

“El reconocimiento o devolución de tributos, intereses o multas obtenidos de manera indebida y dolosa, establecido por un acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente, como delito de defraudación en el sistema tributario ecuatoriano.”

AUTOR:

Dr. Luis Fernando Viteri Pérez

Pontificia Universidad Católica del Ecuador
Facultad de Jurisprudencia
Maestría Derecho Tributarios
Quito
2015

Quito, a 11 de agosto de 2015

Doctor
Manuel Jiménez Moreano
**SECRETARIO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR**

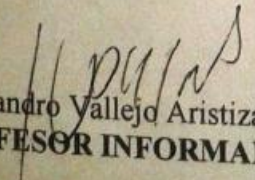
De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 202-SJG-015 de 15 de mayo de 2015, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Tesis de Maestría intitulada **“EL RECONOCIMIENTO O DEVOLUCION DE TRIBUTOS, INTERESES O MULTAS OBTENIDOS DE MANERA INDEBIDA Y DOLOSA, ESTABLECIDO POR UN ACTO FIRME O EJECUTORIADO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA O EL ORGANO JUDICIAL COMPETENTE, COMO DELITO DE DEFRAUDACION EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO”**, elaborada por el señor LUIS VITERI PEREZ, previo a la obtención del título de Magister, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación se centra en el análisis de un aspecto que representa algún nivel de relevancia, cual es la tipificación como delito tributario de la devolución dolosa de tributos y el análisis de esta forma de defraudación tributaria. La Tesis está suficientemente sustentada y el análisis es adecuado. Las fuentes consultadas permiten concluir que la investigación ha sido seriamente realizada.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de DIEZ SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

Quito, 16 de septiembre de 20145

Doctor
Manuel Jiménez Moreano
Secretario Abogado de la
Facultad de Jurisprudencia de la PUCE

De mi consideración:

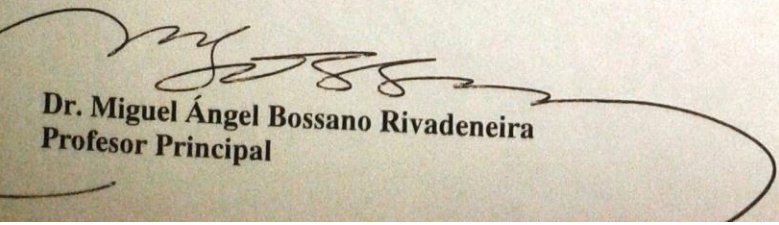
En relación a su solicitud para que en calidad de Profesor Informante emita el informe correspondiente en relación a la tesis de maestría presentada por el doctor Luis Fernando Viteri Pérez titulada "El reconocimiento o devolución de tributos, intereses o multas obtenidos de manera indebida y dolosa, establecido por un acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente, como delito de defraudación en el sistema tributario ecuatoriano", al respecto me permito indicar lo siguiente:

La Tesina que me ha sido entregada reúne los requisitos académicos exigidos por una institución de educación superior para este tipo de investigaciones.

El presente trabajo de fin de carrera contiene un estudio muy interesante relacionado con la validez y legalidad de los actos administrativos, cómo estos pueden influir en la devolución de tributos, cuál es la autoridad competente para declarar a ese acto como legítimo y quién debe hacer esta declaración para que tenga validez procesal en un eventual delito tributario de defraudación. Las conclusiones producto del trabajo académico son satisfactorias.

Por lo expuesto consigno la nota de **DIEZ SOBRE DIEZ (10/10)** a la Tesis presentada por el doctor Luis Fernando Viteri Pérez cuyo título se menciona en el primer párrafo de esta comunicación, por lo que solicito a Usted, ordenar el trámite reglamentario pertinente.

Atentamente,



Dr. Miguel Ángel Bossano Rivadeneira
Profesor Principal

RECONOCIMIENTO

“Porque Jehová da la sabiduría, y de su boca *viene* el conocimiento y la inteligencia”. Proverbios 2:6

“Todo lo que soy, o espero ser, se lo debo a la angelical solicitud de mi madre”. Abraham Lincoln

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, LUIS FERNANDO VITERI PEREZ, C.I. 1715354278 autor del trabajo de graduación intitulado: **“El reconocimiento o devolución de tributos, intereses o multas obtenidos de manera indebida y dolosa, establecido por un acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente, como delito de defraudación en el sistema tributario ecuatoriano.”**, previa a la obtención de MAGISTER EN DERECHO TRIBUTARIO en la Facultad de **JURISPRUDENCIA**:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 20 de Enero del 2016



FIRMA Y CÉDULA

REPUBLICA DEL ECUADOR
CORPORACIÓN NACIONAL DE REGISTRO, CATASTRO,
IDENTIFICACIÓN Y CALIFICACIÓN

CEDEJA DE CIUDADANIA No. 171535427-8

VITERI PEREZ LUIS FERNANDO
PICHINCHA/QUITO/SANTA PRISCA
26 DICIEMBRE 1978
REG. CIV. 005-A 0348 03877-1
PICHINCHA/ QUITO
GONZALEZ SUÁREZ. 1979



[Signature]
DIRECTOR GENERAL

ECUATORIANA***** E333312222

SOLTERO

SUPERIOR DR. JURISPRUDENCIA

CESAR VITERI
NOMBRE Y APELLIDO DEL PADRE
CARMEN A PEREZ
NOMBRE Y APELLIDO DE LA MADRE
QUITO 17/09/2008

FECHA DE EMISIÓN 15/09/2020
FECHA DE CADUCIDAD

FORMA No. REN 0315039



[Signature]
DIRECTOR GENERAL

“El reconocimiento o devolución de tributos, intereses o multas obtenidos de manera indebida y dolosa, establecido por un acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente, como delito de defraudación en el sistema tributario ecuatoriano.”

AUTOR:

Dr. Luis Fernando Viteri Pérez

TUTOR:

Dr. Milton Román Márquez

Pontificia Universidad Católica del Ecuador
Facultad de Jurisprudencia
Maestría Derecho Tributario
Quito
2015

ABSTRACT

Los principios constitucionales son indispensables para creación de los tributos respectivos toda vez que si se violentarían los mismos concretamente el principio de legalidad al amparo de la doctrina jurídica de resistencia se podría alegar al resistencia del sujeto pasivo para no pagar dicho tributo, argumentando que dicho tributo contraviene los principios de carácter constitucional de creación, sobre proporcionalidad, sobre generalidad o sobre cualquier principio de carácter constitucional en la creación de dicho tributo es por eso que es importante que la creación de dichos tributos sea con total apego a la constitución y obviamente a la ley.

Partiendo de este punto debemos también sumar el hecho de que el acto administrativo por otra línea debe guardar ciertas características de fondo y de forma que permitan determinar la validez del mismo, sus características , como se constituye, como puede influir en una devolución de tributos y se pueda establecer la legitimidad del acto, así como cuál es la autoridad competente para declarar un acto ilegítimo y quien debe hacer esta declaración para que tenga validez procesal en un eventual delito tributario de defraudación, como asuntos de prejudicialidad y procedibilidad para la configuración del tipo penal de defraudación cuyos elementos de tipicidad sin los cuales no se puede configurar el delito y la imputabilidad que versa básicamente sobre la capacidad que tiene el agente del delito para ser imputable por tener conciencia y voluntad por la comisión de dicho delito.

Esto juntamente con los demás elementos del delito tributario y un análisis especial sobre las atenuantes agravantes y eventuales exclusiones permite tener en macro el conocimiento sobre este ilícito penal, terminaremos nuestro estudio sobre el análisis específico de defraudación y este análisis pormenorizado de los elementos del delito de

defraudación para conocer de manera practica la factibilidad o no de la configuración de dicho delito de defraudación mediante la devolución indebida de tributos intereses o multas establecido anteriormente en el código tributario y ahora subsumido en el Código Orgánico Integral Penal.

INDICE

INTRODUCCION

CAPÍTULO I.- Visión constitucional de los tributos y sus principios como garantía del contribuyente.

| | |
|--|----|
| Creación los tributos en el Ecuador. | 5 |
| Principio de legalidad y reserva de ley | 14 |
| Principio de irretroactividad de la ley. | 25 |
| Principio de proporcionalidad. | 26 |
| Principio de generalidad. | 27 |

CAPÍTULO II.- El acto administrativo desde el enfoque tributario.

| | |
|--------------------------------------|----|
| Delimitación del acto administrativo | 30 |
| Acto administrativo tributario. | 33 |
| Actos firmes y ejecutoriados. | 39 |
| Recurso de revisión. | 42 |

CAPÍTULO III.- Delito tributario en general

| | |
|-----------------|----|
| Concepto. | 57 |
| Elementos: | |
| Acción | 61 |
| Tipo | 64 |
| Antijuridicidad | 66 |
| Culpabilidad | 67 |
| Imputabilidad | 71 |
| Circunstancias: | |
| Atenuantes | 73 |
| Agravantes | 77 |
| Eximentes | 82 |

CAPITULO IV.- La devolución indebida y dolosa de tributos como delito de defraudación.

| | |
|---|-----|
| Análisis de la prejudicialidad y procedibilidad en la devolución indebida y dolosa de tributos como delito de defraudación. | 85 |
| Diferencia entre culpa y dolo | 91 |
| Objeto y finalidad de la prueba en la norma adjetiva penal. | 93 |
| Análisis de la prueba material y documental relacionada al tipo específico de defraudación. | 101 |
| Análisis de los elementos constitutivos del tipo específico de defraudación. | 106 |
| Propuesta de reforma legal resultante de la investigación. | 111 |
| CONCLUSIONES | 112 |
| BIBLIOGRAFIA | 117 |

Introducción

La Carta Política de la República del Ecuador consagra en su artículo 83, Numerando 15, Capítulo Noveno ‘De las responsabilidades,’ la obligación de tributar para todas las personas –naturales y jurídicas¹-, como imposición exigible por el Estado de acuerdo a la potestad tributaria que le confiere la ley para la realización de los fines colectivos de la Nación. (Pacheco, 2010)

Para entender de la obligatoriedad del pago del tributo, el profesor (Solís, 1978) señala que:

Tenemos al contribuyente, al sujeto de obligación que establece el legislador. Se ha puesto algunas obligaciones sobre sus hombros que él debe cumplir. Si el sistema ha de funcionar adecuadamente, el contribuyente debe hacer una serie de cosas y dar ciertos pasos para que la intención del legislador se cumpla. (p.45)

Por tanto, cualquier acción u omisión que atente contra ese mandato, estaría configurando infracciones tributarias que surgen de la obligatoriedad con que se reconoce al tributo, de acuerdo con su sentido y razón en el medio jurídico.

Por su parte, el artículo 300 de la Norma constitucional, establece los principios que inspiran el sistema tributario ecuatoriano, todo cuanto forma el

¹ Art. 83 n° 15. “Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: (15.) Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”. Constitución de la República del Ecuador.

marco que garantiza los límites de las facultades de la Administración Tributaria² frente al contribuyente.

Los principios constitucionales que rigen la tributación se han constituido y consolidado como contrapeso jurídico doctrinario de las administraciones tributarias, en el interés de sujetarlas al respeto de los derechos fundamentales, en el marco de la dinamia y ejecutividad que tiene su misión recaudatoria. (Salazar, 2008, p.27)

Esta rama del derecho tiene una fundamental importancia en el sistema tributario, por cuanto establece los principios y normas que regulan la relación entre los particulares y personas jurídicas con el Estado; asimismo, estudia la facultad de establecer tributos y de exigir las correspondientes contribuciones a todos quienes están dentro de la esfera de su competencia, y establece la facultad para sancionar cuando se realiza un acto u omisión constitutiva de una infracción tributaria, en concordancia con el artículo 67 del Código Tributario y ahora constante del Código Orgánico Integral Penal.

Como se sabe, la legislación en materia tributaria definía las infracciones tributarias en el Capítulo II, del Código Tributario, artículo 314 en relación con el Título III: “De las Infracciones Tributarias en Particular”. Los artículos 342 y siguientes, en donde se describe la pena y sanción asociada a los ilícitos contemplados en la ley, actualmente se encuentran tipificados en el Código Orgánico Integral Penal.

² El Art. 67 del Código Tributario. Facultades de la administración tributaria: “Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos”.

La relevancia social y jurídica de esta materia, se desprende de los bienes jurídicos³ que protegen el delito tributario y el patrimonio fiscal, considerados el objeto de los tributos, de acuerdo con los instrumentos legales vigentes (Mayer, 2007).

En este sentido el jurista Reinaldo Calvachi Cruz agrega:

En la sociedad actual los delitos tributarios han merecido una especial atención por parte de las legislaciones nacionales, ya que su ámbito de afectación toca a la organización misma del Estado en cuanto a la funcionalidad económica de la administración pública, esto es, a la actividad financiera del Estado. (Calvachi Cruz, 2002, p.65)

Desde la perspectiva del presente análisis, importa en todo momento, tener a bien las garantías que le asisten al contribuyente, inclusive, en la hipótesis de un ilícito en sede tributaria, lo cual, ha sido sostenido por la doctrina, en el siguiente sentido:

La aplicación de sanciones correctivas requiere inexcusablemente de base legal, como consecuencia del principio *nullum crimen poena sine legem*, que recoge la Constitución; que la imposición de la sanción requiere el respeto a las garantías del debido proceso, aunque no solo por su naturaleza punitiva, sino por aplicación de las normas reguladoras del procedimiento administrativo; y que la analogía en la imposición de sanciones no es admisible (Calvachi Cruz, 2002, p.65).

³ En general, la doctrina se encuentra dividida en dos grandes grupos: patrimonio estatal o fiscal y función tributaria u orden económico, dependiendo del concepto de impuesto que se adopte (impuesto como obligación establecida a favor del ente público, con la función de enriquecerlo).

Su importancia radica en que existen argumentaciones que indican la ineficacia del sistema procedimental para garantizar la igualdad entre las partes. “Nuestros legisladores han promovido la creación de cuerpos legales consagratorios de potestades administrativas que resultan ineficaces al momento de establecer con claridad la línea divisoria entre ser juez y ser parte” (Macías, 2011, p.9).

Tras las palabras iniciales, se reitera que el razonamiento jurídico que convoca este estudio aspira a reflexionar de aquellos conceptos relacionados con los tributos en el orden constitucional, y como ha sido la opinión de la jurisprudencia sobre la materia, en especial la que señala el tribunal constitucional sobre la materia, con apego a la posición del contribuyente en esta relación jurídica Estado-Fisco y contribuyente, de cada a la norma constitucional que resguarda este ámbito del derecho.

La metodología de investigación correspondió método dogmático jurídico, para lo cual, se analizó e interpretó la norma jurídica, complementándola con la opinión de la doctrina nacional y comparada. (Briones, 2012, p14).

El desarrollo del presente trabajo se estructuró en cuatro capítulos. El primero introduce en el marco general, indicando los tributos y principios que rigen dicho sistema en el orden público económico, a fin de entender la actual acepción de aquel y los principios que rigen el Régimen Tributario Interno.

En la parte extensa de este apartado, se identifica los principios, taxativamente establecidos en el artículo 300 de la Constitución Política, y se señalan conceptos, características y límites para garantizar el Estado de derecho del contribuyente.

El capítulo segundo se realiza un análisis del acto administrativo, en sede tributaria, para así, recurrir al organismo encargado de recaudar los tributos, acorde con la potestad que le encomienda la norma del Art. 7° del Código Tributario al Servicio de Rentas Internas. Además, se analizan en apego a lo que reza el artículo 143 numeral 7, que prevé entre las atribuciones y deberes del Presidente de la República, así como también expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, y los que convengan a la buena marcha de la administración.

Finalmente, el capítulo tercero sobre el delito tributario en general y cuarto: “La devolución indebida y dolosa de tributos como delito de defraudación” analiza la hipótesis específica que con la comisión del delito, se obtengan devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Esta obtención indebida de devoluciones puede concurrir en la conducta de defraudación, por cuanto, con este delito, se estima se perfecciona la noción del delito tributario como uno de resultado. También recoge todo cuando deberá armonizarse con la regulación del delito fiscal y la concurrencia de los elementos subjetivos y objetivos que, a su turno, se coindice con los presupuestos clásicos en torno a la teoría del delito.

Finalmente, con este trabajo, se espera contribuir al establecimiento de una que enriquezca la materia penal tributaria y además servir como referente para entender los alcances de las sanciones tributarias, con especial énfasis en el sentido y espíritu de las leyes.

CAPÍTULO I.- VISIÓN CONSTITUCIONAL DE LOS TRIBUTOS Y SUS PRINCIPIOS COMO GARANTÍA DEL CONTRIBUYENTE.

1. Los tributos en el Ecuador.

Históricamente los tributos surgieron como una fuente de ingresos establecidos por los Estados en forma unilateral, para financiar las necesidades públicas en virtud del poder de imperio que éstos detentaban y que comúnmente, se denomina facultad tributaria.

En la República del Ecuador se establecen, en similar sentido, en el Artículo 6° del Código Tributario, el cual expresa que:

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional (Compilación, 2012,)

La mayor parte de la doctrina está conteste en que la voz ‘tributo’ hace referencia a la prestación que debe enterar el ciudadano, en arcas fiscales,

comúnmente en dinero al Estado, habida consideración de las distintas facultades que detenta para imponer dicha obligatoriedad. (Fonrouge, 1962) Las que mayoritariamente se concentran en el artículo 67 del Código Tributario son: facultades para la aplicación de la ley; para imponer la obligación tributaria; para resolver reclamos, recursos del contribuyente y por último, la facultad para sancionar por infracciones cuando no se cumple con el mandato impositivo.

En similar sentido, lo ha sostenido el profesor Evans de la Cuadra⁴ quien agrega que, el tributo, tiene por tanto, una función social y colectiva que impone el hecho de vivir en una colectividad, y sustenta el sentido de la obligación tributaria (Evans, 1997), que es perfeccionar en el hecho generador que se le impone al sujeto pasivo, por el ente activo, que usualmente representa el fisco por parte del Estado.⁵

Etimológicamente, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española señala que tributo proviene del latín *tribūtum*; aquello que se tributa; carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo.⁶

Las interpretaciones del sentido y alcance de los tributos, permiten colegir las siguientes características comunes a todo tributo:

- a) Existen tributos de distintos tipos, los cuales se ordenan de conformidad con el hecho gravado que impone la obligación tributaria.
- b) El tributo es una prestación en dinero, prestaciones personales o en especie. En este punto, hay que estarse a lo que indica el artículo 15 del Capítulo I⁷ “Disposiciones Generales del Código Tributario.

⁴ El citado autor, los define en los siguientes términos: “obligaciones pecuniarias que la ley impone a las personas para el cumplimiento de los fines de bien común propios del Estado”. Evans de la Cuadra, *ob cit*, p. 65.

⁵ ÁVILES Víctor Manuel (s/a) Apuntes de clases. Números 20 y 21 del artículo 19 de la Constitución Política de la República I DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO (Número 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República). En: Apuntes de clases de la Escuela de Derecho Universidad de Chile. p. 6.

⁶ *Der.* Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas. Varios autores Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE), vigésima segunda edición, p.889.

- c) La relación tributaria que se establece entre el Estado como acreedor (bajo el rol de Fisco) y el contribuyente, precisa un mandato obligatorio para este último, del cual no se puede eximir, lo que al caso ecuatoriano se indica en los artículos 69 al 71 de la norma.⁸
- d) La imposición o establecimiento responde al principio de legalidad, por el cual deberá entenderse que su vigor es producto de un acto legislativo, por tanto, en caso alguno podrá provenir de un acto de autoridad administrativa.

⁷ Art. 15. Concepto.- Obligación tributaria: “es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”.

⁸ “Art. 67.- Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos”.

Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

Art. 69.- Facultad resolutoria.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.

Art. 70.- Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.

Art. 71.- Facultad recaudadora.- La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.

- e) El tributo sólo puede ser creado por un acto del Estado a través de la administración central, seccional y excepción,⁹ quien detenta esa atribución para instituir tributos de distintos tipos, así como también otras obligaciones de índole tributaria,¹⁰ lo que le asigna ese poder para obligar al pago además coercitivamente.

Estos tributos, se sub-clasifican en las siguientes subcategorías: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales¹¹ (y de mejoras), todo cuanto se indica en el artículo 1º del Código Tributario. Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos,¹² las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

El impuesto se caracteriza por tener como hecho jurídico tributario a un hecho de la vida común, y por tomar como índice la capacidad económica, y porque su cobro no está condicionado a la utilización de un servicio público¹³. Otro concepto de impuesto señala que son aquellos que consisten en prestaciones pecuniarias que tiene derecho a exigir el Estado, en virtud de su potestad, en los casos, medida y forma establecida en la ley, con el fin de conseguir un ingreso (Figueroa, 1985).

Usualmente, la doctrina los clasifica entre: a) impuestos directos e indirectos; b) impuestos personales y reales; c) impuestos proporcionales y progresivos.¹⁴

⁹ En palabras de Massone “el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de la actividad estatal; la imposición”. MASSONE PARODI, Pedro, en EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio, Ob. Cit., p. 64

¹⁰ Teodoro Ribera Neumann Tributos manifiestamente desproporcionados e injustos. Aspectos relevantes de la jurisprudencia constitucional. En: Rev. Chilena de Derecho, Chile, 1998, p. 245

¹¹ La subclasificación, también podrá interpretarse de conformidad con la retribución inmediata o no que realice el Estado ante el pago del tributo, distinguiendo de tal forma, conforme

¹² Dentro de los ejemplos que pueden citarse están: Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales, Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a los Vehículos Motorizados, Impuesto a las Tierras Rurales, Impuesto a los Activos en el Exterior, Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, Impuesto del 1,5 por mil al Capital en Giro, Impuesto sobre el Capital de Operación, Impuesto a las Alcabalas, Impuesto a los Predios Urbanos.

