



Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Escuela de Derecho

La Defraudación Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano

**Trabajo de graduación previo a la obtención del título de Abogado de los
Tribunales de la República del Ecuador**

Autor: Carla Cristina Alba Crespo

Director: Dr. Rodrigo Andrés Cordero Moscoso

Cuenca, Ecuador

2009

DEDICATORIA

A Bernardo, Amelia y Juliana,

Mi motivación y fortaleza para tratar de ser día a día una mejor persona.

AGRADECIMIENTO

Al culminar esta etapa de mi vida estudiantil quisiera agradecer de la manera más profunda a mi esposo Bernardo, mis padres Joseph y Lourdes y mi hermano Daniel, por ser siempre los impulsores y facilitadores de mis sueños, motivándome día tras día a cumplir mis objetivos y superar mis miedos.

De igual manera, agradezco al Doctor Rodrigo Andrés Cordero por toda su guía y apoyo, tanto en la realización de este trabajo de investigación como en el cumplimiento de mis años de estudio.

Y, finalmente mi más sincero agradecimiento a cada uno de mis estimados profesores, secretarias y demás colaboradores de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Azuay, quienes año tras año hicieron de mis estudios una de las mejores etapas de mi vida.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

DEDICATORIA _____	ii
AGRADECIMIENTO _____	iii
ÍNDICE DE CONTENIDOS _____	iv
RESUMEN _____	vi
ABSTRACT _____	vii
INTRODUCCIÓN GENERAL _____	1
CAPÍTULO I: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LAS PRESTACIONES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO _____	3
1. La Obligación Tributaria _____	3
2. Las Prestaciones Tributarias Obligatorias en el Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano _____	17
CAPÍTULO II. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO: AUTONOMÍA O ESPECIALIDAD DEL DERECHO PENAL GENERAL _____	31
1. Breve referencia al Ilícito Penal _____	31
2. Consideraciones básicas del Ilícito Tributario _____	41
3. El Bien Jurídico tutelado en materia Penal Tributaria _____	45
3.1. No existe un bien jurídico alguno _____	46
3.2. Deber de colaboración de los contribuyentes _____	47
3.3. La economía nacional como bien jurídico _____	48
3.4. El Erario público o el patrimonio del Estado _____	48
3.5. La recaudación tributaria como el bien jurídico protegido _____	49
4. Principios generales del Derecho Penal aplicables en materia Penal Tributaria _____	50
CAPÍTULO III: LOS TIPOS PENALES TRIBUTARIOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO _____	53
1. La Evasión y la Elusión Tributaria _____	53
2. La Defraudación Tributaria _____	59
2.1. Elementos constitutivos de la Defraudación Tributaria _____	62
2.2. Los Sujetos de la Defraudación Tributaria _____	69

2.3. Casos de Defraudación Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano	76
2.4. Presunción de Defraudación Tributaria	83
2.5. Agravantes y Atenuantes aplicables a la Defraudación Tributaria	86
CAPÍTULO IV: CASO PRÁCTICO	88
Aplicación de Ley ecuatoriana	99
CONCLUSIONES	103
BIBLIOGRAFÍA	109
Bibliografía impresa	109
Referencias Electrónicas	111
Leyes, Reglamentos y Códigos	113
ANEXOS	114

RESUMEN

La Defraudación Tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano debe ser entendida como 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.

Ahora bien, al ser esta Defraudación un ilícito tributario que goza de una inminente presencia del derecho penal general, nos presenta dentro de sus elementos constitutivos objetivos a la tipicidad, antijuridicidad con sus correspondientes eximentes y punibilidad, mientras que sus elementos subjetivos son la culpabilidad y la presencia del dolo a través del cual el contribuyente tiene una motivación inminente de ánimo de lucro gracias a no pagar en todo o en parte los tributos que por ley le corresponde.

La Defraudación Tributaria es un ilícito que requiere toda la atención del ordenamiento jurídico nacional pues este, a más de sancionar a quienes atenten contra la obtención de recursos para el Estado, garantiza la relación recíproca de deberes y obligaciones existentes entre los ciudadanos y el Estado.

ABSTRACT

Tax fraud in the Ecuadorian legal system has to be understood as every premeditated act of imitation, to concealment, omission, falsehood or to deception that leads to error in the determination of tax obligation or cessation of payment in part or in full for their own benefit or for the benefit of a third party.

As tax fraud is an illegal act found in the general penal code, there is a description of its constitutive objective elements and unlawfulness with their corresponding justifications and penalties. Its subjective elements are culpability and the presence of premeditation through which the contributor has a direct profit making intention by withholding complete or part payment of taxes required by law.

Tax fraud is a crime that requires the complete attention of the national judiciary system because they, apart from penalizing those who try to defraud the collection of revenues by de government, guarantee the reciprocal relationship of the existing duties and obligations between the citizens and the State.

INTRODUCCIÓN GENERAL

El Derecho siempre se ha caracterizado por su capacidad de variar y acoplarse a las realidades que el ser humano, como miembro de una sociedad, va experimentando a fin de tener un mejor vivir; garantizando el bien común para él y sus semejantes. Por tanto, reconocemos al Derecho como una ciencia que vive en constante evolución, dando origen de su tronco a diversas ramas que se van proliferando, mutando, hasta llegar a satisfacer las necesidades de la sociedad vigente.

Una de las ramas que ha evolucionado a lo largo de este tiempo es el Derecho Penal Tributario, que con su tipo específico de la Defraudación Tributaria, ha buscado proteger al Estado y a la sociedad que lo conforma de los ilícitos tributarios que perjudican a las arcas nacionales, afectando esto al desarrollo y nivel de vida que un Estado puede ofrecer a sus habitantes.

Por tanto, en el presente trabajo de investigación realizaremos un exhaustivo estudio del Derecho Penal Tributario, marcando su surgimiento con la Obligación Tributaria que, encarnada en el hecho generador, nos presenta un conjunto de prestaciones de índole económico que deben ser realizadas por los contribuyentes a fin de proporcionar al Estado los recursos necesarios para solventar el gasto público y llevar a cabo los fines estatales establecidos en la política económica y fiscal.

Pero esta obligación tributaria al verse afectada por la acción u omisión del contribuyente debe recurrir al derecho penal y proteger al patrimonio del Estado como bien jurídico tutelado, produciéndose el nacimiento del Derecho Penal Tributario que día a día se empieza a perfilar como una rama autónoma y el ilícito tributario como su elemento principal.

Este suceso nos permitirá comprobar en esta investigación el ávido desenvolvimiento jurídico y doctrinario del Derecho Penal Tributario como una perfecta fusión del derecho penal y del derecho tributario.

Asimismo, esta autonomía nos llevará a estudiar con profundidad los diferentes tipos penales tributarios existentes en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, diferenciando los conceptos de evasión y elusión para, finalmente, centrarnos en la Defraudación Tributaria: su concepto, elementos constitutivos, los sujetos que forman parte de esta relación penal tributaria y nuevas figuras, como la Asociación Ilícita tributaria y el rol de las personas jurídicas como sujeto activo del ya mencionado delito, que están despertando nuevas inquietudes entre los doctrinarios tanto latinoamericanos como europeos.

Así, una vez estudiados estos conceptos y criterios analizaremos con detalle los diferentes casos de Defraudación Tributaria existentes en la legislación nacional, estableciendo con meridiana claridad cada una de las aristas que estos quince casos nos presentan con sus respectivas presunciones, sanciones, atenuantes y agravantes, para, finalmente, ejemplificar uno de ellos con el análisis de un caso práctico que nos permita plasmar a través de una simbiosis a la Defraudación Tributaria y el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

CAPÍTULO I: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LAS PRESTACIONES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO

1. La Obligación Tributaria

El hombre es un individuo social y está llamado a vivir en comunidad, desarrollando para su efecto diversos vínculos que le permiten una interacción con los demás. Para que esta sociedad funcione de manera efectiva se requiere el cumplimiento por parte de sus miembros de diversos deberes y obligaciones, ya sea de dar, hacer u omitir algo, a fin de cumplir con las exigencias inherentes de la convivencia social.

Por tanto no existe sociedad sin un Ordenamiento Jurídico que la regule y establezca cuáles son los derechos y obligaciones existentes para cada uno de los sujetos de una relación social. La obligación está en la naturaleza del hombre, está entrelazada con su característica de ser sujeto activo o pasivo de los diversos hechos que crean un vínculo entre los miembros de una sociedad.

Así, la Obligación Jurídica, según lo establecido por la Doctrina, tiene como fuente única a la ley, la misma que condiciona la realización de un determinado hecho a la existencia de una norma de la cual proviene y, en caso de que surja de la voluntad de las personas, requiere estar reconocida por esta, es decir, por la ley. (Patiño Ledesma, 2004, 56)

Con estos antecedentes, el Código Civil ecuatoriano en su libro IV, Art. 1454 establece “*Contrato o convención es un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser una o muchas personas*” (Código Civil, 2004, 46). No obstante, el concepto legal antes citado hace referencia al género, es decir, a las obligaciones, pues todo contrato supone un acto, pero no todo acto supone un contrato. Así, la Real Academia de la Lengua Española establece como obligación al “*vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer algo, establecido por precepto de ley,*

por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos” (Real Academia de la Lengua Española).

Ahora bien, adentrándonos más en nuestro tema de análisis, la obligación tributaria tiene una acción que emana de la ley puesto que es el ente público el que a través de ésta, establece el conjunto de prestaciones, determinando el hecho que da nacimiento a la obligación, su forma de cumplimiento y cuantía de la carga tributaria a la que van a estar obligados los contribuyentes a fin de proporcionar al Estado los recursos necesarios para solventar el gasto público y desarrollar los fines estatales.

Así, la Constitución Política de la República en su Art. 301 reza que *“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 podrá establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo a la ley”* (Constitución Política de la República del Ecuador, 2008).

El autor Héctor Villegas en su magistral libro titulado *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* establece de manera muy concreta a la Relación Tributaria como *“el vínculo jurídico obligacional que entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”* (Villegas, 1979, 211)

Ahora bien, es importante señalar que como toda relación jurídica la obligación tributaria trae consigo una doble dirección, pues para el sujeto activo implica intrínsecamente un conjunto de facultades, mientras que para el sujeto pasivo prescribe un sinnúmero de deberes a cumplir; pero estas facultades y deberes están a su vez subordinados a la producción de aquel hecho condicionante y sus elementos configurativos que se encuentran establecidos en la ley.

Por tanto, la obligación tributaria nace sólo cuando se han cumplido todos los presupuestos materiales hipotéticos y condicionantes establecidos en el ordenamiento jurídico, excluyendo, evidentemente, la intervención de la voluntad de las partes como fuente de cualquier carga tributaria.

El Código Tributario ecuatoriano en su Art. 15 establece que “*la Obligación Tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley*” (Código Tributario, 2007).

Por su parte Rodrigo Patiño Ledesma en su libro *Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I* (2004, 57-58) indica que la relación tributaria constituye una relación de derecho, pues, como ya lo hemos indicado, los derechos y obligaciones de los sujetos activos y pasivos de esta relación provienen exclusivamente de las disposiciones legales.

Asimismo, el autor desprende de dicha definición que la relación tributaria es de naturaleza personal, ya que surge de las relaciones entre dos o más sujetos que tienen, por una parte, capacidad tributaria y los contribuyentes, que se vinculan tanto por sus prestaciones económicas como por los demás deberes y obligaciones que conforman el sistema tributario ecuatoriano.

Finalmente, Patiño señala que es una Relación Obligatoria, pues a pesar de que la obligación es personal, en esta no interviene la voluntad de las partes, sino los sujetos están condicionados al imperio de la ley.

Ahora bien, luego de haber determinado qué es la obligación tributaria es menester establecer cuándo nace la misma. Así, como ya se ha hecho referencia en líneas anteriores, para su nacimiento no sólo se requiere la expedición de la ley que establezca la relación tributaria, sino se requiere que en ella se exprese y que se presente en el acto

en cuestión todos los elementos que deben conjugarse para que se materialice y haga efectivo el precepto. Esto es el llamado Hecho Generador.

El Código Tributario en su Art. 16 establece como Hecho Generador “...*al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo*” (Código Tributario). Por tanto, debemos considerar que el Hecho Generador es el fundamento de la obligación tributaria, por lo que su nacimiento está inevitablemente unido al cumplimiento –y verificación- del presupuesto legal. Asimismo, a través de este se describen los hechos o actos que generan obligaciones a los contribuyentes para con el Estado, estableciendo además diferentes categorías según lo determine la política fiscal estatal. En nuestro sistema esta categorización se establece en tres rubros: Impuestos, Tasas y Contribuciones, las cuales serán analizadas a posteriori.

Se evidencia además que el Hecho Generador describe la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, siendo éste el contribuyente, para satisfacer la pretensión de la administración tributaria que es, claro está, el sujeto activo de la relación tributaria.

En cuanto a la existencia o no de una causa o motivo del tributo dentro del Hecho Generador, los doctrinarios no han logrado obtener un pensamiento unánime al respecto. Juristas de la talla del argentino Héctor Belisario Villegas consideran que existe total independencia entre el nacimiento de la carga impositiva y las prestaciones coactivas creadas por la ley. (Villegas, 1979, 235) Mientras que Rafael Bielza establece que el motivo o causa es la “raíz constitucional”, es decir, es el presupuesto fundamental para la existencia del hecho generador.(Bielza, 1951, 61)

Lo que es indiscutible sobre el hecho generador es que esta hipótesis es la médula que condiciona la existencia misma de la tributación, hipótesis que con su verificación trae como consecuencia inmediata la obligación de una persona a pagar tributo y la facultad del fisco para reclamarla.

Finalmente, el hecho generador nos permite definir la capacidad económica del contribuyente, pues al ser el Derecho Tributario guiado por los principios de proporcionalidad y progresividad, la imposición de la carga tributaria se establece según la capacidad de pago de los sujetos pasivos, por tanto, a más ingresos mayor tributo, evitando así afectar al ciudadano de manera que comprometa su subsistencia.

El jurista Villegas establece que esta hipótesis condicional, llamada hecho generador, debe contener obligatoriamente diversos elementos; a saber: (Villegas, 1979, 239)

1. Elemento Material: Es el núcleo, el elemento primario del hecho generador. Rodrigo Patiño lo establece como “*la descripción de la circunstancia concreta que define al gravamen*” (Patiño Ledesma, 2004. 62). Es decir, es aquella situación establecida en la ley que da origen a la obligación de tributar por parte del sujeto pasivo. Esta situación implica realización del hecho, descrito de manera objetiva, por parte del sujeto pasivo.

Esta consideración nos lleva a la evidente conclusión de que el elemento material siempre implica la existencia de un verbo rector –dar, hacer, transferir, entregar, recibir, entre otros- bienes o ingresos económicos que provienen de actividades realizadas por el sujeto pasivo a lo largo de un período de tiempo establecido en la ley. De este modo, como veremos más adelante, para que se origine el Impuesto a la Renta se requiere la existencia de un ingreso o rédito económico que recibe una persona natural o jurídica por sus labores, mientras que para dar vida al Impuesto al Valor Agregado se requerirá como elemento material u objetivo la transferencia de dominio de bienes muebles, entre otros.

2. Elemento Personal: Este elemento está dado por la persona cuyo comportamiento encuadra en la circunstancia descrita de manera objetiva en la ley. Este punto lo analizaremos de manera más exhaustiva en líneas siguientes.

3. Elemento Espacial: Indica el lugar donde el sujeto pasivo, el “destinatario del tributo” debe realizar el elemento material. Dentro de este elemento se debe tomar en cuenta la potestad tributaria. Así, pueden estar obligados a tributar todo aquel que haya nacido en un país, el que se domicilie dentro de un Estado o cuando se tienen rentas o bienes dentro de una cierta circunscripción territorial.
4. Elemento Temporal: Implica el momento en que se configura el hecho generador. Es indispensable que este elemento temporal esté determinado de manera exacta, debiendo para ello, si fuese el caso, recurrir a una ficción jurídica, pues caso contrario, la configuración del hecho generador podría ser afectada por sutilezas que den como consecuencia la no tributación.

Consideramos que además a estos elementos descritos a priori debemos complementarlos con los *elementos cuantificantes* de la Relación Tributaria:

- La Base Imponible: Constituye el monto económico sobre el cual se aplica el gravamen establecido en la ley. Para establecer la base imponible sobre la cual recaerá la carga tributaria previamente tipificada se requiere realizar diversas operaciones matemáticas que permitan depurar hasta llegar a la cifra real, pues nuestro actual sistema tributario establece diversas rebajas, reducciones, retenciones entre otras, que intervienen dramáticamente a la hora de determinar el monto imponible.
- La Cuantía del tributo: Implica la suma de dinero que el sujeto pasivo deberá pagar a la administración tributaria luego de realizada la verificación del hecho generador. El cálculo de la cuantía parte de la base imponible que conforma el hecho generador establecido en la ley. De este modo, a cada hecho imponible le corresponde una tarifa o un porcentaje que se encuentra establecido en la ley tributaria (Patiño Ledesma, 2004. 63). La cuantía debe ser la idónea para reflejar

qué valor debe ser atribuido a cada hecho imponible a fin de clarificar la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

La cuantía es considerada como “importe fijo” cuando el monto está establecido en la norma; sin embargo, en la actualidad la cuantía se caracteriza por ser un “importe variable”, estableciendo que a más ingresos y/o transferencia de bienes, más cargas tributarias existirán, permitiendo además determinar la capacidad económica de los contribuyentes. Ahora bien, este importe puede ser proporcional cuando se lo aplica siempre y en la misma medida sin considerar el monto de la base imponible, verbigracia el 12% IVA, o puede ser progresivo, variando según el monto de la base imponible.

Una vez visto cómo nace la Obligación Tributaria y el hecho generador de manera particular, haremos una breve referencia a los diversos modos de su cumplimiento que dan como resultado la extinción de esta obligación.

Así, el cumplimiento de la obligación tributaria puede darse de manera voluntaria, cuando el sujeto pasivo de manera libre cumple con la prestación establecida en la ley, y anormal o forzada cuando el deudor se niega a acatar la norma jurídica, viéndose la administración tributaria obligada a utilizar diversos medios para forzar su cumplimiento.

Sobre la primera vía de extinción de la Obligación Tributaria, sin duda el pago es el modo más común y óptimo, produciendo un efectivo cumplimiento de la ley; sin embargo, en materia tributaria también son aplicables otros modos de extinguir las obligaciones que se encuentran vigentes en nuestro Código Civil, siendo estos la compensación, la confusión, la remisión y la prescripción. (Código Tributario, Art. 37)

Por tanto, para entender a cabalidad el tema principal de esta investigación, es menester realizar una brevísima explicación de cada uno de los modos antes indicados y su adaptación a la materia tributaria.

Así, el *pago* implica según nuestro Código Civil “*la prestación de lo que se debe*” (Código Civil, Art. 1584). Es decir, se libera al sujeto pasivo de la obligación al cumplirla según lo establecido en la ley de acuerdo al hecho generador que dio nacimiento al vínculo jurídico.

Esto implica que el pago del tributo debe ser hecho por el contribuyente, siendo persona natural o por el responsable en caso de personas jurídicas, o por una tercera persona, según lo establecido en la correspondiente ley. Mientras que el pago debe realizarse a la Autoridad Tributaria, es decir, al Servicio de Rentas Internas y a la Corporación Aduanera Ecuatoriana, ya sea en sus dependencias a nivel nacional o a través de los diversos Bancos del Sistema Financiero y otras personas –como el caso puntual se Servipagos- con los cuales existe un convenio suscrito para hacer efectivo estos cobros.

En cuanto al tiempo de pago de la Obligación tributaria debemos mencionar que, siguiendo los lineamientos establecidos por el Derecho, ésta sólo pudiera ser exigible cuando se haya configurado los presupuestos de hecho y de derecho que constan en la ley –el hecho generador-, es decir, cuando la obligación se vuelva líquida, pura y de plazo vencido. Sin embargo, nuestra ley establece que “*la obligación tributaria deberá satisfacerse en el tiempo que señale la ley tributaria respectiva o su reglamento, y a falta de tal señalamiento, en la fecha en que hubiere nacido la obligación...*” (Código Tributario, Art. 41)

Rodrigo Patiño justifica el precepto antes mencionado pues en la realidad la Administración establece los términos en los que deben los contribuyentes realizar el pago de sus tributos para realizar la recaudación de manera eficiente, existiendo así los anticipos, las retenciones en la fuente, entre otros.

Transcurrido el plazo establecido en la ley para el pago del tributo se configura la mora (siendo esta el pago no oportuno de la prestación tributaria, debiendo por tanto haber el vencimiento del plazo para su cancelación y una predeterminación del monto) (Rozo Romero, 1998, 243).

La *compensación* consiste cuando dos personas gozan de las calidades de deudor y acreedor de manera simultánea. Nuestra ley establece que la compensación puede llevarse acabo de oficio o a petición de parte (Código Tributario, Art. 51). A pesar de que autores como el italiano Giorgio Tesoro consideran que la compensación no es aplicable en materia tributaria porque el Fisco requiere recaudar rápidamente los tributos y porque los créditos del Estado y del particular son de naturaleza diferente (Tesoro, Giorgio, 1938, 260), el Código Tributario en su artículo 51 establece de manera expresa que la compensación si opera en la esfera tributaria cuando son créditos líquidos por tributos pagados indebidamente o en exceso reconocidos por la autoridad.

En cuanto a la *confusión* en materia tributaria consiste en la “*reunión simultánea en una misma persona, de las calidades de acreedor y deudor*” (Patiño Ledesma, 2004, 77), por tanto, se presenta una efectiva confusión de las obligaciones –una positiva y la otra negativa-, produciendo como resultado la extinción de la deuda.

De manera concreta, este modo de extinguir la obligación tributaria se puede plasmar cuando el Estado adquiere bienes o derechos gravados con tributos, como por ejemplo, una herencia. En tales circunstancias se extingue la obligación por tener el Estado tanto la calidad del sujeto pasivo como del activo.

Mientras que la *remisión* consiste en la condonación de la deuda que realiza la administración tributaria en beneficio de un contribuyente en los casos en que le faculta la ley (Benavides Venalcázar, 2003, 55). La remisión es aplicable tanto al tributo como a los intereses y multas que provienen de dichas obligaciones.

Finalmente, la *prescripción* implica la liberación del sujeto pasivo de la obligación tributaria debido a la inacción del Estado por un cierto período de tiempo establecido en la ley. Cumplido dicho período el Estado pierde su potestad de recaudar el tributo.

Nuestra ley establece como plazos para que opere la prescripción cinco años contados a partir de la fecha en que fueros exigibles y siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma en cinco años (Código Tributario, Art. 55).

La prescripción debe ser alegada expresamente por quien desee beneficiarse de esta. Además, conforme se desprende del artículo 56 del Código Tributario “*La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago...*” (Código Tributario, Art. 56)

Ahora bien, es pertinente realizar una breve digresión para analizar de manera sucinta a la Caducidad en materia tributaria. Guillermo Cabanellas conceptualiza a la caducidad como “*el lapso que produce la extinción de una cosa o de un derecho. Pérdida de la validez de una facultad por haber transcurrido el plazo para ejecutarla. Efecto que en el vigor de una norma legal o consuetudinaria produce el transcurso del tiempo sin aplicarlas, equiparable en cierto modo a una derogación tácita*” (Cabanellas, 1992, 133)

Por tanto, caduca la facultad del Estado, *ipso jure* para determinar y verificar la obligación tributaria, por tanto, no puede ser objeto de incidente alguno. Sin embargo, esta sí debe ser declarada de oficio o a petición de parte.

En cuanto a los plazos en que opera la caducidad el Código Tributario vigente en su Art. 94 establece lo siguiente:

1. En tres años a partir de la fecha de declaración de los tributos, siempre y cuando la ley exija determinación por el sujeto pasivo.
2. En seis años, luego de vencido el plazo para presentar la declaración en el caso antes mencionado, siempre y cuando la declaración no se hubieren hecho en todo o en parte.

3. En un año, cuando se busque verificar el acto de determinación, efectuado por el sujeto pasivo o de manera mixta. En este tercer caso se contará el tiempo desde la fecha de notificación de los mencionados actos.

José Adolfo Morales señala como una diferencia relevante entre la caducidad y la prescripción el que la primera tiene como antecedente la negligencia en usar el derecho, el cual se encuentra sometido a un plazo; en tanto que la prescripción implica negligencia en usar el derecho con duración indefinida, pero se lo pierde por dicha negligencia. Además, el mencionado autor sostiene que en la prescripción lo que se pierde es el derecho, más no la acción; en cuanto en la caducidad la acción expira sin afectar al derecho. (Morales Quiroz, 1985, 141)

Finalmente, la caducidad se ve interrumpida con la notificación de la orden de verificación emanada de la autoridad tributaria.

Por otra parte, retomando uno de los puntos analizados brevemente en líneas anteriores, es pertinente ahondar en los Sujetos que forman parte de la relación tributaria. Así, debemos entender por *Sujeto Activo* al ente acreedor del tributo. Este sujeto tiene la facultad de determinar y recaudar los tributos que se encuentran establecidos en la ley.

Como es evidente, es el Estado quien tiene la potestad tributaria, puesto que él crea los tributos – a través de una ley-, ejerciendo su capacidad impositiva de tributos y, a través del Servicio de Rentas Internas, en el caso de impuestos y de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, para los aranceles del comercio exterior, el Estado ejerce su potestad recaudadora de los tributos destinados a solventar los gastos estatales.

Mientras que el *Sujeto Pasivo* es el contribuyente, el sujeto que tiene como obligación de pagar los tributos según lo establecido en la ley. Los sujetos pasivos pueden ser personas naturales o jurídicas, clasificándose en contribuyente y responsable.

Por contribuyente debemos entender al destinatario legal del tributo a quien la norma obliga; es decir, es el receptor de la carga impositiva ya que la actividad que realiza encuadra con el supuesto establecido en la norma.

Ante esto el Art. 25 del Código Tributario establece que *“Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas”* (Código Tributario).

En cuanto que los sujetos pasivos responsables son aquellos que a pesar de no tener vinculación con el hecho imponible, es decir, no ser el receptor directo de la carga impositiva, están obligados, por imperio de la ley a cumplir con las cargas tributarias que le son atribuidas.

A su vez los responsables se dividen en:

- Los responsables por representación
- Los responsables por adquirentes
- Otros, como los agentes de retención y agentes de percepción.

Brevemente podemos decir que los responsables por representación son los que cumplen con el pago del tributo a nombre y cuenta de sus representantes. El caso más evidente es el del representante legal de los incapaces, los directores, presidentes, gerentes o representante legales de las personas jurídicas, los mandatarios, agentes oficiosos, entre otros.

Por otra parte, estamos ante un responsable por adquisición o sucesión cuando se transmiten los créditos u obligaciones, ya sea por acto entre vivos o por sucesión por causa de muerte. Por tanto, serán también contribuyentes (Código Tributario, Art. 28):

1. Quienes adquieran de bienes raíces, deberán cancelar los tributos que afecten a las mencionadas propiedades que correspondan tanto al año en que se realizó la transferencia como al año inmediato anterior.
2. Quienes adquieran negocios o empresas deberán cancelar todos los tributos que se encuentren pendientes o que adeude el vendedor, siempre y cuando estos tributos sean generados en la actividad del negocio o empresa que se transfiere. De igual manera, se deberá cancelar los que correspondan al año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores.
3. *“Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma...”*
4. Los sucesores que sean a título universal respecto de los tributos que adeude el causante.
5. Los donatarios y los sucesores a título singular, sobre los tributos adeudados por el donante o causante que correspondan a los bienes que han sido legados o donados.

Finalmente, como otros responsables tenemos a los Agentes de Retención y los Agentes de Percepción, los cuales, como ya veremos, ayudan sobremanera a que la recaudación de tributos se efectúe de manera eficiente.

Así, los *Agentes de Retención* son *“las personas naturales o jurídicas que, en virtud de su actividad, función o empleo, por disposición expresa de la ley tienen la obligación de retener tributos”* (Benavides Venalcázar, 2003, 19). Por tanto, al estar el agente de retención en contacto con el importe de dinero de propiedad del contribuyente tiene la posibilidad de cortar la parte que corresponde al fisco por tributo. (Villegas, 1979, 227)

Uno de los casos más comunes de Agentes de Retención es el caso de las empresas cuando existen empleados en relación de dependencia.

Es pertinente mencionar que por disposición expresa del Servicio de Rentas Internas, existen los Agentes de retención especiales o los llamados Contribuyentes Especiales, siendo éstos personas jurídicas que tienen la obligación de retener tributos. Constituyen todas las empresas del Sector Público y 5521 empresas privadas y personas naturales calificadas y clasificadas por el Servicio de Rentas Internas (www.sri.gov.ec). La función primaria de estos contribuyentes especiales es el de otorgar a la autoridad tributaria información cruzada y de esta manera evitar una posible evasión tributaria, facilitando la recaudación e incrementando el control de la administración tributaria. (Benavides Venalcázar, 2003, 20)

En cuanto que el *Agente de Percepción* es descrito por Villegas como “*aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco*” (Benavides Venalcázar, 2003, 228).

Por otra parte, en el Sistema Tributario ecuatoriano desde la expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno), previo convenio, sólo las Instituciones del Sistema Financiero y ciertas empresas de cobro - como la ya antes mencionada Servipagos- tienen la facultad de percibir tributos a nombre de la Administración Tributaria.

Para finalizar este punto debemos indicar que existe solidaridad de los sujetos responsables para con el respectivo ente acreedor en todo lo que corresponde al cumplimiento de los deberes formales de sus representados y al cumplimiento de la deuda tributaria. Sin embargo, el responsable goza de la facultad de ejercer su derecho vía judicial contra el contribuyente a fin de repetir lo pagado por éste.

