitarias.

Sin embargo, a pesar de esta realidad existe todavía un gran sector de la población, que no se suma a esta positiva actitud tributaria, y evita regularizar su actividad productiva, no la hace pública, no declara adecuadamente sus ingresos, sus bienes, no factura sus ventas, lleva una contabilidad evasiva, en muchos comete hasta defraudación tributaria, lo cual es una agresión al orden constituido, una violación a la norma y más que nada irrespeto a quienes si somos responsables con nuestra tributación, conscientes de que estos aportes se revierten en beneficio de todos y todas.

De ahí, la importancia de seguir resaltando la vigencia de la ley e instituciones que vigilen y penalicen las conductas que rompen el orden y agreden la organización social democrática, basada en la convivencia armónica y el respeto a los derechos humanos.

BIBLIOGRAFÍA

1. **—. 2006.** *Fundamentos - Teoria de la ley penal.* Buenos Aires : Rubinzal - Culzoni Editores, 2006.
2. **—. 2008.** *Teoria General del Delito.* Buenos Aires : Rubinzal - Culzoni Editores, 2008.
3. **Albarracin, Hector Guillermo Vidal. 2006.** *Delitos Aduaneros.* s.l. : mave, 2006.
4. **Carlos María Folco, Sandro F. Abraldes, Javier López Biscayarta.** *Ilicitos Fiscales.* Buenos Aires : Rubinzal- Culzoni Editores.
5. **Código Tributario del Ecuador, Codificación. 2010.** 2010.
6. **Donna, Edgardo Alberto. 2007.** *Derecho Penal, Parte Especial.* Buenos Aires : Rubinzal Culzoni, 2007.
7. **Ecuador, Codificación No. 26 de la Ley de Régimen Tributario Interno,** publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre de 2004.
8. **Ecuador, Código de Procedmiento Penal del. 2010.** Código de Procedmiento Penal del Ecuador. 2010.
9. **Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones**, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010.
10. **Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización,** publicado en el Registro Oficinal No. 303 del 19 de Octubre del 2010.
11. **Ecuador, Constitución del. 2008.** Constitución del Ecuador. 2008.
12. **Ecuador, Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado**, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 583 de 24 de noviembre de 2011.
13. **Ecuador, Ley de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social,** publicada en el Registro Oficial No. 487 de 10 de diciembre de 2012.
14. **Ecuador, Ley de Regimen Tributario Interno del. 2010.** 2010.
15. **Ecuador, Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno**, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 de 30 de julio de 2008.
16. **Ecuador, Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria,** publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 94 de 23 de diciembre de 2009.

17. **Ecuador, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador**, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.
18. **Ecuador, Mandato Constituyente No. 2,** publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 261 de 28 de enero de 2008.
19. **Ecuador, Mandato Constituyente No. 4,** publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 273 de 14 de febrero de 2008.
20. **Ecuatoriano, Código Penal. 2010.** Código Penal Ecuatoriano . Quito : Editorial Juridica del ecuador, 2010.
21. **Espinoza, Galo.** La mas práctica enciclopedia jurídica. *1986.* Quito, Ecuador : s.n.
22. **Francisco Muñoz Conde, Mercedes García Arán. 2001.** *Derecho Penal, Parte Especial.* Valencia : s.n., 2001.
23. **Jaramillo, Alfredo Jaramillo. 2001.** Vocabulario Jurídico. Quito, Ecuador : s.n., 2001.
24. *Los Delitos Tributarios: La Defraudación Fiscal.* **Reinaldo Calvachi Cruz, IURIS DICTIO. 2002.** 5, Quito : AH/editorial, 2002, págs. 65,75.
25. **Patiño,** Rodrigo. **Pozo,** Teodoro. Léxico Jurídico Tributario. Cuenca, Talleres Gráficos Universidad de Cuenca, 2009.
26. Universidad de San Martín de Porres, Facultad de Derecho, Revista Peruana de Derecho Tributario, Edit. Centro de Estudios Tributarios, Lima, 2012.
27. **Welzel, Hans. 1987.** *Derecho Penal Aleman.* Santiago : s.n., 1987.

Páginas de internet:

28. **Carlos Morales Carrasco1, Francisco Ruiz Chang2, Walter Javier Ycaza Pesantes** Análisis de la evasión fiscal en el impuesto a la renta del Ecuador, http://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/745/1/1396.pdf, acceso: 17 junio 2013.
29. **Diep, Daniel:** Evolución del tributo, Artículo publicado por la Universidad Abierta de México, http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/D/Diep%20Daniel, acceso: 15 junio 2013.
30. **HADWA, Marcelo.** "El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal". Polít. Crim. nº 3, 2007. A5, p. 1-18. [http://www.politicacriminal.cl], acceso: 18 junio 2013.
31. **Tributo, Impuesto, Tasa y Contribución.** thefreedictionary.com, acceso: 16 mayo 2013.