¹³ MASSONE PARODI, Pedro, en EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio, Ob. Cit., p. 64

¹⁴ Alfredo Piguave Jara. Clasificación de los tributos: Boletín Oficial del Colegio de Contadores del Guayas (s/a) extraído 05 de julio 2014 de

<http://www.contadoresguayas.org/tributario/Boletin%20Tributario.pdf>

- a) Ejemplo de impuesto directo: Impuesto a la Renta, tanto para las personas naturales como para las sociedades.¹⁵

- b) Ejemplo de impuesto indirecto: Impuesto al Valor Agregado (IVA), este se expresa en la transacción común que implica la venta de un bien o servicio, producto del cual el vendedor deberá enterar el 'hecho gravado' con un importe del 12% del total que se expresa en la factura, por la que se traspa el valor del impuesto al que adquiere. (Art. 61 LORTI)

- c) Ejemplo de impuesto progresivo: En este ítem, podría clasificarse la "contribución", la cual se aplica a propiedades, bienes raíces y se caracteriza principalmente porque es proporcional y ascendente conforme sea el valor del inmueble.¹⁶ El profesor Guiliani Fonrouge, respecto a este tributo, señala que "son las prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado".¹⁷

Finalmente, la "tasa"¹⁸ tiene como rango distintivo que el objeto del importe pagado es por concepto del uso de un servicio público 'divisible y mensurable' en términos de Massone Parodi¹⁹. A esto, Pérez de Ayala, agrega que el pago, será

¹⁵ Art. 2° LORTI: 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y
2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, LORTI, Codificación 26. Registro Oficial Suplemento 463, Ecuador, 2014.

¹⁶ MASSONE PARODI, Pedro, en Ob. Cit., p. 64

¹⁷ Enrique Navarro Beltrán Notas sobre principios de derecho constitucional tributario. GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. Ediciones Depalma (Vol. N° 1) Buenos Aires, 1962, p. 255.

¹⁸ Ejemplos en la norma ecuatoriana: Tasa por Servicios de correos, Tasa de alcantarillado y canalización, Tasa de recolección de basura, Tasa de Habilitación y Control de establecimientos Comerciales e Industriales Tasa de Control de Alimentos, Tasa de Servicios Administrativos, Tasa de Rastro, Tasa por Servicio de Prevención de Incendios

¹⁹ MASSONE PARODI, Pedro, en Ob. Cit., p. 93.

siempre en favor de Estado, por mandato legal y sólo pagadero en relación con la forma y oportunidad del uso del bien público, por tanto individual (Pérez, 1968).

En la base del modelo tributario entonces está la obligatoriedad del tributo, el cual se extrae de su concepto como una obligación que le asiste al contribuyente para que el Estado pueda cumplir con sus fines que se determinen para el desarrollo del país,²⁰ que a su vez, se entiende como un límite que garantiza la finalidad pública de la recaudación, dotando a la normativa tributaria de la legalidad que le exige la ley. Esto no es exclusivo del caso nacional, se repite en innumerables normas internacionales, dando cuenta del sentido de tributo.

Por ejemplo, la Constitución española establece que toda persona residente en el país, deberá realizar el pago que corresponda según su naturaleza para el sostenimiento del gasto público, pero también, la norma le garantiza al ciudadano que el monto de esa contribución deberá ser proporcional a la capacidad de pago, lo que indirectamente consagra los principios de igualdad y progresividad²¹, estableciendo en la máxima norma la referencia a la proporcionalidad que deben tener los tributos en su establecimiento, y así no llegar a ser confiscatorios en caso alguno²².

En el derecho alemán se ha sostenido por la doctrina que uno de los deberes cívicos fundamentales es que todo ciudadano alemán debe contribuir a la

²⁰ Art. 7. Del Código Tributario. Facultad reglamentaria “Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella”.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

²¹ (...) El objetivo de la ley cumpla con principios de progresividad (...) progresividad significa que el que más tiene, tiene también una obligación mayor con la sociedad a la que se pertenece. Acta 014, Intervención María Paula Romo, Asamblea Constituyente, 28 de diciembre del 2007 Pág. 32.

²² CONSTITUCION POLITICA DE ESPAÑA, artículo 31.1: “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

realización de las cargas del Estado y que ello, se determinará con apego a la capacidad económica individualmente considerada (Papier, 1996)

En igual sentido se indica en el artículo 13 del Código Tributario Modelo para América Latina, quien alude al poder de imperio que detentan los Estados y que les faculta para la exigencia de estas prestaciones en dinero, para que los fines del bien común o colectivo se realicen con dichos recursos²³.

El régimen legal tributario nacional, establecido en un conjunto de normas y leyes generales y especiales,²⁴ creó en la parte considerativa de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador para la creación de nuevos impuestos²⁵:

Para esto, se debe buscar los mecanismos legales e impositivos para que la exigencia se ajuste a la equidad y la justicia social que debe tener implícitamente contenida la norma, o tributo. Frente a la obligatoriedad impositiva, el sistema tributario contempla la consagración de ciertos principios que rigen e inspiran la normativa toda, como una garantía del contribuyente.

La profesora Stefany Díaz señala, que “el sentido y razón de los principios constitucionales es garantizar a los nacionales de un Estado que el tributo se realice con un sentido social que dé pie para la exigencia de derechos y obligaciones por éste”. (Díaz, 2014, p.121).

En sentido similar, la abogada Lourdes Alvarado argumenta:

²³ Código Tributario modelo para América Latina, artículo 13. “las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”

²⁴ Las normas más relevantes son la “Ley que introduce reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno” Circular NAC-DGECCGC09-00010; Resolución No. NAC-DGERCGC10-00085, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 169 de 12 de abril del 2010, que contiene lineamientos tributarios que deberán observar las sociedades y empresas sujetas a la Ley Orgánica de Empresas Públicas, durante la extinción de la antigua sociedad y creación de la nueva empresa pública; Resolución NAC-0613 -2003 publicada en el Registro Oficial 136 del 30/07/2003; Resolución 1071 publicada en el Registro Oficial 740, 8-I-2003; Ley General de Instituciones Financieras; Ley de compañías y Ley de Mercado de Valores.

²⁵ Ley de equidad tributaria: Tercer Suplemento. Registro Oficial N° 242 Diciembre del 2007

En un Estado de derecho los principios constitucionales se traduce en límite para la normativa que dicten los legisladores; limitación que resultaría ineficaz si estos principios no tuvieran efectos vinculantes y de aplicación inmediata, otorgadores de derechos y obligaciones a los poderes públicos y a los propios ciudadanos. (Alvarado, 2014, p. 80).

Estos principios se ubican en la legislación nacional, en el Art. 300²⁶ de la Constitución de la República del Ecuador, que indica que la base del modelo tributario nacional se erige en base a los principios de equidad, suficiencia, simplicidad (administrativa), eficiencia, generalidad, progresividad, irretroactividad y que además deberán priorizarse en la forma de exigirse aquellos denominados directos y progresivos.

A su turno, estos principios vuelven a aparecer en el Artículo 5° del Código del Ramo, el cual reitera los principios de generalidad legalidad, irretroactividad y proporcionalidad, lo que es reafirmado por el jurista ecuatoriano Juan Carlos Benalcázar, quien agrega el de justicia tributaria, al cual, le asigna además la calidad de brindar certeza jurídica y un límite a la potestad tributaria del Estado (Benalcázar, 2002)

Para entender el sentido y alcance de estos principios, cabe señalar lo indicado por la profesora Stefany Díaz quien recalca que el sentido de los principios deberá entenderse en forma tridimensional, porque si bien derivan del acto de la ley, también provienen del procedimiento de ley establecido en la norma interna para la dictación, promulgación y vigor de las normas, siendo en el sentido de esta formalidad la garantía única que le asiste al ciudadano de su legalidad (Díaz, 2014).

Lo anterior, permite esbozar que estos principios son entonces el ‘freno’ que determina para la facultad tributaria que ostenta el Estado-Fisco frente al contribuyente, como un límite a la facultad tributaria, para que esta no se convierta en un elemento discrecional e ilimitado para aquellos órganos que del Estado que les compete por ley la aplicación de este poder.

²⁶ Art. 300: “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”.

En el derecho comparado, el profesor Casado²⁷ expresa que los pilares fundamentales sobre los que se levanta el instituto jurídico del tributo en el campo constitucional, son los de capacidad económica y legalidad, sin por ello, dejar de reconocer en los principios de igualdad ante la ley y como aplicación, el principio de no discriminación, agregando otro que es mencionado expresamente en el derecho ecuatoriano como es el de generalidad y justicia tributaria y en materia procedimental, se reconoce la tutela judicial efectiva.

Francisco José Carrera Reyes, coincide con Casado en la mayor parte de los principios reconocidos en su estudio, siendo referidos en su análisis, los principios de igualdad, capacidad económica, no confiscatoriedad, progresividad, e ingreso público generalidad, los cuáles distingue de los denominados principios formales: reserva de ley y principio de ingreso público (Masbernat, 2002).

Otro doctrinario español, el profesor Cesar Albilaña señala los principios de igualdad, progresividad, y el principio de la capacidad económica, el cual valoriza como el reconocimiento de la equidad que debe concurrir siempre en el establecimiento de los tributos, el de generalidad que explica como el deber que a todo ciudadano le asiste cumplir para financiar los gastos públicos (Albiñana, 1992). Además, complementa con los denominados principios de redistribución de la renta, patrimonio, de beneficio,²⁸ justicia, y solidaridad. Distingue ciertos principios que agrupa como 'de orden jurídico', entre los que estarían la seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad de las sanciones, no privación de la libertad, control de la actividad administrativa, accesibilidad, entre otros. También hace referencia a principios de orden económico.²⁹

²⁷ Gabriel Casado Ollero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, Apuntes de clase del curso sobre *Derecho Tributario de la Unión Europea* dictado en el marco del Programa de Magíster en Instituciones de Derecho Público y de Derecho Privado: Talca, Chile, Universidad de Talca, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 2002.

²⁸ El principio del beneficio se aplica primordialmente a la exacción de las tasas y de las contribuciones especiales, y se relaciona con el beneficio obtenido por el contribuyente, dado que debe ser realmente útil (y, como el profesor Casado señala, debe evaluarse de acuerdo a su costo real), pero que se modula con su capacidad económica.

²⁹ Albilaña también hace referencia a principios de orden económico, caracterizándolos de la siguiente forma: a) La imposición no debe practicar intervenciones parciales y sistemáticas que perturben o beneficien la constitución o el funcionamiento de una parte de determinados sectores de la vida económica. b) Subordinados a los principios de justicia, a los presupuestos fiscales y a la estabilización y crecimiento, el impuesto debe mantener la mínima intervención en la esfera

Finalmente, el jurista argentino Héctor Villegas distingue los principios de acuerdo a las variables: límites de la potestad tributaria y garantías materiales del contribuyente (Villegas, 2001).

En el primer orden, se ubican los principios de legalidad como límite formal y de capacidad contributiva como límite material. En los segundos los principios de generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, razonabilidad, control jurisdiccional, seguridad jurídica, tienen como elemento común brindar confianza en el precepto legal.

2. Principio de legalidad y reserva de ley

Podemos definir al principio de legalidad como un elemento fundamental de la relación tributaria que constituye el sustento jurídico para el establecimiento de la obligación tributaria relativo al nacimiento, exigibilidad, exoneraciones y demás componentes objetivos y subjetivos del tributo, así como también los derechos y obligaciones recíprocas de los sujetos, que previa aprobación de los mandantes a través de sus representantes y en las formas establecidas en la Constitución y la ley, permiten el pleno ejercicio de la potestad tributaria.

El principio de legalidad es una regla en el derecho público, también conocido como el principio “no taxation without representation”, esta frase esboza la garantía del contribuyente, que impide que se le imponga arbitrariamente una carga pública, la que debe hacerse mediante lo determinado en la Constitución y la ley. Este principio consta desde la Constitución de 1835, en el artículo 101 del Principio de legalidad de los tributos. La Cámara de Representantes ejercía

privada y no perturbar el ejercicio de las libertades económicas. c) El impuesto debe evitar cualquier consecuencia involuntaria que perjudique la competencia y debe suprimir o atenuar las imperfecciones de ésta. d) El sistema tributario debe estructurarse de tal forma que los ingresos tributarios permitan la cobertura duradera de los gastos (principio de suficiencia). e) En caso necesario, y a corto plazo, el sistema tributario debe suministrar los ingresos necesarios para cubrir nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario (principio de capacidad de adaptación). f) La política tributaria debe estar en condiciones de regular la política coyuntural variando la estructura o los procedimientos tributarios (principio de flexibilidad activa). g) El sistema tributario debe estructurarse de forma que contribuya a amortiguar automáticamente las fluctuaciones de la actividad económica (principio de flexibilidad pasiva o de contribución automática de los impuestos a la estabilidad). h) El sistema tributario debe orientarse, tanto en su totalidad cuanto en los elementos que integran su estructura, para no obstaculizar el desarrollo y ejercer una influencia positiva en las fuerzas que lo condicionan.

privativamente la iniciativa para la creación de las leyes sobre impuestos; y, el Congreso tenía la autoridad para establecerlos.

En relación al presupuesto jurídico a que la obligación jurídica tributaria nace de la ley y únicamente de la ley (*nulum tributum sin legge*), en el Ecuador no es aplicable del todo como lo analizamos a continuación.

El Dr. José Vicente Troya en relación al principio de legalidad sostiene que “Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. A lo más lo que se puede sustentar es que no hay impuesto sin ley. Los gobiernos provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez mejoras, para el caso, la expedición de ordenanzas comporta el ejercicio de su facultad legislativa”. “nuestro ordenamiento jurídico se circunscribe a la posición flexible del principio de legalidad pues no exige la condición de contar con una norma de rango legal para determinar la existencia de un tributo”; Sebastián Espinosa, en las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario desarrolladas en la ciudad de Cuenca en el 2009 concluye diciendo, que el principio de legalidad en materia tributaria atiende predominantemente a la definición clara de los órganos investidos de potestad tributaria y su competencia para crear normas.

En Ecuador desde 1998 los gobiernos seccionales tenían la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, mediante la emisión de ordenanzas, sin tocar el procedimiento para emitir las normas correspondientes; para respetar los derechos y garantías de los contribuyentes. Queda establecido que en el Ecuador no todos los tributos requieren de una ley para su creación, modificación extinción o exoneración, es ahí donde el principio de legalidad se ha modificado para que como ocurre en las tasas y contribuciones especiales o de mejoras se creen mediante ordenanzas dictadas por los que fueran gobiernos autónomos seccionales o actuales organismos del régimen seccional autónomo.

La mayor parte de la doctrina ubica al principio de legalidad y sus comienzos en la época medieval, como una forma de delimitar el poderío del Monarca y así asegurar la participación de los ciudadanos en materia económica, con tintes de mayor democratización que comienza tímidamente a asomarse en esta época.

La historia muestra, en efecto, que el obstáculo más firme que los súbditos han opuesto siempre a la expansión del mando ha sido el de sus economías privadas. Curiosa enseñanza: la más enérgica resistencia al poder absoluto ha provenído, por lo general, de los contribuyentes (Sainz, 1972, p.194).

Este proceso es bastante más amplio que la simple acepción antes mencionada y que tiene que ver con la toma de conciencia que el ciudadano comienza a sentir y manifestar como una exigencia de su inclusión en la decisión del Estado:

El contribuyente comprendió que su participación en el ejercicio del Poder era requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal, y de que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituía el modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado (Sainz, 1972).

Tal vez sea un Edicto Real de la Monarquía Inglesa de 1215 el documento, que por su trascendencia histórica refleja con mayor claridad la primera característica del principio de legalidad³⁰: Dentro de los límites formales se propone básicamente al principio constitucional de legalidad tributaria³¹

³⁰ La cláusula XII dispuso lo siguiente: “Ningún impuesto o contribución será aplicado en Nuestro reino a menos que se fije por deliberación conjunta, excepto para rescatar a Nuestra persona, para hacer caballero a Nuestro hijo mayor y para casar por una sola vez a Nuestra hija mayor y por esto se pagará únicamente una contribución razonable. Así se hará con respecto a contribuciones de la ciudad de Londres”. Citado por Alfredo Lewin Figueroa, en: Principios Constitucionales de Derecho Tributario, Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad de los Andes, Bogotá, 2002, pág. 20.

³¹ Bárbara Meza Encina, e David Ibaceta Medina Principio constitucional de legalidad en materia tributaria. Cuadernos del tribunal constitucional. Número 37, año 2007, p. 52.

sustentado en el aforismo “*nullum tributo sine lege*”,³² ergo, no existe tributo sin ley.

El principio de legalidad como tal se lo concibe a fines del siglo XVIII; sin embargo cabe señalar, que en épocas pasadas se regían por la Ley Suprema dictada por la voluntad del Rey. A partir del siglo XVIII el principio de legalidad per se concibe bajo dos perspectivas: la alemana y la francesa; en la primera se permitía hacer solo lo que estaba autorizado por la normativa; y en la segunda en el que se le permitía a la administración todo aquello que no se encontraba prohibido legalmente. Así los países europeos bajo la influencia francesa tendieron a flexibilizarlo y los países germánicos a rigidizarlo.

Por tanto, el principio de legalidad es un elemento esencial para el correcto ejercicio de la potestad tributaria limitando la discrecionalidad del ente recaudador y dando así seguridad jurídica al contribuyente, este principio se encuentra presente en la mayoría de constituciones en los estados de América Latina.

En el Ecuador el principio de legalidad se encuentra relativizado, ya que no solo por ley se puede crear, modificar, extinguir o establecer exoneraciones de los tributos, en esta misma línea la naturaleza de la obligación tributaria es eminentemente declarativa, ya que reconoce la obligación tributaria una vez se verifica el supuesto establecido en la ley u ordenanza para la configuración del tributo (hecho generador) y la liquidación del mismo, sin el cual no se puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo no se puede concebir el principio de legalidad de igual forma que el de reserva de ley, ya que la legalidad busca la creación de seguridad jurídica en un estado de manera general; mientras que el de la reserva de ley se está determinado en lo particular, es decir, que exista una norma para la aplicación de la obligación tributaria.

³² “no taxation without representation” (no puede haber tributo sin representación), reconocido universalmente como fundamento de un Estado democrático, también bajo el aforismo “*nullum tributum sine lege*”.

OBJETIVOS Y FUNCIONES DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad tributario es indispensable en cualquier Estado de Derecho, ya que por medio de este se produce el nacimiento de un tributo en la forma descrita en la Constitución y la ley, de tal forma que el sujeto activo no actúe discrecionalmente en la recaudación de tributos (impuestos, tasas o contribuciones) , garantizando al sujeto activo la forma de recaudación, o determinar la exoneración respectiva además que el principio de legalidad brinda la garantía al contribuyente, para pagar un tributo en la forma establecida en la ley.

Por lo antes expuesto el principio de legalidad tributaria es uno de los fundamentales de un Estado de Derecho para ejercer la potestad tributaria en sus diferentes formas (creación o imposición), sobre su importancia no existe duda, puesto que partiendo de que “El principio de legalidad es considerado uno de los logros más importantes del Estado de Derecho” (Torruco, 2005, p. 15).³³, ya que regula mediante ley los derechos del sujeto pasivo a no soportar la carga tributaria si esta no está debidamente creada y del sujeto activo a fin que se regule el tiempo, modo, etc. para recaudar los tributos, como lo sustenta el Dr. José Vicente Troya, al afirmar que “El principio de la legalidad no es una limitación del Estado, sino un modo de cómo ejercer la potestad tributaria” (Troya, 2006, p 1-26).

En esta misma línea Spisso sostiene que “el principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado” (Spisso, 1991, p. 192).

Por lo anteriormente expuesto podemos deducir que en un Estado de Derecho, un tributo debe ser creado y aplicado respetando la Constitución así como la ley; sea para su creación como para su recaudación, y que se guarde

³³ Sitaly Torruco Salcedo, “Los Principios Constitucionales Tributarios”, en Miguel de Jesús Alvarado (coord.), Manual de Derecho Tributario, México, Porrúa, 2005, p. 15.

respeto a la norma vigente, siendo el caso que el principio de legalidad fuese violentado se podría deducir recursos constitucionales o legales contra tal tributo o contra su cobro que impedirían su recaudación, lo que afectaría directamente los ingresos del Estado con las consecuencias evidentes.

En Ecuador, específicamente, el principio de legalidad se denomina indistintamente también como 'Principio de reserva de la ley' aunque esto no es del todo acertado ya que nace de la lectura de los artículos 3º, inciso primero, y 4º³⁴ de la norma: Art. 3.- Poder tributario.- "Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos".

El jurista, Osvaldo Soler, acerca del Principio de Legalidad en materia tributaria señala que la creación del tributo y consecuente nacimiento de la obligación tributaria, sólo puede darse con el mandato de una ley, que deberá indicar expresamente el concepto del hecho imponible, elementos objetivos, subjetivos, alícuota, por tanto, nada puede suponerse, ni interpretarse, sino es el resultado del mandato del legislador.³⁵

Es decir, el principio de legalidad implica la existencia de una ley, que autorice el Tributo pero no una ley cualquiera, debe ser pre-existente o anterior, lo que se refuerza con el criterio de que la determinación del tributo, institución básica del derecho tributario administrativo, tendiente a aplicar la ley al caso concreto, tiene carácter declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria, por lo que ésta es como decimos, preexistente (Hernández, 2000).