Esta solidaridad implica que la obligación tributaria puede ser exigida, de manera total o parcial, a cualquiera de los deudores a elección de la administración tributaria; por lo que, además, el pago realizado por cualquiera de los deudores solidario tiene validez para liberar a los demás de la obligación. Sin embargo, Patiño establece que “*el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan...*” (Patiño Ledesma, 2004, 95), evidenciando así la ventajosa posición del sujeto activo en la relación tributaria.

2. Las Prestaciones Tributarias Obligatorias en el Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano

Para completar este capítulo sobre el Sistema Tributario Ecuatoriano es fundamental hacer una referencia a cada una de las principales cargas tributarias existentes, pues comprendiendo de manera efectiva su función podremos adentrarnos luego en el ilícito tributario contenido en la defraudación tributaria, objeto primario de esta investigación.

Así, por Tributos debemos entender a los “*ingresos de Derecho Público que nacen del patrimonio ajeno y que son establecidos mediante ley*” (Benavides Venalcázar, 2003, 35). Este concepto debe ser complementado con “la piedra angular” –como lo considera el Dr. Patiño- de los tributos: la capacidad económica, ya que, no hay tributo sin ella.

Ante esto, los ingresos del Estado considerados como tributos son:

- Impuestos
- Tasas
- Contribuciones especiales de mejoras

Para nuestro análisis nos centraremos en los Impuestos Tributarios, siendo éstos toda “*contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesionales liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas.*”

También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, intervivos o mortis causa, y por otorgamiento de ciertos instrumentos públicos” (Caballenas, 1992, 133)

Por tanto, los impuestos tienen como antecedente una base jurídica, afectan parte del patrimonio de los ciudadanos, son prestaciones obligatorias y directas y carecen de contraprestación directa a favor del sujeto pasivo. (Patiño Ledesma, 2004, 105)

Ahora bien, los impuestos directos son aquellos en los cuales el contribuyente recibe directamente la imposición del impuesto, hay una relación inmediata entre el sujeto pasivo y la fuente del tributo, siendo el caso más concreto el Impuesto a la Renta, en el cual se da la relación del capital con el trabajo o actividad que genera ingresos o renta. Además, el impuesto directo se caracteriza porque, en general, no debe ser trasladado a terceros y, para el criterio administrativo manejado por algunos doctrinarios, este impuesto grava periódicamente situaciones que presentan cierta estabilidad. (Covarrubias Rivera, 2005)

Los impuestos indirectos en cambio consisten en tributos que el contribuyente paga sin obligatoriedad de identificarse o de que exista una relación, ya que, como indica Patiño, este tipo de impuesto se caracteriza por incidir en las actividades relacionadas con gasto o consumo, por tanto, no es posible determinar el origen o fuente del ingreso. Asimismo, este tipo de impuestos se caracterizan por ser trasladado, en general, a una tercera persona, que es generalmente el agente de retención. Verbigracia el Impuesto al Valor Agregado.

Por otra parte, se considera que un impuesto es personal cuando está relacionado su nacimiento con la capacidad económica del contribuyente, fijando la administración un monto mínimo deducible para el ahorro y subsistencia del sujeto pasivo. Mientras que la imposición real afecta, sin importar la situación económica del contribuyente, al hecho generador o a un bien.

Finalmente, en cuanto al universo sobre el cual deben actuar los impuestos, la doctrina considera como generales a los impuestos que afectan a todos los sujetos pasivos y las actividades que realizan; y son especiales cuando se circunscriben a un tipo específico y concreto, recayendo sólo al hecho generador que encuadran en la norma.

Realizado esta breve clasificación, es menester analizar de manera concreta los principales impuestos que conforman el ordenamiento tributario ecuatoriano.

- a) *Impuesto a la Renta*: El Impuesto a la Renta es uno de los pilares fundamentales del sistema tributario nacional, representando alrededor del 60% del ingreso que percibe el Fisco (Intriago Zambrano), convirtiéndolo en el mejor medio para cumplir los objetivos socioeconómicos del Estado.

Karla Intriago sostiene que *“Dada la generalidad del tributo, el número de contribuyentes y su capacidad recaudatoria aumenta en cada declaración anual, contribuyendo con el fortalecimiento de la institucionalidad y el Estado de Derecho (...) y en particular, el manejo del Impuesto a la Renta de personas naturales, está condicionado por el estudio del fenómeno de la globalización económica y sus consecuencias económicas y sociales...”*(Intriago Zambrano)

Así, la renta –el objeto de este tributo- en sentido general, implica el ingreso económico que percibe una persona, natural o jurídica – y las sucesiones indivisas-, en un período de tiempo como consecuencia de poseer bienes de producción o la realización de una actividad laboral. Por tanto, la renta tiene una estrecha vinculación con la producción de la riqueza necesaria para el funcionamiento de la economía en general.

Ante esto, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece como renta a todo ingreso originario de fuente ecuatoriana obtenido a título gratuito u oneroso, pudiendo provenir del trabajo, del capital –o de las dos fuentes-. Además, esta renta puede consistir en dinero, especies o servicios.

Finalmente, la mencionada ley establece que este criterio es aplicable a los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en nuestro país o por sociedades nacionales. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 2)

Correlativamente, Rodrigo Patiño establece que el Impuesto a la Renta en el régimen ecuatoriano grava todos los ingresos ordinarios y extraordinarios que provengan de actividades realizadas en el Ecuador. (Patiño Ledesma, 2004, 108)

Sin duda el hecho generador del Impuesto a la Renta es la existencia de ingreso económico, pero para establecer la base imponible y la tarifa aplicable la Administración Tributaria emite año tras año una tabla progresiva de liquidación del impuesto que deberá efectuar el contribuyente. Por tanto, si un ciudadano tiene ingresos superiores a la fracción básica establecida en la tabla progresiva, a través de resolución del SRI, deberá pagar dicho impuesto en la tarifa que se indique.

Para el ejercicio económico del 2009, la base imponible para personas naturales y sucesiones indivisas inicia con un ingreso anual de 8.570 UDS, gravada con un 5% llegando la tarifa hasta un 35% del ingreso que vaya de 87.300 USD en adelante (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 36). Mientras que para las personas jurídicas y sociedades en general el Impuesto a la Renta se encuentra fijado en el 25% de la renta, sin embargo, a manera de incentivo, si realizan reinversiones esta tarifa baja al 15%. (Cámara de Industrias de Guayaquil)

Por otra parte, para entender de manera más completa este impuesto es fundamental tener claro qué debemos entender por “exenciones” y “deducciones” del Impuesto a la Renta.

Así, la Administración Tributaria define a las exenciones en el impuesto a la renta como *“los ingresos o rentas que por disposición legal y debido a razones de orden económico, social o público, están excluidos del pago de dicho impuesto”* (Servicio de Rentas

Internas). Entre las actividades exentas de pagar Impuesto a la Renta tenemos el pago de dividendos y utilidades calculados después del pago del impuesto, los ingresos de instituciones del Estado que presten un servicio público, las instituciones de carácter privado sin fines de lucro siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos, la décima tercera y décima cuarta remuneración, becas para estudios, rendimientos por inversiones a plazo fijos de un año, entre otros (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 9).

Mientras que las deducciones implican una depuración del Impuesto a la Renta, para determinar así cual es la base imponible que está sujeta al mencionado impuesto. De manera general podemos establecer que la deducción se aplica a los gastos que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos, tales como los intereses de deuda contraída, los costos y gastos imputables al ingreso, las tasas y contribuciones, gastos de viajes, depreciación y amortizaciones, entre otros.

Asimismo, con la última reforma efectuada a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno las personas naturales tienen derecho a deducir de su base imponible el 1.3 veces de la fracción básica exenta de los rubros que correspondan a vivienda, salud, educación y alimentación, ya sea del contribuyente, de su cónyuge o hijos menores de edad. Esta deducción puede ser hasta del 50% de sus ingresos gravados. (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 10)

Finalmente, debemos mencionar que en el caso del Impuesto a la Renta, tanto las personas naturales como las jurídicas y sociedades en general deben pagar un anticipo de dicho impuesto, utilizando para calcular este anticipo la renta líquida pagada en el período tributario inmediato anterior.

Asimismo, como ya hemos hecho referencia a priori, el Impuesto a la Renta puede ser objeto de retención por parte de los ya señalados “agentes de retención”. Esta retención

corresponde a un crédito tributario que será deducido por el contribuyente a la hora de hacer su declaración anual de su renta percibida. Si la retención hecha sobrepasa los montos que el contribuyente debe pagar por concepto de su obligación tributaria estaríamos ante un pago indebido, pudiendo el contribuyente mediante un reclamo administrativo solicitar a la administración la devolución de los valores pagados de manera excesiva.

- b) *Impuesto al Valor Agregado*: Este impuesto grava la transferencia de bienes y la prestación de servicios. Por tanto, este impuesto afecta a todas las etapas de la producción, mejoramiento y movilización en las cuales otorga un mayor valor al bien o servicio en cuestión.

Ante esto, nuestra ley pertinente establece que al hecho generador de la transferencia debemos entenderlo como:

“1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes;

2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,

3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta” (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 53).

El IVA se caracteriza por ser un impuesto uniforme, del 12%, que se aplica a todas las operaciones de transferencia del bien hasta que llegue a las manos del consumidor final. Sin embargo, el pago lo hará al comerciante o prestador del servicio, debiendo este,

luego de percibir el tributo entregarlo al Estado mediante una declaración (Servicio de Rentas Internas).

Por otra parte, la base imponible de este impuesto está constituida por el precio total en el que se vendan los bienes o se presten los servicios, precio aquel que deberá incluir todas las tasas y gastos imputables a dicho bien o servicio (Servicio de Rentas Internas).

Ahora bien, por ley existen varias transferencias de bienes que no están gravadas por no ser consideradas como actividades comerciales en el estricto sentido de la palabra; dentro de estas transferencias no gravadas la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Art. 54 señala a aportes en especie de capital, adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades –incluida la sociedad conyugal-, ventas de negocios que se transfiera tanto activo como pasivo, fusiones, escisiones de sociedades, donaciones a entidades del sector público, cuotas y aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento del condominio, entre otros.

Asimismo, en la ley antes mencionada existe una clasificación particular de bienes que se encuentran gravados con IVA, pero su tarifa es cero. Se justifica este hecho debido a que son bienes que satisfacen necesidades primarias de la ciudadanía referentes a los campos de salud y alimentación básica. Sin embargo, es pertinente puntualizar que se considerará a bienes objeto de gravan cero sólo a aquellos que se encuentran en su estado natural, sin haber sido sometidos a elaboración o cambio alguno. Además, el hecho que exista la mencionada tarifa cero no priva que a posteriori la política fiscal nacional considere modificar dicha tarifa a otro monto.

Además, la ya antes citada Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su Art. 56 diversos servicios gravados con tarifa cero, dentro de lo cuales podemos citar:

- Los de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga, así como los de transporte internacional de carga y el transporte de carga

desde y hacia la provincia de Galápagos. Incluye también el transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos;

- Los de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos.
- Los de educación en todos los niveles.
- Los de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados, exclusivamente, para vivienda, en las condiciones que se establezca en el reglamento;
- Los administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa tales como los servicios que presta el Registro Civil, otorgamiento de licencias, registros, permisos y otros;

En este Impuesto los Agentes de Retención tienen la obligación de facturar los impuestos causados en los porcentajes establecida por el Servicio de Rentas Internas que puede variar si se trata de transferencia de bienes muebles –siendo retenido el 30%- o si se trata de servicios – retiene el 70%-. Mientras que los Agentes de Percepción deben retener el 100 % del importe del tributo.

Finalmente, el IVA deberá ser declarado de manera mensual; en cuanto que la liquidación de este impuesto se la realizará mediante crédito tributario establecido en el Art. 66 y siguientes de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, facultando dichas normas al Agente de Retención para que al momento de realizar la mencionada liquidación, pueda reducir el valor de los pagos por el realizados por concepto de dicho impuesto; y, si existiere un saldo a favor del declarante, éste será un nuevo crédito tributario. (Patiño Ledesma, 2004, 136)

- c) *Impuesto a los Consumos Especiales*: Este impuesto grava el consumo de ciertos bienes y servicios que por sus características y naturaleza de bienes de consumo requieren una regulación particular.

El hecho generador del Impuesto a los Consumos Especiales –ICE- es la transferencia efectuada por los fabricantes de los bienes descritos en la norma jurídica, o la prestación de servicios descritos o la realización de importaciones al momento de nacionalizar la mercadería. Por tanto, los sujetos pasivos de este tributo son los fabricantes, comercializadores y los importadores de los bienes gravados, quienes deben a su vez cumplir con ciertas exigencias como obtener una patente de funcionamiento. (Patiño Ledesma, 2004, 137)

“La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas...” (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 76)

El Art. 82 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno divide a los bienes objeto de ICE en cuatro grupos, siendo el primero conformado por: cigarrillos, cerveza, bebidas gaseosas, bebidas alcohólicas distintas a la cerveza, perfumes, videojuegos, armas de fuego, armas deportivas y municiones y focos incandescentes. La tarifa del impuesto en cada uno de estos bienes varía del 10 % -gaseosa- hasta llegar al 300% en las armas de fuego.

El segundo grupo está conformado por vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, en los cuales la tarifa del gravamen varía según el precio del vehículo, por tanto, un vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000 tiene un gravamen del 5%, mientras que en vehículos motorizados con un precio de venta al público superior a USD 40.000 su gravamen sube hasta el 35%. También se encuentran dentro de este grupo los aviones, avionetas y helicópteros.

En el grupo tres tenemos bienes como televisión pagada que está gravado con un 15%, servicios de casino y salas de juegos, y otros servicios de azar que se encuentran gravados con 35%.

Finalmente, el grupo cuatro está conformado por las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los Clubes Sociales, para prestar sus servicios, cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales, hecho este que se encuentra gravado con el 35% de ICE.

El ICE deberá ser declarado mensualmente por los sujetos pasivos, debiendo hacerse su liquidación en los mismos plazos previstos para la presentación de la declaración. Debiendo indicar además que este impuesto no es objeto de retención alguna por parte de agentes de retención o de percepción.

- d) *Impuestos al Comercio Exterior*: Este impuesto se encuentra regulado por la Ley Orgánica de Aduanas y se caracteriza por gravar las importaciones de bienes, materias primas o productos terminados provenientes del extranjero. El cobro y control de estos aranceles corresponde a la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

Se caracteriza el impuesto a la importación por cumplir dos funciones básicas para la economía nacional: Por una parte, la imposición de un gravamen a bienes que provienen del extranjero es un método arduamente utilizado por los gobiernos como un mecanismo de protección del producto nacional, haciendo de estos últimos más competitivos. Además, los aranceles son un medio sumamente útil para procurar recursos fiscales, pues, por su naturaleza, son de fácil recaudación.

En base a estas funciones, el impuesto a la importación es el arancel más común y eficiente en el ordenamiento aduanero. Este arancel se obtiene de la aplicación de una tarifa, establecida por el Ejecutivo según las necesidades económicas y acorde a los Convenios Internacionales, al valor en aduana de las mercaderías importadas. (Patiño Ledesma, 2004, 149)

Así, este arancel se hace exigible cuando el dueño de los bienes o el consignatario presenta una autoliquidación de tributos entre siete a quince días antes del arribo de la mercadería o bienes al país. En dicha autoliquidación se establecerá la cuantía del tributo a cancelar, debiendo su base imponible ser calculada o determinada como ad valorem del producto, verbigracias el 35 % de impuesto que recae sobre la importación de licor o de celulares; o como una cantidad específica por unidad o peso, como el caso actual de USD 10 por cada unidad de zapatos importados. (CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA)

Sin embargo, existen ciertos bienes que por su naturaleza están exentos de este gravamen, siendo el caso de efectos personales de viajeros, menaje de casa y equipo de trabajo, envíos, sin valor estimable o sin carácter comercial, las donaciones, entre otros. (Patiño Ledesma, 2004, 151)

Ahora bien, debemos mencionar que el Consejo Mundial de Aduanas, GATT ha establecido ciertos acuerdos conocidos como antidumping –evitar que se fije para el producto que se vende en el exterior un precio menor al del mercado nacional- y derechos compensatorios a fin de contrarrestar las prácticas desleales de comercio.

Finalmente, con la creciente tendencia a globalizar las economías, el nacimiento de Acuerdos de Integración, tales como el MERCOSUR o la Unión Europea, Zonas Francas y los Tratados de Libre Comercio firmados de manera bilateral entre los Estados, está presentando una nueva tendencia a eliminar estos tributos en la circulación de la mercadería entre los Estados contratantes.

- e) *Otros Impuestos:* Nuestro ordenamiento jurídico establece otros impuestos que, sin embargo, por su menor trascendencia en la realidad de los sujetos de la relación tributaria, hemos considerado pertinente sólo efectuar un brevísimo análisis de cada uno de ellos, análisis aquel que realizaremos a continuación:

- e. 1. Impuesto a los Vehículos Motorizados: Es el impuesto anual que debe pagar el propietario de un vehículo motorizado de transporte terrestre. Este gravamen se paga sobre el avalúo del vehículo que consta en la base de datos del SRI. Este avalúo, para automotores nuevos corresponde al precio de venta al público informado por los comercializadores y, para vehículos de años anteriores, del precio informado se deducirá una depreciación anual del 20% sin que el valor residual sea inferior al 10% (Servicio de Rentas Interno).

- e. 2. Impuesto a la Salida de Divisas: Es el impuesto que se carga sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero.

La tarifa del Impuesto a la Salida de Capitales es del 0,5%, debiendo ser pagado por todas las personas naturales, sucesiones indivisas, y sociedades privadas, nacionales y extranjeras.

Es pertinente mencionar que las Instituciones del Sistema Financiero se constituyen en agentes de retención del impuesto cuando transfieran divisas al exterior por disposición de sus clientes; asimismo que el Banco Central Ecuatoriano se constituye en agente de retención del impuesto cuando efectúe transferencias al exterior por orden y a cuenta de las Instituciones Financieras

Mientras que las empresas de remesas que envíen divisas al exterior se constituyen en agentes de percepción cuando remitan dinero al exterior por orden de sus clientes.

La base imponible de este impuesto es sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones del sistema financiero. (Servicio de Rentas Internas)

- e. 3. Impuestos al Predio Urbano y Rural: Son tributos cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de Bienes Inmuebles ubicados tanto en zona rural como en el predio urbano de cada cantón a nivel nacional.

El hecho generador se fundamenta en la propiedad como derecho real y como manifestación de la capacidad contributiva del dueño del bien. También se caracteriza por ser un impuesto real y objetivo, ya que se fundamenta en el patrimonio sobre bienes inmuebles, y, finalmente, es proporcional, ya que su tarifa dependerá del avalúo catastral, en el caso de predios urbanos, y en los rurales de que sobrepasen de las 25 hectáreas. (Patiño Ledesma, 2004, 165) (Cámara de Industrias de Guayaquil)

- e. 4. Impuesto de Patentes: Corresponde a las licencias o permisos que otorgan los cabildos para el ejercicio de actividades de carácter económico dentro de la jurisdicción municipal. Este impuesto es regulado por las ordenanzas de cada uno de los municipios a nivel nacional.

- e. 5. Impuesto a las Alcabalas: Es un tributo sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos expresamente señalados en la norma, gravando las transferencias de bienes inmuebles, los derechos usufructo, uso y habitación relacionados con estos.

Su recaudación le corresponde a los Municipios en donde se encuentra ubicado el inmueble. Mientras que la base de este impuesto será el valor contractual señalado en la escritura del bien en cuestión.

Por otra parte, *“cuando la transferencia de dominio o de los demás derechos reales se volviere a realizar dentro de los tres años contados desde la fecha en que se efectuó el acto o contrato original sujeto al pago del gravamen, y siempre que fuere del mismo inmueble y con relación a una o más de las partes que intervinieron en el contrato*

original, el nuevo beneficiario gozará de ciertas rebajas establecidas en la respectiva ley...” (Patiño Ledesma, 2004, 181)

Finalmente, nuestro ordenamiento jurídico también contempla tributos sobre juegos de azar, rifas y sorteos, tasas por servicios y contribuciones especiales por la obtención del sujeto pasivo de un beneficio en particular.

CAPÍTULO II. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO: AUTONOMÍA O ESPECIALIDAD DEL DERECHO PENAL GENERAL

1. Breve referencia al Ilícito Penal

Uno de los cuestionamientos más comunes en cuanto al estudio y tratamiento del ilícito tributario es el determinar si éste pertenece al Derecho Penal General, como un tipo especial, si es una rama del Derecho Tributario o si debe ser considerado de manera autónoma dentro de una doctrina particular conformada tanto por el Derecho Penal como por el Derecho Tributario.

Por tanto, es de suma importancia para nuestra investigación en curso realizar una efectiva dicotomía entre el ilícito penal y el ilícito tributario, estableciendo consideraciones básicas de cada uno para así establecer su naturaleza jurídica, el bien jurídico tutelado en materia Penal Tributaria y, finalmente, los principios que, a pesar de pertenecer varios de ellos al Derecho Penal General, forman parte del Derecho Penal Tributario, otorgándole un tratamiento singular.

Ante lo indicado, la primera tarea que tenemos es determinar qué debemos entender por “delito” y las características comunes que debe tener un hecho para ser considerado como tal, y, consecuentemente, ser sancionado con una pena.

Francisco Muñoz Conde establece que el delito, desde una arista jurídica, es “*toda conducta que el legislador sanciona con una pena*” (Muñoz Conde, 1990, 2), desprendiendo este concepto desde ya la omnipresencia del principio *nullum crimen sine lege* que rige el moderno derecho penal a nivel mundial.

Sin embargo, el análisis del concepto de delito merece un análisis en dos perspectivas: primero debe ser considerado como un hecho o acto humano que merece un juicio de desvalor por causar una lesión al bien jurídico que se encuentra protegido por la ley penal, y en segundo lugar el delito conlleva el juicio de desvalor al autor del acto que ha

ocasionado afección al bien jurídico tutelado; es decir, hablamos de la antijuridicidad y la culpabilidad (Muñoz Conde, 1990, 3-4).

Por tanto, sin antijuridicidad – la desaprobación del acto- y culpabilidad -atribuir dicho acto a su autor- no podríamos imponer una sanción que resarza los daños ocasionados al bien jurídico tutelado. Sin embargo, para enmarcar de legalidad la actuación sobre el ilícito se requiere que tanto la conducta antijurídica como la culpabilidad y la pena se encuentren descritos en la ley. Consecuentemente, se requiere de tipicidad.

Así, diversos doctrinario consideran al delito como “*la acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible*”. (Muñoz Conde, 1990, 5)

No obstante, para tener una efectiva claridad sobre el concepto del ilícito penal debemos analizar de manera precisa, pero sucinta, cada uno de los elementos antes señalados.

Partiendo con la *tipicidad*, debemos entenderle a esta como la adecuación de la acción – u omisión- realizada por el sujeto activo al hecho descrito en la ley penal.

Por tanto, la norma penal puede describir delitos de comisión, delitos de omisión, delitos de actividad, delitos de resultado y delitos de lesión, pues el legislador ha seleccionado aquellos hechos que son considerados los más lesivos contra los bienes jurídicos indispensables para mantener un adecuado equilibrio en la sociedad; y, por ser estos básicos para la estructura de las sociedades, su afección merece ser sancionada con una pena.

Debido a que el ser humano puede realizar los más diversos actos para afectar al bien jurídico protegido, el legislador al tipificar un hecho debe buscar una imagen conceptual lo suficientemente abstracta como para poder englobar en ella todos los comportamientos que tengan las características esenciales comunes a todos (Muñoz Conde, 1990, 40), caso contrario estaríamos ante una descripción casuística que,

inevitablemente, dejaría a un lado diversos hechos que también puede lesionar al bien jurídico en cuestión.

Asimismo, sin la existencia de la tipicidad como un elemento del delito o ilícito penal, estaríamos condenando a nuestra sociedad a una inseguridad jurídica sólo vista en regímenes de dictadura caducos.

Finalmente, de manera objetiva podemos establecer que el tipo penal debe describir de manera abstracta la acción u omisión que afecta al bien jurídico protegido, el resultado que se espera de este que ocasiona la lesión, el nexo causal entre ellos – siendo este punto analizado a posteriori por su vital importancia-, el sujeto activo o autor del hecho y las características propias e impropias de cada tipo penal. (Dayenoff, 2002, 85)

Por otra parte, en cuanto al elemento de la *antijuridicidad* Dayenoff nos explica que “*la teoría de la antijuridicidad tiene por objeto establecer bajo qué condiciones y en qué casos la realización de un tipo penal no es contrario a Derecho (...) pues una acción típica será también antijurídica si no intervienen a favor del autor una causa o fundamento de justificación...*”(Dayenoff, 2002, 109) Asimismo, el autor citado clarifica este concepto al establecer que “*se debe comprobar la presencia de la antijuridicidad con la constatación de que la conducta típica no esté permitida por ninguna causa de justificación (precepto permisivo) en ninguna parte del ordenamiento jurídico*” (Dayenoff, 2002, 114).

Debiendo para ello entender que nos encontramos ante una causa de justificación cuando el derecho autoriza a que el individuo actúe de tal o cual manera –legítima defensa- o cuando en el ordenamiento jurídico se establecen conductas que, a pesar de estar tipificadas, no son objeto de pena alguna – como la “injuria” proveniente de los ascendientes o padres a sus hijos – (Código Penal, Art. 502)

Por otra parte, nos encontramos ante la *culpabilidad* cuando el sujeto activo comete un acto antijurídico, pudiendo este actuar de un modo distinto siguiendo los lineamientos establecidos en el derecho.

Para Eugenio Zaffaroni existe culpabilidad en una conducta típica y antijurídica “*cuando al autor le es reprochable la realización de esa conducta porque no se motivó en la norma siéndole exigible, en las circunstancias en que actuó, que se motivase en ella*”. (1998, 143)

Complementando el comentario del jurista, nuestra legislación en su Art. 3 establece que “*se presume de derecho que las leyes penales son conocidas de todos aquellos sobre quienes imperan. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa*” (Código Penal, Art. 502), por tanto, todos los ciudadanos de la república tenemos –o debemos tener- conocimiento de las prohibiciones constantes en nuestro ordenamiento jurídico.

Además, la culpabilidad debe fundamentarse con el hecho de que el autor tenga las facultades físicas y psicológicas mínimas para ser motivado por la norma penal a actuar acorde a esta; pues, quien carece de estas no podrá ser considerado culpable de ilícito alguno; tanto así que el ordenamiento jurídico nos expresa de manera bastante concreta quienes deben ser considerados incapaces absolutos y relativos para realizar actos y ser responsables por estos.

Asimismo, este actuar, motivado por el derecho, debe ser acorde al ámbito de exigencia que se encuentra en cada norma jurídica, ya que, de ninguna manera, podría pedirse comportamientos estoicos y heroicos a todos los individuos que conforman una sociedad.

Finalmente, todos estos elementos a valorar para establecer la culpabilidad implican la existencia de mayor o menor gravedad de la culpa dentro del marco penal aplicable; por lo que la existencia de agravantes o atenuantes pueden significar un cambio en la

valoración de la culpabilidad, alterando de manera definitiva la imposición de la pena, llegando hasta en ciertas ocasiones a considerarse otro delito tipificado.

Por otra parte, para completar este punto, es fundamental hacer una breve digresión hacia el elemento subjetivo del tipo penal y en particular sobre el *dolo* en materia penal, el cual, como veremos más adelante, tiene trascendental importancia en el ilícito tributario.

Nuestro Código Penal en su Art. 14 reza:

“La infracción es dolosa o culposa.

La infracción dolosa que es aquella en que hay el designio de causar daño, es:

Intencional, cuando el acontecimiento dañoso o peligroso, que es el resultado de la acción o de la omisión de que la ley hace depender la existencia de la infracción, fue previsto y querido por el agente como consecuencia de su propia acción u omisión; y;

Preterintencional, cuando de la acción u omisión se deriva un acontecimiento dañoso o peligroso más grave que aquel que quiso el agente.

La infracción es culposa cuando el acontecimiento, pudiendo ser previsto pero no querido por el agente, se verifica por causa de negligencia, imprudencia, impericia, o inobservancia de Ley, reglamentos u órdenes.”

Así, la presencia de dolo en el ilícito implica la existencia de conciencia y voluntad del autor de realizar el tipo objetivo de un delito. Es decir, se requiere de conocimiento de las circunstancias existentes, conocimiento del hecho o conjunto de actuaciones que se requiere para infringir la norma y que, a consecuencia de ello, se va a llegar a un resultado: a la lesión del bien jurídico protegido (Dayenoff, 2002, 91-94).

Por tanto, podemos establecer que para la configuración del dolo en un delito se requiere la presencia de dos elementos; a saber:

1. Elemento Intelectual: El sujeto activo debe saber qué está haciendo y los elementos que convierten a su accionar en una acción típica y

antijurídica. Pero este conocimiento debe ser actual, dejando a un lado la posibilidad de error en el tipo en general o en cualquiera de sus elementos que lo conforman.

2. Elemento Volitivo: Implica el deseo, el querer realizarlo. El autor tiene la intención de influir sobre la realidad yendo en contra del ordenamiento jurídico.

Ahora bien, dependiendo de la intensidad del elemento intelectual y volitivo la doctrina establece una clasificación del dolo:

- a) Dolo Directo: En estos casos el autor quiere obtener el resultado que se encuentra prohibido en el tipo penal o realizar la acción típica. Este es conocido como *dolo directo de primer grado*. No obstante, la doctrina considera que, si el autor no quiere directamente alguna de las consecuencias pero sabe que es inevitable para obtener el resultado típico, se está ante *dolo directo de segundo grado*. (Muñoz Conde, 1990, 58)
- b) Dolo Eventual: El autor no considera ni desea el resultado, sin embargo, esto no le impide continuar con su accionar típico, antijurídico, culpable y sancionado con una pena. Sin duda el autor corre el riesgo de que se produzcan los resultados contrarios a derecho.

Es importante indicar que el dolo eventual está dividido por una leve línea de la culpa; siendo esta última caracterizada por un actuar negligente, con falta de pericia, falta de prudencia o no mantener el debido cuidado, arrojando, consecuentemente, un resultado antagónico al ordenamiento jurídico.

Mientras que la *punibilidad* hace referencia a la imposición de la pena luego de realizarse un juicio de desvalor hacia el acto u omisión, típica y antijurídica, y del autor que trae consigo el peso de la culpabilidad. Complementando lo expuesto, la doctrina

establece las condiciones objetivas de penalidad – o punibilidad- que son “*circunstancias que, sin pertenecer al injusto o a la culpabilidad, condicionan en algún delito concreto la imposición de una pena*” (Muñoz Conde, 1990, 172). A manera de ejemplos podemos establecer a la necesidad de tener la declaración de quiebra en los delitos de quiebra o la muerte de uno de los contendientes en el homicidio en una riña ocasionada por el tumulto.

Finalmente, la doctrina hace referencia a las excusas absolutorias de punibilidad, siendo estas circunstancias establecidas por el legislador que, a pesar de ser un hecho típico, antijurídico, culpable, no consideran que es pertinente que sea punible. Normalmente son circunstancias que sólo hacen referencia al autor, afectando por tanto sólo a la persona.

Un ejemplo preciso de lo señalado se encuentra en páginas anteriores al señalar sobre la “injuria” irrogada de ascendientes a descendientes (Referirse a las causas de justificación en la Pág. 6).

Ahora bien, para finalizar este punto -conformado por elementos indispensables de la doctrina que conforman la teoría general del delito- es fundamental hacer una pausa y dedicar ciertas líneas a la Imputación Objetiva y su nuevo tratamiento dentro de la doctrina jurídica internacional, para así cerrar el círculo del análisis de la teoría penal que necesitaremos para proseguir con esta investigación.

De esta manera, “*todo el edificio del conocimiento, más que nada el de las ciencias naturales, se ha construido y sigue construyéndose precisamente en base al manejo de hipótesis plausibles basadas en la relación de causalidad, sin perjuicio de los correctivos de probabilidad y manejo estadístico de la física cuántica*” (Roxin, 1997).

Así, Claus Roxin nos traslada hacia la conclusión de que la relación causa-efecto, siendo un elemento fundamental de la mente humana para dar soporte a nuestros criterios

racionales, es aquel hilo conductor del conocimiento científico que tenemos hoy en día; conocimiento este que forma parte del derecho.

Pero, ¿qué debemos entender por la imputación objetiva en materia penal? Ante esto, Muñoz Conde nos expresa que “*en los delitos de resultado (...) entre acción y resultado debe darse una relación de causalidad, es decir, una relación que permita, ya en el ámbito objetivo, la imputación del resultado producido al autor de la conducta que lo ha causado*” (Muñoz Conde, 1990, 22) Por tanto, la imputación objetiva es atribuir a un sujeto la responsabilidad por los resultados producidos de su actuar antijurídico.

Por tanto, para construir un tipo penal con todos los elementos analizados en líneas anteriores, necesitamos de la ecuación que crea la relación de causalidad; el aceptar y plasmar en la ley que si A injuria a B tendrá como resultado la imposición de una pena para resarcir el daño ocasionado al bien jurídico protegido de la honra.

Además, el hecho de incluir el vocablo “objetivo” dentro de esta teoría nos da como consecuencia la presencia de dos hechos: una imposición normativa no puede ser influenciada para su creación y/o modificación por los pensamientos y sentimientos de un individuo, pues el ordenamiento jurídico debe regir *erga omnes*; y, en la ley existen elementos que no son subjetivos, por lo que su presencia es indispensable. (Terragni)

Por otra parte, no todas las relaciones son tan simples de resolver, por lo que la doctrina presenta diversas teorías que buscan clarificar esta ecuación de causa- efecto cuando se presentan otros elementos concomitantes.

Así, la teoría de la *equivalencia de condiciones* expresa que es causa toda condición de un resultado concreto que al suprimirla mentalmente, daría como consecuencia que el resultado no se llegue a producir. Es decir, se debe establecer la causalidad en su sentido material.

Mientras que la *teoría de la adecuación* reza que sólo las condiciones adecuadas para producir un resultado en concreto son la causa, al menos en sentido jurídico. Ante esta teoría Muñoz Conde expresa que la previsibilidad objetiva y la diligencia debida en la realización de la acción son los parámetros que nos permiten establecer cuando un accionar es o no adecuado para producir un resultado. (Muñoz Conde, 1990, 23)

Ante estas teorías debemos mencionar que lo que se busca es atribuir al sujeto activo la realización de una conducta típica, por tanto, si no se da la imputación objetiva – pudiendo ser a base de las teorías antes mencionadas- no es que no exista la conducta, sino que no estamos ante la presencia de todos los elementos que conforman un ilícito. Por tanto *“esa atipicidad resulta de la ausencia de una conexión valorativa entre la actividad del sujeto y las exigencias legales”* (Terragni)

Por su parte, Marco Antonio Terragni considera que para atribuir objetivamente el resultado a un individuo se debe, a priori, cumplir las siguientes pautas (Terragni):

- a) Se debe comprobar la relación de causalidad natural existente entre la acción y el resultado.
- b) Examinar si el autor ha creado un peligro jurídicamente desaprobado para la producción del resultado.
- c) Probar que el autor materializó el peligro o riesgo que dio como resultado lo que la norma penal en su ámbito de protección buscaba evitar.

Una vez cumplidos estos tres pasos antes expuestos el profesor Terragni establece un conglomerado de reglas para imputar objetivamente el hecho o en su defecto, excluir al individuo de la atribución de este. A saber:

1. No es imputable, bajo un criterio objetivo, el resultado proveniente de una acción que disminuye el riesgo, pues, como es evidente, lo que

está prohibido es empeorar la situación a que se halla expuesto el bien jurídico.

2. Tampoco será imputable el resultado que se produzca fuera o más allá del ámbito de protección de la norma, ya que ésta es la que determina el límite del riesgo permitido.
3. En caso de que el objeto de la acción se encuentre expuesto a un peligro o riesgo –fuera del permitido- se recomienda analizar los siguientes escenarios:

“Si el resultado era probable (nexo causal hipotético) habrá imputación objetiva si se aumenta el riesgo;

Si el resultado era seguro, habrá imputación objetiva si se adelanta su producción (aceleración del nexo causal), y no será objetivamente imputable cuando el resultado se hubiera producido en el mismo instante en el que el autor se desempeñó (causación de reemplazo)”.

4. No habrá imputación cuando el resultado se hubiera producido, de la misma manera, manteniendo el debido cuidado ordenado por el Derecho.
5. El ordenamiento jurídico no prohíben las lesiones o daños ocasionados a los bienes respecto por parte del titular cuando éste tiene la posibilidad, jurídicamente admitida, de consentirlas, o de, en sentido más amplio, realizarlas ejerciendo su derecho de disponer del bien (Terragni).

Todo lo expuesto nos permite concluir que la Imputación Objetiva debe ser manejada bajo un estricto apego a la finalidad de la norma y del Derecho Penal, ya que sólo estos determinarán qué clase de riesgos son relevantes para poner en peligro y lesionar el bien jurídico protegido; riesgo este que al ser producido por un individuo lo hace responsable de los resultados ocasionados y lo convierte en sujeto de las sanciones establecidas en el ordenamiento jurídico.

2. Consideraciones básicas del Ilícito Tributario

El ilícito tributario es un acto u omisión a través del cual se concreta la violación de las normas legales que establecen las diversas obligaciones tributarias, ya sean de carácter sustancial o simplemente formal.

Así, nuestro ordenamiento jurídico, a través del Código Tributario plasma como concepto de Infracción Tributaria a “*toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con una pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión*” (Código Tributario, Art. 314). Además, en el Art. 315 de la mencionada ley se establece la clasificación de las infracciones tributarias en:

- a) Delitos: La ley establece que serán los tipificados y sancionados como tales según el código y demás leyes tributarias. A esto Héctor Belisario Villegas conceptualiza al delito como “*la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos*” (García Belsunce, Villegas, 2003, 432)
- b) Contravenciones: Siendo estas las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales. Villegas complementa este criterio al establecer que las contravenciones son “*una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos de los individuos están en juego de manera mediata*” (García Belsunce, Villegas, 2003, 432).
- c) Faltas reglamentarias: Constituyen las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general. Sin embargo, es pertinente mencionar que estas violaciones no deben estar tipificadas como delitos o contravenciones en la legislación pertinente.

En esta tónica, Carlos María Folco establece que “*el incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el Fisco y los contribuyentes integra el vasto sector denominado “Ilícito Tributario”*” (Folco, 2004, 15).

Mientras que en la I Jornada Luso-Hispanoamericana de Estudios Tributarios, celebrado en la ciudad de Curia, Portugal en 1966, se estableció como ilícito tributario a “*cuantas modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos de la tributación conducen, por acción u omisión, a transgredir las normas jurídicas de las que derivan obligaciones sustantivas de pago de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración financiera para dar efectividad a sus créditos fiscales*” (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario).

Pero el problema medular de este punto no se encuentra en el concepto del ilícito tributario, sino más bien en la naturaleza jurídica que le han dado los diversos autores a este, permitiéndonos decir a priori que nada se encuentra sentado en este tema.

Así, una primera teoría sostiene que el ilícito tributario es una rama del Derecho Tributario ya que las sanciones tributarias son específicas y nacen de la facultad que tiene el Estado – a través del Ejecutivo-, otorgado por la Constitución, de crear, modificar o extinguir tributos.

Corroborando este criterio Giuliani Fonrouge sostiene que el derecho tributario es un todo orgánico con diversos aspectos que se encuentran conectados, por tanto, todo lo referente a las infracciones y sanciones derivan del propio poder tributario estatal (Giuliani Fonrouge, 1970, 319). Asimismo, el autor citado sostiene que “*su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas*” (Giuliani Fonrouge, 1970, 320).

Ante este criterio -y brindando un breve adelanto sobre los contenidos doctrinarios que se encuentran en nuestro ordenamiento jurídico -es permitente mencionar que el Código Tributario ecuatoriano, en su Art. 310 señala que “*...Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa*”.

Mientras que en las III Jornadas de Derecho Tributario de celebradas en San Pablo, Brasil en 1962 (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario), se establece de manera categórica que *“El ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario”* y que por tanto sus sanciones deberán ser reguladas en la ley tributaria. Además, en la mencionada jornada se puntualiza de manera categórica que *“para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios de derecho tributario y en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva”*

Una segunda teoría sostiene que el derecho penal tributario es una rama del derecho penal común, siendo el derecho penal de contenido económico. Esta teoría se fundamenta en que tanto la norma fiscal como la penal tiene la misma finalidad, la cual consiste en establecer los parámetros del actuar de los individuos pertenecientes a una sociedad para así salvaguardar al bien común de la misma.

Sainz de Bujanda sostiene que la única diferencia entre las infracciones tributarias y las contenidas en el Código Penal es de tipo formal, pues el derecho penal es una unidad (Sainz de Bujanda, 1962, 320).

Otro criterio a través del cual se sustenta esta teoría es que la evasión tributaria es un atentado contra el patrimonio estatal, pero que comparte la misma naturaleza de los delitos contra la propiedad que son descritos en el Código Penal.

Nos permitimos mencionar que a esta teoría se suma la legislación argentina, la cual regula, desde 1990 en su ley 23.771 –actual 24.769 y 25.874-, a los delitos tributarios como una “ley penal especial complementaria del Código Penal” (García Belsunce, 2003, 434).

La tercera posición en cuanto a la naturaleza jurídica del ilícito tributario sostiene que el derecho penal tributario es una rama del derecho administrativo y que,

consecuentemente, una infracción tributaria es igual a una infracción administrativa. Villegas sostiene que el derecho penal tributario es contravencional –o derecho penal administrativo- pues “*se regula la punibilidad de las infracciones al orden de la actividad administrativa teniendo al logro del bienestar social...*” (Villegas, 1979, 320)

Finalmente, la cuarta teoría respecto a nuestro punto de análisis sostiene que el derecho penal tributario es una rama autónoma del derecho, cuyo objeto principal es la protección del interés público materializado en sus bienes sociales.

Sus partidarios sostienen que a pesar de que en el campo doctrinario nunca se va a agotar la discusión sobre si el ilícito tributario es delictual o contravencional, a la hora de legislar se mantiene una tendencia hacia la autonomía, la cual ya fue proclamada por Giovanni Carano Donvito en 1904 y por Dematteis en 1930 (Morales Quiroz, 1985, 163).

José Adolfo Morales considera que la naturaleza del Derecho Penal Tributario se sintetiza en la ecuación de la suma de lo penal más lo tributario, siendo una fusión de las dos ramas que le otorgan un lugar único y particular (Morales Quiroz, 1985, 165).

Tras los diversos criterios doctrinarios expuestos en líneas precedentes podemos presenciar que la naturaleza jurídica del ilícito tributario es un tema que todavía se encuentra en construcción. Sin embargo, al juntar las doctrinas analizadas con la presencia del ilícito tributario en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, considero, a manera de un criterio muy personal, que el Derecho Penal Tributario, en su expresión del ilícito tributario, pertenece al Derecho Tributario general, ya que, como expresa Carlos Folco, sin la presencia de la obligación tributaria y del hecho imponible no podríamos hablar de la existencia del ilícito tributario en sí (Folco, 2004, 25).

Por otra parte, los diversos criterios emitidos en las Jornadas hispanoamericanas de Derecho Tributario nos permiten encontrar pautas sumamente claras sobre el lugar que

tiene el Derecho Penal Tributario en la doctrina Iberoamericana como una rama del Derecho Tributario general.

Sin embargo, es innegable la fuerte presencia del Derecho Penal común en la conformación del Derecho Penal Tributario, pues es éste elemento el que le otorga una arista sumamente particular que permite tener un carácter coercitivo y conformar el tipo del ilícito tributario con todos sus elementos primarios para así, correlativamente, garantizar de manera más efectiva los principios consagrados en la doctrina constitucional y penal mundial que conforman todo debido proceso.

Por tanto, para dar tratamiento al Derecho Penal Tributario, y al ilícito tributario de manera particular, es fundamental tener un profundo conocimiento del Derecho Tributario y de su conexión con el Derecho Penal, pues el derecho tributario sustantivo es el que establece los parámetros que delimitan al hecho punible.

No obstante, conforme avance la técnica jurídica y el tratamiento de las políticas tributarias a nivel mundial, considero que se irá trazando en nuestra historia y doctrina jurídica un tratamiento cada vez más especializado del Derecho Penal Tributario y del ilícito tributario, llegando a una efectiva fusión del derecho penal general con el derecho tributario que le otorguen características tan singulares que lo consagren como una rama autónoma del Derecho.

3. El Bien Jurídico tutelado en materia Penal Tributaria

Conforme se ha ido desarrollando el Derecho Penal Tributario como una materia del Derecho que permite al Estado utilizar su poder coactivo contra aquellos hechos que perturban el orden social de manera peligrosa o lesiva, se han presentado diversos cuestionamientos sobre qué debe ser considerado como el Bien Jurídico protegido por esta, dando origen a diversos criterios doctrinarios que han convertido a este tema en un punto álgido de valoración jurídica.

Así, el Bien Jurídico protegido por el Derecho es considerado como la piedra angular sobre la cual se sustentan los tipos legales, pues, utilizando las palabras de Jescheck, debemos entender por bien jurídico al “*valor ideal del orden social jurídicamente protegido, en cuyo mantenimiento tiene interés la comunidad y que puede atribuirse, como a su titular, tanto al particular como a la colectividad*” (Jescheck, 1981, 351).

Además, del concepto expuesto podemos desprender que existen bienes jurídicos individuales que tienen como titular a un particular, como la vida, la propiedad privada, el honor, entre otros; y bienes jurídicos colectivos o macrosociales que se caracterizan por ser bienes que presentan interés a una universalidad de individuos o a la colectividad que conforma una sociedad. Dentro de esta categoría podemos englobar al medio ambiente, los derechos del consumidor, la autenticidad de la moneda, etc.

Por tanto, si la Constitución Política de la República sostiene que “*La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes u servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables*”(Constitución de la República del Ecuador, Art. 300) podemos evidenciar con meridiana claridad que los delitos tributarios afectan a un bien jurídico colectivo; no obstante, el cuestionamiento primario es ¿cuál es el bien jurídico colectivo que se considera tutelado?

Esta pregunta la han respondido diversos doctrinarios, resaltando a continuación las concepciones más relevantes sobre el bien jurídico en los delitos tributarios (Medrano, 22):

3.1. No existe un bien jurídico alguno

Esta postura se fundamenta en la diferencia entre las infracciones administrativas y los delitos. Así, considera que los delitos tributarios no afectan a bien jurídico alguno sino sólo a los intereses de la administración. Tras estos argumentos se enfatizó en esta teoría que los delitos tributarios no eran más que una forma para que el Estado, de una manera coercitiva, cobre sus deudas.

Sin embargo, es pertinente señalar que este criterio es considerado caduco, pues, como lo expresa con meridiana claridad Sandro Abraldes, el interés de la administración siempre tendrá cabida en el orden jurídico, pues no podemos olvidar que depende de ésta, la administración, la consecución de proyectos que beneficien el convivir social (Folco, 194).

Además, si se toma al delito tributario como un medio para cobrar deudas se estaría reviviendo a la penosa institución de la prisión por deudas, abolida por la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

3.2. Deber de colaboración de los contribuyentes

Este criterio surge de la relación jurídica existente entre el contribuyente y la administración tributaria, la cual en nuestro sistema, se fundamenta en una estrecha colaboración que el sujeto pasivo brinda, con el cumplimiento de todos sus deberes – declaración de impuestos, llevar contabilidad, etc.- a la administración tributaria a fin de recaudar los tributos.

Para la doctrina Alemana, en el momento en que el contribuyente deja de colaborar con el organismo recaudador, se le pone a este último en una posición de desventaja y de desconocimiento de datos indispensables para conocer la pretensión tributaria. Consecuentemente, se establece como bien jurídico a *“la pretensión del titular del poder tributario a la revelación conforme a deber de todos los hechos que son relevantes para la liquidación o la exacción de un impuesto”* (Bacigalupo, 1979, 82)

Este criterio ha sido criticado por considerar como bien jurídico a un hecho que es complementario de la relación tributaria entre los sujetos, pues, la colaboración del contribuyente no deja de ser los derechos formales que éste tiene que cumplir, pero no se puede centrar la tutela penal en la obligación del contribuyente a decir la verdad. Además, como comprobaremos a posteriori, los delitos tributarios son delitos de peligro y no de lesión.

3.3. La economía nacional como bien jurídico

Varios autores consideran que los delitos tributarios forman parte, de manera estricta, del Derecho penal económico y que por tanto, estos buscan proteger a la economía nacional. Sin embargo, desde ya podemos cuestionar esta teoría pues resulta poco convincente que la economía del Estado sea el objeto jurídico inmediato de protección; además, el concepto mismo de “economía nacional” resulta tan difuso y carente de concepto propio que sería imposible que sea sólo protegido por el derecho penal tributario.

3.4. El Erario público o el patrimonio del Estado

Probablemente esta concepción es una de las que más adeptos tiene a nivel doctrinario. Este criterio considera que el bien jurídico protegido por los delitos tributarios es el patrimonio del Estado. Bajo Fernández sostiene que “*el delito fiscal no sólo entraña una disminución del valor económico en el Erario Público, sino que afecta (...) a toda una política económica social que incide en el ahorro, la inversión, la distribución de la renta, etcétera*” (Bajo Fernández, Bacigalupo, 2001, 55).

No obstante, este criterio es duramente criticado por Medrano, quien sostiene que este planteamiento no permite justificar la creación autónoma y especial de los delitos tributarios, pues en el derecho penal general ya se protege al patrimonio, y por tanto, no existiría un injusto diferente que justifique la creación del derecho penal tributario y del delito tributario como materia especial (Recomendamos referirse al punto dos de este capítulo para aclarar cualquier detalle referente a la especialidad del Derecho Penal Tributario).

Asimismo, el autor sostiene que cualquier afección en las posibilidades del Estado para efectuar su política financiera justa tampoco es motivo suficiente para sostener esta tesis.

3.5. La recaudación tributaria como el bien jurídico protegido

Esta última teoría, ensayada desde hace algunos años por la doctrina española -que por cierto se ha caracterizado por ser de plena vigencia en nuestros sistemas latinoamericanos-, considera como bien jurídico a la recaudación tributaria y la actividad administrativa requerida para conseguirla. Es decir, se deja a un lado el enfoque meramente patrimonial del Erario público por la actividad dinámica de la recaudación de tributos.

Así, esta tesis considera que cualquier acción u omisión realizada por el sujeto pasivo que afecte o lesione la recaudación tributaria y las funciones o finalidades del tributo debe ser sancionada por el derecho penal tributario, pues, como ya hemos mencionado, la actividad tributaria, plasmada en la recaudación tributaria, busca el cumplimiento de una finalidad financiera, de justicia y desarrollo político-económico indispensable para el funcionamiento del Estado y del bien común de sus habitantes.

Complementariamente Medrano sostiene que *“el bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarias está constituido por las funciones del tributo materializadas en la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario”* (Medrano, 33).

Asimismo, Gracia Martín nos presenta como un criterio de análisis de esta teoría la dicotomía entre el bien jurídico de la recaudación tributaria y los motivos para su protección penal – siendo estas las funciones de justicia distributiva y la política socio-económica del tributo – (1990, 34). Además, el autor sostiene que las funciones del tributo son indispensables para establecer el *perfil* del bien jurídico, por tanto, el comportamiento ilícito debe consistir -como ya hemos indicado- en lesionar o poner en peligro estas funciones y que se produzca un perjuicio fiscal (García Martín, 1994, 183).

Finalmente, la realización eficiente de las funciones del tributo están supeditadas a la efectiva recaudación de los ingresos de la deuda tributaria, para llegar, finalmente, a la

protección de las personas y de sus intereses garantizando las condiciones pertinentes para el bienestar y la convivencia social.

4. Principios generales del Derecho Penal aplicables en materia Penal Tributaria

Como ya hemos podido advertir, existen diversos principios del Derecho Penal general que son aplicables en materia Penal Tributaria, brindando a la misma un aura de protección particular, enmarcada en un efectivo debido proceso y en una eficiente seguridad jurídica.

A continuación presentaremos un breve repaso de los principios más relevantes según el análisis de Carlos María Folco (31):

- a) *Principio de Legalidad*: Este principio, expresado también por el aforisma *nullum crimen et nulla poena sine proevia lege*, es uno de los pilares fundamentales de todo Derecho Penal moderno, el cual garantiza, desde la Constitución hasta en el Código Tributario, que ninguna persona puede ser penado sin juicio previo fundamentado en una ley anterior existente a dicho proceso.

Por tanto, se requiere que la conducta delictiva se encuentre tipificada en el ordenamiento jurídico vigente dentro del Estado con anterioridad al hecho que dio como consecuencia el ilícito tributario, pues, como consta en el Art. 311 del Código Tributario las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro, por tanto, es irretroactiva.

- b) *Reserva Penal*: Este principio es una clara consecuencia del de legalidad. Para esto Joan Joseph Queralt, catedrático de la Universidad de Barcelona, explica con meridiana claridad que “*cuando un comportamiento no casa con un tipo penal, por más lesivo, inmoral, repugnante (...) no puede ser considerado delito...*” (Queralt, 2002, 34)

Por tanto, los individuos tenemos una “zona de seguridad” que nos asegura que si nuestra conducta no se encuentra tipificada, sin excepción alguna, no hay delito ni pena.

- c) *In dubio pro reo*: Desde la Declaración de los Derechos del Hombre se ha hecho efectivo este principio que garantiza que toda persona debe ser considerada como inocente hasta que se pruebe lo contrario.

Por su parte, la Constitución Política establece que “*En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora*” (Constitución de la República del Ecuador, Art. 76).

Del precepto transcrito podemos desprender la presencia del principio analizado conjugado con la retroactividad de la ley penal cuando ésta sea más benigna o beneficiosa al reo.

Complementariamente, la culpabilidad del imputado debe ser probada más haya de cualquier duda razonable; sin embargo, si existiera esta duda se deberá estar a lo que sea más favorable a este, ya sea sanando cualquier duda o aplicando la ley más benigna.

- d) *Nulla poena sine iudicio*: Este principio garantiza que nadie puede ser sancionado ni penado sin un juicio previo basado en una ley existente anterior al proceso y debe ser juzgado sólo ante el juez o autoridad competente, respetando el trámite de cada proceso.

Con este principio además se garantiza el derecho a la defensa de los individuos, a que las pruebas sean practicadas e incorporadas al proceso conforme a derecho y que se respeten sus garantías constitucionales del debido proceso consagradas en los artículos 76 y 77 de la Carta Magna.

- e) *Non bis in idem*: Principio fundamental en todo ordenamiento jurídico democrático, garantizando que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Ante esto la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en el Pacto de San José de Costa Rica expresó que “*El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos*” (Folco, 39)
- f) *Presunción de Conocimiento*: A pesar de que Folco no incluye este principio en su análisis, consideramos indispensable mencionar que tanto el Código Penal ecuatoriano (Art. 3) como el Código Tributario en su Libro IV (Art.312) establecen que “*se presume de derecho que las leyes penales – y penales tributarias- son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa...*”.

Sin embargo, es pertinente mencionar que el Código Tributario sí establece una excepción a este principio al señalar a continuación de lo antes citado: “*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*”.

No obstante, considero cuestionable esta excepción pues, como veremos posteriormente, para que se concrete la configuración del delito tributario se requiere la presencia del elemento subjetivo llamado dolo. El legislador nos ha dejado una contradicción que puede acarrear consecuencias negativas.

- g) *El Principio de Insignificancia*: Finalmente, tanto el Derecho Penal general como el Derecho Penal Tributario están llamados a ocuparse de las acciones u omisiones que lesionen o pongan en grave peligro al bien jurídico protegido; cualquier daño o lesión de poca importancia deberá ser regulado por otros cuerpos legales.

CAPITULO III: LOS TIPOS PENALES TRIBUTARIOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO

1. La Evasión y la Elusión Tributaria

En diversas oportunidades tanto los doctrinarios como las diversas legislaciones han tenido que enfrentar el grave conflicto de diferenciar con claridad qué debemos entender, en el ilícito tributario, por los hechos generadores de la evasión y elusión fiscal.

Por tanto, a fin de esclarecer los límites conceptuales que los juristas deben mantener en relación al uso del lenguaje de manera técnica, en el presente capítulo buscaremos establecer con precisión la diferencia de estos dos hechos generadores y así, sin más preámbulos, embarcarnos en el delito tributario en particular de la Defraudación, con todos sus elementos constitutivos y demás análisis relevantes que lo han convertido en el eje central del ilícito tributario en la legislación ecuatoriana.

Así, la Real Academia de la Lengua Española establece, dentro de sus acepciones, como *Evasión* o evadir a “evitar un daño o un peligro” o “Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes” (Real Academia de la Lengua Española), demostrando este último su connotación ilegal e inmoral, mientras que el primero, para los evasores tributarios, implicaría “evitar el daño patrimonial” que les ocasiona el pagar los tributos legalmente debidos.

Por su parte, en un ámbito jurídico, Villegas con meridiana claridad determina a la Evasión Tributaria como “*toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales*” (Villegas, 324)

Este concepto nos permite desprender el siguiente análisis (García Belsunce, Villegas, 2003, 439):

- a) Existe evasión cuando se evita en todo o en parte el pago de tributos establecidos en la ley.
- b) La evasión tributaria se circunscribe a un determinado territorio, pues, por más que se esté evadiendo respecto de actividades de índole internacional, la evasión afecta a la economía del país donde se desarrolla la actividad y que, consecuentemente, es la que debe favorecerse del tributo generado.
- c) Como es evidente, sólo quienes se encuentran jurídicamente obligados a tributar pueden ser los sujetos activos de la evasión. -Este punto lo analizaremos con mayor profundidad en líneas precedentes- .
- d) Finalmente, la evasión nace, obligatoriamente, de una conducta contraria a derecho que busca eliminar o disminuir la carga tributaria, sin importar si la conducta es fraudulenta o simplemente omisiva.

Ahora bien, existen juristas como Duverger (García Belsunce, Villegas, 2003, 440) que sostienen la existencia de una *evasión legal*, siendo esta producida cuando el legislador “*dispensa*” el pago del tributo a una determinada categoría de individuos.

No obstante, coincidimos con el criterio de Villegas sobre este punto cuando establece que el contribuyente que es “dispensado” de su pago de tributos por ley es aquel que encuadra en la circunstancia establecida en la misma para las exenciones tributarias. Consecuentemente, al haber una exención no se genera un mandato de pago de tributo, dando como resultado la inexistencia de una obligación tributaria.

También se menciona como evasión legal el aprovechamiento de las lagunas existentes en la legislación a fin de calzar las actividades tributarias dentro de dichos vacíos y obtener una disminución del pago de tributos o el evitar pagarlos en su totalidad.

Ante esto consideramos que es perfectamente válido que los contribuyentes arreglen sus finanzas tributarias de tal manera que sean lo más beneficiosas para sus intereses, pero sin violar norma alguna. Por tanto, no puede haber ordenamiento jurídico que prohíba buscar los medios legales para pagar menos impuesto.

El límite en este caso se presenta cuando el contribuyente aprovecha la laguna legal a través de una simulación o distorsión de la forma jurídica, configurándose en dicho caso una evasión tributaria. Un ejemplo claro de este hecho es el establecido por Villegas al señalar cuando las empresas simulan efectuar mayores gastos que los reales y disminuir así su beneficio económico.