El principio de legalidad en sentido estricto estaría en las siguientes normas:

³⁴ Art. 4. Reserva de ley: "Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código"

³⁵ "El principio de la legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla... El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado por el Poder Legislativo" citado e Osvaldo Soler, Derecho Tributario, Parte II: Ecuador, Editorial: La Ley.- Pag. 103 citado en

La Constitución de la República prescribe en el artículo 120³⁶ que será la Asamblea Nacional la encargada de dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 7°, respecto a la legislación de las normas, mientras que el artículo 264 agrega que la competencia en estas materias corresponde exclusivamente a la ley, apropiándose del principio de reserva legal en forma expresa y manifiesta.³⁷

Según lo determinado en estos preceptos constitucionales, la creación de impuestos es un acto legislativo que le corresponde a la Asamblea Nacional, es decir, no existe impuesto sin Ley; y la creación de tasas y contribuciones especiales. Además, es un acto legislativo de los gobiernos Municipales, es decir no existe tasa o contribución especial, sin ordenanza.

En este punto con el fin de clarificar aún más el análisis realizado, vale señalar lo determinado en el Artículo 135 de la Constitución de la República que señala:

Art. 135.- Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país”.³⁸

Con lo señalado podemos concluir que la Asamblea Nacional podrá crear, modificar o suprimir tributos, únicamente previa iniciativa exclusiva del Presidente o Presidenta de la República.

En el derecho comparado existen, principalmente, dos grandes tendencias en relación al principio de la legalidad, las que denominaremos “ortodoxa” y “relativa o atenuadas”, respectivamente.

³⁶ “Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”: Constitución de la República del Ecuador, p. 81-82.

³⁷ “Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”: Constitución de la República del Ecuador, p. 136

³⁸ Constitución de la República del Ecuador, p.88.

Las tendencias ortodoxas o tradicionales señalan que la totalidad de los elementos de un tributo deben estar establecidos en una norma legal, en el sentido material y formal, esto es, una fuente directa de derecho emanada del Congreso Nacional. Así sucede en el caso español con el Estatuto del Contribuyente, por ejemplo, que menciona derechos que le asisten al ciudadano y buscan corregir esta relación desigual entre Estado Fisco y el contribuyente³⁹.

Como señalan los más importantes autores latinoamericanos en esta materia –tales como Valdés Costa o Fonrouge- las constituciones en esta parte del mundo siguen esta inspiración y en el mismo sentido se pronuncia el denominado Modelo de Código Tributario para Latinoamérica.

Tendencias recientes, promovidas principalmente en el derecho europeo, han comenzado a cuestionar, este irrestricto apego a la reserva legal, abriendo el debate hacia la hipótesis que no es requisito que esté solamente lo indicado en la norma, sino sólo lo que sea esencial, siendo lo de menor relevancia regulable por un acto de potestad reglamentaria.

³⁹ Artículo 3 del Estatuto del Contribuyente. “Derechos generales de los contribuyentes, según el cual, constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes: a. Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas. b. Derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto. c. Derecho de ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. d. Derecho a conocer el Estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. e. Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión tributaria en los que tenga la condición de interesado. f. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas. g. Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante. h. Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. i. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria. resulte menos gravosa. k. Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución. l. Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución. m. Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. n. Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley.

En la Carta Política española se habla de que los impuestos se deben establecer “con arreglo a la ley” mientras que la italiana indica que debe ser en “base a la ley”. Tema aparte es determinar, por ejemplo, qué elementos de los tributos son los esenciales o reservados al legislador y cuáles no.

Existe cierto consenso en estas latitudes en cuanto a que la base imponible, es decir, la cuantificación del hecho gravado, puede ser regulada en calidad de no esencial por la potestad reglamentaria. En un sentido contrario, tanto el hecho gravado como el sujeto son elementos esenciales normalmente reservados al legislador.

También en el derecho comparado esta cualidad constituye el fundamento para la creación de cualquier carga económica, sin importar que el modelo de Estado, sea un régimen federal o unitario.

Así, la Constitución Española establece la obligatoriedad de la ley frente al establecimiento de la prestación patrimonial⁴⁰ y agrega varios artículos más adelante que al Estado, le corresponde exclusivamente la potestad originaria para determinar tributos, por mandato legal⁴¹.

La Carta italiana también igualmente, que las prestaciones sociales o patrimoniales, no puede obligar sino en armonía con una ley que así lo determine⁴². Por su parte, la Constitución de Brasil establece que dicha legalidad deberá entenderse excluye a los Estados, Distritos federales, la Unión de Estados y los Municipios inclusive, a menos que así una ley lo establezca (...).⁴³

⁴⁰ “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales con arreglo a la ley” Constitución Política Española, Artículo 31-3

⁴¹ Constitución Política Española, Artículo 133-3.

⁴² “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*” Constitución de la República Italiana (Costituzione della Repubblica Italiana) artículo 23.

⁴³ Constitución de la República Federativa del Brasil (Constituição o República Federal Brasil), en su artículo 150 señala: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...).⁴³

En Alemania la Corte Constitucional sostuvo que la ley fundamental de Boon al ocuparse en los artículos 20 y 28 del Estado de Derecho, reclama certeza de los principios legales aplicables, en mérito de lo cual el ciudadano debe poder prever los actos de imperio que el estado emita a su respecto, y actuar en consecuencia, debe estar seguro y protegido por el derecho, en el sentido de que su comportamiento no es idóneo para producir consecuencias no previsibles en el momento en que dicho obrar tiene lugar.

En el derecho mexicano, este principio se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de su Constitución Política⁴⁴ y consiste principalmente en que los elementos esenciales de las contribuciones deben establecerse por una ley en un sentido material, o sea, una norma, abstracta e impersonal y que formalmente ha sido emitida por el poder legislativo, sea federal o estatal. De tal suerte que los contribuyentes quedan amparados por el principio de legalidad tributaria y evita que las autoridades recaudadoras cometan actos arbitrarios ante cobros imprevistos, en esta línea y para finalizar analizaremos brevemente la determinación tributaria.

LA DETERMINACION TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

La determinación tributaria es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeat"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo (sujeto pasivo) y cuál es el monto de la deuda ("quantum debeat"), así necesitamos distinguir los elementos de este concepto:

El Acto es la determinación tributaria puede estar integrada solamente por un acto singular que puede emanar del obligado o de la administración. Así, en los tributos fijos la tarea se reduce a constatar el hecho imponible, a calificarlo y a indicar la cantidad a ingresar señalada por la ley.

⁴⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Artículo 31 fracción IV señala: Son obligaciones de los mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación, como del distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Los Conjunto de actos, son en la mayoría de los casos la aplicación de la norma a la situación de las personas no es sencillo. Por el contrario, es una operación compleja cuando el tributo es de importe variable "ad valorem" y los sujetos pasivos son entes con compleja organización interna y productiva. En tales casos, no bastará con "un acto" sino que se necesitará "un conjunto de actos" mediante los cuales se identificarán los hechos imposables, se arribará a las magnitudes 'bases imposables', como en el caso del Impuesto sobre la Renta, cuya determinación en las empresas se requiere de una sucesión de actos, como consecuencia de la complejidad para fijar la cuantía del tributo y por fin se podrá, mediante la aplicación de la formula tributaria, contar con el valor correspondiente.

En cada caso en particular sabemos que la norma tributaria tiene dos partes diferenciadas: la enunciación del presupuesto establecido en la ley, y un mandato de pago consecuente al acaecimiento fáctico del supuesto, debido a que la norma tributaria no puede ir más allá de la enunciación abstracta de la hipótesis (supuesto que puede acontecer), tiene como consecuencia una operación posterior mediante la cual dicha norma se aplica a cada acontecimiento del supuesto. Ello significa que la determinación viene a concretar el supuesto hipotético de la norma creadora del tributo.

Para responder si existe una deuda tributaria será necesario cerciorarse de que el acontecimiento fáctico encuadró exactamente en la hipótesis y, por consiguiente, se dio el hecho imponible y surgió la obligación tributaria.

¿Quién es el obligado? Ante una hipótesis de la ley y una circunstancia fácticamente sucedida, surge el interrogante del "an debeat" (si se debe), para responder será necesario cerciorarse de que el acontecimiento encuadró exactamente en el supuesto establecido en la ley.

Esta comprobación puede ser muy fácil o puede ser muy difícil; por ejemplo, establecer que un comerciante vendió un producto y que por ese solo hecho debe tributar un porcentaje del valor de la mercadería, en cambio, verificar si una gran empresa obtuvo beneficios que graven el impuesto a la renta o si, por el contrario, no sólo no hubo utilidades sino pérdidas.

¿Cuál es el importe de la deuda? La respuesta a esta pregunta es el resultado final del proceso mediante el cual se conoce cuál es el monto exacto de la deuda tributaria, y es el resultado de la comprobación y es la liquidación.

3. Principio de irretroactividad de la ley.

En el ámbito tributario existen 2 escenarios en relación al principio de irretroactividad de la ley, el ámbito legalidad y reserva de ley, en el cual la norma se aplica para lo venidero y no para hechos que a la luz de la nueva norma hubiese generado tributos y que han sido realizados con anterioridad a la promulgación y publicación de la norma legal o reglamentaria.

Y lo relativo a lo que en Derecho Penal se conoce como Induvio Pro Reo, que consiste en que si hecho típico y antijurídico en este caso de carácter tributario deja de serlo por una derogatoria con la promulgación de una nueva norma esto beneficiara a quien hubiese cometido esta acción u omisión, para efectos de cumplimiento de la sanción o persecución del delito o infracción establecida en el tipo penal tributario.

La legislación tributaria se refiere a este principio en distintas normas, por ejemplo en el artículo tercero⁴⁵ que establece que el límite de la irretroactividad es que su vigencia sea perjudicial para las personas. El artículo 11 se refiere a la vigencia de la ley tributaria, en general, dentro del territorio nacional por completo, mencionando el espacio aéreo y las aguas, contando el plazo desde el día posterior a su publicación legal, a menos que se fijen otras épocas de vigencia legal.⁴⁶

Finalmente, cuando la norma de la tributación establezca que ésta deba hacerse por periodos anuales, bajo un acto declarativo meramente, éstos, se

⁴⁵ Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana.

⁴⁶ Art. 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.

aplicarán, a partir del día primero del año calendario siguiente; y desde el mes siguiente, en la hipótesis de periodos menores.

4. Principio de proporcionalidad

El Diccionario de la Real Academia de la lengua dice que la proporcionalidad proviene de latín *proportionalitas*, *-ātis*⁴⁷, y debemos comprenderlo como aquella parte que compone una unidad o de estas vinculadas una con otras.

Siguiendo las ideas expuestas en este acápite, puede interpretarse que el principio no se refiere a una igualdad cuantitativa, sino que asegura el mismo tratamiento tributario para los que están en situaciones, análogas. Pero, ello, tiene un límite que será la posibilidad de creación de categorías por parte del legislador, a fin de que las cargas que deban soportar los contribuyentes se encuentren ajustadas a criterios jurídicos, como la capacidad de las personas o beneficios legales⁴⁸.

De tal forma, la proporcionalidad hace confluir dos supuestos aparentemente contrapuestos: no discriminación arbitraria e igualdad, en función que aseguren un igualdad en el trato tributario y en armonía con la capacidad económica o bien, poder contributivo. Esto explicaría que los impuestos proporcionales y progresivos sean constitucionales,

Aún más, la doctrina en materia tributaria ha postulado en forma unánime un principio propio de “capacidad contributiva” como medida del impuesto, el que proviene de otro principio más general, el de “igualdad ante la ley”, casi en términos de ser un principio general de derecho que atraviesa cualquier ordenamiento (Martínez: web).

⁴⁷ Diccionario RAE, señala *la define como* conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.

⁴⁸ “Distribuir la carga impositiva entre los contribuyentes de acuerdo a criterios tales como capacidad contributiva, origen de las rentas, beneficio del contribuyente, u otro”. En Patricio Masbernat Muñoz, Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica Al Enfoque De La Doctrina Nacional. *Ius et Praxis*, Chile, 2002, vol.8, n.2 p. 321.

El profesor Evans⁴⁹ ha señalado sobre este tema que la proporcionalidad es ante todo un valor que se caracterizará por ser adecuado y razonable, respecto de las riquezas del contribuyente, para que sea justa, indicando además que deberá estarse a lo que aconseje la razonable prudencia.

Entonces la proporcionalidad adquiere un carácter relevante, desde que la Constitución lo contempla como principio, adicional al de igualdad, aun cuando se puede entender como una derivación de ese-, y que permite calificar la idoneidad del precepto legal que contempla la carga tributaria (Montt, 2010).

Sin perjuicio de sostener que la manifiesta desproporción o injusticia debe analizarse en consideración a la totalidad de la carga tributaria, ésta puede expresarse, a manera de ejemplo, si claramente no hay una prudente armonía entre el precio real. Es decir, la base del bien y la afectación del impuesto, dicho en otros términos que alcancen a significar una parte determinante del precio final, hasta que esa inequidad sea abierta y notoria como suele realizarse en caso de la utilización de la política tributaria como herramienta económica para generar una distorsión de mercado en pos de proteger el mercado nacional.

Igualmente se presenta, si la diferencia de la carga tributaria respecto de otros bienes similares o en relación al sistema tributario en general, es ostensiblemente diferente, en términos de absoluta desigualdad, no respetándose el principio de trato igualitario que deben favorecer los órganos públicos.

5. Principio de generalidad.

Este principio está establecido en el numeral 4 del Art. 66 de la Constitución de la República⁵⁰, y determina que la ley está señalada en función de un supuesto, una hipótesis general y abstracta, no puede invocarse una característica etaria, o cualidad que diferencie a un individuo de otros, a contrario sensu y bajo la misma lógica no podrían establecerse ningún tipo de exenciones,

⁴⁹ EVANS Y EVANS. OB. CIT., p. 83

⁵⁰ "Art. 66. Se reconoce y garantiza a las personas: ... 4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material, no discriminación..."

gravámenes o inclusive beneficios, salvo lo establecidos en la Constitución y la Ley para la protección de grupos sensibles de la sociedad.

Tal como se ha descrito anteriormente, la igualdad ante la ley no es más que normas jurídicas homogéneas para cualquiera que se encuentre en una situación similar y además, diversa para quienes que están en distintas posiciones.

No obstante lo anterior, la abogada Lourdes Alvarado, cita una sentencia del el Tribunal Constitucional español que, en sus sentencias SSTC de 20 de julio de 1981⁵¹ y de 20 de febrero de 1989, abre la inquietud respecto de la necesidad de un cierto grado de desigualdad que se establecería en atención a la ‘progresividad global del sistema tributario’, siempre y cuando, se establezca en orden a la base imponible y no la calidad o cualidad de las personas, (Alvarado) por lo cual las leyes tributarias ecuatorianas per se son de carácter colectivo y de naturaleza abstracta para el conjunto de personas que viven en el territorio ecuatoriano y no solo para un grupo determinado de ellas.

⁵¹ Señala la sentencia: “Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad, precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta. Y también que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto, que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto”

CAPÍTULO II.- El acto administrativo desde el enfoque tributario

El acto administrativo apareció en el Derecho Público con la finalidad de reglar los actos entre el Estado y los ciudadanos, siendo una de sus características que estas actuaciones sean de naturaleza unilateral, es decir, que no exista consentimiento del ciudadano afectado si existen otras manifestaciones que requieren el asentimiento particular para surtir efectos jurídicos, como los contratos (Pérez Camacho, 2006).

Este acto en sí mismo se divide en dos tipos; aquellos en donde existen situaciones jurídicas que afectan exclusivamente a personas individuales, (Pérez Dayán, 2003) y los que afectan de forma generalizada a ciudadanos o grupo de ellos, es decir, colectivos, siendo los primeros actos administrativos per se y los segundos de carácter reglamentario.

“Lo jurídicamente interesante no estriba en averiguar dónde aparece en primer término, sino cómo aparece y por qué” (Fernández de Velasco, 1929, pág. 69).

Sin embargo, jurídicamente es interesante inquirir de dónde aparece, porque existe un elemento esencial en los actos administrativos que es la competencia, o sea, la capacidad que tiene en este caso el emisor del acto administrativo de acuerdo a la Constitución y la Ley para emitirlo en relación al concepto de acto administrativo.

Concepto de acto administrativo

Previo a cualquier análisis sobre el acto administrativo resulta imprescindible delimitar su concepto y establecer brevemente sus elementos:

“En principio, todo acto que crea o modifica o extingue derechos debe ser escrito y formal. Importa advertir, que a diferencia de los que ocurre en la esfera del derecho privado, donde, en general, los actos jurídicos no tienen necesidad de formalidades determinada por ley – pues las personas que los realizan expresan su voluntad en la forma que quieren, por escrito o verbalmente, a menos que la ley disponga lo contrario y deban ser realizados con arreglo a formas legales- en la del Derecho Administrativo la observancia de la forma es la regla” (Bielsa, 1980, pág. 67).

Es así que el acto administrativo es definido por algunos tratadistas como “la declaración unilateral de voluntad que expresa la Administración Pública y que genera efectos jurídicos directos e inmediatos” (Secaira, 2004, pág. 178) o como “una declaración unilateral de voluntad de autoridad competente, que versa sobre asuntos de la Administración Pública y que tiene efectos jurídicos de orden particular o general” (Morales Tobar, 1999 Pág. 99), y que también “comprende tanto los contratos como los reglamentos entre los actos administrativo” (Borja y Borja, 1984, pág. 55), aunque otros consideran que no se puede definir el acto administrativo de manera plena⁵² (Dromi, 1997, pág. 11).

Mario Santofino Gamboa de acuerdo al tratado de derecho administrativo, señala que el acto administrativo es toda manifestación unilateral por regla de voluntad de quienes ejercen funciones administrativas tendientes a la producción de efectos jurídicos. (Santofino, 2003).

En este mismo punto la jurisprudencia de la extinta Corte Suprema de Justicia, en la Segunda Sala de lo Contencioso Administrativo refiere al acto administrativo como el pronunciamiento de la autoridad competente en el ejercicio de las atribuciones que le confiere la ley.

“El acto administrativo es uno de los medios de los cuales la administración pública se vale para expresar su voluntad” (Jaramillo, 1999, pág. 190), mientras que (Secaira, 2004), agrega que “ha emanado de un órgano del sector publico central institucional o seccional con poder de llegar a producir efectos jurídicos”.

El acto administrativo por lo general es una declaración unilateral mediante la cual la Administración Pública expresa su voluntad a través de un funcionario, a quien se le confirió la competencia con observancia a lo establecido en la Constitución, leyes y reglamentos, y que versa sobre asuntos de su administración propia o sus competencias con efectos jurídicos directos e inmediatos que afectan al particular o al general.

⁵² Roberto Dromi sostiene la inexistencia de un concepto doctrinario, ni legal unitario sobre el acto administrativo, y señala que esta situación obedece principalmente a que en el ámbito del Derecho público no siempre se cuenta con códigos, y definen al acto administrativo, o no tienen criterios análogos.

DELIMITACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

Para delimitar el acto administrativo se debe analizar su origen del mismo, en el Derecho Alemán fue considerado como la declaración administrativa de la autoridad que funcionaba como límite a la libertad del ciudadano; desde sus orígenes el sistema ubicaba al acto administrativo como una manera de limitar las libertades del individuo en determinado ámbito del derecho, concretamente, en el ámbito administrativo, por lo que se puede señalar que “está dirigido a normar las relaciones entre el estado y el individuo, garantizando la seguridad jurídica, y la estabilidad de las instituciones que el propio acto reconoce o crea cumpliendo una esencial función de clarificación y equilibrio de las relaciones jurídicas precisamente al servicio de la seguridad jurídica” (Boca Negra, 2005, pág. 38).

Para la doctrina administrativista, así como también para gran parte del Derecho positivo y la jurisprudencia en materia administrativa, contencioso administrativa y contencioso tributaria del Ecuador, el acto administrativo es una declaración de voluntad.

Las ventajas que otorga la declaración de voluntad, al acto administrativo dentro de las facultades determinadas por la ley, la certeza y seguridad jurídicas, consiste en la opción del administrador o funcionario competente para emitir el acto administrativo. Estas amplias facultades le permiten que, fundamentada y motivadamente, pueda emitir el acto que afecta directamente al administrado, sin perjuicio que la inobservancia de lo determinado en la normativa constitucional, legal y reglamentaria llevaría a que la jurisdicción contenciosa administrativa o tributaria pueda ejercer un control pudiendo dejar sin efecto dicho acto.

“La Administración Pública se vale de las personas naturales para resolver los asuntos que le están atribuidos. La voluntad entonces es la capacidad legal que tiene la administración pública para decidir sobre los asuntos de su competencia; es el ánimo administrativo para hacer alguna cosa, siempre sujeto a la ley y en función del bien común. Es la capacidad de ejecución de la ley en donde se manifiesta la capacidad de mando u ordenación. La voluntad, evidentemente, tiene dos elementos: 1) Subjetivo, constituido por el ánimo, comprensión o parecer que la persona física, titular del órgano público encargado de decidir, tiene respecto del asunto materia de la resolución; y, 2) Objetivo, identificado por los antecedentes fácticos y jurídicos que obran del proceso, que deben ser tomados en cuenta para la resolución” (Secaira, 2004, pág. 180).

“La voluntad administrativa es un concurso de elementos subjetivos (la voluntad de los individuos que actúan) y objetivos (el proceso en que actúan y las partes intelectuales que aportan a la declaración)” (Pérez Camacho, 2006, pág. 279). La voluntad es válida cuando es emitida por autoridad competente y tiene el propósito de establecer un vínculo jurídico. “En un sentido ético, la voluntad es la actitud o disposición moral para querer algo” (Rodríguez, 2005, pág. 300).

Por lo tanto, la voluntad administrativa es la comunión de elementos, que finalmente servirán junto a otros para la emisión de un acto administrativo, y esta voluntad puede ser expresa o tácita⁵³ (Morales Tobar, 1999, pág. 102), “incluyéndose a esta última al silencio administrativo”⁵⁴ (Dromi, 1997, pág. 53)

“El objeto comprende: las materias que necesariamente forman parte del acto y sirven para individualizarlo (contenido natural); las cuestiones mandadas a contener por imperio de la ley (contenido implícito), y las cláusulas que la voluntad estatal pueda introducir adicionalmente en forma de condición, y termino y modo (contenido eventual)” (Dromi, 1997, pág. 259).