Finalmente, es pertinente indicar que la legislación ecuatoriana no hace referencia expresa a la evasión como un tipo penal tributario, haciendo única referencia a la defraudación tributaria como infracción en particular por la que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos.

Por tanto, a pesar de que para la doctrina la evasión tributaria no es más que el género dentro de los tipos penales tributarios y la defraudación su especie, nuestra legislación, al no singularizar a la evasión como un tipo penal tributario – como es el caso de la legislación argentina en su Art. 1 de la Ley 24.769 – (Régimen Penal Tributario, 1997) obliga a establecer la necesaria existencia de la defraudación para que estemos ante una evasión tributaria.

Dejando a un lado el análisis semántico y puramente jurídico de la evasión tributaria, es fundamental referirnos a las principales causas para que este ilícito tributario se encuentre presente en las diversas realidades económicas y socio-políticas de los Estados.

Así, el Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF, 17) considera que existen causas sociológicas, económicas, de educación y comunicación que, variando según el país que se trate, han dado lugar al nacimiento y proliferación de la evasión tributaria. Mientras que, de manera más precisa, el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT, 18) establece como causas las siguientes:

- a) Inexistencia de una conciencia tributaria: Sin duda alguna en nuestras sociedades existe una carencia de solidaridad social que lleva al sujeto con bienestar económico a pagar mayores tributos en beneficio de la comunidad; produciendo por el contrario, una cierta admiración a quien evade impuestos, considerándolo en algunas oportunidades como una persona “hábil” para los negocios.
- b) Complejidad y Limitaciones de la Legislación Tributaria: Es de evidente comprobación que las legislaciones tributarias, y en nuestro caso particular la ecuatoriana, nunca se han caracterizado por ser de fácil aplicación, lo cual ha limitado el interés y respeto de los ciudadanos a la misma, obligando a los gobierno a buscar soluciones a pasos agigantados –como es el caso ecuatoriano de la creación del RISE- para así facilitar la tributación por parte de informales y ciudadanos en general.

Además, los continuos cambios a este mencionado cuerpo legal entorpecen la buena gestión y el nivel de cumplimiento de los contribuyentes, pues como expresó la CIAT en el año 1993, *“la estructura técnica de los impuestos, la precisión y coherencia de la norma tributaria, como también la utilización de presunciones de la misma, permiten determinar y controlar eficazmente el cumplimiento de las obligaciones tributarias disminuyendo el margen de la maniobra de los contribuyentes”* (CIAT, 19)

- c) Ineficiencia de la Administración Tributaria: La obligación primaria de la administración tributaria es recaudar los tributos y alcanzar un mínimo

porcentaje de contribuyentes que no cumplen sus obligaciones. Por tanto, los sistemas de control deben estar guiados a que el sujeto obligado tenga la certeza de que en caso de violar una norma tributaria será inmediatamente constatada por la administración tributaria y sancionada sin demora alguna.

Es evidente que para que lo antes dicho se cumpla la administración tributaria debe estar respaldada por un eficiente sistema jurídico que permita sancionar sin dilatación alguna y se respete el debido proceso de los implicados.

Sin duda me atrevo a indicar que una vez que el Ecuador cambie la cosmovisión de los contribuyentes y la administración tributaria sobre los tres puntos antes mencionados, podremos estar al nivel de cualquier país europeo o norteamericano –como EEUU o Canadá- en desarrollo y recaudación de tributos.

Finalmente, los efectos de la evasión tributaria no sólo se encuentran plasmados en un perjuicio al Estado a través de un aumento del déficit fiscal sino que, en el sector privado, se presenta una evidente competencia desleal, pues las empresas que tributan, obligatoriamente, tendrán productos más caros o costosos que aquellos contribuyentes que evadan, volviéndolos a los primeros menos competitivos en el mercado y afectando directamente su desarrollo económico.

Por otra parte, en cuanto al concepto de la llamada *elusión* fiscal, la ya mencionada Real Academia de la Lengua Española establece dentro de sus acepciones de eludir a “*evitar con astucia una dificultad o una obligación*” (Real Academia de la Lengua Española), permitiéndonos con meridiana claridad establecer desde ahora la diferencia existente entre estos dos conceptos jurídico objetos de nuestro análisis inicial.

Así, doctrinariamente se considera a la elusión tributaria como un abuso de las formas jurídicas a través del cual el contribuyente consigue pagar menos impuestos del que normalmente le correspondería; requiriendo por tanto una distorsión de la forma jurídica

o una incompatibilidad frente a la realidad económica del contribuyente (García Belsunce, Villegas, 2003, 445).

Sin duda, para establecer con precisión el concepto de elusión tributaria es indispensable diferenciar este abuso de las formas de la llamada economía de opción; pues, como ya hemos señalado, no existe norma legal alguna que prohíba al contribuyente arreglar sus finanzas de tal manera que los impuestos tengan una menor incidencia dentro de su patrimonio, pero una vez que se manipula el hecho generador, abusando de las formas legales, para obtener beneficios tributarios estamos ante una elusión.

Complementando lo ya expuesto, en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en la Isla Margarita, Venezuela en el año 2008 se estableció a la elusión como *“un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”* (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2008).

Por tanto, al no existir una violación expresa del ordenamiento jurídico ecuatoriano, la elusión no puede ser sancionada, pero sí es deber de los gobiernos, a través de su Administración Tributaria, el buscar los medio adecuados para evitarla, estableciendo un eficiente marco jurídico que permita al contribuyente el gozar de una real economía de opción, aprovechando de las posibilidades que le ofrece el sistema jurídico para organizar su economía de la manera fiscalmente más ventajosa.

La elusión fiscal puede ser considerada como una práctica revestida con ropaje de legalidad pero carente de cualquier clase de legitimidad.

2. La Defraudación Tributaria

El ordenamiento jurídico ecuatoriano a través del Código Tributario conceptualiza a la Defraudación Tributaria como *“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”* (Código Tributario, Art. 342).

Como podemos constatar, el concepto de defraudación tributaria en nuestra legislación conlleva dos partes o *modus operandi* de delitos tributarios, debiendo así para facilitar nuestro análisis, hacer una breve dicotomía del tema. Así:

“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...”

Esta primera parte del concepto es, sin duda alguna, lo que los tratadistas consideran como Defraudación Tributaria genérica, caracterizándose por la presencia de la figura de fraude, entendiendo a esta última como una acción contraria a la verdad tendiente a eludir una disposición legal en perjuicio, en nuestro caso, del Estado (Real Academia de la Lengua Española).

Sin importar los medios que sean utilizados –simulación, ocultación, falsedad o engaño– para producir el fraude a la administración, su objetivo primario es inducir en error al organismo de control estatal a la hora de determinar la obligación tributaria y/o dejar de pagar en todo o en parte los tributos reales.

Villegas complementa lo expuesto al señalar que mediante esta inducción a error el contribuyente no sólo busca pagar menos tributos de los que realmente le corresponden sino que también el fisco, siendo sujeto de fraude, incurra en el error de creer que el contribuyente infractor está cumpliendo ejemplarmente con su deber fiscal (Villegas, 339).

Los tribunales argentinos en su jurisprudencia establecen que para que se dé la configuración de este delito deben presentarse tres elementos primarios (CNfec):

1. La existencia de un ardid o engaño realizado por el sujeto activo del delito.
2. Producir un error en la víctima – la Administración tributaria- del delito.
3. La existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del Estado.

Además, a estos elementos de configuración de la defraudación tributaria, consideramos pertinente añadir la presencia de la llamada “*mise en scène*” (Cordero Acosta, 2006) de la doctrina penal francesa, requiriendo que el sujeto activo del ilícito prepare mediante actos externos todo el ambiente y el escenario para inducir en error a la administración a la hora de determinar la obligación tributaria y/o dejar de pagar los impuestos que realmente le corresponde.

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

A pesar de que tanto en el ordenamiento jurídico ecuatoriano como en la doctrina no se puntualiza qué debe ser considerado como “conductas dolosas” que dificultan las labores de control, determinación y sanción, podemos concluir que este punto hace referencia a los deberes formales o las obligaciones accesorias de los sujetos de la relación tributaria, que a pesar de ser reguladas en el Código Tributario como contravenciones, estas últimas líneas del concepto regulado en el cuerpo legal antes indicado nos trasladan a considerarlas como una parte de la defraudación tributaria.

Así, el incumplimiento de estas obligaciones accesorias puede –y suele- presentarse simultáneamente o ser el factor desencadenante en la configuración de un delito tributario de tipo material, plasmados en la defraudación tributaria genérica,

Así, Carlos María Folco conceptualiza a los deberes formales –u obligaciones accesorias- como *“aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los sujetos desarrollen un accionar propio que le permita al organismo fiscal acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos”* (Folco, 76).

El Código Tributario ecuatoriano en su Art. 96 establece los deberes formales del contribuyente, resaltando entre los principales para nuestro estudio:

- a) Proporcionar los datos necesarios que requiera la autoridad relativos a su actividad.
- b) Llevar los correspondientes libros y registros contables relacionados con la actividad económica, cumpliendo las formalidades exigidas por ley. Asimismo, el contribuyente tiene la obligación de conservar los libros y los registros mientras la obligación no se encuentre prescrita.
- c) Presentar las correspondientes declaraciones dentro de los plazos establecidos en la ley y su reglamento.
- d) Otorgar todas las facilidades del caso para que los funcionarios autorizados de la administración tributaria realicen inspecciones o verificaciones a fin de controlar o determinar el tributo. Correlativamente, el sujeto antes mencionado debe exhibir al funcionario toda declaración, informe, libros o documentos relacionados con el hecho generador de la obligación tributaria, realizando las aclaraciones que fueren necesarias.

Además, estos deberes recaen generalmente sobre el contribuyente y/o el representante responsable; sin embargo, en ciertas oportunidades también puede recaer sobre terceras personas ajenas a la obligación tributaria, pero que por circunstancias posee información relacionada con el hecho generador. El caso más concreto de este último punto es la

obligación existente en el consumidor final, quien tiene la obligación de exigir factura por su adquisición de bienes o servicios y, además, de mantenerlas y exhibirlas a los funcionarios de la administración cuando sea pertinente.

Como ya señalamos en líneas precedentes, la violación de los deberes formales constituye un ilícito tributario de carácter contravencional, pero su perjuicio al Fisco no es inmediato, ya que estas omisiones o actos tienen repercusión una vez que se produce una disminución de la renta percibida por la administración; afectando además la obtención de información, una efectiva y real determinación y, a posteriori, estableciendo la palestra para ilícitos tributarios.

Por tanto, de manera muy personal considero que estas “*conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción*” deben mantenerse como contravenciones y medios para llevar a cabo la defraudación tributaria más no formar parte del concepto de esta última, pues lo único que está consiguiendo el legislador con estas dos últimas líneas es desfigurar el concepto manejado por la doctrina jurídica y crear un concurso aparente de normas en cuanto a la clasificación del ilícito tributario de la violación de los deberes formales y hacer de su sanción un hecho complejo al no poder establecer si se aplicará el rigor de la pena por delito o la sanción de la contravención.

Por tanto, en lo que resta de nuestra investigación haremos referencia al concepto genérico de defraudación tributaria, entendida como todo acto doloso de fraude, a través de la simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño, que induzca en error a la autoridad tributaria a la hora de determinar la obligación de su materia y/o por lo que se deja de pagar en todo o en parte el tributo realmente debido.

2.1. Elementos constitutivos de la Defraudación Tributaria

Una vez que en el capítulo II de esta investigación se realizó una breve referencia al ilícito penal con sus elementos y se encuadró al ilícito tributario como una rama del Derecho Tributario que goza de una poderosa presencia e influencia del Derecho Penal y

con una galopante tendencia a la autonomía, ahora es menester analizar los elementos objetivos que constituyen a la Defraudación Tributaria como un delito.

Así, cumpliendo el primer elemento constitutivo de la *tipicidad*, el ordenamiento jurídico ecuatoriano a través de su Código Tributario, en el Libro IV, Título II, Capítulo I, Art. 342 describe a la conducta de la defraudación tributaria, considerada por el legislador como una acción o conjunto de acciones que perturban la recaudación fiscal, y que por tanto, merece ser sancionada con una pena.

Asimismo, utilizando las palabras de Soler, “*para que haya delito es preciso que exista una relación de contradicción entre el hecho del hombre y el derecho*” (Soler, 1953, 302), relación aquella que sólo podrá consolidarse con la efectiva presencia, por medio de la tipificación, de la conducta antijurídica dentro del ordenamiento jurídico que conforma el derecho de un Estado.

En el caso particular de la defraudación tributaria, estamos ante un delito de resultado y de compuestos mixtos, ya que bajo una misma nominación se engloban diversas modalidades de conductas (Cordero Acosta, 2006). Así, la norma describe tanto a hechos de acción como de omisión por parte del contribuyente –simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño-, abarcando, como es pertinente, todas aquellas conductas que se caracterizan por ser verbos rectores o modalidades de comisión del delito analizado, cumpliendo su función tripartita de seleccionar la conducta que afecta al bien jurídico tutelado, garantizar el principio constitucional de legalidad y motivar a los contribuyente a respetar las leyes y acoplar sus conductas a estas.

Respecto a la *antijuridicidad* podemos señalar que ésta implica un juicio de desvalor sobre el comportamiento del contribuyente, es la contradicción existente entre la conducta tipificada y el derecho en general (García Belsunse, Villegas, 459). Por tanto, toda conducta del contribuyente que contravenga y lesione al Derecho Tributario y a su bien jurídico protegido se caracterizará por ser antijurídica.

En el caso puntual de la defraudación tributaria la antijuricidad se encuentra materializada en el fraude que el contribuyente busca producir a las arcas del Estado al inducir a la administración en errores a la hora de determinar la obligación y/o por dejar de pagar, en todo o en parte, los tributos que le corresponden.

Finalmente, en materia tributaria el Código Tributario establece como eximentes o causas de justificación las existentes en el Código Penal que fuesen aplicables (pues, como veremos más adelante, la presencia del elemento subjetivo –dolo- elimina cualquier posibilidad de realizar la conducta típica en, por ejemplo, legítima defensa), incluyendo además, de manera expresa como causal de justificación “*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*” (Código Tributario, Art. 320).

A su vez, el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA-BID presentan tres causas de justificación que excluyen de responsabilidad. A saber (García Belsunse, Villegas, 462):

- a) Estado de Necesidad: A primera vista puede ser la causal más aceptable en cuanto a materia penal tributaria, pues el tributo afecta directamente al patrimonio del contribuyente. Así, por estado de necesidad debemos entender a la situación en que una persona lesiona un bien de otro o de un tercero –en este caso del Estado- para salvaguardar un bien en peligro de mayor valor.

Esta causa de justificación se fundamenta en que la vida del hombre y su efectiva conservación están dentro de los bienes más valorados por el derecho, y que, se estaría justificando el no pagar tributos cuando este hecho trajere consigo una situación de extrema indigencia que atente a la salud y dignidad humana.

Sin embargo, la ley tributaria, con el objetivo de evitar que se produzca el descrito estado de necesidad, ha establecido mínimos impositivos –base impositiva- del tributo, garantizando de este modo que los individuos tengan el patrimonio necesario para cubrir sus necesidades elementales para un adecuado vivir.

El Derecho Tributario, dentro de sus finalidades, tiene el objetivo de redistribuir la riqueza, por lo que a más ingresos en un período económico más tributos se cancelarán.

Finalmente, si el estado de necesidad implica afectar un bien de menor valor para salvaguardar el bienestar de un bien superior, también debemos valorar que el individuo que no paga tributos está perjudicando radicalmente a las arcas del Estado y por ende a toda la sociedad.

b) Cumplimiento de la ley: En esta causal estaríamos ante un conflicto entre dos obligaciones, siendo estas cuando alguien comete un delito tipificado pero obedeciendo a su vez a una obligación establecida en la Ley. Villegas nos presenta como ejemplo la obligación del asesor impositivo de no revelar secretos profesionales, justificando de este modo que no se proporcionen ciertos informes o datos requeridos por la administración (García Belsunse, Villegas, 463).

Personalmente considero que esta causa de justificación se encuentra un tanto forzada, pues a pesar de que en nuestro sistema existe una imprecisión en cuanto a la ubicación de los deberes formales u obligaciones accesorias del contribuyente dentro del ilícito tributario, no existe duda alguna sobre cómo deben ser estos cumplidos y su colaboración a evitar el nacimiento de la defraudación tributaria.

c) Obediencia debida: Esta obediencia pretende justificar las acciones u omisiones provenientes de una relación jerárquica existente en el desempeño de un cargo público o, en el sector privado, cuando exista una relación de dependencia laboral.

Ahora bien, Villegas sostiene que para que se configure esta causa de justificación se requiere que la orden sea legítima, pues si lo ordenado es a luces un acto ilícito el subordinado no tiene obligación alguna de acatarlo, y menos aún de justificar su actuación con la obediencia debida.

Un ejemplo claro de obediencia debida que nos presenta el ya antes mencionado autor es aquel en que el juez le da una orden al síndico de quiebra a que no pague un impuesto por considerarlo ilegítimo. En este caso el funcionario estaría amparado en la causal de justificación de la obediencia debida.

Por otra parte, en cuanto al *elemento subjetivo del tipo*, conocido este como la *culpabilidad*, nos parece pertinente citar a Jarach cuando manifiesta que “*la evolución del derecho tributario es y debe ser un sentido de aceptar sin excepción el principio de derecho penal según el cual no puede haber pena sin culpabilidad en un sentido amplio, sea dolo o simple culpa*” (García Belsunce, Villegas, 465).

Esta culpabilidad en materia penal tributaria implica la imputación al sujeto activo del acto típico y antijurídico de la defraudación tributaria, produciéndose –como ya hemos señalado en el capítulo anterior- un juicio de desvalor hacia el autor de dicha conducta.

Así, si la defraudación tributaria implica afectar al patrimonio del Estado, el sujeto activo de este delito tiene una motivación inminente de ánimo de lucro, es decir, de obtener una “ventaja patrimonial” gracias a no pagar, en todo o en parte, los tributos que le corresponden.

Acorde a lo señalado, nuestro Código Tributario, en el ya citado artículo 342, establece como requisito indispensable de la defraudación tributaria la presencia del dolo; es decir, la conciencia y voluntad del sujeto activo de que a través del fraude o engaño, se produzca un perjuicio económico a la administración tributaria y, consecuentemente, al patrimonio del Estado.

Además, como es evidente, para tener conciencia y voluntad el sujeto activo debe tener un conocimiento real de la existencia de la obligación tributaria, ya sea de manera precisa o técnica o simplemente conocer que ha nacido la obligación en cuestión.

La doctrina argentina considera que basta la presencia del dolo eventual para que se configure el delito, pues con esta clase de dolo sería la única forma de cumplir la exigencia de que el monto evadido exceda los cien mil pesos (Régimen Penal Tributario, Art. 1). Así el autor puede *“desconocer con exactitud la cuantía de lo defraudado, pero acepta la cantidad realmente defraudada”* (Bajo Fernández, Bacigalupo, 2001, 88). Sin embargo, al no exigir nuestra ley un monto mínimo para configurar el delito analizado y al requerirse de maniobras fraudulentas o engañosas que induzcan en error a la autoridad tributaria, se requiere que se actúe con pleno conocimiento de las circunstancias y de las consecuencias de las conductas dañosas, por tanto, consideramos que se requiere únicamente la presencia de dolo directo, pudiendo ser de primero o de segundo grado.

Ratificando lo expuesto, el Código Tributario en su Art. 316 reza que *“para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo (...) En los delitos, los actos u omisiones de los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible prueba en contrario”*

Finalmente, Villegas (García Belsunse, Villegas, 467) sostiene que el error excusable puede eliminar la presencia de subjetividad en el hecho del ilícito, pues si no existe una comprensión del hecho, una libertad de actuar o si se dio un impedimento insuperable que no le permitió actuar de forma debida, difícilmente podríamos hablar de la existencia de dolo.

Ante esto la jurisprudencia argentina considera que para que el error excusable tenga validez como eximente de la sanción, se requiere que demuestre quien alega, que la falta, ocultamiento o acción del sujeto activo no tenía como finalidad evadir impuestos. Por tanto, se admite su configuración una vez que su aplicación tenga origen en una

norma fiscal que no tenga carácter represivo, sea de dudosa interpretación, produciendo en el contribuyente dudas razonables frente al tributo (Altamirano, Rubinska, 2008, 471).

Además, para dar efectividad a este eximente, la jurisprudencia también ha valorado la conducta del contribuyente, considerado sujeto activo, con la administración, analizando si ha habido lealtad ante la administración y cumplimiento de sus deberes formales (García Belsunse, Villegas, 472).

Asimismo, el error excusable debe cumplir con los requisitos de ser esencial, invencible e inculpable. Así, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires sostiene que se requiere de *“un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario”* (SCJBA, 112).

En cuanto a la *punibilidad* de la defraudación tributaria, haremos su correspondiente referencia al momento de citar, y analizar brevemente, los diversos casos de defraudación tributaria existentes en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Finalmente, debemos mencionar que la presencia de la Imputación Objetiva en el delito de defraudación tributaria –al ser un delito de resultado- recae en la conexión existente entre el acto considerado como ardid, a través de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño, que de como resultado un perjuicio o lesión patrimonial al Estado.

Ante esto Mario Villar sostiene que la imputación objetiva brinda al tipo un sentido normativo, exigiendo que este ardid y sus modos de manifestarse tengan, todas las cualidades para producir una defraudación tributaria y no sea simplemente un peligro abstracto. (Altamirano, Rubinska, 2008, 900)

2.2. Los Sujetos de la Defraudación Tributaria

En cuanto a los *sujetos* presentes en la configuración del delito de defraudación tributaria tenemos:

- a) *Sujeto Activo*: Como regla general será sujeto activo del delito de defraudación el sujeto pasivo de la relación tributaria. Así, si la defraudación tributaria trae consigo el evadir tributos, sólo podrá hacerlo quien se encuentre obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, el deudor tributario o sujeto pasivo.

Esta situación ubica al delito de defraudación tributaria como un *delito especial*, en el estricto sentido que sólo puede ser cometido por quien goce de la calidad antes mencionada. (Bajo Fernández, Bacigalupo, 85)

Por su parte Roxin complementa este concepto al establecer que los delitos especiales deberían ser llamados “delitos de infracción de deber”, pues sólo puede ser autor el individuo que viole o que vaya en contra del deber especial originario de su posición, siendo en nuestro caso, la posición de deudor tributario (Roxin, 2000, 385).

Ahora bien, en cuanto a la responsabilidad sobre las infracciones tributarias y en particular de los delitos tributarios, nuestro Código Tributario expresa que “*La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto de las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes...*” (Código Tributario, Art. 321)

El precepto transcrito nos permite señalar que son sujetos activos y responsables tanto las personas naturales como las jurídicas y que, por tanto, las conductas reprimibles pueden provenir tanto del deudor tributario como de cualquier persona que tenga interés en la relación tributaria, como los representantes del contribuyente (representante legal,

gerente, administrador, directivos o mandatarios) (Rozo Romero, 1998, 194).

Por tanto, a pesar de ser un tema que de por sí merece un estudio extenso e independiente, es menester hacer una breve referencia sobre las *Personas Jurídicas* por su trascendental importancia como sujetos activos del delito de defraudación tributaria.

Así, la capacidad y responsabilidad de las personas jurídicas ha llevado a un sin número de confrontaciones a doctrinarios a lo largo de la historia jurídica, ya que para muchos ordenamientos jurídicos, incluido el ecuatoriano, una persona jurídica es “*una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente*” (Código Civil, Art. 564), poniendo en tela de duda la capacidad de imputarles un delito.

Este arduo debate nos encamina a analizar de manera sucinta la capacidad de las personas jurídicas, polarizado dicho tema en dos teorías (Altamirano, Rubinska, 950). La primera, manejada por Savigny y sus seguidores, consideran a las personas jurídicas como una ficción a través de la cual un grupo de individuos realizan actividades comerciales y patrimoniales; por tanto, estas personas jurídicas carecen de voluntad y no puede, por sí misma, cometer delitos.

Por otra parte, Gierke considera que la persona jurídica es un ente independiente de quienes lo conforman y que, consecuentemente, su responsabilidad deriva de los comportamiento propios de cada uno. Además, como expresa Carolina Robiglio “*la empresa condiciona el comportamiento de sus integrantes, que deben conformar su conducta a los mecanismos, exigencias y conveniencias de la sociedad, y además utilizan los recursos técnicos y económicos de la sociedad para cumplir su finalidad...*” (Altamirano, Rubinska, 950). Por tanto, según este criterio, es posible la responsabilidad de las personas jurídicas.

No obstante, el eje transversal de este problema se encuentra en la incapacidad de accionar de las personas jurídicas, pues éstas no pueden tener voluntad; su accionar

depende de la voluntad de las personas físicas que la conforman y la dirigen conforme sus estatutos, pudiendo estas conocer el tipo objetivo de un delito y optar por realizarlo en “beneficio” y a nombre de su representado.

Ahora bien, como ya hemos indicado en líneas precedentes, el concepto de acción en el derecho penal moderno – y aplicable a nuestro tema de investigación- no se centra en el proceso realizado por el ser humano, sino más bien en una conducta típica y antijurídica, debiendo esta ser imputada al sujeto que con dicha conducta ocasionó la lesión o perjuicio al patrimonio del Estado.

Por tanto, es innegable que a las personas jurídicas se les puede atribuir o imputar los actos efectuados por sus representantes o responsables conforme a los estatutos, consecuentemente, puede atribuirse responsabilidad penal a estas.

Sin embargo, la problemática sobre este tema no estará resuelta hasta definir si a las personas jurídicas, a más de serle posible la atribución de un delito, pueden ser también culpables.

Así, quienes consideran que la persona jurídica no puede ser culpable de un delito –por más que se le haya imputado su responsabilidad- pues carece de capacidad de motivarse por la norma legal. Mientras que otros consideran que la culpabilidad de las personas jurídicas es viable en el sentido que ésta, a través de sus órganos reguladores –junta de accionistas o socios, gerencia, presidencia, entre otros-, no actuaron de manera pertinente garantizando una actuación dentro de la ley, trasladándose la culpabilidad a quien actuó en representación de la empresa. (Altamirano, Rubinska, 954)

Por su parte, el Código Tributario ecuatoriano establece en cuanto a la responsabilidad de los infractores, una fusión de criterios al indicar que *“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 función” (Código Tributario, Art. 321).

No obstante, a la hora de las sanciones privativas de la libertad, como es evidente, estas sólo podrán recaer sobre las personas naturales que se encuentran como representantes o responsables de la persona jurídica.

Sin duda este es un tema que requiere un arduo análisis, más con el afán de no desviarnos de nuestro tema central, culminaré este punto señalando que por más que se empieza a generalizar el criterio de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, aunque la culpabilidad y sanción se traslade, en su mayoría, a sus representantes, es indispensable realizar una mayor precisión a nivel normativo, obteniendo de este modo un solo rumbo tanto a nivel de jurisprudencia como de doctrina.

Por otra parte, al ser el deudor tributario quien por regla general, es el sujeto activo de la defraudación tributaria, es fundamental referirnos a la comisión de este delito en el marco de la *autodeterminación tributaria*.

Así, la determinación es el “*el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo*” (Código Tributario, Art. 87). Por tanto, la determinación da origen a la obligación tributaria.

Ahora bien, para nuestro análisis haremos hincapié en la determinación realizada por el sujeto pasivo, siendo esta efectuada mediante la correspondiente declaración acorde a los requisitos establecidos en la ley. Esta declaración es efectiva y vinculante para el sujeto pasivo; no obstante, la ley faculta la corrección de errores de hecho o de cálculo dentro del año siguiente a la presentación de la declaración.

En el sistema tributario ecuatoriano el caso más concreto de determinación por parte del sujeto pasivo de la relación es la declaración anual que realizan los contribuyentes del impuesto a la renta, obligación esta que se cumple en el tercer mes de cada año acorde a las fechas establecidas por la correspondiente ley.

En relación a nuestro tema de estudio, la determinación por parte del sujeto pasivo adquiere una importante relevancia a la hora de valorar las conductas consideradas como típicas y antijurídicas del sujeto pasivo de la relación tributaria. Así, a primera vista podemos considerar que al momento en que el contribuyente deja de determinar su obligación, a través de la declaración, o declara un dato o información poco clara o imprecisa se está configurando un delito de defraudación tributaria, pero en la realidad esta apreciación tiene matices más complejos.

La doctrina (Altamirano, Rubinska, 408) considera que la determinación por parte del sujeto pasivo o la autoliquidación requiere para su correcto funcionamiento de la posterior verificación de la administración tributaria, pues lo único que hace la declaración es brindar a la autoridad toda la información pertinente para que esta, con todas las herramientas, establezca el monto definitivo a pagar. Sin embargo, por la complejidad del sistema, la comprobación de la declaración por parte de la administración se realiza a un pequeño porcentaje de los contribuyentes, dejando la declaración del resto de sujetos pasivos como última palabra a la hora de liquidar el monto definitivo del tributo.

Ante esto, el autor Luis Alonso González manifiesta que la actuación de comprobación de la administración no proviene de la perspicacia de develar un ocultamiento o engaño proveniente del contribuyente, sino más bien, ésta es indispensable para que la administración salga de su ignorancia y verifique el correcto funcionamiento del sistema, siendo, por tanto, absolutamente inapropiado el argumento de “sin la acción investigadora de la administración no habría sido posible detectar la infracción” utilizado por la administración a la hora de denunciar una defraudación tributaria. (Altamirano, Rubinska, 408)

Por tanto, lo que debe ser relevante para la defraudación tributaria es que si a la hora de realizar la correspondiente verificación se detecta un ánimo de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que tenga como fin evitar el pago, total o parcial, de los tributos.