De lo referido anteriormente, el objeto no es otra cosa que la parte sustancial (la aceptación, negación, etc.) sobre la que versa el acto administrativo. En otros términos, es “el “contenido” del acto es exactamente lo mismo que “objeto” del acto, por lo que ambos son términos equivalentes o sinónimos”. (Marienhoff, 1998, pág. 298)

“(…) en el Derecho Público la causa (o el motivo-presupuesto) debe tener como directiva la realización de un fin de interés público, y esa realización le está impuesta a la Administración pública de acuerdo con normas legales o dentro de normas legales, según sea reglada o discrecional. La falta o alteración de esos motivos determinantes afecta la validez de los actos” (Bielsa, 1980, pág. 44).

⁵³ En muchas ocasiones, la manifestación de la autoridad, no se expresa ni de manera oral, ni de forma escrita, por tanto hay pronunciamientos tácitos, es decir, pronunciamientos en los que el administrado entiende se trata de un acto administrativo.

⁵⁴ “(…) silencio administrativo es presunción de voluntad y también sustitución de voluntad para no dejar desamparado al reclamante (...) Por el transcurso de un cierto plazo, sin que la administración resuelva, se presume que ha actuado (...)” (Dromi, 1997, pág. 53)

El acto administrativo permite exteriorizar sus efectos jurídicos, en tanto que la eficacia es el mecanismo por el cual queda efectivizado la decisión de la Administración, originando de esta manera un vínculo entre administrado y administración, a partir de la notificación. De no existir estos parámetros el acto administrativo sería ineficaz y carecería de efectos, originando consecuencias permisibles en el ámbito administrativo y en el ámbito contencioso, de ser el caso.

Acto administrativo tributario

El concepto de acto administrativo contempla elementos que son entre sí complementarios y concuerdan en su fondo, de estos, podemos referir en primer lugar, la competencia en la cual “existen tres elementos fundamentales que la determinan: el territorio, la materia y los poderes jurídicos. El territorio es el ámbito espacial en el que accionan las personas públicas y sus órganos; la materia son los cometidos estatales comprendidos como las actividades o tareas que tienen a su cargo las entidades estatales; y, los poderes jurídicos las potestades legislativas, de administración o jurisdiccionales de que se hallan investidas” (Sayagués Laso, 1986, pág. 191).

La competencia en esferas de poder es conferida según lo establecido por la Constitución, la ley y los reglamentos de forma expresa. En esta misma línea Roberto Dromi señala que:

“La competencia del Derecho Público es análoga a la capacidad del Derecho Privado pero no idéntica y se diferencia que mientras el Derecho Privado es la capacidad es la regla y la incapacidad la excepción en derecho público la competencia es la excepción y la incompetencia es la norma.” (Dromi, 1997, pág. 209).

Habitualmente la competencia se refiere que toda persona mayor de edad sujeta de derecho civil, es capaz per se, salvo de que exista una incapacidad; pero a diferencia del Derecho Civil en el Derecho Público Administrativo se considera que todo funcionario es incapaz, a no ser que tenga la capacidad de emanar un acto; es decir, que generalmente el funcionario público es incompetente en muchas áreas y es competente solamente en el área que ha sido delegada a sus funciones conforme la Constitución, la Ley y el Reglamento.

El servidor público tiene la obligación de actuar solamente dentro de las facultades que le han sido conferidas constitucional, legal e incluso reglamentariamente, en concordancia con el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE), que determina la competencia como la medida de la potestad que corresponde a cada órgano administrativo (Presidencia República, 2002, pág. Art. 84).

El Código Tributario ecuatoriano determina la potestad que otorga la ley a determinada autoridad, funcionario, o institución para conocer y resolver asuntos de carácter eminentemente tributario. (Congreso Nacional, 2005, pág. Art. 75).

En la jurisprudencia existen fallos de la ex Corte Suprema de Justicia, ahora Corte Nacional, en la jurisdicción contencioso tributaria que hacen notar la potestad exclusiva y excluyente de ciertas autoridades para conocer determinados asuntos de carácter tributario y las controversias que se puedan suscitar sobre estos.

Fallos reiterados de de la Ex Corte Suprema durante los años 2002, 2005 y 2007, determinaron que la competencia es un elemento fundamental del acto administrativo tributario, y que sin ella, el acto es nulo e insubsanable y todos sus efectos son inexistentes. En esta misma línea también se define la competencia como:

“(..) el conjunto de facultades de que es titular el Estado. La competencia no es una cualidad jurídica sino una cantidad. Todo órgano no tiene abstractamente la posibilidad de ejercer el derecho del Estado sino solamente la parte que entra en su competencia. El concepto de competencia no substituye al de capacidad sino que se le superpone. El Estado es siempre un sujeto capaz de la competencia de un determinado órgano, por lo que no puede ser ejercida por el estado sino mediante ese órgano” (Diez, 1961, pág. 165).

Para cada ejercicio de las funciones que dentro de las atribuciones tiene cada funcionario o tiene cada institución, según lo referido por la ex Corte Nacional de Justicia en la Sala de lo Fiscal, al referirse que en el artículo 192 de la Constitución política vigente de entonces, se determinaba la imposibilidad de sacrificar la justicia por la sola admisión de formalidades. Con ello, las formalidades son requisitos exigidos para la tramitación de procesos

jurisdiccionales sin perjuicio, de lo cual se señala que el precepto no es aplicable a los trámites administrativos⁵⁵.

En tal sentido, lo que determina la Constitución ecuatoriana en relación a que no pueda sacrificarse la justicia por omisión de formalidades, hace referencia esencialmente a asuntos de mero trámite o de simple administración. En la emisión de un acto administrativo debe existir una competencia real, porque los actos administrativos en sí mismos necesitan una competencia real y efectiva enmarcada en lo que determina la Constitución, la Ley y los Reglamentos para que un funcionario pueda actuar en el ámbito de sus competencias y de esta manera limitarlo en el ámbito de estudio que no atañe los de carácter tributario.

“En esta línea de pensamiento, consideramos que el hecho de que la competencia sea la excepción tiene estrecha relación con el principio - anteriormente mencionado- que, en Derecho Público no puede hacerse sino lo que la ley expresamente determina, es decir, ninguna competencia puede existir sin una regla de Derecho que la cree y regule; en el derecho público todos somos incompetentes, salvo los funcionarios a los que la ley expresamente les otorga competencia. Previo el análisis de cualquier punto controvertido del proceso se debe analizar la competencia que, de no existir, no ha lugar ningún otro análisis (...)” (Corte Suprema, 2003, pág. Proceso 86).

La jurisdicción contencioso administrativa garantiza el derecho a las personas a interponer recursos contenciosos administrativos contra actos administrativo que causen estado y vulneren el derecho o interés del demandante. La propia jurisprudencia citada demuestra que el acto o el elemento del acto administrativo está fundamentalmente relacionado con la competencia.

El fallo 86 de 2003, publicado en el Registro Oficial 312 del 13 de abril 2004, determina que el Derecho Público no puede sino hacerse por lo que la ley expresamente estipule, es decir, que no hay competencia si no existe una previa norma que la regule. En relación a la competencia administrativa tributaria La Corte Suprema dictó que:

⁵⁵ Procesos Corte Suprema números: 116-2003 R.O (Registro Oficial) N°405 del 24 de agosto del 2004, 195-2003 R.O N° 122 del 9 de julio del 2007 , 65-2003 R.O N° 394 del 10 de noviembre del 2006.

“(…) de conformidad con el numeral 1 del artículo 132 del Código Tributario los actos administrativos son nulos cuando provengan de autoridad manifiestamente incompetente, la nulidad debe ser aun declarada de oficio en el caso la Gerencia Distrital no tenía competencia para expedir las resolución del 28 de septiembre 2001 y del 27 de septiembre del 2001 en conformidad lo que se deja analizado en el considerado antecedente” (Corte Suprema, 2003, pág. Proceso 86).

Y continúa expresando la Corte en el mismo proceso:

“Esta sala en los numerosos casos ha señalado que el convenio tributario es un acto administrativo de determinación de obligación tributario respecto al cual en consecuencia cabe analizar el tema de validez en conformidad con el inciso segundo del artículo 19 de la ley 51, el Director General de Rentas puede suscribir convenio tributarios obviamente se hará entender también los que podrán suscribir autoridades delegadas al intento esta posibilidad se desprende del artículo 115 numeral 8 de la ley de régimen tributario publicada en el registro oficial 341 el 22 de diciembre del 89 así como el artículo 35 de la Ley de Modernización del Estado publica en el registro oficial mencionado del 31 de diciembre del 93 de lo expuesto se concluye que la discrepancia se contrae al establecer si la subsecretaría de finanzas del crédito público del litoral ha tenido delegación para firma un convenio tributario en referencia. (...) la acción del mismo en representación del Director General de Rentas de conformidad con la resolución 5749 del 15 de junio del 95 publicada en el registro oficial. Con lo dicho se evidencia que la subsecretaria de finanzas crédito del litoral aun no se encontraba autoridad en virtud de la delegación conferida por el directo de rentas para suscribir convenio tributario objeto del análisis situación que es incuestionable acarrea nulidad al tenor del artículo 132 numeral 1 del Código Tributario al tenor del artículo 132 numeral 1 del Código Tributario nulidad que puede declararse de oficio o petición de parte.” (Corte Suprema, 2003, pág. Proceso 86).

En efecto, los vicios de competencia producen nulidad del acto administrativo, lo que es elemental. Esto queda evidenciado en el proceso 6294 del año 2001, de la Sala de lo Contencioso Tributario de la ex Corte Suprema de Justicia, y es algo real en este mismo sentido, por lo que se deben analizar la sentencia del proceso 6294-2001, de la Sala de lo Contencioso Tributario, de la Ex Corte Suprema de Justicia, publicada en el Registro Oficial 693, del 29 de octubre del 2002.

Con ello se demuestra que la competencia es un elemento esencial para la validez del acto administrativo y que es de carácter determinado⁵⁶ e improrrogable⁵⁷. Asimismo, nace de la ley y no puede de ninguna manera presumirse que esté conferida a todos los funcionarios públicos y que su actuación se limita a las facultades que le ha sido conferidas al funcionario o a la institución, lo que por tanto también es de carácter irrenunciable.

La Sala Especializada de lo Fiscal, de la ex Corte Suprema de Justicia determina que “(...) los actos administrativos serán nulos y la autoridad administrativa los invalidará de oficio o a petición de parte, cuando se hayan suscitado vicios de competencia o de procedimiento (...)” (Consejo de la Judicatura, 2004, págs. 624-641).

Así también los actos administrativos gozan de legitimidad y ejecutoriedad, a menos de que, obviamente, exista una impugnación expresa. Todos los actos y resoluciones deben ser motivadas, y dentro de la motivación, debe existir la justificación de una competencia con la que se actúa (Corte Suprema, 2000); ya que a pesar de que los actos administrativos son presuntivamente legítimos, no debe confundirse la validez y legitimidad del acto administrativo.

La validez consiste en que los actos administrativos sean emitidos por una autoridad competente, previa a la realización de un procedimiento. De determinarse la incompetencia, se produce una nulidad insubsanable; sin perjuicio de los demás los vicios de procedimiento y formalidades que puedan impedir el derecho constitucional de defensa del administrado. Mientras que la ilegitimidad

⁵⁶ “Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución” (Asamblea Constituyente, 2008, pág. Art. 226).

⁵⁷ “Porque hallase establecida en interés público y surge de una norma estatal, no de la voluntad de los administrados, ni del órgano-institución, ni del órgano-individuo. El órgano-institución no puede disponer de ella, sino que debe limitarse a su ejercicio, en los términos que la norma respectiva establezca” (Dromi, 1997, págs. 255-256).

ocurre cuando el acto no es conforme a los hechos por lo que afectó los intereses legítimos⁵⁸ de los administrados.

“La ilegitimidad ocurre cuando el acto no es conforme a los hechos y a las normas y por ello afecta a los intereses legítimos de los administrados. La eficacia surge cuando el acto administrativo es notificado y con ello produce efectos respecto de los administrados” (Troya Jaramillo, 2009 Pág. 11)

El órgano máximo de administración de justicia lo constituía la Corte Suprema de Justicia, la cual determinaba que la Revisión es de facultad oficiosa y facultativa de la Administración, por lo que, tratándose de algo de carácter extraordinario debe atenderse y darle trámite, puesto que en caso contrario vulneraría el derecho constitucional de petición.⁵⁹

Los actos administrativos deben ser más eficaces para quien emitió el acto que para quien produce sus efectos⁶⁰, por lo que se puede afirmar que los actos administrativos gozan de presunciones de legitimidad y tiene su carácter de ejecución.

La presunción de legitimidad está ligada íntimamente al principio de autotutela administrativa, ya que si no existiera permitiría el abuso de la interposición de recursos administrativos con fin de dilatar o paralizar la actividad administrativa, siendo el caso podría afectar la presunción y la ejecutoria del acto,

⁵⁸ “La voluntad de la administración pública es la voluntad de la ley, y su dirección es el interés público. Toda maquinación, omisión fraudulenta en el acto administrativo, cualquiera que sea, debe considerarse dolo. Si la maquinación o aseveración falsa u omisión reticente fraudulenta no es determinante en la decisión administrativa (acto), esos hechos se imputan exclusivamente al agente, y, por consiguiente no se vicia el acto. Pero el dolo no es frecuente en la Administración pública, dada la falta de interés del agente o representante, a menos que haya un propósito de iniquidad” (Bielsa, 1980, pág. 49).

⁵⁹ Fallos de triple reiteración publicados en el Registro Oficial 53 del 2 de abril del 2003.

⁶⁰ “Los actos administrativos están destinados a ser eficaces es decir su contenido es obligatorio tanto para ciudadanos como para administración lo que quiere decir que son ejecutivos como ya lo hemos tenido ocasión de notar pero hay algunos actos que además de ejecutividad dispone sobre ella de la característica añadida de la ejecutoriedad es decir la susceptibilidad de la administración puede interponer el contenido obligatorio de sus propios actos administrativos utilizando medios coactivos” (Boca Negra Sierra, 2005, pág. 35).

así como también la suspensión de los efectos jurídicos del mismo por la interposición de dichos recursos.

La concepción de legitimidad supone que el acto administrativo además de ser dictado por autoridad competente con observación a las disposiciones legales pertinentes, va de la mano con la ejecutividad, independientemente de la interposición de recursos, salvo el caso que posteriormente sea declarada la nulidad como la única manera de desvirtuarla, teniendo en cuenta que siempre todo acto administrativo se presume legítimo mientras no quede probado en contrario.

En el caso de la presunción de legitimidad permite a la Administración ejecutar por sí los actos independientemente de los recursos propuestos. Con dicha presunción de legitimidad y con su carácter de ejecución se encuentra ahora institucionalizado el afianzamiento tributario.

Hay que diferenciar el término ejecutividad de ejecutoriedad. Mientras que la ejecutividad consiste en la obligatoriedad o exigibilidad del cumplimiento del acto a partir de su notificación; la ejecutoriedad como elemento posibilita la pronta realización.

El acto ejecutoriado es aquel contra el que no se ha interpuesto ningún recurso en la vía administrativa y que puede ser ejecutado por la misma Administración tributaria, sin intervención alguna del poder judicial, salvo el caso de que exista una disposición legal en contrario o haya sido impugnado.

ACTOS FIRMES Y EJECUTORIADOS:

La definición de acto administrativo firme o ejecutoriado, la dicta el Código Tributario ecuatoriano en sus artículos 83 y 84, y establece que son aquellos respecto de los cuales no se hubiese presentado recurso alguno dentro del plazo previsto por la ley. También considera que son ejecutoriados todos aquellos actos que consistan en resoluciones de la Administración, dictados en reclamos tributarios respecto a los cuales no se hubieren interpuesto ningún recurso previsto por la ley en la vía administrativa⁶¹.

⁶¹Art. 83.- Actos firmes.- Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala. Art. 84.- Actos

Un acto firme tiene lugar cuando ha transcurrido el plazo legal establecido para la presentación de cualquier tipo de recurso contra lo dictado por el acto administrativo previo según sea el caso. Una vez agotado ese tiempo o plazos para presentar el reclamo correspondiente, el acto en cuestión se vuelve firme, lo que no significa que no pueda revisarse oportunamente ante el tribunal judicial establecido aun y cuando no haya sido impugnado previamente dentro del tiempo y la forma legalmente establecidos.

El motivo por el cual el acto firme no es susceptible de impugnación está determinado por el principio de seguridad jurídica, establecido en la Constitución de Ecuador. Las relaciones entre la Administración y los administrados están enmarcadas en los reglamentos y la ley, garantizando que estos actos administrativos no puedan ser sujetos de impugnación por siempre, especialmente cuando aquellos surten efecto a favor de terceros.

Anteriormente, desde el punto de vista administrativo, era imposible impugnar este acto una vez agotado los plazos. No obstante, el Código Tributario determina un recurso extraordinario para interponer en sede administrativa: el recurso de Revisión.

La posibilidad de que se pueda impugnar este acto administrativo y por consiguiente la decisión de este recurso por vía contenciosa administrativa o tributaria, es posible sin que sea una condición indispensable agotar la vía administrativa. Es decir, que la vía administrativa puede estar o no agotada para la presentación del trámite pertinente en jurisdicción contenciosa administrativa⁶² o tributaria.

ejecutoriados.-Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa (Congreso Nacional, 2005, págs. Arts. 83-84).

⁶² “El recurso contencioso - administrativo puede interponerse por las personas naturales o jurídicas contra los reglamentos, actos y resoluciones de la Administración Pública o de las personas jurídicas semipúblicas, que causen estado, y vulneren un derecho o interés directo del demandante.” “También puede interponerse el recurso contencioso - administrativo contra resoluciones administrativas que lesionen derechos particulares establecidos o reconocidos por una ley, cuando tales resoluciones hayan sido adoptadas como consecuencia de alguna

En relación a la interposición de una acción al acto administrativo en el ámbito contencioso es menester aclarar que en el caso de que dicho acto aún este pendiente de resolución de algún reclamo en sede administrativa queda insubsistente al iniciarse una acción en esfera contenciosa.

Es preciso señalar que la Revisión de un acto administrativo como recurso solo procede excepcionalmente contra actos firmes ejecutoriados, de oficio por la Administración. Las resoluciones sobre este recurso de Revisión gozan de presunción de legitimidad y ejecutoriedad, prevaleciendo sobre cualquier acto administrativo inicial y sobre las cuales solamente queda iniciar una acción directa de impugnación⁶³.

La inobservancia del carácter restrictivo en la Administración tributaria puede vulnerar el principio de seguridad jurídica y la garantía del debido proceso, pues coloca al contribuyente en una situación de incertidumbre y total desigualdad frente a la Administración tributaria. De aceptarse que aquella pueda proceder a revocar sus actos ya ejecutados mediante un procedimiento discrecional estaría poniendo en tela de duda la firmeza y ejecutoriedad de actos administrativos, y se

disposición de carácter general, si con ésta se infringe la ley en la cual se originan aquellos derechos” (Comisión Legislativa, 1968, págs. Art. 1-2).

⁶³ La ex Corte Suprema de Justicia ahora Corte Nacional de Justicia, en la Sala de lo Fiscal hace referencia en el fallo 261 del 2006 “Conforme lo sostenido reiteradamente esta sala de lo fiscal de la Corte Suprema de Justicia el recurso de revisión es una facultad extraordinaria de la administración que opera únicamente respecto de altos administrativos firmes y ejecutoriados cuando ha ocurrido de unos supuestos contemplados en los ordinales del mismo artículo, no debe descuidarse el carácter restrictivo con el que dicho ejercicio debe contemplarse un temperamento en definitiva de los rigores propios de la revocación haciendo referencia a Eduardo García Enterría y Tomas Ramos Fernández, Curso de Derecho Administrativo tomo 1 Civitas 2005 pág. 669. No cabía por tanto que el propio funcionario que emitió y ejecuto el acto insinuar a la revisión menos aun que lo hiciera sin aludir la causa para ello al haber ejercido una facultad no comprendida por la ley el Director Regional de Servicio de Rentas Internas Norte vulneró el Art. 119 de la Constitución que claramente dispone que los funcionarios públicos no podrán ejercer otras atribuciones consignadas en la Constitución y la ley efectivamente así lo expresa Pablo Tinajero en la acción de lesividad en virtud del principio de Derecho Público según el cual solo se puede hacer lo que nos está permitido conforme a Derecho, la potestad revocatoria solo será posible cuando exista una norma jurídica que expresa o implícitamente lo permita”. (Proceso 261, 2006).

admitiría que ningún contribuyente puede tener seguridad acerca de su situación jurídica hasta que fenezcan los términos que establece el Código Tributario.

En efecto, el tema de la revocatoria de actos administrativos por motivos de legalidad es muy delicado al confrontar dos principios jurídicos básicos: el de legalidad y el de seguridad jurídica.

EL RECURSO DE REVISIÓN Y SU TRÁMITE EN EL ECUADOR.

Es imperativo que la autoridad que conozca el recurso de Revisión, conforme determina la norma, sea competente. La autoridad administrativa competente es aquella de la que surgió el acto administrativo en primer lugar, según el Código Tributario: “de Revisión por parte de la máxima autoridad administrativo que corresponde al órgano que emanó el acto según los artículos 64, 65 y 66 de este código (...)”. (Congreso Nacional, 2005, pág. Art. 140.1)

En concordancia con el Art. 143 del Código Tributario se señala lo siguiente:

“Causas para la Revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la Administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la Administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la Administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de Revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho”. (Congreso Nacional, 2005, pág. Art. 143)

De lo anterior se entiende que son solamente las máximas autoridades de las distintas administraciones tributarias central, seccional o de excepción quienes deben resolver un recurso de Revisión, sea por insinuación de parte, o de manera oficiosa.

Los casos en que procede la Revisión según el Código Tributario:

1. “Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;
3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;
4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;
5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,
6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la Revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución”. (Congreso Nacional, 2005, págs. Arts. 143.1-143.6)

De los apartados anteriores del Art. 143 del Código Tributario vigente se comprenden cuáles son los fundamentos que deben converger en el mandato administrativo sometido al recurso de Revisión. Al no estar contemplado dicho acto administrativo con las características anteriormente detalladas no sería susceptible de tramitación y debería ser desechado aún de oficio por parte de la máxima autoridad administrativa de la Administración tributaria respectiva. Queda establecido con mediana claridad que el carácter extraordinario del recurso viene dado por la enunciación taxativa de los supuestos en que puede ser posible su utilización.

El recurso de Revisión se encuentra establecido en las diferentes materias que rigen el ordenamiento jurídico vigente en materia civil. La Revisión no es otra cosa que reafirmar a través de una corrección la fiabilidad de los juzgadores. En materia penal es un recurso extraordinario que se promueve contra una sentencia

firme y ejecutoriada, si hubiesen existido los elementos que determinaran la inocencia o culpabilidad del imputado.

El recurso de Revisión en el ámbito administrativo se puede asimilar a la naturaleza tributaria y consiste en que la persona que se sienta afectada pueda plantear este recurso contra un acto firme por vía administrativa para que sea la máxima autoridad, con las circunstancias previstas por la ley lo revise, quien lo anule o lo modifique. En esta línea la normativa administrativa ERJAFE define el recurso de Revisión como “medio extraordinario de impugnación por el cual se pretende que la máxima autoridad del órgano administrativo de oficio de petición de parte deje sin efectos total o parcialmente actos administrativos que declaren, reformen extingan hechos subjetivos.” (Presidencia República, 2002, pág. Glosario de Términos)

El recurso, de acuerdo a la Real Academia de la Lengua proviene del latín recursos, definido como “medio de cualquier clase en medio de necesidad para conseguir lo que se pretende” (Real Academia Española, 2013, pág. 768).

Por su parte, Cabanellas expresa que es un “medio como procedimiento extraordinario por antonomasia en lo procesal, la reclamación que, concebida por ley o reglamento, formula quien se crea perjudicado o agraviado por la resolución de un juez o tribunal, para que ante el mismo superior inmediato con el fin del que lo reforme o revoque” (Cabanellas, 1979, pág. 274)

El término extraordinario en el acto jurídico versa principalmente sobre un recurso que puede presentarse siempre y cuando esté explícitamente establecido en la ley. Los actos del Código Tributario del recurso extraordinario de Revisión son aquellos que son exclusivamente de actos administrativos firmes y ejecutoriados. En tales circunstancias se entiende que el término extraordinario en relación a un recurso presentado contra un acto administrativo debe ser solamente sobre los actos administrativos cuyas características se encuentran explícitamente establecidas en la ley, el cual solamente se pueda plantear ante la máxima autoridad de la que emanó el acto y que no hubiese existido o que no exista un remedio por la vía ordinaria.

En general el recurso de Revisión de actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa es aquel donde se encuentra legalmente

facultada para realizar un acto que se encuentra firme y ejecutoriado y contra el que no se puede interponer ningún otro recurso. “Los recursos extraordinarios suelen ser emitidos solo con respecto de sentencias judiciales o decisión equivalentes de procesos administrativos no susceptibles de apelación (...)” (Borja y Borja, 1984, pág. 78)

La Enciclopedia Jurídica Omeba define a la Revisión como “el acto de someter a una cosa a un nuevo examen para corregirla enmendarla o repararla” (Omeba Enciclopedia Jurídica, 2012).

La Revisión es someter un acto, en este caso administrativo y/o tributario, al conocimiento de la máxima autoridad del mismo carácter, a fin de que sea revocado, enmendado o ratificado.

En Ecuador, el recurso extraordinario de Revisión es ejemplo de la tutela administrativa de derechos y garantías que debe ser ejercida por el Estado para corregir cualquier posible error de la Administración. La Revisión es un procedimiento de control que permite exigir al Estado el proveer justicia, como un bien social que es parte de sus objetivos públicos, evitando la transgresión de la norma por parte de administradores a través de actos que puedan ser lesivos al ciudadano.

TRAMITACIÓN DE RECURSO DE REVISIÓN.

El Art.144 del Código Tributario establece el procedimiento para la sustanciación del recurso de Revisión y se encuentra perfectamente normado en el en cuanto a la fundamentación y aun la tramitación del recurso.

Asimismo, señala en el inciso primero que debe existir un informe del departamento jurídico o de un abogado designado para el efecto, a fin de establecer la factibilidad de recurso, sobre todo si se ha cumplido con las causas legales de motivación del mismo. Dicha motivación del informe jurídico viene delimitada no solo por la norma tributaria, sino por la misma Constitución. Todo

informe debe hacer referencia a la norma invocada y a la pertinencia con los hechos que son o que fueron motivos para la emisión del acto administrativo.⁶⁴

La autoridad administrativa competente previo a emitir la solución deberá analizar los juicios sobre el proceso, en especial el informe del abogado del departamento jurídico y las pruebas que lleguen a presentar sobre este hecho, a fin de que se conforme lo determina la Constitución. La ley exige una resolución debidamente motivada en la que se acepta o no el recurso. Esto es cuando ha sido solicitado por un perjudicado, o en caso de que el recurso sea iniciado de manera oficiosa, la Administración tributaria notifica al contribuyente para que aporte pruebas. Si el recurso versa sobre asuntos de puro Derecho no habrá evacuación de ninguna prueba, sino que se basará únicamente en lo establecido en el Art.103 del Código Tributario, sobre los deberes sustanciales de la Administración tributaria.

Un recurso de Revisión es improcedente cuando el asunto hubiese sido resuelto por el tribunal fiscal. Esto se refiere a que la esfera contenciosa tiene por sí misma un valor mayor que la administrativa tributaria. Es decir, cuando ha sido avocado con conocimiento de la justicia de carácter contencioso, la máxima autoridad administrativa de la que emanó el acto no puede resolver el recurso de Revisión por ser solicitado el previo conocimiento por vía judicial.⁶⁵

⁶⁴ Tramitación del recurso.- Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados. (Congreso Nacional, 2005, pág. Art. 144).

⁶⁵ "Improcedencia del recurso.- No procede el recurso de revisión en los siguientes casos: 1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración; 2. Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143; 3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del

De lo anterior y en base al principio de economía, el recurso de Revisión es calificado de extraordinario mediante la doctrina, y es sustentado por la potestad de autocontrol de la legalidad de la Administración, posible solo en situaciones excepcionales que se encuentran previamente establecidas en la ley y se presenten contra actos administrativos, siempre que no exista ninguna otra vía administrativa para impugnarlo, y guardando cuidado de cumplirse el plazo respectivo para presentarlo ante la máxima autoridad de la Administración tributaria. Para su resolución se deberá obtener un dictamen jurídico previo que lo califique, garantizándose así el derecho de las partes de presentar prueba o solicitarla.

A groso modo, el acto administrativo como declaración de voluntad del Estado a través de los funcionarios competentes, exige el cumplimiento de estrictos requisitos constitucionales, legales y reglamentarios para que surta los efectos jurídicos deseados, en razón que sus vicios de forma y/o fondo en la emisión del mismo puede acarrear que sea revocado por vía administrativa mediante los recursos establecidos en la ley o sea declarado nulo por la esfera jurisdiccional.

El recurso de Revisión tiene una estrecha vinculación con el estudio de delito de Defraudación establecido en el Código Orgánico Integral Penal (COIP), ya que “la persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada” (Asamblea Nacional, 2014, pág. Art. 298). Con esto, la Revisión, o el acto administrativo serán escrutados en todos sus elementos constitutivos, objetivos y subjetivos, para el inicio de la acción penal.

mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate; 4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido; y, 5.- Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva” (Congreso Nacional, 2005, págs. Arts. 145.1-145.5)

Capítulo III

EL DELITO TRIBUTARIO

En la República del Ecuador, con la entrada en vigencia del Código Orgánico Integral Penal, el delito tributario se configura per se, constituyendo un delito asimilado al Derecho Penal común y, de tal suerte, sometido a la jurisdicción y procedimiento de juzgamiento como cualquier otro acto punible. En este sentido, sobre el delito penal tributario existen tres corrientes: la penalista, la de carácter administrativo, y la tributaria, que ofrecen distintas conceptualizaciones sobre el mismo.

La corriente penalista sostiene que las inflexiones fiscales son iguales a cualquier otra inflexión penal común a pesar de que el Estado es el ofendido y en última instancia la misma sociedad, ya que al privar al Estado de recursos, este no podría tener los medios económicos para cumplir con sus finalidades entre ellas la provisión de bienes sociales al individuo, uno de sus objetivos más importantes.

Por lo cual no cabe por sí mismo un motivo para que el hecho típico, antijurídico y punible en el área tributaria pueda ser considerado un ilícito penal aparte de otra naturaleza, sino un ilícito penal común (García Vizcaíno, 2000, pág. 315) en el cual no se violenta la seguridad jurídica o la tutela jurídica de los

individuos en particular, algo muy similar al delito económico⁶⁶, que es por sí mismo el estado y finalmente el individuo como fin mismo del Estado⁶⁷.

Los principales defensores de esta doctrina son Meyer y Wagner quienes sostienen básicamente que el perjuicio en un delito de carácter penal tributario es inherente al derecho penal común.

“Señala Giuliani Fonrouge que en nuestro país pertenecen a esta corriente Aftalión y Bielsa –quien, si bien admite la posibilidad de sanciones administrativas por infracciones fiscales, y no desconoce la especificidad de las de tipo penal, acepta que el Derecho Penal fiscal forma parte del sistema general penal” (García Vizcaíno, 2000, pág. 314)

El otorgar un carácter distinto al delito tributario que no sea un delito asimilable al Derecho Penal común podría de cierta manera fomentarlo. Más allá de las ideas dogmáticas de otras corrientes que estudian este delito, la disgregación de la norma penal en el caso tributario de alguna manera facilitaría la comisión de este delito y su impunidad.

“El enorme peligro de estos órganos administrativos radica en que son fácilmente manipulables, lo cual permite que los grupos económicos cercanos a la conducción económica de turno los instrumenten para molestar o eliminar a sus competidores. En muchos casos cuando la conducción económica responde a líneas o grupos transnacionales, han servido para eliminar o perturbar al empresariado nacional. La arbitrariedad de estos organismos es además fuente y ocasión de las más graves formas de corrupción” (Chiara, 1997).

⁶⁶ "(...) el abuso de confianza social en el tráfico económico: el abuso de la confianza socialmente exigible en la vida económica, constituye el delito económico. En este modo de considerar el problema importa señalar como económico-delictivos aquellos estilos de conducta que contradicen el comportamiento acorde con la imagen de un correcto comerciante (y que por la ejecución y efectos del hecho pueden poner en peligro, además de lesionar intereses individuales), la vida económica o el orden correspondiente a ésta (...)" (Tiedemann, 1986, págs. 66-67).

⁶⁷ "(...) naturalmente, el conjunto de bienes protegidos por el derecho económico y penal económico se puede hacer remontar, en última instancia, a la protección del individuo por cuya causa el Estado, vive" (Tiedemann, 1986, pág. 68).

En el tipo de delito penal común se debe tener en cuenta lo que Francisco de la Garza hace referencia en el sentido de que el derecho tributario es una rama autónoma del Derecho Financiero, pero no es posible extender una autonomía al ilícito tributario ya que este ilícito tributario forma parte del derecho penal (De la Garza, 2001).

De la misma manera, Gonzalo Rodríguez Murillo sostiene que los fundamentos del Derecho Penal común⁶⁸ y el Derecho Penal tributario se fundan básicamente en la similitud intrínseca entre sanciones ya que “la sanción no tiene una finalidad, sino que ella misma es la consecución de esa finalidad” (Jakobs, 1998, pág. 29) sean penales o administrativas⁶⁹. En cuanto a la naturaleza y el estudio ontológico de las sanciones penales y administrativas que se refiere González Rodríguez Murillo, las corrientes actuales del Derecho Penal no persiguen en sí mismo el castigo y la intimidación⁷⁰, sino más bien la prevención para evitar el cometimiento de los ilícitos.

Como quedó referido anteriormente el “dolor penal” tiene la finalidad de que la pena produzca miedo a los autores potenciales del delito, y en este mismo sentido dar seguridad y confianza a las víctimas. En este caso, el individuo no

⁶⁸ "(...) la intervención penal tiene un efecto más profundo que cualquier otra intervención en la libertad y la propiedad, porque a través de la desaprobación ético-social que lleva implícita, ostenta además un carácter especialmente gravoso. Por eso mismo la ley penal tanto en su creación como en su interpretación, no sólo debe satisfacer los principios jurídicos formales, sino también corresponder en su contenido a las exigencias de justicia que se contienen en el principio material del Estado de Derecho. Lo que por su contenido es injusto, no puede ser justo aunque adopte la forma de ley" (Jescheck, 1981).

⁶⁹ "A decir de González Rodríguez Murillo, las sanciones penales y administrativas son ontológicamente iguales. El legislador califica a ambas conductas penal y tributaria penal como ilícitas por tanto las sanciones indistintamente persiguen la finalidad del castigo e intimidación" (Rintha Martínez, 1997, pág. 117)

⁷⁰ "(...) el Derecho Penal tradicional ha contribuido excesivamente a consolidar la seguridad de los que mandan, no de los marginados, etc., a conservar el orden público heredado, a mantener unas estructuras de opresión y represión; y especialmente en el terreno político, pero también en el terreno socioeconómico, con injusta opresión de la clase trabajadora." (Beristain, 1986, pág. 148).

verá restado la provisión de sus bienes sociales, produciendo de esta manera una prevención general negativa⁷¹.

Sin embargo, no se debe bajo la premisa de una prevención general negativa, violentar el principio básico de proporcionalidad de la pena de acuerdo al tipo de delito cometido e incluso sus circunstancias.

Desde otro punto de vista sobre la protección del bien social, el profesor Roxin expresa la necesidad del desarrollo social democrático⁷². Lo que se pretende es evitar la comisión del acto típico y antijurídico, o por lo menos, en última instancia, la sanción del mismo debe ser orientada para la protección de los colectivos⁷³.

⁷¹ "Ello tiene paralelismos importantes en la teoría de las normas: pues se pone de relieve que el aseguramiento de expectativas requiere la existencia de directivas de conducta" (Sánchez, 2001, pág. 559).

⁷² Tesis del profesor de la Universidad de Munich, Claus Roxin: **Primera tesis**. El derecho penal no tiene como misión la preservación de la norma moral sino la protección de bienes jurídicos. **Segunda tesis**. Como protector de bienes jurídicos debe utilizarse al derecho penal como la *última ratio*. La tendencia es a la descriminalización de la mayoría de las conductas que implican un bajo costo social, y la criminalización por excepción de aquellas identificadas con los grupos de poder. **Tercera tesis**. La retribución no puede justificar el fin de la pena ni legitimar su imposición, quedando únicamente la necesidad de la prevención general y especial. **Cuarta tesis**. Hay que seguir conservando el principio de culpabilidad, que cumple una función político-criminal de limitante del poder estatal, con una clara distinción entre la pena y la medida de seguridad. **Quinta tesis**. No deben existir diferentes clases de pena. Se trata de ejecutar una pena privativa de libertad como pena unitaria **Sexta tesis**. La pena privativa de libertad de hasta seis meses debe ser eliminada. **Séptima tesis**. La pena privativa de libertad de hasta dos años debe ser sustituida con pena pecuniaria. **Octava tesis**. La pena pecuniaria puede ser sustituida con trabajo socialmente útil. **Novena tesis**. Cuando la pena resulte inadecuada e innecesaria -determinada así por una prognosis fiable-, debe ser suspendida a prueba. Esta función debe operar de manera general para las penas de hasta dos años, y para las demás cuando hubiese transcurrido la mitad del cumplimiento de las mismas. En el caso de las de dos años deben cancelarse retroactivamente los antecedentes penales. **Décima tesis**. La ejecución de las penas y el cumplimiento de las medidas de seguridad deben estar organizadas como ejecución socializadora. (Roxin, 1982, pág. 5).

⁷³ Al respecto Pérez Pinzón señala que "(...) la criminalización y penalización severa de las conductas que recaen sobre las mayorías procedentes de las minorías, busca un desarrollo

Existen dos criterios que pueden ser fundamentos de la corriente penalista. El primero, determina que la protección del interés jurídico tutelado en los demás actos establecidos en el tipo penal respectivo, a pesar que en delito tributario el ofendido es en este caso es el Estado, y por consiguiente, el mismo individuo a quien representa en todas sus aristas. No deben existir diferencias de calidades entre las inflexiones penales y las inflexiones llamadas tributarias.

El segundo criterio es un complemento adicional del primero, y establece que si bien no existe una incompatibilidad que justifique una posición diferente de carácter cuantitativo, las penas persiguen la represión y no una reparación. En tal sentido, el alcance de las acciones serán para las dos ramas inferir un castigo (no causarle un mal al reo)⁷⁴.

No se pretende con la teoría penalista unificar en una sola rama el derecho penal y el impositivo tributario, bajo la naturaleza similar entre infracciones penales y tributarias, sino en base al bien jurídico que se protege y la finalidad de las sanciones que se persiguen.

Corriente administrativista:

La corriente que determina administrativamente las infracciones de carácter tributario fue desarrollada principalmente por James Golsh Smith a principios de 1900, y esboza principalmente la diferencia entre infracción de derecho y el derecho tributario, basándose en que las primeras afectan al no prestar ayuda para favorecer al bienestar público, y las segundas, ofenden a bienes jurídicos protegidos en sí mismo por el derecho penal. En tal sentido, se

penal justo, democrático, es decir, corresponde a un nuevo proceso de criminalización orientado a la protección de los intereses colectivos, antes que a la salvaguardia de mezquinos intereses privados y casi unipersonales" (Pérez Pinzón, 1985, pág. 26).

⁷⁴ "En realidad, lo decisivo en la pena no sería el sufrimiento del delincuente, e incluso cabría que éste la sintiera como un bien: lo decisivo es la reprobación activa. La pena no tiene por qué infligir dolor en el caso concreto: la cárcel puede ser, para un determinado sujeto, incluso un bien, cuando carece de vivienda, medios de vida y está amenazado, por ejemplo. Pero en todo caso es una restricción de derechos" (Silva Sánchez, 2006, pág. 2).

esboza al “derecho penal administrativo” como un conjunto de disposiciones que se encarga de favorecer al bienestar público.

"Dentro de esta tendencia –la administrativa-, se ha sostenido que la conducta anti administrativa representa la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida al bienestar público. La pena administrativa reviste el carácter de una simple pena de orden, y no de corrección, de seguridad ni de intimidación. Rigen para las infracciones fiscales principios especiales respecto a la culpabilidad, y se admite la prueba de falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa vulnerada. Son de aplicación normas especiales sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas y de terceros” (García Vizcaíno, 2000, pág. 315).

Según esta corriente, la transgresión de la norma merece una pena de carácter administrativo⁷⁵. En esta misma línea, pensadores posteriores del Derecho Administrativo refieren que la autonomía del Derecho Penal tributario no se concibe sin que exista un principio de derecho punitivo común, sin embargo, sostienen que el Derecho Penal Tributario y el Derecho Criminal Común son parte de una unidad superior y en algún momento se complementan entre sí.

En esta corriente se hace referencia al delito tributario como un delito encasillado de carácter fraudulento, pero sin que exista diferenciación entre los diferentes niveles de infracciones, y tomándose en cuenta que el delito (cuya esencia misma es el dolo), contravenciones, faltas reglamentarias sean

⁷⁵ “El derecho penal administrativo debe ordenarse sobre la base diferencial del delito y la contravención. El delito es un ataque al orden jurídico que la ley quiere restablecer, mientras que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado o vinculado con la administración pública por una obligación de colaborar en el interés colectivo. El incumplimiento de este deber genera lo que se llama obligación delictual del derecho administrativo, a lo que debe corresponder no una sanción civil ni una disciplinaria sino una simple pena administrativa (...), las contravenciones violan reglas del derecho y además un bien o interés jurídico, esto es, que concurren dos elementos: el formal y el material- Rafael Bielsa, Delito y Contravención. Naturaleza Jurídica de la Multa Administrativa-“ (Malamud Goti, 1981, págs. 54-55).

encasilladas a manera de una contravención, lo que conlleva a no dar una diferenciación entre infracciones penales comunes y tributarias.

Se considera que el ilícito tributario es de naturaleza administrativa debido a que según esta corriente el delito o el elemento típico antijurídico se refiere con exclusividad a hechos que vayan contra naturaleza, es decir, contra derechos que por sí mismos son naturales como el derecho a la vida. Por lo tanto, estos pensadores jurídicos sostienen que al no contravenir un hecho natural por ser un delito creado por el estado, las infracciones de carácter administrativo tributario son enteramente administrativas y no penales.

Corriente tributaria autónoma:

La corriente tributaria define al Derecho Tributario como una rama autónoma, con sus propios principios y fundamentos, lo que hace pensar que los principios del Derecho Penal común no tienen relación con el delito tributario, a menos de que se los aplique subsidiariamente y no sean contradictorios a las especificaciones establecidas en el Derecho Tributario. Su principal defensor es Giovanni Carano Donvito, jurisconsulto italiano que concibe al Derecho Tributario penal como una disciplina autónoma, partiendo de que la infracción fiscal es independiente y distinta a la de tipo penal (Carano, 2005).