La autodeterminación es una labor encargada al contribuyente, pero corresponde a la autoridad tributaria su efectiva verificación y corrección, debiendo abarcar de manera rígida y continua al mayor número de contribuyentes, caso contrario, el contribuyente que tenga la voluntad y ánimo de perjudicar al Estado podrá hacerlo sin mayor temor a ser controlado por la administración tributaria y sus consecuencias.

Finalmente, en cuanto al sujeto activo de la defraudación tributaria, ha llamado nuestra atención la presencia de una nueva figura, variante del delito de defraudación tributaria que se encuentra en auge dentro de la legislación penal tributaria argentina, siendo esta la *Asociación Ilícita Tributaria*.

En un principio los legisladores argentinos, al igual que los ecuatorianos, normaron como sujeto activo de los ilícitos tributarios sólo al contribuyente y los sujetos responsables del deudor tributario, dejando la culpabilidad de terceras personas sólo cuando la acción u omisión tipificada como ilícito tributario es el resultado del engaño de otra persona, debiendo por tanto responder quien insistió –la tercera persona- en realizarla.

Sin embargo, esta regulación no cumplió todas las expectativas de los legisladores argentinos, pues se empezó a dejar impunes al sin número de organizaciones dedicadas a otorgar soporte técnico, logístico e ideológico a contribuyentes para que puedan evadir tributos y, por ende, defraudar al Estado.

Así, en la década de los ochenta las cortes argentinas se enfrentaron a una organización - caso “Koner-Salgado”- que se encargaba de crear facturas apócrifas para que terceros

evadan impuestos de manera eficaz, e incluso reclamar a la administración tributaria la devolución de tributos que nunca fueron pagados. Bajo esta figura alrededor de sesenta y cinco empresas desarrollaron un mecanismo compensatorio de débitos y créditos fiscales, ocasionando graves daños al patrimonio estatal. (Altamirano, Rubinska, 745)

Ante estos acontecimientos, en la ley 24.769, Artículo 15, inciso c, se incluyó como delito tributario a *“el que ha sabiendas: formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley...”* (Régimen Penal Tributario); pasando a posteriori a ser considerada una figura especial por la ley 25.874. (Régimen Penal Tributario, 2004)

Ahora bien, lo que nos interesa para nuestro tema de análisis sobre esta figura es que su estructura de tipo parte de la premisa de una organización o asociación –sujeto activo en el delito tributario, de carácter estable y duradera, que tiene como objetivo ilícito el dar soporte técnico, logístico e ideológico que dé como resultado la comisión de un delito tributario.

Esta asociación requiere que sus miembros tengan una relación de reciprocidad y de uniformidad en sus labores y actos, haciendo que cada uno de ellos –mínimo tres miembros- tengan un sentimiento de pertenencia, conciencia y voluntad de formar parte de una organización y de tener un rol dentro de ella para actuar ilegalmente.

Además, Javier López Biscaya (Folco, 162) señala que los miembros de la asociación ilícita tributaria deben “hacer profesión del delito”, dando como evidente consecuencia la habitualidad en los actos para cometer los delitos tributarios.

Finalmente, este tipo requiere de dolo, y cualquier error que recaiga sobre sus elementos constitutivos lo elimina.

Así, esta nueva figura de la legislación argentina merece nuestra atención, pues en el Ecuador no estamos exentos de estas mafias organizadas destinadas a crear todas las facilidades para que se cometan delitos tributarios. Por tanto, su inclusión dentro de nuestro ordenamiento jurídico podría ampliar el espectro de sujetos activos de los delitos tributarios y alcanzar una eficiente política anti-evasión.

b) *Sujeto Pasivo*: Sin duda alguna el sujeto pasivo de los delitos tributarios es la Administración Tributaria y el evidente perjuicio que se ocasiona a esta.

Ahora bien, el perjuicio es directo e inmediato a la administración tributaria, pero, como ya hemos indicado, esto trasciende a la comunidad en general que depende de los ingresos estatales o de la hacienda pública para ver materializadas el cumplimiento y satisfacción de sus necesidades.

Por otra parte, desde una arista de técnica jurídica, debemos indicar que el ordenamiento jurídico ecuatoriano, a diferencia de algunos sistemas iberoamericanos, no expresa en su ley monto alguno que indique un parámetro de perjuicio al Estado y sus ciudadanos y configurar una defraudación tributaria. Por tanto, desde el momento en que la administración tributaria deja de percibir un centavo a causa de un acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño del contribuyente, ésta se vuelve sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria.

En la práctica, sólo los casos en que la administración tributaria sea perjudicada en montos relevantes- según los criterios de la administración- para el patrimonio estatal, se harán las investigaciones pertinentes para procesar y sancionar a los culpables acorde a la ley.

2.3. Casos de Defraudación Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano

El Código Tributario ecuatoriano, luego de la última reforma realizada el 30 de Agosto del año 2008, publicada en el RO. 392-2S, incluyó dentro de sus normas,

específicamente en el Art. 344, quince casos de defraudación tributaria con sus correspondientes sanciones (Todas las sanciones de las clases de defraudación tributaria plasmadas en el Art. 344 se encuentran normadas en el Art. 345 del correspondiente Código Tributario). A continuación haremos una breve reseña de cada una, resaltando las más relevantes para la práctica jurídica.

1. Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación: La clausura de establecimiento en la ley anterior se aplicaba como sanción al incumplimiento de deberes formales –como no entregar factura- o a los sujetos pasivos del ICE que se encuentren en mora.

No obstante, en la actualidad la clausura se aplica como medida contra quien, por ejemplo, no actualice su RUC, se registre en una categoría inferior a la que le corresponden, entre otros (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 97.14). Mientras que los sellos de incautación hacen referencia a materia aduanera, en caso de ser bienes que han ingresado al país transgrediendo las normas.

Por tanto, cualquier forma de destrucción, ocultación o alteración dolosa de los sellos demuestra una intención de engañar a la administración para que esta piense que el contribuyente actuó conforme a la ley. Su sanción es de uno a tres años de prisión.

2. Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado: Este caso de defraudación tiene relación con la antes expuesta, pues quien realice actividades en un establecimiento sancionado con clausura está realizando actividades, recibiendo lucro, a espaldas de la autoridad tributaria. Por tanto, se realiza un ocultamiento doloso de las actividades. Su sanción es de uno a tres años de prisión.

3. Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria: La utilización de estos comprobantes o retenciones facilitaría al contribuyente a realizar un sin número de débitos y créditos fiscales falsos que lleven a la Administración al punto de devolver al

contribuyente defraudador valores nunca pagados. Su sanción es prisión de uno a tres años.

4. Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados: Este es uno de los casos más ejemplares de defraudación tributaria, pues al proporcionar a la administración, con dolo, datos e información falsa o desfigurada de la realidad que influencia la determinación de la obligación tributaria. Como es evidente, se está actuando con falsedad y engaño, creando un *mise en scène* para que la administración sea perjudicada.

Su sanción es de prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

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: Esta causal nos presenta un *modus operandi* para defraudar a través de bienes gravados con ICE, IVA o aranceles, alterando sus documentos y datos de fabricación e inducir en error a la administración a fin de pagar menos o no pagar los tributos que corresponde por ley.

Su sanción es de prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

6. La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente: Ya sea a través de la omisión de ingresos como el incluir o añadir costos, rebajas o deducciones que no corresponden con la realidad es una de las formas en que se lleva acabo un ardid o

engaño a la administración tributaria, logrando así pagar menos o no pagar los tributos que legalmente corresponden. Se está escondiendo a la administración la realidad y/o alterándola dolosamente con la omisión o inclusión de datos falsos.

Su sanción es de prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o que se buscaban evadir.

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: Sin duda este es uno de los medios de defraudación más utilizados por las asociaciones ilícitas tributarias, las cuales crean todo un engranaje para alterar los instrumentos que otorgan información a la administración, desdibujando la realidad hacia la conveniencia del evasor.

Su sanción también es de prisión de dos a cinco años más una multa equivalente al valor de los impuestos evadidos o de los que se pretendía evadir.

8. Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica: Probablemente la doble contabilidad sea uno de los medios más comunes para engañar a la administración tributaria, simulando una actividad económica que de origen a menor pago, o no pago, de tributos. Sin duda esta clase de defraudación requiere una planificación intensa y colaboración de otros miembros, como por ejemplo, un contador. Su pena también es de prisión de dos a cinco años más una multa equivalente al valor de los impuestos evadidos o de los que se pretendía evadir.

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: Se busca evadir tributos escondiendo u ocultando cualquier prueba o vestigio que conduzca

a la administración a determinar la real obligación tributaria. Su sanción es la misma que la precedente.

10. Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real: Esta clase de defraudación busca falsear a la verdad a través de instrumentos como comprobantes de ventas, pudiendo ser estos de operaciones inexistentes o con montos que no sean fieles a la realidad.

Por otra parte, un punto interesante de esta clase es que se sanciona tanto a quien emite el comprobante en cuestión como a quien recibe. Su pena es de dos a cinco años de prisión más una multa equivalente al valor de los impuestos evadidos o de los que se pretendía evadir.

11. Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos: Un claro ejemplo de esta clase de defraudación es la que sucede, día a día, con los cupos que poseen los minusválidos para adquirir vehículos exentos de impuestos. Las personas beneficiadas con la exención, por pertenecer a un grupo vulnerable, suelen vender sus cupos a terceras personas.

Así, a vista de la administración tributaria la persona minusválida es la dueña del vehículo, cuando en realidad quien está obteniendo el beneficio es la tercera persona que negoció, ilícitamente el cupo en cuestión. Su sanción nuevamente es de dos a cinco años de prisión más una multa equivalente al valor de los impuestos evadidos o de los que se pretendía evadir.

12. Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal: La Real Academia de la Lengua Española establece a la simulación como “*Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato*” (Real Academia de la Lengua Española). Por tanto, el

sujeto activo de la defraudación busca alterar los actos o contratos para que le brinden un beneficio, al que legalmente no tiene derecho, y así engañar a la administración tributaria. Su pena es de dos a cinco años de prisión más una multa equivalente al valor de los impuestos evadidos o de los que se pretendía evadir.

13. La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo: Esta clase de defraudación merece un especial tratamiento en nuestra investigación, ya que tanto en la ley como en la doctrina los agentes de retención y percepción tienen una labora de colaboración con la administración muy particular.

Así, Villegas (García Belsunce, Villegas, 512) señala que para que esta defraudación se materialice se requiere que la retención o percepción se practique en forma real. Asimismo, el autor indica que en esta clase de defraudación no existe ardid o engaño sino que por omisión – de entregar a la administración las retenciones percibidas a su nombre- se configura el delito.

Consecuentemente, la administración no está siendo engañada, pues ella sabe que no se le han entregado los valores que por ley le corresponden a esta, pero el agente de retención o percepción, deliberadamente, los retienen en beneficio propio.

Por otra parte, Ingrid Meischenguiser (Altamirano, Rubinska, 566) indica que esta clase de defraudación debe cumplir tres elementos. A saber: *la situación generadora del deber de actuar, la capacidad individual de accionar y la ausencia de la acción esperada.* Por tanto, como toda defraudación tributaria, se requiere de la presencia de dolo.

Finalmente, para que se configure el delito establece la ley un plazo superior de diez días del señalado por el cuerpo legal para que el agente de retención o percepción entregue los montos percibidos a la administración tributaria.

Su sanción es de 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 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.

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: Estamos en este caso ante un evidente engaño a la administración tributaria, pues ésta, en acto firme, otorga al sujeto activo una devolución de tributos, intereses o multas.

Para que se configure este delito sin duda se requiere de actos preparatorios para inducir a la administración en error, por tanto, deben haber declaraciones, comprobantes de ventas, información o documentos falsos que simulen actividades o ingresos irreales.

Su pena es de 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.

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 establecida por el INEN: Esta clase de defraudación tiene relación directa a la determinación de la base imponible del ICE, pues la Ley orgánica de Régimen Tributario Interno establece que, en el caso de bebida de producción nacional, la base imponible será el "valor unitario referencial", el cual se establecerá multiplicando el valor referencial en dólares por litro de alcohol absoluto que

corresponda a la categoría del producto, por el volumen real expresado en litros y multiplicado por el grado alcohólico que conste en el registro sanitario otorgado al producto, y finalmente, dividido para cien (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 76).

Además, esta clase de defraudación tiene relación inmediata con la ley de defensa del consumidor y sus repercusiones en la salud de la comunidad. Su sanción es de prisión de uno a tres años.

2.4. Presunción de Defraudación Tributaria

Al hablar de presunción de defraudación tributaria, a primera vista, puede llevarnos a considerar que las normas penales tributarias están violando un principio fundamental de “presunción de inocencia” yendo en contra de todo principio universal de del debido proceso y del derecho en general.

Sin embargo, el ordenamiento jurídico ecuatoriano nos indica que en los casos tipificados en los numerales 4 al 14 del ya citado Art. 344 del Código Tributario, para iniciar su acción penal, se requiere de actos en firme o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o una sentencia judicial que indique una presunción de la comisión de una defraudación tributaria (Código Tributario, Art. 345).

Por tanto, la presunción de defraudación tributaria –que de por cierto es una presunción de hecho o *iuris tantum* que invierten la carga de la prueba- es una condición de prejudicialidad y de punibilidad indispensable para llevar ante la justicia a los infractores tributarios.

En el caso de los actos en firme o resoluciones de la administración tributaria que establezcan esta presunción, será labor del contribuyente defender su postura y probar lo contrario ya sea apelando por la vía contencioso tributaria aquella resolución o acto administrativo o en el proceso penal iniciado en su contra.

Mientras que, en el caso de sentencia judicial, al haberse ventilado el proceso en a través de un proceso judicial, el contribuyente, de antemano, tiene la posibilidad de presentar sus pruebas de descargo y hasta apelar esta sentencia a fin de que no prospere a posteriori la acción penal; pero si a pesar de haber agotado sus recursos en sentencia se establece esta presunción, el contribuyente entrará a una nueva contienda legal ya con indicios tan negativos en su contra que será extenuante demostrar lo contrario.

Por otra parte, bajo la arista de la administración tributaria, la exigencia de tener una resolución administrativa, un acto en firme o una sentencia judicial de presunción de defraudación para dar inicio a la acción penal tributaria, puede ser requisito suficiente para dilatar el inicio del proceso y dejar a la defraudación tributaria nada más que en presunciones.

Ante este tema, en la legislación argentina podemos encontrar una norma que, de manera expresa, nos indica qué circunstancias – y casos análogos- son valederos para presumir la intención de defraudar a la administración tributaria, estando además, como es evidente, sujetas a prueba en contrario.

Así, el Art. 57 del Régimen Penal Tributario, en la Ley 24.769 establece como circunstancias pertinentes para presunción de defraudación a:

“a) No haberse inscripto a los efectos del pago de los gravámenes después de noventa (90) días corridos de transcurrido el plazo que las normas fiscales imponen.

b) Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas.

c) Ocultamientos de bienes, actividades y operaciones para disminuir la obligación fiscal.

d) Manifiesta disconformidad entre las normas fiscales y la aplicación que los contribuyentes y responsables hagan de las mismas.

e) Declaraciones juradas o informaciones que contengan datos falsos.

f) No llevar o no exhibir libros, contabilidad y documentos de comprobación suficiente, cuando la naturaleza o el volumen de las operaciones desarrolladas no justifique esa omisión.

g) Recurrir a formas jurídicas manifiestamente improcedentes adoptadas exclusivamente para evadir gravámenes.

h) El traslado o transporte de bienes dentro del territorio provincial sin la documentación respaldatoria que exige la Dirección Provincial de Rentas”.

Mientras que el Tribunal Fiscal argentino en diversas resoluciones de sus resoluciones (en las causas: Exxitron Group SA, Sala D, del 26/05/06 y Servex Argentina SRL, Sala C del 29/03/2006, entre otras) manifestó que *“La presunción de defraudación debe basarse, además, en elementos de convicción lo suficientemente contundentes como para que justifiquen que el contribuyente actuó maliciosamente, como lo puede constituir el hecho de que la declaración jurada rectificativa se presente a partir de una fiscalización”* (Mastandrea, Fredes).

Por tanto, a manera de conclusión podemos manifestar que la presunción de defraudación tributaria merece una segunda consideración, pues, por más que el legislador haya tenido la intención de garantizar la veracidad de los hechos relacionados con este delito antes de involucrarlos en acciones penales, el tener la obligación de obtener una resolución ejecutoriada, un acto en firme o una sentencia judicial para dar inicio a un proceso que culmine con la sanción de los infractores, podemos caer en eternas batallas prejudiciales que evaporen en el tiempo los indicios del delito y se deje sin sanción a los responsables de estos ilícitos.

Probablemente, si el sistema entorpece el proceso, será más eficiente recurrir a la acción popular, a través de la cual cualquier individuo puede denunciar delitos tributarios ante el Ministerio Público (Código Tributario, Art. 358) para que se dé inicio a la correspondiente instrucción fiscal.

El ordenamiento jurídico debe brindar todas las facilidades a la administración tributaria para ejercer su tutela y ejercer sus derechos como sujeto pasivo del ilícito tributario y, a su vez, garantizar a los contribuyentes una efectiva defensa, por lo que consideramos que fuese interesante incluir un artículo, como lo hizo la ya citada legislación argentina, que permita saber a ciencia cierta qué hechos o circunstancias pueden ser objeto de presunción de defraudación tributaria y, evitar así, una engorrosa condición de prejudicialidad que puede pecar en subjetividades.

2.5. Agravantes y Atenuantes aplicables a la Defraudación Tributaria

Como punto final de este capítulo es pertinente hacer referencia a los hechos que nuestra ley considera como agravantes y atenuantes del ilícito tributario en general y que, consecuentemente son aplicables a la defraudación tributaria en particular, los cuales fueron objeto de drásticos cambios a partir de la última codificación de nuestro Código Tributario.

Así, el antes mencionado cuerpo legal establece como circunstancias agravantes, a más de las que fueren aplicables reguladas en el Código Penal a:

- a) Haber cometido la infracción en colaboración o complicidad con un funcionario de la administración tributaria o utilizando la base de datos o información que la administración posea.
- b) La reincidencia, siempre que el sujeto activo haya sido sancionado por igual infracción dentro de los cinco años anteriores. (Código Tributario, Art. 318)

Sin duda, utilizando las palabras de nuestro Código Penal (Código Penal, Art. 30), las circunstancias agravantes aumentan la malicia de la infracción y demuestran la peligrosidad de sus autores.

Mientras que son circunstancias atenuantes *“todas las que, refiriéndose a las causas impulsivas de la infracción, al estado y capacidad física e intelectual del delincuente, a*

su conducta con respecto al acto y sus consecuencias, disminuyen la gravedad de la infracción, o la alarma ocasionada en la sociedad, o dan a conocer la poca o ninguna peligrosidad del autor” (Código Penal, Art. 29).

Así, el Código Tributario establece como atenuantes, a más de las aplicables reguladas en el Código Penal a:

1. Reconocer la comisión del delito y reparar los daños ocasionados a la administración tributaria.
2. Presentarse voluntariamente ante la administración tributaria a fin de ser juzgado y sancionado por el ilícito cometido. (Código Tributario, Art. 319).

CAPÍTULO IV: CASO PRÁCTICO

Como punto final de nuestra investigación es menester realizar el análisis de un caso práctico que nos permita plasmar qué es la Defraudación Tributaria y su aplicación dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

No obstante, debido a la inexistente jurisprudencia nacional sobre nuestro tema de estudio me he visto en la obligación de analizar un caso práctico proveniente de España, de la ciudad de Valencia específicamente, que nos brindará con meridiana claridad, a través de una simbiosis, los elementos necesarios para comprender y analizar eficazmente a la Defraudación Tributaria en el ordenamiento Jurídico ecuatoriano.

Así, la Sentencia No. 330/08 (Para mayor detalle sobre la sentencia referirse al respectivo anexo o visitar la página electrónica <http://cita.es/corruptio/sentencia/>) del Juzgado de lo Penal No. 4 de la ciudad de Valencia, sobre la causa seguida como Juicio Oral 419/06 del Procedimiento Abreviado 43/2005 del Juzgado de Instrucción No. 1 de Valencia, nos presenta un caso de Delito en contra de la Hacienda Pública o Administración Tributaria.

A continuación presentaremos un recuento de los hechos que motivaron la sentencia del Juzgado de lo Penal No. 4 de la ciudad de Valencia a cargo de la Magistrada-Juez Beatriz Carmen Sobremonte Andrés:

Antecedentes Procesales.

El procedimiento Abreviado que dio inicio a la sentencia del Juicio Oral analizado se originó con una investigación penal realizada por la Fiscalía del Tribunal de Justicia de la Comunidad de Valencia en el año 2001, de la cual se desprendieron un sin número de hechos que fueron considerados como posibles constitutivos de delito tributario, naciendo, a posteriori, el auto de apertura del Juicio oral contra los señores:

1. Marcelino Conesa Lucerga y su cónyuge Ma. del Carmen Martínez Quero
2. Alfredo García García y su cónyuge Soledad Rita Moya Olcina
3. Mauricio Ramón Huguet
4. José Esteban Ramón Huguet
5. Ramiro Ramón Huguet
6. Servicios Caminos Castilla S.L. como responsable civil subsidiario

Mientras que defendiendo a la ciudad de Valencia y al Estado español intervinieron el Ministerio Fiscal y el Letrado del Estado o Procurador General del Estado como acusador particular.

Por otra parte, a fin de ilustrar la complejidad de la materia penal tributaria es pertinente señalar que la instrucción de este caso a analizar tuvo una duración de siete años, destinándose ocho meses sólo al Juicio Oral bajo el llamado “Procedimiento Abreviado” de la legislación española.

Antecedentes Materiales

Primero.- Los señores Marcelino Conesa L, Alfredo García G, José Esteban Ramón H, Mauricio Ramón H y Ramiro Ramón H, junto con otros socios minoritarios, eran socios de la compañía SERVICIOS CAMINOS CASTILLA S.L (S.C.C), constituida en el año 1991, con domicilio legal en la ciudad de Valencia.

La razón social de la mencionada compañía consistía en la compra-venta de inmuebles para la construcción y explotación de estaciones de servicios.

Ahora bien, el 15 de Junio de 1995 la compañía S.C.C. celebró un contrato privado a través del cual se constituyó un derecho real de superficie por un lapso

de 25 años sobre un terreno a favor de REPSOL S.A, cediendo además todos los derechos de edificación, instalación y licencia obtenida para dicha estación de servicio. El precio cancelado por REPSOL S.A. por el contrato señalado fue de 450.000.000 de pesetas (2.700.000 millones de Euros).

Segundo.- Con los altos ingresos obtenidos del contrato celebrado con REPSOL S.A., el 1 de septiembre de 1995, en reunión de Junta general de Accionistas, acordaron los señores Conesa, García y los hermanos Ramón la distribución de un dividendo total de 390.000.000 millones de pesetas (2.343.947,21 millones de Euros), proveniente de los beneficios obtenidos por la venta del derecho de superficie a REPSOL S.A.

La repartición de los dividendos se llevó a cabo entre el 21 de septiembre y el 5 de Octubre del año 1995, recibiendo cada uno de los socios una cantidad a prorrata de su porcentaje de participación del capital social de S.C.C., a saber:

- a) Marcelino Conesa L, con un 22,50% recibió 87.750.00 millones de pesetas (527,388,12 Euros)
- b) Alfredo García G, con una participación de 22,50% recibió 87.750.00 millones de pesetas (527,388,12 Euros)
- c) Mauricio, José Esteban y Ramiro Ramón Huguet, cada uno con una participación correspondiente al 16,66%, recibieron cada uno de ellos la suma de 65.000.000 millones de pesetas (390.657,87 Euros)

Tercero.- Con fecha 22 de septiembre de 1995 –un día después del inicio de la repartición de los dividendos- mediante escritura pública otorgada en la ciudad de Madrid se constituyó la compañía CREINVEST S.L. con un capital social de 30.000.000 millones de pesetas aportado por los señores Conesa, García y los hermanos Ramón Huguet respetando los porcentajes previamente pactados. Sin embargo, en la acta de constitución se presenta como administradores solidarios, sin capacidad de decisión y únicos socios a los señores Francisco Tebar Martínez

y a Antonio Tebar Sáez –dos pastores de Albacete-, domiciliando a la recién constituida compañía en la ciudad de Bilbao, País Vasco, donde se tiene un distinto régimen tributario.

Cuarto.- El 28 de Noviembre de 1995, mediante escritura pública se realiza una ampliación de capital de la compañía SERVICIOS CAMINOS DE CASTILLA S.L. (S.C.C.), por 27.000.000 millones de pesetas (162.273,27 Euros). Ahora bien, todos los socios iniciales de la compañía S.C.C., es decir, Conesa, García y los hermanos Ramón H, renuncian a efectuar el aumento de capital, suscribiendo dicha ampliación en su totalidad la compañía CREINVEST S.L., pasando ahora a ser el mayor socio de S.C.C. con el 90% de las participaciones del capital social.

Quinto.- La compañía SERVICIOS CAMINOS CASTILLA S.L. presenta su declaración del impuesto de sociedades del ejercicio fiscal 1995, como sociedad de mera tenencia de bienes por más de treinta días, indicando como base imponible 380.000.000 millones de pesetas a sus socios -90% CREINVEST y el 10% en los socios iniciales que ya habían cobrado el dividendo-

Sexto.- Los señores Conesa, García y los hermanos Ramón, de mutuo acuerdo y actuando como administradores de hecho de la compañía CREINVEST, el día 20 de junio de 1996 venden las participaciones que dicha compañía tenía del capital social de SERVICIOS CAMINOS DE CASTILLA a otras dos compañías de las cuales ellos eran socios: ASURINSA de Marcelino Conesa y Alfredo García y RAMÓN HUGUET HERMANOS S.L. de Mauricio, José Esteban y Ramiron Ramón Huguet.

La venta fue realizada a cada una de las compañías con porcentajes de participación equivalentes a lo aportado por cada uno de los cinco acusados para conformar el capital social de CREINVEST S.L. recuperando así el monto desembolsado.

Finalmente, el 7 de enero de 1997, los socios citados, y actuando como administradores de CREIVEST S.L. decidieron disolverla y liquidarla mediante escritura pública celebrada el 30 de enero de 1997.

CREINVEST presentó su liquidación del impuesto de sociedades ante la autoridad tributaria llamada la Diputación Floral de Vizcaya – País Vasco- quienes por ser comunidad autónoma tienen competencia para regular este impuesto. Así, en la mencionada declaración se presentó un activo de 342.000.000 millones de pesetas y un pasivo de 338.000.000 millones de pesetas; sumado a estos determinados gastos entre 1.000.000 millones de pesetas, la compañía en cuestión no tributó por ningún monto significativo.

Séptimo.- Como consecuencia de los movimientos financieros indicados, los señores Conesa, García y los hermanos Ramón tributaron en su impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF) en el año 1996 sólo sobre el 10% de los rendimientos obtenidos por SERVICIOS CAMINOS CASTILLA S.L. omitiendo en cada una de sus declaraciones tanto las respectivas participaciones que tenían en ASURINSA y RAMON HUGUET HERMANOS S.L, tenedoras del 90% de S.C.C., así como los dividendos recibidos por los beneficios obtenidos de S.C.C.

Pronunciamiento de la Defensa.

Ante los hechos expuestos en líneas precedentes la defensa de los cinco acusados trató de desviar la consumación del delito de Defraudación Tributaria en cuestiones previas, siendo las siguientes:

a) Cosa Juzgada Administrativa: la defensa alega que la Administración Tributaria, a través del acta de comprobado y conforme, ya se pronunció sobre la situación tributaria de SERVICIOS CAMINOS CASTILLA S.L, creando una figura un tanto sui generis de cosa juzgada administrativa.

Debemos mencionar que el Acta de Comprobado y Conforme consiste en un documento a través del cual la administración tributaria establece que, una vez hecha la inspección tributaria, ésta se encuentra conforme con lo declarado y liquidado por el contribuyente (BAJO ANTÓN, LUIS MIGUEL, *La empresa ante la Inspección Fiscal*)

Ahora bien, esta figura de la *cosa juzgada administrativa* no tiene validez alguna para el proceso analizado, pues, en primera lugar, como señala la Magistrado Sobremonte, este “no es una resolución judicial sino un mero documento de carácter administrativo (...) que carece de la virtualidad de la institución dicha – la cosa juzgada” (SENTENCIA No. 330/08 del Juzgado de lo Penal No. 4 de la ciudad de Valencia, Pág. 8) además, el proceso en cuestión es sobre la evasión del Impuestos sobre la renta de las personas físicas y no sobre el Impuesto de Sociedades.

b) Sobreseimiento por igualdad ante la ley: Este punto sustentado por la defensa se fundamente en que a uno de los socios minoritarios y acusado, Vicente Soto y su esposa, la autoridad administrativa “dejó prescribir” el expediente que se encontraba abierto en Madrid.

Ante esta alegación la Magistrado manifiesta que “si concurre una relevancia jurídica importante se puede dar diferentes tratamientos si tal desigualdad está fundada y provista de una justificación objetiva y razonable y dicha justificación debe ser apreciada en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada...” (SENTENCIA No. 330/08, Pág. 9).

Además la Magistrado sustenta su pronunciamiento en un criterio reiterado por varias oportunidades por el Tribunal Constitucional español que manifiesta que “...la ley puede establecer diferencias ante situaciones de hecho; -el principio

constitucional de igualdad- no se trata de nivelar situaciones disparejas sino de eliminar la discriminación infundada, irracional, arbitraria o injusta.

c) Nulidad por violación del principio de legalidad y aplicación de la ley penal más favorable por aplicación del principio de retroactividad de la ley penal al ser una ley penal en blanco: La defensa sostiene en este punto que al ser derogada la ley sobre sociedades en régimen de transparencia y rigiéndose al marco jurídico actual, no existiría defraudación por el monto previsto por la ley española (120.000 Euros, Art. 305. Código Penal, LEY ORGÁNICA 10/1995, España)

Sin embargo, el criterio jurisprudencial citado en la sentencia analizada establece que el Tribunal Supremo español de 30 de Abril se pronunció sobre este tema indicando que “las deudas tributarias nacidas bajo la vigencia de la legalidad anterior no se extinguen, por lo que no es permisible su elusión ni ésta deja de ser constitutiva de delito si concurren los demás elementos que configuran el delito fiscal” (SENTENCIA No. 339/08, Pág. 11)

Asimismo, la Magistrada manifiesta, nuevamente, que el impuesto defraudado en este caso es el Impuesto a la renta para personas físicas (IRPF) más no el impuesto proveniente de las regulaciones de las sociedades transparentes.