Por su parte, Giuliani Fonrouge señala que el Derecho tributario es todo orgánico y tanto las infracciones como las sanciones pertenecen a una categoría ilícito fiscal, por lo que se concluye que el Código Penal es aplicable a la ley fiscal únicamente cuando este se remita a él, fuera de esto es inadmisibles la aplicación de disposiciones de Código Penal a las infracciones tributarias. (Fonrouge, 1977).

En esta línea se sostiene que la misma Corte Suprema, en materia represiva fiscal, no aplica las mismas reglas sobre la responsabilidad y la delictuosidad del acto cuando se juzga solo el aspecto formal, y no considera intenciones para la comisión de la infracción a las leyes fiscales, por lo cual, las infracciones en materia tributaria no deberían ser sancionadas por el Código Penal salvo que la ley tributaria se remita a ellos.

Las diferentes corrientes que sostienen el ilícito penal tributario de carácter penal común administrativo o tributario autónomo, concuerdan en que existe una

transgresión a la norma y dicha transgresión es susceptible a la aplicación de una sanción.

Independientemente de la comisión del delito y la calidad del ofendido bajo el principio constitucional de igualdad ante la ley, no importa quién es ese ofendido, con un ilícito debe ser juzgado de acuerdo a la ley.

Aún quedan rezagos de una postura ecléctica en cuanto al delito penal tributario por las normas en blanco existentes en el COIP y es apropiado que los delitos tributarios sean absorbidos por el Derecho Penal común, el establecimiento de la comisión del delito y su respectiva sanción⁷⁶.

⁷⁶ "Evolución típica del delito tributario. Código Tributario (CT) ecuatoriano, hasta la expedición de la Ley 99 – 24 RO (s) No. 181 de 30 de abril de 1999, tuvo un régimen sancionatorio eminentemente propio de un Derecho Administrativo Sancionador y, por consecuencia, las sanciones eran de naturaleza administrativa, excepto las previstas para el delito de contrabando que, además de las mencionadas, para éste se imponía la pena de prisión. Este fue el régimen desde la vigencia del Código Tributario, en diciembre de 1975, hasta la vigencia de OL - 04 - peL. RO. No. 396 de 10 de marzo de 1994, pues éste suprimió del catálogo de las infracciones tributarias al Contrabando, tanto aduanero como de elaboración y comercio clandestino y, por ello, desaparecieron del CT las infracciones afligidas con pena de prisión. Subsistía tan solo el tipo contenido en el Art. 575 del Código Penal que, como una de los delitos de "estafa y otras defraudaciones", se creó por Ley 51. RO. No. 349 de 31 de diciembre de 1993, sólo para los agentes de percepción y de retención o sus representantes legales que no presenten dentro de los plazos previstos en la Ley y Reglamento respectivos, por más de dos meses las declaraciones y pagos mensuales de los valores percibidos o recaudados. Tipo que no fue jamás aplicable ni aplicado o conductas con trascendencia jurídica - tributaria, pues por el principio de especialidad (Art. 2 CP), existiendo tipo penal tributario propio (Arts. 381, No. 11 Y 386, No. 4 del CT), quedaba excluida la aplicación del Art. 575 CP del régimen penal tributario.

Desde diciembre de 1975, con la vigencia del Código Tributario, sólo permanecía tipificado como delito de defraudación, no sancionado con pena de prisión, el cometido por los agentes encargados de su recaudación y, es obvio que se trata de un hecho punible que se sometía a la jurisdicción penal tributaria que la ejerció, en lo que respecta a los tributos internos, el Director General del Servicio de Rentas Internas, a partir de la vigencia de la Ley 41, RO No. 206 de 2 de diciembre de 1997 y que, con antelación, desde 1975 hasta esa fecha, fue competencia propia del Director General de Rentas.

Los agentes de retención y de percepción que no entreguen los valores recaudados en el tiempo previsto por la ley o los reglamentos, tienen su conducta tipificada como defraudación

Concepto de ilícito tributario:

A raíz de la promulgación del Código Orgánico Integral Penal (COIP) la legislación ecuatoriana ha agrupado los diferentes tipos penales, incluyendo el tipo penal tributario, en este cuerpo legal único en la materia, pues evita la dispersión normativa de los tipos penales⁷⁷.

A la luz del Código Orgánico Integral Penal existen reformas significativas al Código Tributario (CT) en cuanto a la infracción tributaria, se debe tener en cuenta que el COIP sustituye el artículo 315 del C.T. por el siguiente: “Clases de infracciones. Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias”. (Asamblea Nacional, 2014, pág. 107 Disposición Reformatoria Cuarta).

Con este señalamiento se hace ya una diferenciación de carácter punitivo en cuanto al tipo de infracción, especificando el inciso primero del Art. 315, sustituido en la disposición cuarta del Código Orgánico Integral Penal:

“Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general” (Asamblea Nacional, 2014, pág. 107 Disposición Reformatoria Cuarta).

tributaria desde la vigencia del Código Tributario en diciembre de 1975, hasta la puesta en vigor de la Ley 99: '24, el 30 de abril de 1999.

El Art. 393 del CT imponía que 'el procedimiento se someta a las normas del Código Tributario 11 sólo supletoriamente a las del Código de Procedimiento Penal. Mas, se hace necesario aclarar que tal prevalencia se debe entender que sólo es eficaz respecto de la nueva organización del proceso penal tributario en las fases de sumario y plenario y, por ende, se aplican para ese efecto; pero no para desplazar las normas procesales penales tributarias que atienden la especificidad de las infracciones a la normativa sustantiva” (Zavala Egas, 2000, págs. 282-296).

⁷⁷ El Dr. José Vicente Troya Jaramillo, en relación al acto jurídico tributario, considera que abarca el conjunto de mutuos derechos y obligaciones que surgen entre la administración y los contribuyentes con ocasión de la determinación y recaudación de tributos, siendo que los delitos constituyen todas aquellas acciones típicas antijurídicas dolosas o culposas castigadas con sanción.

La misma disposición con la sustitución del artículo 316 relacionado con los elementos constitutivos para la sanción de contravenciones y faltas reglamentarias establece que solo bastará la transgresión de la norma sustituyendo además del artículo 323, el literal i y el literal j.

Previo a la promulgación del COIP, existía la diferenciación del delito penal tributario en base a una política criminal, teniendo en cuenta criterios delictuales confusos in extremis garantistas, y sancionando el incumplimiento doloso o culposo de una obligación tributaria principal.

Anteriormente, el artículo 379 del Código Tributario, constituía la defraudación como acto de simulación, ocultación, falsedad, engaño, que induce a error en la determinación tributaria. Se deja de pagar en todo o en parte el tributo realmente debido en provecho propio o de terceros. No obstante, esta definición ofrecida por el Código Tributario anterior daba por sí mismo varias confluencias de diferentes circunstancias de carácter penal para la configuración del delito, lo que por sí mismo no constituía una garantía real para el estado y establecía exceso de garantías para el contribuyente.

Elementos del delito o infracción tributaria

El concepto de delito tributario versa principalmente sobre la acción típica, antijurídica y punible, establecida con el ánimo de perseguir y prevenir la conducta de los individuos que viven en sociedad en el Ecuador, con el consiguiente respeto a las normas contenidas en el Código Tributario y que ahora son dictadas en la norma penal común.

En relación a las características del ilícito tributario se hace necesario entender el contexto global que confluyen en puntos comunes sobre este ilícito. El delito fiscal, como se lo conoce en Alemania, se encuentra establecido en la ordenanza tributaria (*Abgabenordnung* o AO como es conocida) sin perjuicio de lo que establecen las normas penales comunes al respecto (Shuster, 2001).

En el Derecho Penal alemán se debe tener en cuenta que el ilícito tributario tiene un procedimiento propio. La actuación administrativa que ejerce el derecho de buscar una sanción al contribuyente, que de alguna manera ha contravenido la norma administrativa en perjuicio del Estado sea por evasión, elusión o incluso por contrabando, se refleja en el Art. 155 de la AO. Esta determina que para que

se configure el delito de carácter fiscal o tributario se debe observar lo contenido en las normas dispuestas de los Arts. 149 y 150; que consiste en la declaración del sujeto pasivo en relación al impuesto (Shuster, 2001, págs. Arts. 158; 162), una situación asimilable en el Ecuador y que ocurre cuando el obligado no aporta información o se cuestione la información presentada en sus asientos contables

En relación al análisis del ilícito tributario hay que tener en cuenta que la AO define al delito tributario como los hechos que son calificados así por las leyes tributarias (Shuster, 2001). Por tanto, al tratarse de una disposición “en blanco” necesita de otros cuerpos legales para ser completada y así configurar el delito. En Alemania lo dispuesto coincide con el COIP del Ecuador, ya que a pesar de estar determinadas las circunstancias de los ilícitos tributarios concretamente la defraudación tributaria en el Artículo 298, existe la norma en blanco en dicho cuerpo legal en las disposiciones transitorias.

“(...) los tipos penales en blanco, son tipos incompletos que remiten a otras normas, que se expiden por vía administrativa. Con ello ya se está pervirtiendo el principio político de la separación de poderes, al despojarse el legislativo de parte de su competencia, cediéndosela al ejecutivo, exponiendo los ciudadanos a sus veleidades. Se reconocen estos tipos penales en aquellas repetidas expresiones de “ilícito”, “indebido”, “injustificado”, calificaciones que deben definirse mediante normas administrativas de permiso, licencia o autorización de la administración” (Tocora, 2002, pág. 141)

El Derecho Alemán es concordante con el Derecho Ecuatoriano al distinguir la sanción de acuerdo al grado de culpabilidad y no de acuerdo a la cantidad defraudada. Es así que según lo dispuesto por la AO, será castigado con pena de privación de hasta cinco años o pena pecuniaria quien:

1. “Realice ante autoridad financiera u otra autoridad declaraciones incorrectas incompletas por el derecho de relevancia tributaria.
2. Infligiendo un deber deje las autoridades financieras en el desconocimiento de hechos de relevancia tributaria.
3. Infringiendo un deber omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar reduciendo con ellos impuestos u obteniendo así otra ventaja tributarias ilegítimas” (Shuster, 2001, pág. Art. 370).

La defraudación tributaria en la AO tiene lugar por la comisión activa o por la declaración incorrecta o incompleta de hechos que puedan ser considerados relevantes tributariamente o por la omisión, que es cuando se incumple con el deber de dar toda la información u omitir información relevante de carácter tributario.

Para que las conductas antes referidas sean constitutivas de delito se necesita que confluyan dos elementos en el Derecho Penal, que es la reducción de los impuestos u obtención de una ventaja fiscal injustificada y a su vez que lo que se refiere como ventaja fiscal injustificada, que es todo lo referente a la devolución de tributos intereses y demás.

Respecto al delito de defraudación tributaria existen también circunstancias que pueden tenerse cuenta como agravantes.

Por otra parte, analizando el delito relativo al fraude fiscal en la legislación Francesa se debe tener en cuenta que el Código General de Impuesto Francés tipifica el comportamiento delictuoso en ocultar ingresos o sobreestimar cargas o gastos deducibles:

“Art. 1741. Cualquier persona que, de manera fraudulenta, intente evitar el pago total de los impuestos previstos en el presente código, bien porque no declare ingresos de manera voluntaria dentro del plazo, bien porque oculte importes grabables, bien porque organice su insolvencia o dificulte, mediante manipulaciones, el cobro de impuestos, o por cualquier otro medio, será condenado, independientemente de las sanciones fiscales, a una multa de 500 mil euros y a un encarcelamiento de hasta 10 años (...)

Art. 1743. Serán castigadas con las mismas penas previste en el Art. 1741:
1. Cualquier persona que de manera voluntaria omita hacer anotar documentos falsos en los libros de contabilidad previstos en el código de comercio francés (Art. 1123-12 a 1123-14). 2. Cualquier persona que teniendo objetivo el impago de impuesto, haciendo de intermediario o gestionando depósitos en títulos extranjeros, transfiriendo o haciendo transferir cupones al extranjero para que sean cobrados o negociados, emitiendo o cobrando cheques o cualquier otro instrumento creado para el pago de dividendos, intereses, réditos o cualquier otro

producto con valor inmobiliario (...)” (Parlamento Francés, 1977, pág. 1741; 1743).

En el Derecho Alemán y Ecuatoriano, es imprescindible la existencia del elemento material del delito o del ilícito tributario, en este caso es el delito fiscal francés que es la acción u omisión que tiene como consecuencia el fraude fiscal y debe venir tipificado por ley. Todo viene vinculado al principio de legalidad que determina la necesidad del establecimiento legal de la conducta ilícita o del tipo penal establecido para su punibilidad⁷⁸.

Elementos del Delito tributario:

Acción

La infracción tributaria se concibe como la acción u omisión de un individuo que se exterioriza como voluntad del mismo en un comportamiento imputable. Dicho comportamiento debe estar tipificado en la ley o en el ordenamiento penal vigente como es el caso de Ecuador el COIP. El análisis de la teoría general del delito ha evolucionado respecto del concepto de acción, diferenciando las dos teorías clásicas, que son:

La teoría causalista, que plantea que toda acción u omisión del ser humano depende de su voluntad, por lo cual la infracción del ordenamiento jurídico debe estar determinada con la tipicidad respectiva⁷⁹. No debe estudiar la finalidad así

⁷⁸ . “Nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento” (Bajo & Bacigalupo, 2001, pág. 73).

⁷⁹ “Muchos penalistas como Beling y Rodríguez Muñoz, consideran la penalidad como una consecuencia y no como un requisito. Sin embargo, las objeciones que se han hecho para demostrar que la penalidad, o sea la amenaza de pena, no es una característica del delito, no tienen poder de convicción. El sostener precisamente que el delito acarrea esta consecuencia, es lo que le separa de las demás acciones antijurídicas. El quebrantamiento doloso de un contrato civil es una acción injusta y culpable. Si el derecho positivo asocia una sanción penal a esa conducta antijurídica el delito surge, en caso contrario no.

Esto es precisamente lo que separa el delito penal, de lo injusto en general. Las consecuencias de lo injusto culpable pueden ser indemnizaciones civiles o penas. En este último caso surge el delito, no obstante que pueden ir juntas en casos concretos. A menudo son secuelas

pues, básicamente concibe que al momento de establecer la acción que el sujeto realiza voluntariamente sobre un determinada circunstancia es totalmente independiente de las pretensiones de este sujeto. Ello se analiza en el momento de establecer la culpabilidad⁸⁰ , y la teoría básicamente lo que busca es la acción en un proceso de causa, prescindiendo totalmente de la finalidad.

La teoría finalista, al contrario, determina que las acciones humanas son producto de la voluntad y es necesario también hacer un análisis sobre la misma, en tal sentido, en la tipicidad o en el tipo penal también se debe examinar el acto pretendido como finalidad, en relación al acto hecho o desarrollado.

Bajo la perspectiva finalista para que la conducta sea desarrollada se debe tener en cuenta también el contenido de voluntad, con lo cual se tiene el desarrollo del eventual cometimiento de la infracción con la primera etapa, que es la concepción del delito o la concepción del fin mismo a la acción cuando se procede de acuerdo a la selección a la medios idóneos y adecuados para alcanzar este fin; finalmente, debemos tener claro también que se procede con cometer o intentar cometer materialmente lo que se ha desarrollado en el pensamiento anterior.

Las dos corrientes antes anunciadas traen derivaciones de carácter práctico. Sin tener en cuenta un análisis de carácter profundo, le competía en su momento al poder legislativo para la creación de normas conforme lo determinaba la Constitución y la ley. Sin embargo, sin la corriente finalista no se puede distinguir un hecho típico antijurídico por acción u omisión. Es poco probable que

de lo injusto, tanto la responsabilidad penal, que se concreta en la pena, como la responsabilidad civil, que asume la forma de reparaciones o indemnizaciones. Por ende la punibilidad es carácter específico del delito. En tal sentido, jamás la punibilidad es una consecuencia del delito. Es un elemento conceptual del mismo el estar penado por las leyes penales” (Jiménez De Asua, 1995, págs. 56-99) .

⁸⁰ “No únicamente del conocimiento o de tener que conocer el alcance de la acción, sino también de las circunstancias concomitantes, ya que estas en forma de presión externa o de defectos internos, a los cuales pertenece también la imputabilidad- le quitan al autor la libertad de elección y en esta forma pueden privarlo del dominio del hecho”(Busch, 1992, págs. 3-4).

la omisión de la corriente finalista pueda demostrar o no la existencia de la intencionalidad en un acto, incluso, la preterintencionalidad en el mismo acto.

Contrario a esto existe también la corriente causalista que determina que al aplicar la ley no importa si el dolo está en la tipicidad o en la culpabilidad⁸¹. La ciencia penal básicamente busca establecer el dolo o la culpa como medida para la atenuación de responsabilidad objetiva. El concepto mismo de delito no termina con la acción ya que es necesario que el acto esté tipificado, que sea contrario al orden jurídico y adicionalmente que el autor hubiese realizado el acto típico antijurídico con una actitud dolosa y/o culposa para poder converger en una sanción.

Bajo la teoría causalista si el individuo causante actuó con dolo o con culpa debe ser sancionado independientemente del fin que perseguía, salvo si se comprueba su inimputabilidad. Por otra parte, para la teoría más moderna la imputación no procede inicialmente sobre los elementos de la comisión del delito, el dolo o la culpa, además el tipo penal sino procede también a analizar si el sujeto conocía la acción antijurídica que estaba cometiendo⁸².

Es importantísimo aclarar que el desconocimiento de la ley no exime de ninguna responsabilidad, ni es justificación para la comisión de un hecho típico antijurídico y punible.

⁸¹ “La esencia de la culpabilidad no se encuentra, según esto, en un defecto del carácter adquirido culpablemente, por la forma en que se ha conducido la vida (“culpabilidad por la conducción de la vida”), sino en que el autor ha sucumbido a la tentación en la situación concreta y se ha hecho culpable a través de su hacer (culpabilidad por el hecho)” (Jescheck, 1981, pág. 30).

⁸² “Una vez constituida la relación entre acto y autor, es necesario conocer si es que ese autor es capaz de comprender la naturaleza de sus actos y representarse las consecuencias de los mismos, es decir, si es que ese autor es imputable. Si lo es, el Estado desapruueba su conducta, pues, pudiendo el autor actuar conforme a la norma jurídica- penal, no lo hizo. Establecida la imputabilidad del autor, se busca conocer si es que el autor debió cumplir con la exigencia que le imponía la norma penal que lo obligaba a actuar de manera contraria a la que actuó. Si el autor no estuvo impedido de actuar conforme a la norma, si no hubo un motivo anormal, entonces el Estado le reprocha tal comportamiento declarándole culpable del acto típicamente antijurídico” (Zavala Egas, 2000, págs. 24-25)

Los tipos penales señalados en el COIP tienen elementos tanto subjetivos como objetivos. La ley penal ecuatoriana ha adoptado tanto la concepción causalista como la señalada por el alemán Han Welzel.

Tipo

La tipicidad como elemento del ilícito tributario constituye la voluntad exteriorizada del poder legislativo, amparada en la Constitución y la ley para crear la norma de tipo penal, y consiste básicamente en la descripción de la acción u omisión con los elementos constitutivos de dicho acto, a fin de establecer el tipo penal de forma plena e incontrovertible. Esto es el elemento de tipicidad que se encuentra íntimamente ligado con el principio constitucional de legalidad. Ello se refiere a que no existe tributo sin ley y principalmente *nullum crimen nullum poena*⁸³.

Una persona no puede ser juzgada por un hecho que al momento de su comisión no esté expresamente establecido con el carácter de delito, ni sancionarlo con una pena que ha sido determinada posteriormente a su cometimiento. En tal razón se determina que aunque un hecho sea moralmente reprobable, si no existe al momento de la comisión de hecho una ley que lo sancione no es sujeto de ser perseguido como delito.

Han existido autores ecuatorianos que en su ámbito de estudio del Derecho Penal tributario como rama independiente, de alguna manera han desvalorado la norma penal, con la finalidad de emitir o establecer tipos penales mediante el Código Tributario, dándole un alcance más allá de una enunciación, como un estudio totalmente distinto del Derecho Penal. En el Derecho Penal actual no tiene cabida, pues cada tipo penal tributario o común están mayormente establecidos en el COIP, el cual establece sus propios elementos y tipo penal. Partiendo del análisis referido en líneas anteriores, la Constitución aprobada en el año 2008 establece básicamente que nadie puede ser juzgado por una acción u omisión que no se encuentre establecida en la ley, al momento de su comisión (Asamblea Constituyente, 2008).

La tipicidad y el principio constitucional de legalidad están íntimamente ligados entre sí, pero no son los únicos aspectos a analizar para conocer el tipo

⁸³ Expresión en latín que significa: “no existe crimen ni pena sin ley”.

penal, puesto que se debe tener en cuenta que el tipo penal no se concreta únicamente a la descripción del hecho típico antijurídico, sino que debe tener un carácter normativo de ley, porque al no tener el rango de ley el tipo penal, no se puede constituir como delito; podría constituirse si está en el reglamento como una falta reglamentaria.

El tipo penal tributario no solamente debe concentrarse en describir el hecho típico antijurídico y sus elementos, sino también debe tener el carácter de ley, expresa o denominada en blanco, en circunstancias especiales⁸⁴, que son aquellas que se remiten para complementar su precepto a una disposición legal distinta de su origen o ubicación.

Las leyes denominadas en blanco se clasifican como propias e impropias. Las propias se complementan con una norma de inferior jerarquía, mientras que las impropias cuando se remiten a una norma de igual jerarquía.

En el COIP, el artículo 315, del Código Tributario fue sustituido: “Las violaciones de normas adjetivas o el incumpliendo de deberes formales constantes en este código y otras leyes” (Asamblea Nacional, 2014, pág. 107 Disposición Reformatoria Cuarta). Existen leyes en blanco en el Ecuador que independientemente de su carácter propio o impropio, disponen la sanción correspondiente, por lo que debe existir otra ley que complemente su precepto.

Aunque las leyes en blanco inversas tienen su precepto completo, deben remitirse a otra ley para emitir una sanción. El problema puede producirse cuando mediante su uso es posible argumentar y esbozar una escapatoria a la presunción de derecho, donde todas leyes penales son conocidas por todos y no se puede invocar su desconocimiento como eximente.

⁸⁴ “En razón de ello, podemos señalar que los principios del derecho penal común tienen vigencia respecto de las demás normas represivas, en las siguientes circunstancias:

a) cuando el principio es de raigambre constitucional; b) cuando el principio no está en pugna con el derecho especial; c) cuando no exista norma especial que predomine sobre el principio general;

d) cuando pueden complementarse” (Spisso, 1993, pág. 417).

Haciendo referencia a lo establecido por el Código Tributario que fue sustituido por el COIP, las infracciones de carácter tributario son para efectos de juzgamiento y sanción, las contravenciones y faltas reglamentarias (Asamblea Nacional, 2014,). No se puede confundir la realidad de que las inobservancias a disposiciones de carácter reglamentario administrativo puedan o no ser de obligatoriedad general.

Antijuricidad:

Doctrinariamente es discutido si la antijuricidad es un elemento del ilícito tributario. La corriente de Derecho Penal alemán sostiene la antijuricidad como parte del tipo penal. Dicha corriente se contrapone a la doctrina italiana en la materia, que considera que la antijuricidad no es un elemento sino más bien una característica esencial.

Siguiendo la corriente alemana de Derecho Penal, la antijuricidad en su aspecto formal y material se entiende como una contradicción entre el acto u omisión y el ordenamiento jurídico que contiene la norma sancionadora⁸⁵ y protectora del bien jurídico, objeto de protección por el legislador. “A diferencia de lo que sucede con otras categorías del delito, la antijuricidad no es un concepto específico del hecho penal sino un concepto unitario válido para todo el ordenamiento jurídico” (Muñoz Conde, 2007, pág. 83).

“La conducta antijurídica por sí misma transgrede a la norma sin tener mayor incidencia en el orden civil, penal o tributario, es así que constituye las ramas del Derecho concibiéndose como un todo, común al plenario del ordenamiento jurídico” (García Domínguez, 1982, pág. 148). La antijuricidad se no distingue por la conducta meramente contraria al ordenamiento jurídico o a la norma que resulte en la oposición entre una acción u omisión, y la norma establecida en el cuerpo legal respectivo, sino también el componente de perjuicio social al bien jurídico protegido. Tanto la antijuricidad formal como la material, valoran la acción u omisión típica de mayor o menor medida. Queda en evidencia que la antijuricidad es la acción u omisión que contraviene a la norma establecida en el cuerpo legal que está presente, sea como elemento como defiende la

⁸⁵ “El tercer gran objetivo es sancionar duramente la evasión tributaria (...) cumpliendo el debido proceso, pero castigando con dureza la defraudación”. Acta 014, Intervención María Paula Romo, Asamblea Constituyente, 28 de diciembre del 2007 Pág. 32

corriente penal alemana o como característica esencial, según la corriente italiana. El elemento o característica de la antijuricidad es parte esencial del ilícito, en este caso, el ilícito tributario. El estudio del ilícito tributario no es tan aplicable a las causas habituales de justificación, reconocidas por los diferentes ordenamientos jurídicos para razonar sobre la violentación de la norma jurídica contenida en la ley.

La confluencia de la antijuricidad formal y material debe ser conjunta. Es decir, la antijuricidad material debe estar presente en todas las conductas tributarias pues toda acción de carácter doloso ataca de manera directa a la sociedad, al privarla de los bienes necesarios y afectar directamente al individuo, como fin mismo del Estado.

El Derecho Penal tributario no crea per se antijuricidad, sino que selecciona a través del tipo penal comportamientos más o menos graves y los sanciona con una pena determinada, no en sí mismo por las disposiciones contenidas en el Código Tributario⁸⁶, sino a través del carácter punitivo que se encuentra establecido en el COIP.

Desde el punto de vista formal la antijuricidad y la tipicidad pueden confundirse, pero no toda conducta típica es antijurídica. Existe conductas típicas que lesionando el interés jurídico se encuentran justificadas por haberse cometido por excepción. “Más que auténticas causas de justificación se trata de la práctica total de los casos de los que los penalistas llaman causas de la exclusión de la acción” (Ramírez, 1985, pág. 176).

Culpabilidad

La culpabilidad consiste en el reproche que se hace al autor de la acción antijurídica por su manera de proceder, fundamentado como un fenómeno individual y no colectivo. Individualmente no se puede determinar cuál fue la

⁸⁶“Únicamente aquellos comportamientos respecto de los cuales sea indispensable la relación del orden represivo pero no aquellos en los que el equilibrio jurídico puedan ser restablecidos a través de otros medios” (Ramírez Córdoba, 1985, pág. 176).

última razón que hizo que el individuo actuara de manera tal que configurara el hecho típico y antijurídico, ya que al existir varias opciones de elegir no se conoce cuál fue la última razón fundamental para su actuar.

Sin embargo, en el momento de la comisión del hecho contrario a la norma, confluyen ciertas circunstancias que son de carácter atenuante o agravante que no sirven para la justificación del hecho, sino para la imposición de la pena respectiva. Esta es la primera corriente que estudia o que define la culpabilidad:

“El principio jurídico penal de culpabilidad exige sobre todo, a mi modo de ver, que el concepto de culpabilidad del derecho penal sea también jurídico y no moral, a fin de que sirva efectivamente como barrera de contención infranqueable a las pretensiones de un derecho penal autoritario que quiera conformar con la pena la conciencia moral del individuo, discriminar a los ciudadanos según sus elecciones morales o ideológicas, o dirigir hacia los ‘desviados’ la responsabilidad de todos los males de un determinado sistema social o institucional. La culpabilidad por el hecho, al limitar el poder estatal, representa el máximo a que el Estado puede aspirar en la amplitud y profundidad del poder punitivo” (Fernández, 1998, pág. 73).

La segunda corriente define al respecto, que no es un hecho personal aislado del agente, sino de la comunidad y que por tanto es el Estado, fundamentado socialmente, y no es internamente el individuo en carácter psicológico quien tiene que definir los límites entre la culpabilidad y la inculpabilidad.

El Estado concurre al legislador a fin de crear la norma que impone una pena como un medio de defensa para la sociedad; por tal motivo, la culpabilidad no consiste en sí misma en actuar en un modo contrario a la ley, sino en la motivación que tiene la norma jurídica, que es la que enmarca las actuaciones del individuo tomando en cuenta lo imperativo, lo permitido o lo prohibido en la ley. Justamente eso es lo que abstiene al individuo de ejecutar una acción que contradiga a lo que determina la norma.

Esta corriente sostiene que la normativa penal es conducente a la desmotivación del individuo a comportarse de cierta manera a fin de que se

abstenga de realizar uno o varios actos que puedan constituir una transgresión a la norma, so pena de una sanción.

Cabe señalar que desde un estudio eminentemente ontológico del Derecho Penal la imposición de una pena no es por sí misma un elemento que conlleve a evitar un delito⁸⁷. La pena constituye el último fin de la sociedad para defender el bien jurídico protegido, porque existen acciones por parte del mismo Estado que deben realizarse a fin de evitar el cometimiento del delito o prevenir el delito, y la sanción es el último fin cuando todos los demás no han conseguido evitar la comisión de un delito.

En el Ecuador se ampara a los individuos que cometieron una infracción de una u otra norma, valorando la culpabilidad y su imputabilidad. La capacidad jurídica para ser juzgados viene determinada por la edad o la capacidad síquica e intelectual del individuo, para que conozca sobre el dirigir de su proceder sin recurrir a la violación de una norma. El individuo debe tener el conocimiento de los actos que comete y las consecuencias del mismo como la asimilación que pueda obtener de este conocimiento en base a la madurez por su edad, en base a su capacidad intelectual y otros factores que influyen para determinar su capacidad. Igualmente es menester saber que cuando una persona incapaz comete un delito, a pesar de haber cometido la transgresión a la norma, no es imputable legalmente en el Derecho Penal común.

Es importantísimo el análisis de la capacidad al momento mismo de conocer la culpabilidad de un individuo respecto del ilícito tributario. El COIP expresa que se presume que todas las personas conocen las leyes que nos rigen y no se puede invocar su desconocimiento como causal de inimputabilidad.

La culpabilidad como el evento subjetivo del delito se presenta de dos maneras fundamentales: el dolo y la culpa. El dolo constituye la intención positiva de causar daños y debe confluir el elemento implícito o cognoscitivo que es predecir o prever en la mente el resultado que causara la acción. Es decir, el autor, que intelectualmente conoce las consecuencias o las posibles

⁸⁷ "(...) las dictaduras siempre ponen por delante la ley penal, sin más, para resguardar el orden social apropiado a las minorías que ellas privilegian" (Bergalli, 1982 pág. 254).

consecuencias y repercusiones del hecho una vez exteriorizado el acto pensado y aún con este conocimiento decide realizar el hecho. El dolo es el elemento cognoscitivo principal que va a repercutir en el resultado del acto típico y antijurídico cometido.

El dolo a la vez se clasifica en un dolo directo y en un dolo eventual. El dolo directo implica que el autor del hecho típico y antijurídico desea realizar precisamente el acto con el resultado prohibido por la norma, aunque las consecuencias accesorias no sean las que él previó, pero no se opone a que ocurran en el eventual caso que se produzca. En el dolo eventual el autor está consciente de la acción que está prohibida por la ley penal, y no obstante la comete aceptando el riesgo de su producción.

Por otra parte, la culpa se da cuando el acontecimiento que pudo ser previsto por el agente no lo fue y eso se verifica cuando se comete el acto a causa de negligencia, impericia o inobservancia de la ley y que debe estar totalmente claro en un proceso de carácter penal, ya que influye directamente en la graduación de la pena al analizar este elemento o este subelemento en el ilícito tributario.

Antes del 10 de agosto del 2014 que entró en vigencia el COIP, las infracciones de naturaleza tributaria estaban tipificadas con el Código Tributario y en este se configuraban los delitos tributarios con carácter doloso. Sin embargo, el artículo 342, del Código Tributario, vigente con anterioridad, señalaba que la culpa en el tema fiscal es “la violación del deber del cuidado o diligencia que han observar los sujetos en el acontecimiento de sus deberes fiscales y en el cumplimiento de los mismos” (Congreso Nacional, 2005, pág. 75 , Arts. 342).

Debido a ello, artículo 315, del Código Tributario fue sustituido por la Disposición Transitoria Cuarta del COIP, la cual plantea que para efectos de juzgamiento y sanción las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias, haciendo una definición de cada una de estas.

El Derecho Penal común no sigue la misma tipificación del Código Tributario donde se producía una acción con un dolo directo y que se diferenciaba del dolo indirecto, una negligencia o impericia. Incluso, en los mismos dictámenes de peritos -personas con amplio conocimiento en la materia-, existen las

excepciones al final del informe donde comunican en honor a la verdad salvo errores u omisiones.

El Derecho Penal tributario debe graduar los efectos de la inobservancia de la ley pero también los elementos que constituyeron esta inobservancia, y los motivos que tuvo el autor de la misma para cometerlo y si existió dolo o culpa por inobservancia, o impericia o inobservancia de la ley.

El Dr. Zabala consideró irracional el artículo 342 del Código Tributario que establecía que “previsto que pueda realizarse un contrabando o una declaración culposa” debido a que es imposible aceptar el hecho de “que al momento de realizar el acto clandestino de introducción de mercadería o presentar una falsa declaración aduanera el agente estaba demente transitoriamente o en un estado de fiebre delirante que torna a su conciencia y voluntad normales a disminuidas” (Zavala, 2000, págs. 166-167).

Su análisis de ese articulado del antiguo Código Tributario posibilitaba grandes estudios sobre principios de carácter constitucional como la presunción de inocencia, y carga de la prueba sobre quien debía demostrar la culpabilidad. Ello prácticamente no existía, ya que la acción debía haberse demostrado de manera fehaciente por parte del Estado o del ofendido en este caso. Existe una igualdad ante la ley de los particulares frente al Estado.

No obstante de lo que consagraba el antiguo Código Penal, determinando la presunción de conciencia y voluntad en todas las infracciones mientras no se demuestre lo contrario, pero se está hablando no de la conciencia y voluntad de las infracciones, sino del cometimiento mismo de estas, es decir, que se basaba sobre la conciencia con la que se realizó la acción considerada típica y antijurídica (Congreso Nacional, 1999).

Imputabilidad

La imputabilidad es un presupuesto de culpabilidad en la que se analiza al sujeto infractor en su conjunto de facultades físicas y psíquicas, como su madurez mínima para poder imputarlo como sujeto activo del delito luego de haber cometido el acto típico y antijurídico.

Se debe analizar que la imputabilidad es muy importante al momento de emitir una sanción, pues un sujeto que comete el acto típico y antijurídico debe gozar de plena conciencia y voluntad, según términos mínimos que permitan determinar si este sujeto tiene o no una capacidad para obrar. El presupuesto de culpabilidad no puede existir sin una imputabilidad, aunque esta última debe ser analizada de manera independiente a la culpabilidad ya que la imputabilidad es un hecho anterior al análisis mismo de la culpabilidad. Puede existir imputabilidad sin culpabilidad, pero jamás una culpabilidad sin imputabilidad, pues el sujeto que carece de los preceptos mínimos de imputabilidad se considera inimputable por su situación y no puede ser considerado culpable ni ser sancionado con ninguna pena.

Considerando los fundamentos sociales se puede determinar que la imputabilidad es un conjunto de facultades físicas, psíquicas e incluso de maduración mínima y necesaria que debe poseer el agente activo de la comisión del hecho típico y antijurídico. Dichas facultades deben ser analizadas para poder determinar la motivación de los actos cometidos contra la norma establecida.

El incapaz no puede renunciar por sí mismo a la protección que le da la ley a su favor por su situación personal en cuanto a la inimputabilidad. Esta imputabilidad al ser humano o al ciudadano puede considerarse como regla general siendo una excepción limitada a las personas que carecen de madurez o lucidez, que no les permite determinar con plena conciencia y voluntad el alcance de sus actos. Por su carácter excepcional debe ser probada en juicio.

El COIP ecuatoriano refiere:

“Art. 35.- Causa de inculpabilidad.- No existe responsabilidad penal en el caso de trastorno mental debidamente comprobado.

Art. 36.- Trastorno mental.- La persona que al momento de cometer la infracción no tiene la capacidad de comprender la ilicitud de su conducta o de determinarse de conformidad con esta comprensión, en razón del padecimiento de un trastorno mental, no será penalmente responsable. En estos casos la o el juzgador dictará una medida de seguridad.

La persona que, al momento de cometer la infracción, se encuentra disminuida en su capacidad de comprender la ilicitud de su conducta o de

determinarse de conformidad con esta comprensión, tendrá responsabilidad penal atenuada en un tercio de la pena mínima prevista para el tipo penal.”

Artículo 38.- Personas menores de dieciocho años.- Las personas menores de dieciocho años en conflicto con la ley penal, estarán sometidas al Código Orgánico de la Niñez y Adolescencia” (Asamblea Nacional, 2014, págs. 11 Arts. 35-36;37).

Lo anterior refleja la existencia de exenciones en el COIP sobre la responsabilidad de un acto típico y antijurídico, cuando exista enfermedad de estado mental imposibilitado de querer o de entender. Así también las personas que no hayan cumplido 18 años estarán sujetas al Código de la Niñez y Adolescencia

En la comisión de un delito existen factores que establecen la culpabilidad del agente o su nivel de responsabilidad, ya que cuando el sujeto activo comete el delito e intenta remediarlo en el mismo momento, incluso a costo de su propio perjuicio, puede configurarse un atenuante. En cambio, si el hecho se realiza con saña o premeditación, o buscando cierto tipo de impunidad, se configura un agravante.

El legislador prevé ciertas circunstancias que pueden atenuar o modificar la responsabilidad del imputado y por lo tanto, la sanción que debería recibir, de demostrarse su culpabilidad en el proceso que se le sigue.

Circunstancias

El COIP distingue las categorías o circunstancias que modifican la responsabilidad del imputado en atenuantes, agravantes y las de excusa.

Atenuantes

Las atenuantes son aquellas circunstancias peculiares que disminuyen la gravedad del hecho antijurídico que realizó el sujeto activo⁸⁸.

⁸⁸De acuerdo al Diccionario Jurídico Espasa, las atenuantes “son aquellas circunstancias accidentales al delito que, por incidir sobre el elemento esencial de la culpabilidad, producen el efecto de disminuir la responsabilidad criminal del sujeto

Las circunstancias atenuantes son aquellas que en determinado momento son valoradas por el juez para atenuar el nivel de responsabilidad y obviamente el nivel de sanción por el delito, hechos que atenúan su culpabilidad como el temor a un mal inminente, presión psicológica y el temor insuperable a cometer la infracción tributaria, bien pudiera atenuar la situación del individuo aunque no es excusa en ningún caso ni justificación de sus acciones.

Las circunstancias atenuantes en el delito tributario son hechos o situaciones que tienden a disminuir la gravedad de la acción típica y antijurídica cometida, y no a disminuirla de manera objetiva pero si de manera subjetiva; es decir, son circunstancias especialísimas que al ser valoradas por el Administrador de Justicia claramente se puede determinar que constituyen por sí mismas acciones que en determinado momento pudieron cambiar el cometimiento del acto. Esas circunstancias atenuantes se encuentran incluso conocidas y difundidas por el Derecho Penal humanitario, pues tienden a disminuir la sanción por el delito que se persigue.

La normativa Alemana en relación a las atenuantes refiere que “quien en relación a todos los delitos tributarios no prescritos rectifique o complete los datos inexactos o incompletos suministrados a la autoridad financiera o comunique los omitidos quedara libre de la pena establecida en el Art. 370” (Shuster, 2001, pág. 201, Art. 371.1).

En el Derecho Penal Alemán se reconocen circunstancias atenuantes de carácter específico, a diferencia del Derecho ecuatoriano que son generales. La AO le permite al sujeto activo presentar lo que se conoce como una auto denuncia dentro del plazo que determine la no prescripción de la misma, y una vez que la administración haya recibido aquella se le permita al sujeto activo presentar una re liquidación y pago de lo defraudado al Estado Alemán. Esta atenuante se tiene en cuenta cuando no ha confluído ninguno de los supuestos que están establecidos en la AO, o lo que es lo mismo, que no sea producto de la iniciación de un procedimiento penal o de aplicación de multas. (Shuster, 2001).

determinando, en consecuencia, un menor *quantum* de pena” (Espasa Calpe S.A., 2001, pág. 227).

En Ecuador también existe la opción de presentar declaraciones de carácter sustitutivo en el ámbito administrativo.

En el caso concreto del delito tributario constituye atenuantes las presunciones que lleva a determinar que el sujeto activo no tiene una conducta delictuosa habitual, sin antecedentes penales, ni juicios pendientes en ningún tribunal o unidad judicial penal; justificando plenamente mediante certificados de honorabilidad el ser una persona que en su vida anterior al cometimiento de este hecho no ha tenido ningún problema con la justicia penal, y menos aún, en el ámbito tributario. Todo lo anterior constituye una demostración fehaciente de que ha sido la primera vez que el presunto delincuente ha incurrido en esta acción típica y antijurídica sancionada por las respectivas leyes.

La falta de antecedentes penales si bien modifican o atenúan la pena no la extinguen totalmente, pero tienen que ser considerados al momento de emitir una sentencia, ya que no valorar estos elementos al momento de sancionar los hechos cometidos, constituiría un atentado real al Derecho Penal humanitario, a los convenios internacionales y a la normativa vigente.

El italiano Ferry en el año de 1921, realizó un estudio sobre la peligrosidad del delincuente, manifestando también las circunstancias modificatorias de la pena en el precedente de vida personal, familiar, y social. Si existe una vida familiar social honesta, entonces queda determinado que opera la situación de atenuar la pena, que es aproximadamente de un tercio.

La normativa penal ecuatoriana plantea al respecto que:

“Mecanismos de aplicación de atenuantes y agravantes.- Para la imposición de la pena se considerarán las atenuantes y las agravantes previstas en este Código. No constituyen circunstancias atenuantes ni agravantes los elementos que integran la respectiva figura delictiva. Si existen al menos dos circunstancias atenuantes de la pena se impondrán el mínimo previsto en el tipo penal, reducido en un tercio, siempre que no existan agravantes no constitutivos o modificatorias de la infracción” (Asamblea Nacional, 2014, pág. 12 , Art. 44)

Los precedentes de las condiciones anormales sean orgánicas o psíquicas que hayan influido antes o durante el cometimiento del delito e inclusive después,

siempre y cuando esta no constituya una enfermedad mental, también constituyen un atenuante.

El Derecho Español se adhiere al sistema mixto, donde se enumeran una serie de circunstancias atenuantes específicas, pero aplicables a cualquier tipo penal, se encuentre o no en la propia ley; y otorgando libertad a los jueces para valorar otras circunstancias asimilables y por analogía que no se encuentren descritas específicamente en el cuerpo normativo.

“Como corolario de su naturaleza punitiva, la doctrina ampliamente mayoritaria entiende que, en principio, son aplicables a la normativa tributaria sancionatoria una serie de principios fundamentales del Derecho Penal, entre los cuales –y en lugar prioritario- el principio de la “culpabilidad” o de la “sujetividad”, de conformidad con el cual quien realiza la conducta típica definida por la norma represiva sólo es inculparable a título de dolo o culpa. Por otra parte la mayoría de los códigos tributarios sancionados en América Latina han dado acogida, en mayor o menor grado, a este principio. La vigencia del principio lleva de suyo la aplicabilidad de todos los institutos que son de la esencia del mismo, como es el caso de las causas de inculpabilidad y, dentro de ellas, el error excusable en particular” (Shaw, 1998, págs. 186-187).