Finalmente, en cuanto al hecho de ser una ley penal en blanco debemos indicar que en el ordenamiento jurídico español los delitos tributarios se encuentran regulados en el Código Penal, debiendo la ley Tributaria complementarla. Por tanto, se desestima la intención de la defensa de “elegir” la ley tributaria y no la ley penal alegando que esta última es una ley en blanco. Como ya hemos manifestado en páginas anteriores, el ilícito tributario tiene innegablemente una fusión entre la ley penal y la ley tributaria, por tanto, es imposible separarlas y buscar realizar un fraude a la ley.

d) La tacha del testigo-perito: La defensa sostiene que el señor perito, que a su vez es funcionario de la Administración Tributaria, se ha empeñado en perjudicar a los acusados y que, en su calidad de funcionario de la administración tributaria, no ha podido brindar la imparcialidad y objetividad que todo perito debe tener.

Ante esto la Magistrada ha manifestado que tanto las pruebas como el resultado del interrogatorio realizado a los funcionarios de la Agencia Tributaria tienen total valor probatorio, pues se ha podido comprobar mediante “los modernos medios de los que dispone la Hacienda de España, que por cierto ya los quisiera para sí la Administración de Justicia...” (SENTENCIA No. 339/08, Pág. 14) que hay elementos suficientes para configurar una defraudación tributaria.

Asimismo, en la sentencia se indica que los funcionarios de la Agencia Tributaria tienen toda la capacitación profesional y específica para perseguir las infracciones y delitos de carácter tributario, y que, por más que la defensa ha hecho varios “esfuerzos ímprobos” por desacreditar al perito-testigo no lo consiguió.

Finalmente, la defensa sostiene que existen algunas irregularidades en el expediente administrativo que darían paso a la nulidad del proceso penal. Entre estas “irregularidades” sostiene la parte acusada que ellos pudieron hacer uso de la excusa absolutoria que consta en el Art. 305, párrafo cuarto del Código Penal, siendo:

“4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se

trate interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, ó cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

Sin embargo, no sólo basta reconocer que se ha defraudado al Estado, sino se debe satisfacer el impuesto defraudado. Además, la regularización de la situación tributaria que exige la ley debe ser de manera espontánea, y no cuando los acusados se encuentran contra la pared luego de iniciadas las actuaciones de la Administración Tributaria o los procesos penales; y, como bien manifiesta la magistrado, los acusados tuvieron varias oportunidades para poder regularizar su situación sobre el I.R.P.F. Es pertinente refrescar lo señalado en el Capítulo III de nuestra investigación, en el cual se indica que el ordenamiento jurídico ecuatoriano concuerda con la ley española al establecer como atenuante el reconocimiento de la comisión del delito y la reparación de los daños ocasionados.

No obstante, la Magistrado Sobremonte sí da lugar al atenuante de las dilaciones, expresando que debido a la complejidad del caso y a las numerosas pruebas presentadas, el proceso tuvo una duración de siete años.

Finalmente, debemos mencionar que ninguno de los acusados negó que la creación de la compañía CREINVEST S.L. tuviera una función netamente instrumental y que los pastores Tebar fueran sólo unos testaferros. Lo que sí sostienen los acusados –buscando justificar sus acciones y eliminar cualquier sospecha de engaño a la Administración- es que la mentada compañía fue utilizada para comprar terrenos, utilizando a terceros de la zona para obtener precios razonables y hacer el negocio de la gasolinera. Sin embargo, desde el hecho que CREINVEST S.L. haya sido constituido en Madrid, pero con sede en el País Vasco, complicando el control de la Administración Tributaria, sumando a esto todos los hechos narrados no encamina hacia un evidente escenario de defraudación tributaria.

En cuanto a la situación de las señoras Ma. del Carmen Martínez Quero y Soledad Rita Moya Olsa, esposas de Marcelino Conesa y Alfredo García respectivamente, el Ministerio Fiscal las acusa de inductoras en varios delitos contra la Hacienda Públicas; sin embargo, se manifiesta en la sentencia que no existió inducción alguna por parte de las mencionadas señoras a sus maridos, pues ellas no conocían la voluntad dolosa de sus cónyuges ni que al firmar las declaraciones de IRPF se estaba cometiendo un delito tributario.

Mientras que sobre la intervención de los pastores Tebar dentro de esta muy bien calificada “ingeniería financiera” se establece que “no ha habido una declaración testifical con las garantías procesales necesarias para considerar que las manifestaciones de los mismos tenga algún tipo de valor probatorio” (SENTENCIA No. 339, 08 Pág. 17), sumando a esto que uno de los señores Tebar ha fallecido y el otro se encuentra en un grave estado de salud.

Por su parte el Ministerio Público sostiene que por la intervención de los señores Tebar debe aplicarse el agravante del tipo previsto en el Art. 305, numeral a) que reza: “La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario” (CÓDIGO PENAL, LEY ORGÁNICA 10/1995, España). Ante esto la juzgadora insiste que la participación de los pastores no es más que una maniobra para despistar a la Administración Tributaria y que su presencia no resultaba del todo indispensable para que se configurara el delito de defraudación tributaria, por tanto, y respetando la aplicación de la ley más favorable a los reos no se llega a aplicar este agravante.

Fallo

Posterior al exhaustivo análisis de cada uno de los elementos y detalles constitutivos de este caso la Magistrado-Juez Beatriz Sobremonde Andrés se

pronuncia condenando como autores responsables del delito de Defraudación Tributaria a Marcelino Conesa L, Alfredo García G, Mauricio, José Esteban y Ramiro Ramón Huguet, acorde a lo establecido en el Art. 305 del Código Penal español, el cual reza:

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”

La pena fijada para cada uno de ellos, luego de concurrir la circunstancia atenuante de dilación indebida, a un año y seis meses de prisión, inhabilitación del derecho de sufragio durante el tiempo de condena, multa de 500.000 Euros para Conesa y García y 400.000 Euros para los tres hermanos Ramón Huguet; además, se condena a una responsabilidad personal subsidiaria de cuatro meses para el caso de impago, imposibilidad de obtener cualquier clase de subsidio, ayuda públicas o derecho a beneficios o incentivos fiscales o de Seguridad Social por tres años y, finalmente el pago de las costas procesales.

Por otra parte, la Magistrado absuelve a Conesa y García del delito de inducción y absuelve a su vez a las esposas de éstos de delitos contra la Hacienda Pública.

Finalmente, por la responsabilidad civil emanada del perjuicio ocasionado se condena a cada uno de los acusados a indemnizar a la Hacienda Pública en los siguientes valores (SENTENCIA No. 339/08, Pág.28 a 30), aplicando a estos intereses desde el 20 de junio de 1996:

- Marcelino Conesa Lucerga, en la cantidad de 257.898,55 euros.
- Alfredo García García, en la cantidad de 258.054,97 euros.
- José Esteban Ramón Huguet, en la cantidad de 191.486,11 euros.
- Mauricio Ramón Huguet, en la cantidad de 191.548,56 euros.
- Ramiro Ramón Huguet, en la cantidad de 191.469,35 euros.

Bajo este hilo conductor, establece como responsables civiles directas y solidariamente con el acusado Marcelino Conesa, a su esposa María del Carmen Martínez Quero, por la cantidad de 128.445,09 euros, y solidariamente con el acusado Alfredo Martínez Martínez, a su esposa Soledad Rita Moya Olcina, por la cantidad de 258.054,97 euros, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 122 del Código penal –“El que por título lucrativo hubiere participado de los efectos de un delito o falta, está obligado a la restitución de la cosa o al resarcimiento del daño hasta la cuantía de su participación” (CÓDIGO PENAL, LEY ORGÁNICA 10/1995, España)-.

Finalmente, se declara la responsabilidad civil subsidiaria de la sociedad “SERVICIOS CAMINOS CASTILLA, S.L.”, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 120,4º del Código Penal para la satisfacción de todas las cantidades antes indicadas.

Aplicación de Ley ecuatoriana

Una vez que hemos analizado con el pertinente detalle a este caso de Defraudación Tributaria llevado a cabo en la ciudad de Valencia, España, es menester revisar su acoplamiento al ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Así, partiendo del concepto genérico de Defraudación Tributaria que consta en el Art.342 del Código Tributario ecuatoriano y analizado en el Capítulo precedente, los señores Conesa, García y los hermanos Ramón a través de una bien llamada “ingeniería financiera” lograron a través de una simulación, ocultación y engaño inducir en un error

a la Administración Tributaria para pagar menos tributos y “convencer a la autoridad” de su fiel cumplimiento de la ley tributaria.

Con todo el *mise en scène* planificado y ejecutado dolosamente por los acusados se consiguió omitir ingresos y así pagar menos impuestos del que debían, afectando con dicho ardid a las arcas del Estado.

Por tanto, nuestro caso analizado calza perfectamente el en numeral sexto del Art. 343 del Código Tributario ecuatoriano que reza como uno de los casos de Defraudación Tributaria a “La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente”.

Siguiendo el esquema de la Jurisprudencia argentina presentado en páginas precedentes podemos señalar que los acusados al realizar la creación de CREINVEST S.L., constituyéndola en Madrid pero con sede en el País Vasco –donde rige un diferente régimen tributario que el valenciano o madrileño-, utilizando testaferros, comprando las participaciones en un 90% de SERVICIOS CAMINOS CASTILLA S.L. para luego venderlas a otras dos compañías y recuperar sus inversiones de capital para suscribir la primera, crearon un ingenioso ardid o engaño para aparentar a la fecha del pago del impuesto sobre la renta de personas físicas –Impuesto a la renta de personas naturales- ingresos muy distintos a los realmente percibidos, obteniendo un beneficio lucrativo a costa del patrimonio del Estado.

De este modo, los acusados recibieron el dividendo proveniente del contrato millonario celebrado con REPSOL S.L. cuando se encontraba el 100% de las participaciones de S.C.C. en sus manos, pero a la hora de tributar el I.R.P.F lo hicieron por el dividendo que correspondían sólo al 10% de las participaciones –porcentaje obtenido luego de realizar la venta de participaciones de S.C.C. a CREINVEST S.L.- omitiendo dolosamente el 90% de las ganancias obtenidas por aquel contrato lucrativo dividido a prorrata de las participaciones del 1995. Es decir, estamos ante un acto típico y antijurídico en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Este ardid produjo un error en la Administración Tributaria, la cual, luego de varios años y al realizar la correspondiente verificación, pudo constatar la presencia de indicios de defraudación tributaria, para, finalmente, establecer un perjuicio a las arcas Estatales que, asciende a 1.090.445 millones de Euros (PERIÓDICO DE LA PROVINCIA DE ALICANTE, 2008)

Por otra parte, es pertinente hacer hincapié que en nuestro ordenamiento jurídico –al igual que el español– “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” (Art. 321, CÓDIGO TRIBUTARIO, 2008), por lo que es evidente la responsabilidad solidaria de SERVICIOS CAMINOS CASTILLA S.L. con respecto al pago de las multas e indemnizaciones establecidas en la Sentencia analizada.

Finalmente, el Sistema Jurídico ecuatoriano sanciona al delito de Defraudación Tributaria en su caso No. 6 con prisión de 2 a 5 años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Por tanto, si este caso fuese juzgado bajo nuestra legislación estaríamos ante una multa de 1.090.445 millones de Euros (USD. 1.417.578 millones) dividida a prorrata de lo recibido por cada uno de los acusados.

Esto nos permite concluir que el ordenamiento jurídico español tiene grandes similitudes con la actual regulación de la Defraudación Tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, estableciendo sanciones tanto privativas de la libertad como de carácter pecuniario, y debe mantenerse así.

Quien lesiona a la recaudación tributaria y por ende al patrimonio del Estado, cometiendo una Defraudación Tributaria, tiene como principal motivación el

enriquecimiento personal a costa del Estado, por tanto, me parece más que pertinente la sanción pecuniaria española que a más de obligar a los sujetos activos a indemnizar por el daño ocasionado tienen que desembolsar una fuerte cantidad de dinero de multa como parte de su castigo, creando una especie de “Ley del talión” en la cual el Estado enseña con mano dura al delincuente tocando lo que más le duele, su patrimonio.

Por otra parte, nuestra legislación nos presenta con mayor detalle los casos que deben ser considerados como defraudación tributaria pero sin establecer monto alguno de lesión al patrimonio del Estado para ser considerado delito. Mientras que el tipo penal-tributario de la Defraudación Tributaria en la legislación española contempla -a más del requisito de un perjuicio mínimo de 120.000 euros- una forma genérica y, como alegaba la defensa de los acusados, un tipo abierto que debe ser complementado con las normas netamente tributarias, permitiendo que cualquier acción u omisión que perjudique al Estado no quede impune.

Esta circunstancia nos obliga a cuestionarnos cuán valedero es establecer casuísticamente quince medios para defraudar al Estado, pues por más que a primera vista nuestra ley establece a estos quince medios o formas como “defraudación agravada”, inmediatamente se desvirtúa este hecho al establecer que estas son las “clases de defraudación tributaria”, limitando la configuración del delito a esas quince formas o tipos.

No podemos olvidar que quien desee causar perjuicio al Estado lo hará de las formas más ingeniosas, por lo que la ley debe dejar el espacio para que conforme avance la creatividad para delinquir se puedan continuar encajando esos hecho dentro del tipo penal.

CONCLUSIONES

Al hablar de Defraudación Tributaria tenemos que referirnos a la obligación tributaria como el conjunto de prestaciones que deben cumplir los contribuyentes a fin de proporcionar al Estado los recursos necesarios para solventar el gasto público y desarrollar los fines estatales. Por tanto, su inobservancia o violación es el inicio del quebrantamiento de la relación tributaria, originando así al ilícito tributario y a la Defraudación Tributaria como su delito particular.

Esta ruptura de la relación tributaria por el incumplimiento de su obligación nos encaminó a cuestionarnos sobre el lugar que merece dentro de la doctrina y el ordenamiento jurídico el Derecho Penal Tributario y el ilícito tributario como un delito que lesiona el bien jurídico de la recaudación tributaria; permitiéndome concluir sobre este primer punto que en el actual ordenamiento jurídico ecuatoriano el ilícito tributario pertenece al Derecho Tributario general, pues, como hemos señalado en páginas precedentes, sin la presencia de la obligación tributaria y el hecho generador o hecho imponible, no se podría hablar de la existencia del ilícito tributario en sí. Además que, de manera física nuestros legisladores han regulado este tema dentro del conjunto de leyes que conforman el Derecho Tributario general.

Sin embargo, es innegable la abrumadora participación del Derecho Penal común en el surgimiento del Derecho Penal Tributario, ya que sin este elemento las normas que regulan al ilícito tributario carecerían de cualquier poder coercitivo. Tanto así que el mencionado ilícito presenta todos los elementos configurativos del delito establecidos por la doctrina penal general y se consagran varios de los principios que han hecho del Derecho Penal común uno de sus pilares fundamentales de los ordenamientos y las doctrinas jurídicas a nivel mundial.

Por tanto, considero que conforme avance la técnica jurídica iremos presenciando la perfecta fusión del Derecho Penal con el Derecho Tributario dando nacimiento al

Derecho Penal Tributario como una rama autónoma que merece un tratamiento especializado.

Por otra parte, en este trabajo hemos podido presentar con claridad los conceptos que deben ser manejados en cuanto a la evasión y elusión tributaria como hechos generadores de Defraudación Tributaria, estableciendo a la primera como toda acción u omisión contraria a derecho del contribuyente u obligado a través de la cual se busca evitar en todo o en parte el pago de tributos, que se circunscriben dentro de un determinado territorio, afectando a la recaudación tributaria y, por ende, a las arcas del Estado.

Mientras que la elusión tributaria debe ser entendida como una forma a través de la cual el obligado busca evitar o disminuir su carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo pero que no viola directamente el ordenamiento jurídico vigente.

Ante estos conceptos debemos indicar que no puede existir ley alguna que prohíba a los contribuyentes a arreglar sus finanzas de la manera que más les convenga, pero el momento en que los contribuyentes aprovechen de una laguna legal a través de una simulación o distorsión de la realidad jurídica para obtener un beneficio económico a costa del patrimonio estatal, es indispensable la intervención del Derecho Penal Tributario para lograr una eficiente tutela de la recaudación tributaria y de las arcas públicas como bien jurídico tutelado.

Por tanto, para hacer efectiva esta tutela es pertinente el fortalecimiento de la actual regulación sobre la elusión fiscal -ya que esta no se encuentra regulada en nuestra legislación, imposibilitando su sanción- pues no podemos cerrar los ojos sobre este tema, que no deja de ser una acción u omisión que, con “ropajes de legalidad”, termina afectando al bien jurídico protegido.

Otro punto cuestionable sobre la técnica en que ha sido regulada los ilícitos tributarios dentro del Ordenamiento jurídico ecuatoriano es que no se hace alusión expresa a la

evasión tributaria, sino que centra al delito tributario en la figura específica de la Defraudación Tributaria, obligando a que necesariamente exista la defraudación para poder hablar de la presencia de la evasión, cuando en un orden lógico la evasión es el género y la defraudación la especie.

Así, el ordenamiento jurídico nacional nos presenta a la Defraudación Tributaria como “*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*”(Código Tributario, 2008, Art. 342). Además, este concepto nos presenta otro inconveniente, ya que se está involucrando en sus dos últimas líneas a la Defraudación Tributaria genérica con una forma de defraudación que ha llamado nuestra atención por su falta de precisión.

En ninguna parte de nuestra legislación se establece con puntualidad qué debe ser considerado como conducta dolosa que *dificulta el control, determinación y sanción de la autoridad tributaria*. Sólo nos queda suponer que se está haciendo referencia a los deberes formales de los contribuyentes, a pesar de que éstas se encuentran a su vez reguladas en el Código Tributario como contravenciones.

Por tanto, nuestros “honorables” legisladores han desdibujado el concepto manejado por la doctrina y jurisprudencia mundial sobre la Defraudación Tributaria, creando un concurso aparente sobre la clasificación de la violación de los deberes formales. Es indispensable realizar este cambio dentro del concepto mencionado a fin de tener una comprensión eficiente de la Defraudación Tributaria.

Por otra parte, realizando una comparación de nuestra legislación penal tributaria con las legislaciones de países como Argentina y España encontramos, como ya hemos indicado en páginas precedentes, la inexistencia de un monto mínimo defraudado como elemento constitutivo del delito. Esta particularidad centra a la configuración del delito sólo en el

hecho de encajar en la tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad más la presencia del dolo directo al requerirse que el contribuyente u obligado actúe con pleno conocimiento de las circunstancias y de las consecuencias de las conductas dañosas efectuando las maniobras fraudulentas o engañosas.

Sin embargo, en aras de hacer a la Defraudación Tributaria un tipo más eficiente me permito opinar sobre la necesidad de incluir un determinado monto como elemento configurativo del tipo, pues en la actualidad al momento en que a través de un ardid o engaño el Estado deja de percibir un dólar estamos hablando de Defraudación Tributaria, dejando en la práctica que se persigan y sancionen sólo los casos en que tanto la autoridad tributaria como el Ministerio Público consideren relevantes para el Estado. Este criterio valorativo puede llevarnos hacia subjetividades, por tanto, considero positivo si se fijase un monto específico para establecer la existencia de la Defraudación, consiguiendo así que los recursos que el Estado invierte para investigar, juzgar y sancionar estos ilícitos no se diluyan en causas que pueden ser infructuosas para la lucha contra los evasores, uniendo así todos los recursos en contra de aquellos grandes defraudadores que perjudican a la recaudación y las arcas estatales.

Otro factor que es de relevancia en esta investigación es que, en cuanto a la autodeterminación del tributo por parte del contribuyente, se puede a primera vista considerar que el obligado, al no presentar su declaración o declarar un dato o información poco clara o imprecisa se está configurando un delito de defraudación tributaria; sin embargo, el quid del asunto está en que al momento de la verificación realizada por la administración tributaria se detecte un ánimo de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que tenga como fin evitar el pago, total o parcial, de los tributos; punto este que se estudió con meridiana claridad en el análisis del caso práctico.

La verificación por parte de la administración debe ser hecha a fin de “salir de la ignorancia” sobre lo declarado por el contribuyente y mantener así eficiente el sistema, debiendo la autoridad abarcar de manera rígida y continua al mayor número de contribuyentes, caso contrario, el contribuyente que tenga la voluntad y ánimo de

perjudicar al Estado podrá hacerlo sin mayor temor a ser controlado por la administración tributaria y sus consecuencias.

Por otra parte, nuestro ordenamiento jurídico debe tomar en consideración nuevas figuras como la Asociación Ilícita Tributaria, que se encuentran vigentes en legislaciones del continente, que luchan contra las mafias organizadas destinadas a proporcionar todas las facilidades y soportes tanto técnicos como logísticos para que se cometan delitos tributarios, consiguiendo con esto perfeccionar el círculo de protección que merece la recaudación de tributos. Sin duda en el país no estamos exentos a que día a día los delincuentes encuentren formas cada vez más ingeniosas para burlar los controles de la autoridad tributaria y que, peor aun, promulguen estas prácticas como medios efectivos para obtener lucro a costa del Estado.

Finalmente, en cuanto a los casos de Defraudación Tributaria establecidos en el Código pertinente, nos permitimos realizar una crítica, pues aquella enumeración casuística puede llevar a que en un futuro cercano se queden sin encuadrar en la tipicidad del delito ciertas acciones u omisiones provenientes de los contribuyentes. No podemos olvidar que quien desee perjudicar al Estado lo hará de las formas más ingeniosas; por tanto, se debe mantener conceptos claros y generales requeridos en toda técnica jurídica.

Otro punto que merece ser considerado por nuestros legisladores como un elemento positivo de legislación extranjera, que puede ser aplicada a nuestra realidad, son las ocho circunstancias pertinentes para presumir la existencia de una defraudación que nos presenta la legislación argentina. El incluirlas en la ley de manera precisa brinda una mayor seguridad a la hora de establecer la presunción, garantizando un mejor desenvolvimiento del proceso. Además, por más que el legislador ecuatoriano tuvo la intención de garantizar la veracidad de los hechos que sustentan un caso de defraudación tributaria, considero, de manera muy particular, que al tener la obligación de obtener una resolución ejecutoriada, un acto en firme o una sentencia judicial para dar inicio a un proceso que culmine con la sanción de los infractores, podemos caer en eternas batallas

prejudiciales que evaporen en el tiempo los indicios del delito y se deje sin sanción a los responsables de estos ilícitos.

Bajo estas circunstancias talvez sea un medio más eficiente el recurrir también a la acción pública a través de la cual los ciudadanos pueden denunciar ante el Ministerio Público cualquier indicio de Defraudación Tributaria a fin de que se abra la correspondiente indagación previa y que continúe el proceso por la vía penal.

Finalmente, a pesar de los comentarios y análisis efectuado, es innegable que la legislación ecuatoriana ha dado grandes pasos en el control de los ilícitos tributarios, estableciendo al fin un conjunto de normas que sancionan de manera drástica a los autores de estos ilícitos. Ahora debemos esperar que en años venideros se cree una solvente jurisprudencia sobre la materia que permita un mejor funcionamiento del ordenamiento jurídico penal tributario.

Asimismo, cada uno de los ciudadanos debemos concienciar que la Defraudación Tributaria es un delito que afecta de manera inmediata a la recaudación de recursos públicos, al patrimonio estatal y a las obras y proyectos colectivos, pero que a posteriori no sólo el área pública es afectada, ya que en el sector privado, se presenta una evidente competencia desleal, pues las empresas que tributan, obligatoriamente, tendrán productos más costosos que aquellos contribuyentes que evadan, volviéndolos a los primeros menos competitivos en el mercado y afectando directamente al desarrollo económico del país.

Es deber de los gobiernos, a través de su Administración Tributaria, el buscar los medio adecuados para contrarrestar al ilícito de la Defraudación Tributaria estableciendo un eficiente marco jurídico que permita al contribuyente el gozar de una real economía de opción, aprovechando de las posibilidades que le ofrece el sistema jurídico para organizar su economía de la manera más ventajosa y fomentar una verdadera cultura tributaria que garantice el cumplimiento de la política económica y fiscal necesaria para la consecución de los fines estatales.

BIBLIOGRAFÍA

Bibliografía impresa

ALTAMIRANO, Alejandro, RUBINSKA, Ramiro, *Derecho Penal Tributario*, Tomo I y II, Primera Edición, Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008

BACIGALUPO, Enrique, “*El Delito Fiscal*”, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, No. 56, Madrid, 1979, Pág. 82

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO, Silvana, *Delitos Tributarios y Provisionales*, Editorial Hammurabi SRC, Buenos Aires, 2001.

BENAVIDES VENALCÁZAR, Merck, *Teoría y Práctica Tributaria en el Ecuador*, Editado por la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito, 2003

BIELZA, Rafael, *Derecho Fiscal*, Ed. De Palma. Buenos Aires 1951.

CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario de Derecho Usual*, Tomo III, Editorial

CORDERO ACOSTA, José, “*Apuntes de la Materia de Derecho Penal Especial*”, Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad del Azuay, 2005-2006.

DAYENOFF, David Elbio, *Derecho Penal: Parte General*, Editorial García Alonso, Buenos Aires, 2002.

FOLCO, Carlos María et al., *Ilícitos Fiscales: Asociación Ilícita en Materia Tributaria Ley 25.874*, Editorial Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2004.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Director), VILLEGAS, Héctor Belisario et al., *Derecho Tributario Penal, Parte VI, Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, Vol. 2, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo DePalma, Buenos Aires, 2003.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M, *Derecho Financiero*, Buenos Aires (2da. Edición). 1970

GRACIA MARTIN, Luis, *La Infracción de deberes Contables y Registrales Tributarios en Derecho Penal*, Madrid, 1990.

GRACIA MARTIN, Luis, “*Nuevas Perspectivas del Derecho Penal Tributario (Las “funciones del tributo” como bien jurídico)*”, en *Actualidad Penal*, No.10/7, Madrid, 1994. Pág. 183 y ss.

JARACH, Dino, *El ilícito tributario*, “Derecho Fiscal”, XVIII-709.

JESCHECK, Hans-Heinrich, *Tratado de Derecho Penal, Parte General*, Vol. 1, Barcelona, 1981.

MEDRANO, Pablo, MAIER, Julio B.J et al. *Delitos no Convencionales*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 1994.

MORALES QUIROZ, José Adolfo, *Introducción al Derecho Tributario*, Quito, 1985.

MUÑOZ CONDE, Francisco, *Teoría General del Delito*, Editorial Temis, Bogotá, 1990.

PATÍÑO LEDESMA, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I*, Primera Edición, Universidad Técnica Particular de Loja, Loja, 2004

QUERALT, Joan Joseph, *Delito Fiscal. Un paso adelante, otro atrás*, en RECPC No. 4, 2002.

ROZO ROMERO, Juan Carlos, *Aproximaciones al Derecho Penal en Colombia*, Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias jurídicas y Socioeconómicas, Bogotá D.E. 1988.

ROXIN Claus, *Derecho Penal, Parte General, Tomo I*, Editorial Civitas, S. A. Madrid, 1997

ROXIN, Claus, *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal, trad. de la 7ma.* Editado por J. CUELLO CONTRERAS y J. L. SERRANO GONZALEZ DE MOURILLO, Barcelona- Madrid, Marcial Pons, 2000.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero*, Tomo 2, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SOLER, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, Tomo I, Buenos Aires, Tea, 1953.

TESORO, Giorgio, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938.

ZAFFARONI, Eugenio, *Manual de Derecho Penal, Parte General*, Ediar, 1979.

Referencias Electrónicas

ABAJO ANTÓN, Luis Miguel, “*La Empresa ante la Inspección Fiscal*”, <http://books.google.com.ec>.

CORDERO ACOSTA, José, “*Algunas consideraciones sobre la Imputación Objetiva*”, <http://www.terragnijurista.com.ar/doctrina/cordero.htm>.

CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA, www.aduana.gov.ec.

COVARRUBIAS RIVERA, Alejandro, “*Impuestos Directos e Indirectos*”, www.intelegis.com.mx/PDFs/oct-05/0510-imouestosdirectos.pdf, Octubre, 2005.

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, www.iladt.org/documentos/documentos.asp.

INTRIAGO ZAMBRANO, Karla, “*El Impuesto a la Renta*”, Diario El Mercurio, Manabí.
www.mercuriomanta.com/sistema.php?name=noticias&file=article&sid=2370

MASTANDREA, Alberto y FREDES, Analía, “*Impuestos Sin Bienes, sin Problema*”, www.fortuna.uol.com.ar/edicion_0199/sociedad/nota_00.htm.

PERÍODICO DE LA PROVINCIA DE ALICANTE, <http://www.diarioinformacion.com/elche/2008/10/31/elche-condenan-catedraticos-delito-fiscal-ceder-gasolinera-autovia/814495.html>

REAL ACADEMIA DE LA LENGUA ESPAÑOLA, www.rae.es.

SENTENCIA N° 339/08, JUZGADO DE LO PENAL NÚMERO 4 DE VALENCIA, PROCEDIMIENTO ABREVIADO NUMERO 419/06, <http://cita.es/corruptio/sentencia/>.

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, www.sri.gov.ec

TERRAGNI, Marco Antonio, “*La moderna teoría de la imputación objetiva y sus hallazgos*”, <http://www.terragnijurista.com.ar/doctrina/moderna.htm>

Leyes, Reglamentos y Códigos

CÓDIGO CIVIL (LIBRO IV), Codificación 10, Registro Oficial Suplemento 46 de 24 de Junio del 2005.

CÓDIGO PENAL, Registro Oficial Suplemento 147 de 22 de Enero de 1971.

CÓDIGO PENAL, Ley Orgánica 10/1995, B.O.E. No. 281, de 24 de noviembre de 1995, España.

CÓDIGO TRIBUTARIO, reforma efectuada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, Registro Oficial No. 449, 20 de Octubre del 2008.

LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, reforma efectuada en la Ley S/N publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio de 2008

LEY 24.769, Régimen Penal Tributario, publicado el 15 de Enero de 1997, Argentina.

LEY 25.874, RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO, BO de 22 de enero de 2004, Argentina.

ANEXOS

JUZGADO DE LO PENAL NÚMERO 4 DE VALENCIA

PROCEDIMIENTO ABREVIADO NUMERO 419/06

ANTES P. A. 43/05 DEL JUZGADO DE INSTRUCCIÓN NUMERO 1 de Valencia

SENTENCIA N° 339/08

En nombre de S.M. El Rey de España.

En Valencia, a 1 de octubre 2.008.

Habiendo visto en Juicio Oral y público, ante el Ilmo. Sr. BEATRIZ SOBREMONTA ANDRES, MAGISTRADO-JUEZ de lo Penal número CUATRO de los de esta Capital, la causa seguida en este Juzgado como Juicio Oral - 000419/2006, de la Ley Orgánica 7/88 de 28 de Diciembre, dimanante del Procedimiento Procedimiento Abreviado - 000043/2005 JUZGADO DE INSTRUCCION NUMERO 1 DE VALENCIA, seguido por el delito de Contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, , contra los acusados MARCELINO CONESA LUCERGA, con D.N.I. 22.819.787-S, nacido en fecha 08/08/1939, hijo de José y Francisca, representado por el Procurador INIESTA SABATER, CARMEN y defendido por el Letrado HERNANDEZ URAMBURU, IVAN; MAURICIO RAMON HUGUET, con D.N.I. 20.391.301-F, nacido en fecha 16/02/1951, hijo de José Esteban y Consuelo, representado por el Procurador IZQUIERDO TORTOSA, MARIA LUISA y defendido por el Letrado ASENJO GARCIA, FRANCISCO JOSE; CARMEN MARTINEZ QUERO, con D.N.I. 1.445.984-C nacida en fecha 12/09/1939, hijo de RAFAEL y ELENA, representado por el Procurador INIESTA SABATER, CARMEN y defendido por el Letrado GARCIA HIJAS, GUILLERMO , ALFREDO GARCIA GARCIA, con D.N.I. 23.219.440-C, nacido en fecha 07/05/1961, hijo de Julián y Ana María, representado por el Procurador

INIESTA SABATER, CARMEN y defendido por el Letrado HERNANDEZ URAMBURU, IVAN; SOLEDAD RITA MOYA OLCINA, con D.N.I. 23.227.390 nacida en fecha 22/05/1962, hijo de Juan Francisco y Constanza, representado por el Procurador INIESTA SABATER, CARMEN y defendido por el Letrado GARCIA HIJAS, GUILLERMO; JOSE ESTEBAN RAMON HUGUET, con D.N.I. 20.368.707-E, nacido en fecha 13/09/1942, hijo de José Esteban y Consuelo, representado por el Procurador IZQUIERDO TORTOSA, MARIA LUISA y defendido por el Letrado ASENJO GARCIA, FRANCISCO JOSE , contra el acusado RAMIRO RAMON HUGUET con D.N.I. 19.966.011-X, nacido en Luchente (Valencia) el día 02/12/1946, hijo de José Esteban y Consuelo, representado por el Procurador IZQUIERDO TORTOSA, MARIA LUISA y defendido por el Letrado ASENJO GARCIA, FRANCISCO JOSE siendo parte acusadora el Letrado del Estado, representado por D. Vicente Fenellós Puigcerver y como Responsable civil subsidiario la mercantil SERVICIOS CAMINOS CASTILLA S.L. , representada por el Procurador Juan Francisco Gonzalez Benavent y defendida por el letrado Iván Hernández Uramburu y el Ministerio Fiscal, representado por D. Jesús Carrasco Ferrán .

I-ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El presente procedimiento abreviado se inició en virtud de diligencias de investigación penal de la Fiscalía del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana registradas con el nº 78/01 e incoadas en fecha 21-05-01 poniendo en conocimiento hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

SEGUNDO: Incoadas las correspondientes Diligencias Previas por el Juzgado Instructor y tras las oportunas investigaciones penales se dictó auto de apertura de juicio oral contra las personas responsables y por el delito objeto de procedimiento continuando la tramitación por las normas del Juicio Abreviado siendo órgano competente para el enjuiciamiento y fallo del delito menos grave el Juzgado de lo Penal preparando el juicio oral con la fase intermedia por medio del correspondiente traslado al representante del

Ministerio Fiscal que formuló su calificación provisional y a la acusación particular en su caso así como al letrado de la defensa para finalmente remitir la causa el Decano de los Juzgados de Valencia para su reparto. Tras la llegada de la causa y su registro por este Juzgado se señaló fecha de juicio dictándose auto con la admisión o desestimación de las pruebas propuestas por las partes citando a todos los que intervienen en el proceso para la celebración de la vista oral de acuerdo con las normas procesales.

TERCERO: En el acto del Juicio oral el Ministerio Fiscal modificó su escrito de conclusiones provisionales conforme al escrito que se unió al acta.

Por el Abogado del Estado modifica sus conclusiones, manteniéndose la primera y tercera de su escrito y modificando la cuarta en el sentido de que concurre en los acusados la circunstancia modificativa de la responsabilidad criminal agravante del art. 305.º.a en cuanto a la utilización de personas interpuestas, y modificando la quinta en el sentido de que se solicita a cada uno de los acusados por aplicación de la circunstancia anterior la pena de TRES AÑOS Y NUEVE MESES DE PRISIÓN por cada uno de los delitos cometidos, así como además de las accesorias solicitadas en el escrito de conclusiones provisionales, la accesoria de imposibilidad de contratar con las Administraciones Públicas por un periodo de CUATRO AÑOS, manteniéndose la responsabilidad civil.

CUARTO: La defensa de la persona acusada elevó a definitivas sus conclusiones provisionales negando que su defendido cometiese delito alguno solicitando su libre absolución con todos los pronunciamientos favorables.

QUINTO: En la tramitación del presente procedimiento se observaron las prescripciones legales. Mención aparte debe hacerse respecto al plazo para dictar Sentencia teniendo presente que las vistas del juicio oral se han celebrado a lo largo de unos ocho meses, cuya duración aproximada alcanza las 35 horas; que siete han sido los acusados, que solamente para interrogar al primero de ellos el Ministerio Fiscal utilizó una hora y media; que se han planteado numerosas cuestiones previas de elevado calado; que constantemente se ha solicitado la incorporación de documentos nuevos e información

nueva; que prácticamente la prueba testifical y/o pericial alcanza el número de 20 personas aproximadamente y que en resumen la prueba practicada resulta abrumadora y extenuante así como lo es la argumentación jurídica en la que la defensa se basa en especial la de los Sres. Conesa, García y sus esposas.

A ello debe añadirse la necesaria atención de los juicios rápidos, los juicios de violencia doméstica de carácter preferente, los juicios orales de causas con preso y la atención necesaria de la oficina judicial.

II- HECHOS PROBADOS

UNICO: Marcelino Conesa Lucerga, Alfredo García García, José Esteban Ramón Huguet, Mauricio Ramón Huguet y Ramiro Ramón Huguet, mayores de edad y sin antecedentes penales formaban parte junto con otro socio minoritario de la sociedad Servicios Caminos Castilla S.L., constituida el 23 de enero de 1991 y dedicada de forma especial a la compra-venta de terrenos para la construcción y explotación de estaciones de servicios, y cuyo domicilio social estaba sito en la C/ Botánico Cavanilles Nº 20 de Valencia.

Por contrato privado de 15 de junio de 1995 la Sociedad concertó con REPSOL, S.A. la constitución de un derecho real de superficie sobre unos terrenos propiedad de S.C.C. junto a la Autovía A-7 en el término de Crevillente (Alicante), para la construcción de una estación de servicio, otorgando el 12 de julio de ese año escritura pública en virtud de la que se constituía el mentado derecho de superficie por un plazo de 25 años a favor de REPSOL y se cedía onerosamente a la misma todos los derechos de edificación, instalación y licencias obtenidas para la construcción, apertura y funcionamiento de dicha estación de servicio por el precio de 450.000.000 millones de pesetas.

Con la finalidad de eludir el pago de una parte importante de la cuota tributaria que se devengase por los beneficios obtenidos, los antes mencionados ya sea por sí mismos o mediante el asesoramiento fiscal de terceras personas, idearon un plan consistente en la utilización de una sociedad denominada CREINVEST S.L., a cargo de la cual se hiciera recaer la mayor parte de la titularidad de las acciones con el fin de aparentar en la fecha

del devengo del impuesto correspondiente un obligado tributario distinto a los verdaderos beneficiarios, para lo cual realizaron las siguientes actuaciones:

- a) El 1 de septiembre de 1995 acordaron en Junta General de Accionistas la distribución de un dividendo a cuenta por importe de 390.000.000 millones de pesetas (2.343. 947, 21 Euros) con cargo a los beneficios que la operación de venta del derecho de superficie le había reportado en régimen de transparencia fiscal, cuyo reparto efectivo entre los socios se produjo entre el 21 de septiembre y el 5 de octubre de 1995.

Cada uno de los socios percibió las cantidades que según su porcentaje de participación en el capital social les correspondería, a saber:

Primero.- Marcelino Conesa Lucerga participación de 22,50%, la suma de 87.750.000 millones de pesetas (527.388,12 Euros) junto con su esposa Carmen Martínez Quero y para su régimen económico matrimonial de gananciales.

Segundo.- Alfredo García García con una misma participación del 22.50% la suma de 87.750.000 millones de pesetas (527.388,12 Euros) junto con su esposa Soledad Rita Moya Olcina y para su régimen económico matrimonial de gananciales.

Tercero.- Mauricio José Esteban y Ramiro Ramón Huguet con una participación igual para cada uno de 16,66%, la suma de 65.000.000 millones de pesetas (390. 657,87 Euros).

- b) El día 22 de septiembre de 1995 y mediante escritura otorgada en la ciudad de Madrid constituyeron la Sociedad CREINVEST. S.L. con un capital social de 30.000.000 millones des pesetas aportado por ellos mismos en la proporción pactada, poniendo al frente de la misma como administradores solidarios y únicos socios a Francisco Tebar Martínez y a Antonio Tebar Sáez, residentes en

Higueruela Casillas de Marín de Abajo (Albacete), sin capacidad de decisión alguna, domiciliándola en el despacho de una asesoría de Bilbao con la finalidad de dificultar su control tributario por el distinto régimen fiscal de ese territorio.

- c) En fecha 28 de noviembre de 1995 otorgaron escritura pública de ampliación de capital social por 27.000.000 millones de pesetas (162.273,27 Euros), renunciando todos los socios iniciales de la sociedad Servicios Caminos Castilla S.L. suscribiendo dicha ampliación en su totalidad la entidad Creinvest S.L., pasando a ostentar en la primera de las sociedades de una participación del 90% del capital social.
- d) Con posterioridad, la sociedad S.C.C. presentó declaración del impuesto de sociedades del ejercicio 1995 en régimen de transparencia fiscal, como sociedad de mera tenencia de bienes durante más de 30 días, imputando su base imponible de 380.000.000 millones de pesetas a sus socios a fecha de dicho ejercicio, esto es el 90% a la entidad Creinvest y tan sólo el 10% a los socios iniciales, que habían cobrado el dividendo.
- e) Puestos de común acuerdo los acusados y actuando como verdaderos administradores de hecho el día 20 de junio de 1996 hicieron que la sociedad Creinvest vendieran sus acciones de S.C.C. a otras dos sociedades participadas por ellos mismos, a la entidad Asurinsa de Marcelino Conesa y Alfredo García, y a la entidad Ramón Huguet hermanos S.L. de Mauricio, José Esteban y Ramiro, con porcentajes de participación equivalentes recuperando así el capital desembolsado para la constitución de la sociedad interpuesta.

El 7 de enero de 1997 los socios citados y actuando, otra vez, como verdaderos administradores de Creinvest S.L. decidieron disolverla y liquidarla mediante escritura pública de 30 de enero de 1997. Dicha sociedad presentó declaración por el impuesto de sociedades ante la Diputación Foral de Vizcaya declarando un beneficio de cartera por importe de 342.000.000 millones de pesetas y una pérdida de cartera de 338.000.000

millones de pesetas, más determinados gastos por un importe aproximado de 1.000.000 millón de pesetas, compensando su activo con su pasivo y no tributando por rendimiento significativo alguno.

En consecuencia los socios citados en el primer párrafo tributaron en el año 1996 (por el ejercicio fiscal del año 1995) los rendimientos obtenidos en función de su aparente participación social en S.C.C., haciéndolo solo por el 10% del beneficio real obtenido, no declarando a sabiendas la participación que realmente tenían en la entidad transparente, con arreglo a la cual se distribuyeron los beneficios, eludiendo de este modo en sus respectivas declaraciones del IRPF del ejercicio 1995.

No consta la participación en el diseño de la operación ni el conocimiento de los diversos pormenores de la misma de Carmen Martínez Quero y Soledad Rita Moya Olcina.

III- FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: En primer lugar procede entrar en el estudio de las cuestiones previas planteadas por la defensa al inicio de las sesiones del juicio oral o plenario: primera, cosa juzgada administrativa y subsidiariamente sobreseimiento de la causa por el artículo 25 de la Constitución en concordancia con el derecho de igualdad del artículo 14 Constitución Española. En tercer lugar nulidad por violación del principio de legalidad y aplicación de la ley penal más favorable por aplicación por el principio de retroactividad penal al tratarse de una ley penal en blanco.

A lo anterior deberá añadirse la tacha del testigo-perito inspector de Hacienda Sr. Fernández -Vázquez Maeso.

El artículo 666 de la LECrim dispone que serán tan sólo objeto de artículos e previo pronunciamiento las cuestiones o excepciones siguientes: 1º. La de declinatoria de jurisdicción; 2º. La de cosa juzgada. 3º. La de prescripción del delito; 4º. La de amnistía o de indulto; 5º. La falta de autorización administrativa para procesar en los casos en que

sea necesaria con arreglo a la Constitución y a las leyes especiales. De aquí se infiere que la mayoría de las cuestiones planteadas no lo pueden ser por la vía de las cuestiones previas puesto que no caben en ninguno de los supuestos previstos en el artículo citado, la única que podría mencionarse sería la de cosa juzgada, pero que como se explicará mas adelante no se trata precisamente –como lo hace a defensa- de la cosa juzgada de carácter material y técnicamente procesal sino otra institución relativa al Derecho Administrativo que por las partes ha venido en llamarse *cosa juzgada administrativa*.

Debe comenzarse por señalar que la mayoría de las cuestiones planteadas no han podido ni se pueden resolver si no se entra en el fondo de la cuestión, así ocurre con la valoración que la defensa hace del *acta de comprobado y conforme* a la que da la categoría de la institución procesal de cosa juzgada; evidentemente se supone que la defensa no pretende que se aplique en *strictu sensu* el concepto procesal de la res iudicata puesto que el acta a la que se refiere no es una resolución judicial firme emanada por los tribunales de Justicia sino que es un mero documento de carácter administrativo sobre cuya naturaleza y sobre cuya interpretación jurídica mucho se ha hablado a lo largo del juicio pero que desde luego carece de la virtualidad de la institución dicha. En consecuencia no procede entrar a valorar en este momento si la cuestión debe estimarse o no si que se puede poner de relieve que no cabe entenderla como de carácter previo y desde luego no es cosa juzgada.

Respecto al valor que el acta de comprobado y conforme pueda tener en el pleito es una cuestión que obliga a entrar en el fondo del asunto y no puede ser tratada como si un artículo de previo pronunciamiento se tratara.

En lo tocante a la vulneración del derecho fundamental de igualdad regulado ex artículo 14 de la Constitución Española, la defensa apoya esta alegación en el trato desigual que la administración tributaria ha tenido con respecto al acusado Vicente Soto y su esposa, a los cuales ha dejado “prescribir” el expediente sancionador abierto en Madrid. El hecho de que la Administración Tributaria o Agencia Tributaria haya tratado desigualmente a los desiguales no significa que la tramitación de este procedimiento

judicial se haya conculcado el principio de igualdad, en caso contrario nos encontraríamos con numerosos procedimientos que terminarían en Sentencia absolutoria bien por la concurrencia de la prescripción bien que por motivos de carácter procesal no se haya podido continuar el procedimiento contra alguno de los autores de un delito o bien porque no haya podido ser hallado y se haya declarado su rebeldía.

Este importante principio constitucional del artículo 14 de la Constitución que desde su existencia en la Carta Magna marcó una nueva era en busca de la igualdad jurídica y lucha contra todo tipo de discriminación tanto racial como sexual, filiación, religión, opinión, política con la extensa cláusula de prohibición de la de cualquier tipo por condición o circunstancia personal o social. Así el importante artículo 14 de la Constitución Española dispone literalmente: “Los españoles son iguales ante la ley, sin que puede prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

Está meridianamente clarificado su definición como la exigencia que ante supuestos de hecho iguales las consecuencias jurídicas sean las mismas; este principio no prohíbe al legislador diferenciar situaciones distintas dándoles un tratamiento diverso en base a la proporcionalidad y así se define en una de las primeras Sentencias del TC, la 22/1.981 de 2 de julio al centrar este importante derecho fundamental desde la óptica de enviar dicho principio entendido como hacia los Poderes Públicos y el Poder Legislativo el cual no implica que a todos los casos se lesiones de un tratamiento igual sino que si concurre una relevancia jurídica importante se puede dar diferente tratamiento si tal desigualdad está fundada y provista de una justificación objetiva y razonable y dicha justificación debe ser apreciada en relación con la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad en los medios empleados y la finalidad perseguida. Es decir, que ya desde las primeras interpretaciones del Alto Tribunal, la desigualdad de trato jurídico debe venir totalmente explicada y justificada por razones objetivas añadiendo el importante criterio de la proporcionalidad entre la regulación desigual y los fines que trata de conseguir. Ya desde el principio los criterios

de ajuste constitucional muestran el juego de una serie de conceptos jurídicos indeterminados que deben ser examinados en cada caso concreto.

Tiene declarado reiteradas veces el Tribunal Constitucional (STC 23/1981, 11/1982, 20/1986, 184/1.990, 453/1.993), que este principio no implica la necesidad de que todos estemos siempre y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad, la ley puede establecer diferencias ante situaciones de hecho; no se trata de nivelar situaciones disparejas sino de eliminar la discriminación infundada, irracional, arbitraria o injusta; además en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo declaró que toda desigualdad no necesariamente es una discriminación (sentencia 10.5.1983, 9-7-1995).

La STC 83/1.992 incidió sobre el principio de igualdad marcando las pautas a seguir añadiendo que no es un principio tan absoluto que impida tomar en consideración la existencia de razones objetivas que razonablemente justifiquen la desigualdad de tratamiento legal ni mucho menos que excluya la necesidad del establecimiento de un tratamiento desigual para supuestos de hecho que en sí mismos son desiguales y que tengan como misión contribuir al restablecimiento de la igualdad real ya que en tales casos el régimen jurídico diferenciado vendría exigido por el propio principio de igualdad y sería un instrumento ineludible para su efectividad. Es decir, que el artículo 14 no puede entenderse, por absurdo, como absoluto sino que el trato distinto jurídico se realiza para hechos diferentes lo que no viene excluido por tal principio; se admire el régimen diferenciado en aras al propio principio ya anotado.

SEGUNDO: La retroactividad de la ley penal más favorable que es pretendida por la defensa no puede acogerse tampoco; se ampara la alegación en que la regulación sobre las sociedades transparentes se ha derogado, de hecho ya no existen estas sociedades y debe estarse a lo que se regula en la actualidad y por ello y conforme a la pericial realizada por la inspectora de hacienda Gloria Ramos en la actualidad los hechos quedarán despenalizados porque no existiría una defraudación en la cuantía prevista en el artículo 305 del código penal.

Las previsiones del artículo 31 de la Constitución Española se desarrollan en la Legislación tributaria: el artículo 4 de la LGT dispone que “los tributos además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. Esta legislación establece las particularidades concretas del régimen de contribución mediante el pago de tributos, regulando cada uno de ellos en sus diferentes aspectos y señalando en cada caso las obligaciones impuestas al contribuyente así como la forma y momento en que deben ser cumplidas. El incumplimiento de algunas de estas obligaciones, entre ellas las consistentes en el pago del tributo, es calificado como constitutivo de infracciones tributarias, cuya regulación pertenece al ámbito del Derecho Administrativo fiscal en el que se determinan las diferentes infracciones, las sanciones, el procedimiento sancionador y otros aspectos. Asimismo, determinadas infracciones, en atención a su gravedad, superan la calificación de infracción administrativa y son consideradas delictivas. Entonces corresponde a la legislación penal la descripción de la conducta típica de forma completa o con remisión a otras normas si se tratan de preceptos penales en blanco pero siempre quedando tal infracción delictiva sometida a los principios y reglas que regula en derecho Penal y sujetas al derecho Procesal penal en lo que se refiere al precepto necesario para su persecución; el artículo 305 del código penal vigente (RCL 1995.3170 y RCL 1996, 777) considera delictiva la elusión del pago de los tributos cuando la cuota defraudada exceda de 120.000 euros.

Esta previsión legal no excluye la posibilidad que la Administración inicie las actuaciones de comprobación e inspección. Antes al contrario, será lo habitual que el descubrimiento de los primeros indicios de responsabilidad criminal por hechos de esta clase se produzca como consecuencias de las actuaciones administrativas. Para estos casos el artículo 77, 6º de la LGT en la redacción dada por la Ley 252995 de 20 de julio dispone que “en los supuestos en que al Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra al Hacienda Pública pasará el tanto de culpa a la Jurisdicción competente y se abstendría a seguir el procedimiento

administrativo mientras la autoridad judicial no dicte Sentencia firme..... La Sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa”.

El criterio jurisprudencial sentado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de Abril y 28 de Noviembre de 2.003, según el cual no puede aceptarse la extensión que del principio de retroactividad de la ley penal favorable recogido en el artículo 2 apartado 2 del código penal a los supuestos que consistan en una nueva configuración de un tributo existente en el momento de los hechos objeto de enjuiciamiento y cuando, presuntamente se cometió el delito de defraudación tributaria. La Sentencia aludida del Tribunal Supremo de 30 de abril estableció que si una reforma tributaria no se hace con efecto retroactivo “las deudas tributarias nacidas bajo la vigencia de la legalidad anterior no se extinguen, por lo que no es permisible su elusión ni ésta deja de ser constitutiva de delito si concurren los demás elementos que configuran el delito fiscal”. Por su parte la Sentencia Tribunal Supremo 751/03 de 28 de noviembre afirmó que no todas las modificaciones de las normas administrativas que contribuyen a complementar un determinado tipo penal tienen efecto retroactivo, aún cuando pudiesen ser calificadas de favorables, pues dicho efecto no concurre en los supuestos de normas temporales, concepto que debe ser interpretado con criterios materiales y teleológicos. En consecuencia esta juzgadora respetando la línea jurisprudencial contenida en las resoluciones mencionadas y por obvias razones de unidad interpretativa y seguridad jurídica obliga a no acoger la excepción planteada.

A lo anterior puede añadirse la opinión jurisprudencial consolidada en la de aquellos casos de una modificación favorable de la legislación tributaria y la posibilidad de aplicación del Art. 2.2 del CP, es decir, si la reforma fiscal favorable debe beneficiar al reo de forma retroactiva. Por ejemplo, cuando la modificación de las tarifas en el nuevo IRPF debe aplicarse retroactivamente a los efectos de determinar si en los ejercicios anteriores la cuota defraudada alcanzó el límite mínimo de punibilidad. No es éste el alcance retroactivo que la jurisprudencia (SSTS Sala 2.)^a, Núm. 751/2003, de 28 de noviembre, LA LEY JURIS 11511,2004) y la núm. 539/2003, de 30 de abril de FJ 7.º, LA LEY JURIS 2040,2003) ha dado a las normas fiscales más favorables,

argumentando que la norma fiscal constituye una norma temporal que no produce efectos retroactivos sobre los impuestos ya devengados, ni sobre la subsistencia del deber en su momento vulnerado. Cabe recordar que el Art. 2.2 inciso final del CP dice que «los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario»

Por todo lo cual no puede perderse de vista que nos encontramos ante un procedimiento penal en el que se aplican el Derecho material y derecho adjetivo de carácter penal y ello aunque se predique el artículo 305 del código penal que es una ley penal en blanco, y esto es para aclarar que no puede acogerse la alegación de la retroactividad de la penal más favorable como se pretende, bajo la pretensión de que sea la ley tributaria la que determine o no la aplicación del principio dicho, es decir, en otras palabras, es la redacción que el legislador da al tipo penal del artículo 305 del código penal la que determina qué es más favorable o no, sólo por el hecho de que en este momento hayan desaparecido la tributación y la regulación de las sociedades de transparencia fiscal y se quiera aplicar el tributo aplicable (el de sociedades, según se pretende) que rige en este momento, no cabe decir que pueda entrar en juego en esa materia tributaria la figura de la retroactividad penal favorable, máxime si se olvida que el impuesto defraudado era el IRPF, ésta solamente puede ser aplicada a lo que se dispone en el artículo concreto en que regula la defraudación de tributos; la ley penal en blanco no significa que se pueda elegir la ley extrapenal y en este caso tributaria y mucho menos que se pueda elegir la norma que impone el tributo sino que esta es complementaria de la ley penal y donde verdaderamente se produce la aplicación de la ley en el tiempo y consecuentemente el beneficio de la retroactividad de la ley más favorable es sobre el texto punitivo porque de otra manera existiría un claro fraude de ley que no puede ser admitido.

Con esta argumentación se entiende resuelta la cuestión también planteada de una posible despenalización del delito cometido, según los argumentos reiterados por la defensa, y que caminan parejos y estrechamente unidos a la idea de aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más favorable.

TERCERO. La tacha del testigo-perito, con independencia de si procesalmente debe o no debe entenderse bien planteada obliga a hacer algún comentario al respecto. En los delitos de tipo económico y en este caso en el que podríamos hablar de un entramado de *ingeniería financiera* resulta imprescindible la presencia de peritos tanto en la investigación del delito como en la fase del plenario, y ello no significa que el perito comprometa su imparcialidad ni la objetividad del informe que finalmente elabore y que por supuesto está sujeto a la oportuna contradicción en el juicio oral. Por otro lado ya venía recogida en la LEC la figura del *testigo-perito* que puede ser perfectamente aplicable a pesar de las lagunas procesales penales existentes, al ámbito del proceso penal.

Hace mención la defensa a alguna Sentencia de la Audiencia Nacional y alguna otra que esta juzgadora añade del Tribunal Supremo (STS 20.2.2006) en las que los tribunales señalan que los funcionarios de la Agencia tributaria no pueden ser considerados peritos y sus declaraciones en todo caso, pueden ser tenidas en cuenta a los efectos de ratificar y ampliar, si corresponde, los hechos constatados en las actas de Inspección. La constatación de los hechos basados en una comprobación de circunstancias fácticas, inclusive las contablemente documentadas, no requieren, en principio, especiales conocimientos científicos o artísticos en el sentido del artículo 416 del a LECrim y por tal razón es erróneo considerar a los funcionarios de la Agencia tributaria como peritos. Por otra parte, cuando estos conocimientos sean necesarios, por ir más allá de la mera constatación, la designación de peritos contables deberá recaer en personas que no estén afectadas por las causas de recusación previstas en el artículo 468 de la LECrim.

Aún así el Abogado del Estado, actuando como acusación particular y como *instructor* ha acompañado fotocopia del auto 378/07 de 16 de marzo de 2007, la sección 1ª de la Audiencia Provincial de Valencia menciona la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2005 que dice: “esta Sala tiene señalada la habilidad para enervar la presunción constitucional de inocencia, de los informes periciales emitidos por los inspectores de Finanzas en causas seguidas en delitos contra la Hacienda Pública; véase la Sentencia del 30 .10.2001 en relación con la del 28.3.2000”. Resumiendo que existen

sentencias de contenido diverso, unas que acogen el criterio permanente mencionado sobre el valor relativo del peritaje de los inspectores de Hacienda en cuanto que se niega su posible objetividad e imparcialidad por ser parte de la acusación y la otra que entiende que al tratarse de funcionarios públicos no tienen un especial interés personal en la causa que los inhabilite por lo que no constituye causa de recusación ni determina pérdida de imparcialidad., ni parece que reciban parabienes o mejoras salariales por ese motivo.

Se constató a lo largo del interrogatorio del mencionado funcionario que el letrado de los Sres. Conesa y García insistía en repetir una y otra vez las mismas preguntas con el fin, al parecer, de obtener la respuesta deseada o bien de poner de manifiesto unas posibles inexactitudes, incluso mentiras del dicho. Aún así la prueba y el resultado del interrogatorio de los funcionarios de la Agencia tributaria que intervinieron en el expediente sancionador, Sr. Fernandez-Vázquez Maeso, M^a Inmaculada Gómez Bernabeu y Milagros Casillas, tienen el valora probatorio de quienes han realizado unas labores inspectoras, han comprobado unos datos mediante los modernos medios de los que dispone la Hacienda en España, que por cierto ya los querría para sí la Administración de Justicia, y de quien dispone de una formación profesional indicada y específica para perseguir las infracciones contra las leyes tributarias, guste a los ciudadanos o no.

En fin, que las defensas han hecho esfuerzos ímprobos para acreditar que el perito-testigo Fernández Vázquez ha tenido una voluntad clara, directa y constante de perjudicar a los acusados, que ha realizado una serie de actos que supuestamente indicarían su animadversión hacia los coacusados como por ejemplo –gran parte de la prueba y del tiempo invertido en el plenario ha ido por este camino- la paralización del procedimiento sancionador que se seguía en Madrid contra Vicente Soto y esposa que poseían una pequeña participación en C.C.C., para tal acreditación se han practicado un número significativo de pruebas a fin de por videoconferencia declarara el inspector de hacienda jubilado Sr. Santos Rein el cual pese padecer una enfermedad que afecta a su cerebro y merma considerablemente su memoria, se le hizo reiteradamente preguntas

respecto a esta asunto del que nada recordaba y que por ese motivo esta juzgadora no puede darle el valor que al defensa pretende sobre las supuestas órdenes o consejos o peticiones que el inspector de Valencia Sr. Fernández- Vázquez le hizo para que o bien dejar prescribir el expediente sancionador de Soto y esposa o bien dejara sin actividad ese expediente en orden a “no perjudicar las investigaciones seguidas en Valencia”.

Es posible que existiera esa comunicación entre las Agencias tributarias, en concreto entre los inspectores relativa al tema expuesto pero no ve claro la juzgadora en que influye negativamente este hecho sobre los datos objetivos expuestos en el informe del perito y tampoco en al exposición que hizo y en el largo interrogatorio a que se le sometió en el juicio oral por parte de las defensas; en resumen que no aparece probado que el inspector de Hacienda expusiera datos que no se correspondieran con la realidad de lo por él comprobado o que, como ha explicado al defensa en su informe, haya mentido descaradamente en alguna de sus respuestas, es más, se sugirió al principio de largas horas del juicio oral que cabía la posibilidad de que hubiera cometido un delito de prevaricación ante lo cual, sólo cabe responder que se presente la correspondiente querrela por parte de las personas que se consideran agraviadas si es que así lo tienen por oportuno.

CUARTO: Son tal la cantidad y calidad de las alegaciones defensivas que resulta de todo punto imposible abordar y resolver todas y cada una de ellas, ni siquiera la ley y la jurisprudencia exige que así sea, siempre y cuando la resolución judicial resulte motivada.

Tratando ahora de la cuestión que parece, en principio de menor dificultad, se va a hacer referencia a la participación en los hechos delictivos de las dos acusadas M^a Del Carmen Martínez Quero y Soledad Rita Moya Olcina, esposas respectivamente de Marcelino Conesa Lucerga y de Alfredo García García. El Ministerio Fiscal ha imputado a los dos esposos como inductores de sendos delitos contra la Hacienda Pública y referidos a sus esposas en base a los párrafos primero y segundo del artículo 28 del Código Penal y ha retirado la acusación en calidad de autoras de estas señoras, que de esa manera quedarían

absueltas, sino fuera porque el Letrado del Estado ha mantenido la acusación contra ellas.

El artículo 28.2 regula a los inductores, de manera que *también serán considerados autores: a los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo*. En la inducción un sujeto determina a otro a la comisión dolosa de un hecho antijurídico, haciendo nacer en él la idea delictiva. Pero a diferencia de la coautoría el inductor no tiene participación en el dominio del hecho. El inductor es castigado como el autor, sin embargo, la inducción por *estraneus* a un delito especial propio debe tener reflejo en la medición de la pena, atenuándola.

La inducción requiere una serie de elementos: cualquier medio es idóneo para la inducción, cabe promesas, precio, regalos, etc. También las amenazas y coacciones son medios idóneos cuando no comporten una instrumentalización del inducido que pueda dar lugar a autoría mediata.

Conforme a la regla general de la accesoriidad en la participación, el hecho del autor principal ha de haber alcanzado el estadio de la tentativa.

En el aspecto subjetivo, la inducción requiere un doble dolo, el referido a la producción de la resolución de cometer el delito y a la ejecución del hecho principal por el autor, concebido en sus elementos esenciales o rasgos fundamentales, pero, en cualquier caso, debe tratarse de un delito concreto, esto es, el inductor debe haberse representado concretamente el hecho principal.

Para esta Juzgadora es evidente que no existe inducción en el caso de los Srs. Conesa y García respecto a sus esposas porque falla una de la parte subjetiva del tipo; como antes se mencionaba es preciso un doble dolo y no parece que las Sras. Martínez Quero y Moya Olcina conocieran la voluntad dolosa de sus respectivos maridos, ni de que con la firma de las declaraciones de I.R.P.F estaban cometiendo tanto ellas como sus esposos

un delito contra la Hacienda Pública, en lo que interesa, en ellas falta el dolo, no existe por su parte una comisión dolosa que sería precisa para la existencia de la inducción.

De otro lado no encuentra esta Juzgadora cual ha sido la participación de estas dos señoras en todo lo entramado defraudatorio que sustenta la acusación, solo se les puede imputar haber firmado una declaración de Hacienda, pero como resulta máxima de la experiencia es común, por lo menos en este país, que las esposas confíen en sus maridos y que si se realiza la declaración del I.R.P.F en régimen de gananciales y es el marido el que tiene una empresa y hace negocios sea él el que se encargue de confeccionar la declaración, bien sea a través de un profesional o por sí mismo, y que si la esposa trabaja le de los datos necesarios para confeccionar la declaración tributaria, podría ser también al contrario, pero en autos son ellas las extrañas al negocio del que trae causa el delito. Ninguna de las dos señoras era socia de S.C.C y que el único mal que han hecho ha sido tener un régimen económico matrimonial previsto en el C.Civil bajo el nombre sociedad de gananciales, y nada más que se haya demostrado a lo largo del proceloso proceso.

QUINTO: En cuanto a la intervención de los famosos primos Tebar, también conocidos entre la acusación como “los pastores” ciertamente debe subrayarse que no habido una declaración testifical con las garantías procesales necesarias para considerar que las posibles manifestaciones de los mismos tengan algún tipo de valor probatorio. Para desgracia de los acusadores uno de los hermanos ha fallecido y el otro se encuentra en tal estado de salud que no ha podido comparecer ante los Tribunales; En todo caso ello no es óbice para considerar que existen informaciones sobre sus actividades, así lo que realizó el Inspector de tributos de Albacete Sr. Iniesta no fue propiamente un expediente a estos señores. sino una mera diligencia de constancia, este propio Inspector comparecido en el Plenario ha ratificado lo que estos le fue narrado y así dejó constancia de ello, y en este sentido puede considerarse que la declaración testifical del Sr. Iniesta puede ser considerada como un testimonio de referencia, con todas las consecuencias jurídico-procesales que eso supone y que para esta juzgadora es un testimonio plenamente objetivo y creíble. Pero es más, ninguno de los siete acusados, y más concretamente los que fueron socios de la empresa SERVICIOS CAMINOS

CASTILLA S.L. ha negado que la creación de la sociedad CREINVEST fue meramente instrumental, y que los dos Tebar eran unos meros testaferros.

Para la Inspección de Hacienda el único objeto de la creación de CREINVEST fue el de “*despistar*” a la Hacienda Pública sobre el destino final de los beneficios de la Sociedad S.C.C. , según manifiesta el Inspector Iniesta los hermanos lo que le vinieron a decir era que accedieron a ser miembros de CREINVEST S.L. por hacer un favor a los hermanos Ramón Huguet, en concreto a uno de ellos, parece que no recordaban el nombre de la sociedad, sí que fueron a Madrid a constituir la y que no recibieron recompensa alguna por la participación en la escritura pública de constitución de la mentada sociedad.

Por su parte los socios de S.C.C. han querido explicar, toda vez que es innegable la existencia de CREINVEST S.L. y de todos los movimientos de carácter monetario y económico que en la misma se dieron, la existencia de dicha sociedad y por tanto hacer desaparecer la sospecha de fraude o engaño, en que necesitaban a terceros de la zona para comprar a un precio razonable los terrenos con el fin de hacer el negocio de la gasolinera, ya que los lugareños y propietarios de los terrenos si hubieran tenido conocimiento del deseo de compra de los acusados, hubieran subido los precios en exceso. Bien, es una posible explicación, pero esta Juzgadora debe decantarse bien por la explicación dada por la Inspección e Hacienda, bien por la que dan los acusados; y en este caso vistos los evidentes beneficios que la creación de CREINVEST S.L. podía suponer para los socios y que la existencia de la misma junto con otros indicios evidentemente sospechosos llevan a dar mayor credibilidad a la explicación ofrecida por la Inspección de Hacienda. Si los Inspectores habituados a realizar este tipo de investigación tuvieron problemas para conseguir información, en principio porque los investigados no parecían colaborar mucho con el Inspector, y después porque existía una sociedad constituida en Madrid, pero con sede en el País Vasco, lo que complicaba más todavía la investigación al tratarse de una Administración Tributaria distinta debido al régimen fiscal especial del que goza la Autonomía Vasca, no es difícil concluir que todo encaja en una trama de “ingeniería financiera”, por cierto muy bien orquestada con el fin de evitar el pago de unos altos tributos provenientes de unos cuantiosos beneficios

obtenidos. Basta seguir de cerca el resultado de todas las diligencias probatorias llevadas a cabo en el plenario para llegar a esa conclusión aplicando el criterio humano y el sentido común, porque el cúmulo de pruebas tiene entidad suficiente para pasar de meros indicios sospechosos.

SEXTO: El tema que ha aparecido como más problemático en el curso de las largas sesiones del Juicio Oral ha sido el valor que debe dársele al acta de comprobado y conforme relativa a S.C.C. . Mucho se ha insistido por parte de la defensa de los Srs. Conesa, García y esposas sobre el valor absoluto y determinante de la firma de esa acta, tan manida, que determinaría que para nada podría tocarse esa conformidad entre las partes; a pesar de que ha sido concienzuda la defensa en su exposición en este punto una y otra vez de citar jurisprudencia y de interrogar con insistencia a los peritos sobre el mismo extremo, lo que no ha hecho ha sido, porque no le interesaba, poner de relieve de que se está hablando de dos tributos distintos; por un lado el impuesto de sociedades y por otro lado el impuesto del I.R.P.F . No debe darse mayor relevancia a la famosa acta que la de suponer un acto administrativo sobre lo que se refiere a la correcta situación tributaria de la sociedad S.C.C. , y en este aspecto debe de estarse de acuerdo en que nada más hay que decir a salvo claro está, de que alguna de las partes afectadas recurrió por vía contencioso-administrativa dicha acta, lo que supone que algo habría en ella que no encontraba conforme a derecho o era perjudicial para sus intereses, lo que supone que no se trataba de un acto de carácter firme si es que era susceptible de impugnación.

Otra cosa muy distinta es que en el Impuesto del I.R.P.F. los Inspectores de Hacienda se hayan topado con irregularidades dignas de sanción, y en concreto dignas de ser calificadas como delito. Con independencia de sí el Inspector Fernández Vázquez-Maeso le había cogido ojeriza a alguno de los acusados, sobre lo que ya se ha manifestado esta Juzgadora, es evidente que no cabe mezclar el resultado de una inspección a una sociedad sobre un tributo, y hablo desde el punto de vista penal – ámbito en el que nos encontramos-, y el resultado de una inspección sobre otro tributo distinto que grava los rendimientos obtenidos a lo largo de un año por las personas físicas. De manera que no parece conveniente complicar más el tema ni que se intente

confundir a la Juzgadora con teorías de carácter administrativo cuanto lo cierto es que el asunto es más sencillo de lo que aparentemente podría parecer.

Por ejemplo, se ha indicado que existen algunas irregularidades en el expediente administrativo que darían lugar también a la nulidad del procedimiento penal, por citar alguna hablaremos de la imposibilidad, como alegada por la defensa, de haber podido hacer uso de la excusa absolutoria del párrafo cuarto del artículo 305 del Código Penal; en su virtud quedan relevados de pena quienes habiendo cometido cualquiera de las modalidades de delito contra la Hacienda Pública regularicen luego su situación tributaria. La exención se extiende a las irregularidades contables y falsedades instrumentales cometidas exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regulación.

Su fundamento, como en todas las excusas absolutorias, se encuentra en razones de política criminal, en este caso concretada en fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias aunque sea extemporáneamente.

Se puede encontrar una definición de la *regularización* en la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 (ponente José Jiménez Villarejo): *regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación.- a ello equivale la presentación de la declaración complementaria.- Cuando la misma por otra parte ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración.*

La puesta en conocimiento a la Hacienda Publica de la verdadera situación del contribuyente debe hacerse antes de que a este se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación por parte de la Administración respecto a la deuda tributaria que ha de regularizar; o bien con anterioridad al comienzo de actuaciones penales. La regularización debe ser espontánea y no forzada.

La S.T.S de 27 de septiembre de 2000 dice que aunque el plazo para que deba apreciarse esta excusa absolutoria puede empezar a contarse desde la notificación de una querrela o denuncia formulada por el Abogado del Estado o Fiscal en la averiguación de la existencia de un posible fraude fiscal, en el caso que nos ocupa al haberse producido la regularización el mismo día de la notificación no puede negarse al presunto reo el beneficio absolutorio que se establece en el indicado precepto.

Esta Juzgadora entiende que oportunidades han tenido los encausados para poder regularizar su situación tributaria respecto al I.R.P.F. del ejercicio de 1995, porque aunque se ha hecho esta alegación de imposibilidad, ciertamente tenían estas personas unos representantes ante la Administración Tributaria que estuvieron manteniendo distintas reuniones con los Inspectores y que en cualquier momento podrían haber consensuado una cuota líquida a partir de la cual llegar a determinar cual debía de ser el pago complementario que debían de hacer para que se les aplicara la excusa absolutoria, cosa que no hicieron y que debe ser imputable a ellos y no a los inconvenientes que teóricamente les podría haber impuesto la Administración Tributaria que al fin y al cabo lo único que le interesa es cobrar.

SÉPTIMO: En cuanto a la alegación realizada por la defensa de Ramón Huguet de no haberse determinado bien la cuota defraudada por inaplicación de las consecuencias derivadas de la sociedad económica matrimonial de gananciales y sí la de separación de bienes que se estableció precisamente a finales del año 2005, en concreto en el mes de diciembre entre los tres hermanos Ramón Huguet y sus respectivas esposas, conviene recordar lo que establece la sentencia que más abajo se transcribe (sentencia de la Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso-administrativo de 26 de Julio de 2.004 referente a sociedades de transparencia fiscal):

En relación con la imputación de los rendimientos esta Sala (JUR2001\294039) viene declarando, recursos, entre otros, 7509/97 y 825/98 que "el matrimonio como institución, además de crear vínculos de naturaleza personal, genera una serie de

relaciones de carácter económico que se derivan de lo establecido en los artículos 67 y 68 del Código Civil (LEG 1889Y27). Estos efectos obligacionales de contenido económico se producen desde la existencia del matrimonio, siendo indiferente el régimen económico matrimonial que los cónyuges estipulen o que legalmente se le atribuya, pues la finalidad de su establecimiento es la indicada en el artículo 1318 CC, es decir, la del "levantamiento de las cargas del matrimonio", a cuyo fin "están sujetos" los bienes de los cónyuges»

La «sociedad de gananciales» es uno de los sistemas reguladores del «régimen económico matrimonial», y mientras subsista el matrimonio o los cónyuges no adopten otro sistema «se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos»; ganancias o beneficios que «serán atribuidos por mitad al disolverse aquella» (art. 1344 CC). Por otra parte, la calificación ganancial de un bien viene determinada por el propio Texto legal (art. 1347), sin perjuicio de la «facultad compartida», reconocida en el art. 1355.

De la regulación legal se puede afirmar que la sociedad de gananciales es un patrimonio «sui generis», afectado a un fin (al levantamiento de las cargas matrimoniales) en el que la atribución por mitades iguales a los cónyuges, tras la oportuna liquidación, lo es del «remanente» (art. 1404).

Hechas estas precisiones, y sin entrar en la discusión doctrinal sobre la naturaleza jurídica de la «sociedad de gananciales», lo cierto es que el estatuto jurídico-económico matrimonial («régimen económico matrimonial») no puede asimilarse a las «sociedades civiles», pues el fundamento, su principio y fin, es el matrimonio.

Es cierto que el art. 1347.1 CC, establece que son bienes gananciales «los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges», pero ese «hacer común» no supone difuminar la titularidad ni el origen de la renta obtenida y aportada puesto que «se hacen comunes» para cumplir un fin que se prolonga mientras subsista ese sistema de régimen económico matrimonial.

Pues bien, en esta perspectiva hermenéutica se ha de encuadrar lo dispuesto en el artículo 9, de la Ley 20/89, de 28 de julio (RCL 1989M700), de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, que establece las reglas de tributación en el supuesto de que los miembros de la unidad familiar tributen individualmente. Este precepto establece que «...serán de aplicación, en particular, las siguientes reglas: 1a) Determinación de la renta de los sujetos pasivos. Cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio aplicable a los cónyuges, la determinación de la renta de los sujetos pasivos tendrá en cuenta el origen o fuente de la misma. En particular, serán de aplicación los criterios siguientes:... c) Los rendimientos de actividades empresariales, profesionales y artísticas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades empresariales, profesionales o artísticas...2a) Determinación de la base imponible, a) En la base imponible se integrarán exclusivamente las rentas obtenidas por cada sujeto pasivo y los que se imputen o atribuyan en virtud de lo dispuesto en el art. 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre (RCL 1978M936), u otras disposiciones legales...».

La finalidad de este precepto es la de procurar, en el supuesto de tributación familiar separada, la indivisión entre los miembros de la comunidad de gananciales, en su caso, de los rendimientos del trabajo y de actividades empresariales o profesionales. En esta línea, cuyo inicio arranca de los criterios establecidos en la STC 45/1989 (RTC 1989\45), el artículo 5 de la Ley 18/1991, de 6 de junio (RCL 1991U452,2388), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone en su párrafo Dos que, «la renta se entenderá obtenida por los sujetos pasivos en función del origen o fuente de la misma, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio»; es decir, que se habrá de estar al carácter personal o real de la renta obtenida, además de lo contemplado en las reglas de «individualización» que la Ley del Impuesto contenga, sin

que esto suponga confusión o difusión entre los titulares del rendimiento o entre los sujetos pasivos.

En definitiva, tratándose de la sociedad de gananciales, el precepto aplicable es el art. 9 de la Ley 20/89, y no el art. 12-1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (redacción Ley 48/1985 [RCL 1985Y3055]), en relación con el art. 33 de la Ley General Tributaria (RCL 1963\2490); pues mientras exista la «comunidad de gananciales» no puede hablarse de «atribución legal» de ganancias o beneficios de los bienes comunes, y, por ello, de «imputación», a efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de las rentas obtenidas por uno de los cónyuges a favor del otro, pues no existe una remisión absoluta e incondicional de la norma tributaria a la civil (como declara la STC 45/1989, fundamento jurídico 6º). Esta interpretación encuentra apoyo, también, en la doctrina jurisprudencial que declara que: «No ofrece, pues, duda de que el criterio seguido por la Ley 20/89 (RCL 1989M700) para la determinación de la renta de los sujetos pasivos, ha sido el del "origen o fuente" de la renta -Regla 1a del artículo 9º- y ello "cualquiera que sea el régimen económico del matrimonio aplicable a los cónyuges", lo cual, por otra parte, es el que mejor se acomoda al nuevo sistema instaurado por dicha Ley, ya que renunciar a la tributación conjunta y acogerse a la individual para, a continuación, imputar los rendimientos obtenidos en una actividad realizada personalmente a un tercero, no parece compadecerse con el nuevo sistema, dado que pugna con la idea misma de la tributación individual que se tenga en cuenta como ingresos del sujeto pasivo los que no ha generado personalmente» (TS. 3a Secc. 1a STS 20 de abril de 1996 [RJ 1996\4261]).

Y es esto precisamente lo que pretenden los hermanos Ramón Huguet, a pesar del brillante informe de su perito profesor de Derecho Civil, que tiene razones desde el punto de vista civil, pero que no las tiene cuando debe ser de aplicación el ordenamiento tributario, ya que sus esposas realizaron la declaración del impuesto sobre el rendimiento de las personas físicas por separado de sus maridos.

OCTAVO: Se considera, por todo lo anterior que los acusados a excepción de las Sras. Soledad Rita García Olcina y M^a del Carmen Martínez Quero han incurrido cada uno de ellos en un delito contra la Hacienda Publica previsto y penado en el artículo 305.1 y del Código Penal.

La disciplina que contiene el Código procede inmediatamente de la LO 6/1995, de 29 junio, de modificación de determinados preceptos del Código Penal relativos a delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, que se incorporó en su práctica totalidad a dicho Cuerpo legal.

El bien jurídico protegido consiste primero en la función recaudatoria del Estado y demás organismos y entidades con capacidad impositiva, y los impuestos, como medio para el logro de determinada política económica (Vid el art. 2.1 Ley 58/2003, General Tributaria). Por su parte el art. 31.1 de la CE establece la obligación contributiva para el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Se trata de un deber de solidaridad cuyo incumplimiento encuentra la sanción penal a través del delito de que se trata.

Este principio constitucional es recordado por la jurisprudencia en la STS 3 de enero de 2003 (Ponente D. José Jiménez Villarejo):

“Los principios que proclama el art. 31 CE son, ciertamente, los que deben inspirar la política fiscal del Estado y los que vertebran el fundamento último de la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero es el poder legislativo democráticamente legitimado el que desarrolla mediante la ley la política fiscal diseñada en la Norma fundamental y es el poder ejecutivo el encargado de establecer reglamentariamente los procedimientos por los que en cada caso se deben determinar las obligaciones tributarias.”

Se está ante tipos penales en blanco para cuya integración debe acudir a la normativa tributaria, general o especial reguladora de cada uno de los tributos en particular.

En la STS 16 de mayo de 2002 (Ponente D. José Aparicio Calvo-Rubio) se ve el "complemento" que supone el Derecho Tributario para que la jurisdicción penal pueda juzgar los llamados delitos fiscales.

“La determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el art. 305 del CP (antes art. 349 del CP de 1973), constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, de carácter no devolutivo, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y la resuelve atemperándose, en lo sustantivo, a las reglas del derecho administrativo-fiscal, (art. 3 y 7 de la LECr y 10.1 de la LOPJ), pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal (SSTS 274/96, de 20 de mayo y 2486/2001, de 21 de diciembre). Hay que separar nítidamente esos dos aspectos sustantivo y procesal. En el primero, el juez penal ha de ajustarse a la normativa fiscal; en el segundo ha de someterse de modo estricto, como en cualquiera otra materia, a las normas y jurisprudencia que regulan los requisitos de la prueba para que se pueda considerar de cargo y servir de fundamento a una condena penal. El objeto del proceso penal es un hecho y no una determinada figura delictiva.”

Y la importante sentencia del “Caso Inverbroker”, STS 10 de octubre de 2001 (Ponente: D. Enrique Bacigalupo Zapater), también nos acerca al problema de la integración de la norma penal en blanco

“(…) Incluso el tipo penal varía cuando la norma extrapenal llamada a completar la ley penal en blanco es diversa y en este caso la Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la Ley del impuesto sobre las Sociedades establecen específicamente y de modo diverso las condiciones de pago de los respectivos tributos.”

El tipo básico se define en el art. 305.1 del CP. La conducta típica consiste en defraudar, es decir, causar perjuicio patrimonial mediante engaño en cualquiera de las tres modalidades siguientes: a) La elusión del pago de tributos; b) Elusión del pago de

cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; y c) En la obtención indebida de devoluciones y el disfrute en igual concepto de beneficios fiscales.

Tal y como nos recuerda la STS 3 de octubre de 2003 (Ponente D. José Jiménez Villarejo):

“ (...) debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado”.

Propone el Abogado del Estado que sea aplicable la agravación del tipo previsto en el citado artículo 305 1. inciso segundo letra a), esto es, que la pena será impuesta en su mitad superior cuando concurra la circunstancia de “la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario”. A primera vista pudiera parecer que así concurre en el caso de autos pues los familiares Tebar al fin y al cabo eran unos meros testaferros; pero es que la trama de ingeniería financiera no pivotaba en lo fundamental en la intervención única de estos dos personajes, sino que según contestaron los peritos tanto de la acusación como de la defensa, aunque estas dos personas no hubieran intervenido, igualmente el resultado de la operación hubiera sido el mismo y los ahora acusados hubieran tenido que tributar igualmente. Lo que quiere significarse es que la presencia de los testaferros causa duda en la juzgadora sobre que fuera lo que constituyera propiamente la defraudación en sí, sino que era una maniobra más, dentro de todo el entramado, para despistar a la Administración Tributaria, con lo que su presencia no resultaba esencial para que el tipo penal se diera. Y ante esta consideración y la necesidad de interpretar las normas siempre a favor del reo es por lo que se llega a la conclusión de la no aplicación de dicha agravación.

NOVENO: Se aprecia la concurrencia de la circunstancia atenuante analógica de dilaciones indebidas del artículo 21.6º del Código Penal. Aunque no existe una

regulación expresa en el texto sustantivo penal sobre lo que se viene denominando dilaciones indebidas, si es cierto que es una creación jurisprudencial admitida con cierta frecuencia ante los Tribunales de Justicia; En el caso que nos ocupa la instrucción de la causa duró 7 años, no parece que fuera imputable al Juzgado Instructor la dilación en la instrucción, sino que debido a la complejidad del caso y a las numerosas pruebas interesadas por la defensa fue prolongándose la fase de investigación del delito. Las defensas pretenden y basan su argumento en la existencia de las Dilaciones indebidas en la actuación de la Agencia Tributaria que con frecuencia se retrasaba en exceso en responder a los oficios solicitados por el Juzgado, y más concretamente a un oficio en concreto que tardó en contestar aproximadamente un año.

Por las consideraciones anteriores se entiende debe ser aplicada la atenuante dicha, que supone una atenuación de la pena conforme a las reglas previstas en el artículo 66 del Código Penal que en su apartado primero dispone que cuando concurra solo una circunstancia atenuante se aplicara la pena en la mitad inferior de la que fije la Ley para el delito.

DÉCIMO: Todo responsable penalmente lo es también civilmente, tal y como establece el artículo 116 del Código Penal, por lo que, a tenor de lo ordenado en el artículo 110- 3º del mismo texto legal vendrá obligado el acusado a indemnizar al perjudicado por su actuación en la ejecución de los hechos que nos ocupan.

UNDÉCIMO: Serán impuestas al enjuiciado las costas que el procedimiento origine, a tenor de lo dispuesto en los artículos 123, 124 del vigente Texto Punitivo, 239 y 240 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

VISTOS los preceptos legales citados y demás normativa de general aplicación.

FALLO

Que debo condenar y condeno a MARCELINO CONESA LUCERGA, ALFREDO GARCÍA GARCÍA, MAURICIO RAMÓN HUGUET, JOSÉ ESTEBAN RAMÓN

HUGUET Y RAMIRO RAMÓN HUGUET como autores responsables cada uno de ellos de un delito contra la Hacienda Pública con la concurrencia de la circunstancia modificativa de la responsabilidad criminal atenuante analógica de dilaciones indebidas a la pena para cada uno de ellos de UN AÑO Y SEIS MESES DE PRISIÓN inhabilitación para el derecho de sufragio pasivo durante el tiempo de la condena, MULTA DE 500.000 EUROS para los dos primeros y de 400.000 EUROS para los tres últimos, responsabilidad personal subsidiaria de cuatro meses para el caso de impago, pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones ayudas públicas o ayudas públicas y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante TRES AÑOS y pago de las costas procesales por partes iguales.

DEBO ABSOLVER Y ABSUELVO A MARCELINO CONESA LUCERNA Y A ALFREDO GARCÍA GARCÍA de los dos delitos de inducción por los que venían siendo acusados por el Ministerio Fiscal.

DEBO ABSOLVER Y ABSUELVO A M^a DEL CARMEN MARTÍNEZ QUERO Y SOLEDAD RITA MOYA OLCINA del delito contra la Hacienda Pública con todos los pronunciamientos favorables.

Por vía de responsabilidad civil, los acusados serán condenados además a indemnizar a la Hacienda Pública estatal en las siguientes cantidades:

- Marcelino Conesa Lucerga, en la cantidad de 257.898,55 euros.
- Alfredo García García, en la cantidad de 258.054,97 euros.
- José Esteban Ramón Huguet, en la cantidad de 191.486,11 euros.
- Mauricio Ramón Huguet, en la cantidad de 191.548,56 euros.
- Ramiro Ramón Huguet, en la cantidad de 191.469,35 euros.

Procede declarar responsables civiles directas, solidariamente con el acusado Marcelino Conesa, a su esposa María del Carmen Martínez Quero, por la cantidad de 128.445,09 euros, y solidariamente con el acusado Alfredo Martínez Martínez, a su esposa Soledad

Rita Moya Olcina, por la cantidad de 258.054,97 euros, de conformidad con lo dispuesto en el art. 122 del Código penal.

Procede declarar finalmente para la satisfacción de todas estas cantidades la responsabilidad civil subsidiaria de la sociedad “Servicios Caminos Castilla, S.L.”, de conformidad con lo dispuesto en el art. 120,4º del Código Penal.

Todas las cantidades solicitadas se incrementarán con el correspondiente interés legal devengado desde el 20 de junio de 1996.

La presente resolución no es firme y contra la misma cabe interponer recurso de apelación en este Juzgado para la Audiencia Provincial en el plazo de 10 días desde la notificación quedando los autos a disposición de las partes en la secretaría de este Juzgado.

Así por ésta mi Sentencia juzgando en la instancia lo pronuncio, mando y firmo.

PUBLICACIÓN: la anterior sentencia fue leída el día de su fecha por S.S^a en audiencia pública de lo que doy fe.