El COIP regula lo siguiente:

“Artículo 36.- inciso segundo.- “La persona que, al momento de cometer la infracción, se encuentra disminuida en su capacidad de comprender la ilicitud de su conducta o de determinarse de conformidad con esta comprensión, tendrá responsabilidad penal atenuada en un tercio de la pena mínima prevista para el tipo penal.”

Artículo 45.- Circunstancias atenuantes de la infracción.- Son circunstancias atenuantes de la infracción penal:

1. Cometer infracciones penales contra la propiedad sin violencia, bajo la influencia de circunstancias económicas apremiantes.
2. Actuar la persona infractora por temor intenso o bajo violencia.

3. Intentar, en forma voluntaria anular o disminuir las consecuencias de la infracción o brindar auxilio y ayuda inmediatos a la víctima por parte de la persona infractora.

4. Reparar de forma voluntaria el daño o indemnizar integralmente a la víctima.

5. Presentarse en forma voluntaria a las autoridades de justicia, pudiendo haber eludido su acción por fuga u ocultamiento.

6. Colaborar eficazmente con las autoridades en la investigación de la infracción.

Artículo 46.- Atenuante trascendental.- A la persona procesada que suministre datos o informaciones precisas, verdaderas, comprobables y relevantes para la investigación, se le impondrá un tercio de la pena que le corresponda, siempre que no existan agravantes no constitutivas o modificatorias de la infracción” (Asamblea Nacional, 2014, págs. 12, Art.36, 45-46)

A estas circunstancias otorga el efecto menor de atenuar la pena, lo cual su naturaleza y configuración siguen siendo las atenuantes *stricto sensu*.

De las agravantes

Las circunstancias agravantes son situaciones que modifican la responsabilidad, desmejorando el escenario para el individuo infractor. Con ellas se puede indagar si se trató de causar el mayor daño posible al sujeto pasivo de delito, al existir un dolo directo, es decir, si existe toda la intencionalidad de causar daño, o irrogar daño al sujeto pasivo del delito.

Una circunstancia agravante en este delito es también el precio, recompensa o promesa⁸⁹:

⁸⁹ “Son aquellas circunstancias accidentales al delito y concurrentes con la acción delictiva que producen el efecto de modificar la responsabilidad criminal del sujeto determinando un mayor *quantum* de pena por representar una mayor antijuridicidad de la acción y/o un plus de culpabilidad en el agente” (Espasa Calpe S.A., 2001, pág. 198).

“Presupone esta agravante la concurrencia de dos o más personas en la ejecución de un delito, en la existencia de un pacto en el que paga, recompensa o promete algo a otro para que cometa y que el que lo realice en virtud de lucro o ventaja o provecho en beneficio del que ello deporta, lo que agrava en este caso es la acción delictiva delegada, precio de una cantidad de dinero, toda dádiva, prestación o satisfacción aunque no sea pecuniaria, el ofrecimiento de un precio o recompensa futuros así el soborno es también llamado cohecho y en el pasado fue concebido como un delito a los funcionarios públicos como lo compendia o lo tipificaba en el derecho romano que una especie denominada *Crimen repetundarum*”, el que fue considerado como una cuestión perpetua en el derecho penal público. (Labatut Glens, 1990, pág. 254)

El delito de defraudación tributaria en el ámbito Alemán tiene agravantes, la AO establece algunas que se pueden dar en la comisión del delito tributario:

“Art. 370.3. Se impondrá una pena privativa de libertad entre seis meses y diez años en caso que revistan una especial gravedad en los siguientes casos:

1. Cuando la reducción de impuesto producida o beneficios fiscales injustificados obtenidos sean de elevada cuantía cuando el autor abuse de sus facultades o cargo de funcionario.

2. En conveniencia de un funcionario que abuse de sus facultades

3. Cuando la reducción de impuestos o la obtención de beneficios se produzcan mediante documentos falsificados.

4. Cuando se actúe como miembro de una banda organizada” (Shuster, Carla, 2001, pág. Art. 370.3)

Para estos casos agravados la normativa prevé privación de libertad y penas pecuniarias, estos agravantes se refieren no solamente a la persona que comete el ilícito sino también a los medios por los cuales se comete el ilícito. Si para esto utilizaron las facultades conferidas a su cargo en virtud de su posición de funcionario, o más aun, cuando se cometió en contubernio o conspiración. Un funcionario que abuse de sus facultades constituye por sí mismo una agravante del ilícito penal asimilable a lo regulado por el Derecho ecuatoriano.

Las circunstancias Agravantes en el Sistema Penal Ecuatoriano se encuentran establecidas en el Art. 47 del COIP, e implicaban la posibilidad de que una pena que se encuentra establecida alcance su máxima expresión en razón de los medios, el móvil, el lugar, el tiempo, el cometimiento, y la situación personal de la gente. Ello estuvo establecido en su momento en el Art. 344 del Código Tributario.

El Art. 47.1 del COIP se refiere a la ejecución de la infracción con alevosía o fraude. La alevosía consiste en buscar los medios y situaciones apropiadas con la finalidad de asegurar la impunidad en el delito. El delito de carácter tributario de defraudación le sería aplicable más bien el fraude.

El fraude consiste en la falsificación de la verdad con cualquier elemento cognoscitivo que pretenda inducir a un error, simulando una calidad o un hecho inexistente para beneficiarse del mismo de manera directa o beneficiar a terceros.

El Art. 47.2 se refiere a cuando la infracción sea cometida por precio o por una recompensa o por una promesa básicamente. El móvil en el cual sea fundada la acción típica antijurídica, sea la comisión del acto por haber recibido, recibir o tener la expectativa de recibir una recompensa en moneda o de cualquier otra índole por la comisión del delito, genera mayor gravedad al acto y le da una valoración mayor de carácter negativo a la comisión del delito tributario.

Cuando el sujeto pasivo se valga de su calidad de servidor público, se constituye un agravante, por ejemplo, una persona que trabaja en el Servicio de Rentas Internas (SRI) (Asamblea Nacional, 2014, pág. Art. 47.19). Existe una situación que permite una valoración negativa en perjuicio del imputado por la comisión de este delito, ya que se requiere que la comisión sea hecha por una persona que de alguna u otra forma, de manera directa o indirecta, esté encargada de velar por la administración tributaria, para quien se debe en tal sentido.

“Existiendo una verdadera relación de causalidad entre la comisión del delito y el cumplimiento de las obligaciones legales por parte sujeto investido de la calidad susodicha, lo cual excluye la existencia del agravante cuando el comportamiento criminoso se desencadena en razón de una actividad ilegal del servidor público” (Velásquez, 1997, pág. 715).

La utilización de credenciales falsas, uniformes distintivos o instituciones y empresas públicas pretendiendo ser funcionarias, funcionarios, trabajadores, trabajadoras, servidoras o servidores públicos es un tipo delictivo definido en el COIP (Asamblea Nacional, 2014, pág. 13 Art. 47.16). Este articulado básicamente refiere que para realizar la infracción tomando insignias o títulos, utilizando cualquiera de los artilugios antes descritos, que impida o dificulte el ejercicio de las facultades de la administración tributaria, agrava la situación del imputado.

A pesar de no estar establecida la reincidencia como circunstancias agravantes sí es castigada conforme al COIP:

“Reincidencia.- se entiende por reincidencia la comisión de un nuevo delito por parte de la persona que fue declarada culpable mediante sentencia ejecutoriada. La reincidencia solo procederá en los delitos con los mismos elementos de tipicidad de dolo y culpa respectivamente. Si la persona reincide se le impondrá la pena máxima prevista en tipo penal incrementada en un tercio” (Asamblea Nacional, 2014, pág. Art. 57).

En general las agravantes han sido constantes en este cuerpo legal para los delitos de carácter general y no para un delito de carácter tributario específicamente.

Las circunstancias agravantes son acciones tendientes a empeorar la situación del sujeto activo del delito. En el caso del delito tributario, el Estado deja de percibir recursos por tal infracción que no le permite la adecuada provisión de bienes sociales.

En el delito de defraudación es importante el logro de la devolución de tributos que debieron ser cobrados y que a través de circunstancias delictuosas y de hechos dañosos, se ha procedido a conseguir una restitución de manera ilegal, indebida de dichos tributos por parte del sujeto defraudador, y teniendo en cuenta que circunstancias como la reincidencia llevan por sí misma a una sanción agravada por el delito cometido.

El COIP refiere como Circunstancias agravantes de la infracción penal:

1. “Ejecutar la infracción con alevosía o fraude.
2. Cometer la infracción por promesa, precio o recompensa.

3. Cometer la infracción como medio para la comisión de otra.
4. Aprovecharse de concentraciones masivas, tumulto, conmoción popular, evento deportivo o calamidad pública, fenómeno de la naturaleza para ejecutar la infracción.
5. Cometer la infracción con participación de dos o más personas.
6. Aumentar o procurar aumentar las consecuencias dañosas de la infracción para la víctima o cualquier otra persona.
7. Cometer la infracción con ensañamiento en contra de la víctima.
8. Cometer la infracción prevaliéndose de una situación de superioridad laboral, docente, religiosa o similar.
9. Aprovecharse de las condiciones personales de la víctima que impliquen indefensión o discriminación.
10. Valerse de niños, niñas, adolescentes, adultas o adultos mayores, mujeres embarazadas o personas con discapacidad para cometer la infracción.
11. Cometer la infracción en perjuicio de niñas, niños, adolescentes, adultos mayores, mujeres embarazadas o personas con discapacidad.
12. Cometer la infracción con violencia o usando cualquier sustancia que altere el conocimiento o la voluntad de la víctima.
13. Utilizar indebidamente insignias, uniformes, denominaciones o distintivos militares, policiales o religiosos como medio para facilitar la comisión de la infracción.
14. Afectar a varias víctimas por causa de la infracción.
15. Ejecutar la infracción con auxilio de gente armada.
16. Utilizar credenciales falsas, uniformes o distintivos de instituciones o empresas públicas, con la finalidad de pretender pasar por

funcionarias, funcionarios, trabajadoras, trabajadores, servidoras o servidores públicos, como medio para facilitar la comisión de la infracción.

17. Cometer la infracción total o parcialmente desde un centro de privación de libertad por una persona internada en el mismo.
18. Encontrarse la o el autor perseguido o prófugo por un delito con sentencia condenatoria en firme.
19. Aprovechar su condición de servidora o servidor público para el cometimiento de un delito” (Asamblea Nacional, 2014, pág.13, Art. 47)

Eximentes

Son los eximentes de responsabilidad que buscan absolver la Responsabilidad Penal en el delito tributario. El legislador ha justificado de alguna manera esta actitud, e incluso ha sido reconocido por las normas de mayor jerarquía.

Las circunstancias eximentes son aquellas que el legislador ha creado en la norma, con la finalidad de excusar a una persona que ha cometido el delito por razones sociales o motivos propios de la conducta del agente, y por considerarlos inconvenientes para establecer una pena. No quiere decir que el delito no exista sino que a pesar de existir, las circunstancias que rodean a este delito exoneran a la persona que lo cometió.

Estas excusas no suprimen la conducta o la tipicidad, la antijuricidad, la imputabilidad o la culpabilidad, incluso tampoco suprime la punibilidad, sino que constituyen una especie de perdón que ha pensado el legislador cuando se cumplen ciertas características en la infracción fiscal.

Las excusas dejan incólume los caracteres del delito, su único efecto es el de condonar la pena. En el marco legal ecuatoriano las circunstancias eximentes de la infracción tributaria versan sobre la incapacidad absoluta de la gente o cuando son resultados de una fuerza o temor insuperable ejercido contra este.

Tanto el Derecho tributario como el Derecho Penal común, establecen que el fundamento general de la culpabilidad se refiere a la acción cometida por un sujeto capaz de entender y conocer los alcances de sus actos así como también la plena conciencia y voluntad de actuar. Sin eso una persona no es capaz de ser juzgada pues no ostenta el requisito de capacidad competente, mínima y madura imprescindible para entender el alcance de los hechos delictivos cometidos.

El Código Civil ecuatoriano diferencia tres tipos de incapacidades: la incapacidad absoluta que son los dementes, los impúberes, los sordos y mudos que no puedan darse a entender por escrito; la relativa, que son los menores adultos, y los que se hallen en interdicción de administrar sus bienes o las personas jurídicas; y la especial, aquellas personas comprendidas en las prohibiciones que la ley señala para realizar determinados actos (Congreso Nacional, 2005, Art. 1490).

En cambio en el campo penal, las formas de exclusión de capacidad de culpabilidad se encontraban señaladas anteriormente en los Art. 34, 37, 39 y 40 del Código Penal, y actualmente constan en el Art. 24 del COIP y versan sobre la capacidad mental de una persona, entiéndase de aquel que cometió la infracción.

“La enajenación mental se la entiende como el estado general y persistente de las funciones psíquicas cuyo estado patológico es ignorado o mal entendido por el enfermo y que le impide la adaptación lógica y activa a las normas del medio sin provecho para sí mismo o para la sociedad” (Bodero, 1993 , pág. 163).

El estudio de las patologías mentales es materia extensa de los profesionales de la psiquiatría así como también de los estudiosos del Derecho a fin de establecer no solamente la inimputabilidad de un individuo, sino también la situaciones que puedan atenuar una pena o excluirla, incluso por la acción cometida por el agente del cual se presume existe una enfermedad mental.

La pretensión del legislador es establecer la capacidad del sujeto activo del delito y auto determinar su conducta de acuerdo al ordenamiento jurídico. Así, una de las circunstancias que son consideradas de excusa es la embriaguez derivada de caso fortuito, la embriaguez o intoxicación salvo en los delitos de tránsito. La persona que al cometer la infracción se encuentre bajo los efectos del

alcohol, si este se deriva de caso fortuito y priva del conocimiento del autor en el momento que se comete el acto, no estará bajo responsabilidad. (Asamblea Nacional, 2014, Art. 37).

La embriaguez resulta la turbación de las facultades de una persona por el efecto que el alcohol tiene en el cerebro. Generalmente la embriaguez se presenta de forma voluntaria pero se puede tener en cuenta como fortuita cuando una persona no es habitualmente adepta a ingerir alcohol, sino que es eventual el hecho de haber consumido alcohol terminando en una embriaguez.

Edmundo Bodero distingue tres grados de embriaguez: la embriaguez eufórica que denota intensidad, la embriaguez colérica o estado de delirio y la embriaguez plena que se basa generalmente desde el 2.2 hasta el 3.5 por mil de alcohol en la sangre, y donde el sujeto se encuentra en un estado de inestabilidad emocional total y es justo esta la que configura una inimputabilidad, donde el caso en particular debe ser analizado por el juzgador para establecer la voluntad que tuvo el agente al embriagarse, a fin determinar si se constituye o no una eximente de Responsabilidad. También hace referencia al uso de sustancias estupefacientes bajo el mismo parámetro aplicado a la embriaguez. (Bodero, 1992).

En cuanto a la circunstancia de excusa relacionada con la edad de una persona, Pedro Dorado Montero refiere que el Derecho correccional y protector de menores ya no es un Derecho penal, puesto que los menores por su edad son incapaces legalmente de formar parte del Derecho Penal.

El COIP refiere en el Art. 38 que las personas menores de 18 años estarán sometidas al Código Orgánico de la Niñez y Adolescencia. A pesar de la política criminal ecuatoriana se establece la salvedad con respecto a los menores y sus derechos están más que garantizados.

La fijación arbitraria de la inimputabilidad por la edad resulta un tanto riesgosa, ya que la edad psicológica de los menores varía también en las circunstancias que los rodea y no se podría determinar únicamente que un menor de 17 años 11 meses y 30 días solo por esta condición es desconocedor de los hechos que comete una persona de 18 años.

CAPITULO IV

LA DEVOLUCIÓN INDEBIDA Y DOLOSA DE TRIBUTOS COMO DELITO DE DEFRAUDACIÓN.

Análisis de la prejudicialidad y procedibilidad en la devolución indebida y dolosa de tributos como delito de defraudación.

La prejudicialidad en el delito tributario requiere que previo al inicio de un proceso de carácter penal exista una resolución ejecutoriada en la esfera jurisdiccional.

Las cuestiones prejudiciales son aquellas circunstancias procesales donde un hecho determinado debe estar establecido a otro fuero judicial, constituyendo imprescindible la decisión del mismo, acorde a la ley, para establecer el hecho que se trate. Una vez que exista pronunciamiento al respecto, puede conocerse ulteriormente por el otro órgano jurisdiccional y la resolución anterior será de vital importancia para el análisis de las cuestiones de fondo.

Igualmente puede referirse a la imposibilidad de que un mismo tribunal resuelva sobre un hecho determinado sin que otra cuestión de naturaleza jurídica haya sido resuelta con anterioridad.

Desde la ley tributaria ecuatoriana de 1999 hasta su reforma, se establecía el delito de la defraudación: “Son casos especiales de defraudación la falta de entrega por los agentes de percepción en el tiempo previsto por la Ley o los reglamentos, del valor de los tributos que hubieren recaudado” (Congreso Nacional, 1999, pág. Art. 381).

Puede que la razón de la prejudicialidad en materia tributaria sea por la seguridad de conocer si a criterio de otra autoridad el contribuyente cometió una acción u omisión socialmente ilícita, cuyo criterio como elemento configura el proceso de la acción penal.

La ley tributaria ecuatoriana, C.T. establece al respecto que:

“La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y sólo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal” (Congreso Nacional, 2005, pág. Art. 354).

La cuestión prejudicial se veía ratificada en el artículo 345:

“La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados (...) iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. La administración tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda, en todo los casos de defraudación, y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular” (Congreso Nacional, 2005, pág. Art. 345).

Lo anterior, significaba que no cabía una acción penal sin que el órgano administrativo competente se pronunciara con fundamento sobre la supuesta defraudación o devolución indebida, según sea.

La conclusión más lógica es que ante el incumplimiento de dichas cuestiones, el proceso que se haya iniciado a posteriori, sufriría una nulidad insalvable.

El COIP ecuatoriano conceptualiza la prejudicialidad:

“En los casos expresamente señalados por la Ley, si el ejercicio de la acción penal depende de cuestiones prejudiciales, cuya decisión compete exclusivamente al fuero civil, no podrá iniciarse el proceso penal antes de que exista auto o sentencia firme en la cuestión prejudicial” (Asamblea Nacional, 2014, pág. Art. 414).

Resulta la prejudicialidad un elemento indispensable y constitutivo de la infracción acorde a la causa que se va a sustanciar; en este caso de naturaleza penal, son hechos posteriores a la comisión del delito pero que se necesitan verificar, como la devolución indebida de tributos, intereses o multas.

En tal sentido no se hace referencia a los presupuestos procesales sino al proceso para el ejercicio de la acción penal por el delito de defraudación, que de por sí en la norma ecuatoriana es extensa y hasta excesiva en la norma penal, refiriéndose a: “Las veinte defraudaciones tributarias, que multiplicadas por los tres verbos rectores convierte, en sesenta conductas punibles en temas tributarios, tienen que desaparecer del Código o racionalizarse debidamente”. (Torres, Acta de debate COIP. 2013)

El COIP en el artículo 298, sobre el delito de defraudación:

“La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando (...) exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas” (Asamblea Nacional, 2014, pág. 45 Art. 298).

La defraudación por falta de pago de tributos y el beneficiarse con la devolución de impuestos son dos figuras distintas. El delito de defraudación estudiado se configura cuando se obtiene una devolución indebida.

Así, el Código Tributario define como pago indebido lo siguiente:

“Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o (exigido ilegalmente) o fuera de la medida legal”. (Congreso Nacional, 2005, pág. Art. 122)

Los profesores de la Universidad de Valencia refieren como indebido:

“(...) el tipo en el que se incluye tanto la ilusión de pago de impuestos como el disfrute indebido de beneficios fiscales se completa con ciertas previsiones procedimentales: reserva a la administración de la facultad de instar el servicio de la actuación penal y establece una prejudicialidad tributaria de

forma que la administración deberá poner los hechos ante el conocimiento del ministerio fiscal, una vez hallan adquirida firmeza las actuaciones administrativas en todo caso cuando haya recaído la resolución del tribunal Económico Central (...)” (Ulgin, 1999, pág. 256).

En Ecuador, legislativamente se crea la necesidad de que la figura de “devolución indebida” sea necesariamente demostrada. De ello se presenta una pregunta básica: ¿Ante quién debe ser demostrado? o ¿Cuál es el órgano competente para declarar indebida una devolución de tributos, intereses y/o multas?

La corriente administrativa del delito tributario seguida por el Código Tributario ecuatoriano, establece la devolución por un pago indebido hecha a favor del Estado y reclamado por el contribuyente, determinando el procedimiento administrativo para solicitar a la administración tributaria dicha devolución de pago indebido.

La asimilación por analogía de lo indebido al delito de defraudación posibilita que surja la duda si el funcionario administrativo es quien tiene la capacidad para declarar indebida una devolución, entendiéndose que por dicho concepto indebido es equivalente a “ilegal”, y sobre todo cuando esa declaratoria es elemento constitutivo para que se configure el delito de defraudación.

En el caso de existir una declaración administrativa indebida referida a la obtención o devolución de tributos, intereses o multas como requisito previo para iniciar el proceso judicial, dicha declaración debería estar contenida en un acto administrativo firme y que haya causado estado para iniciar la acción penal correspondiente.

De no existir un acto firme que declare indebido el acto de devolución de intereses, tributos o multas, no se podría iniciar el proceso penal de la defraudación tributaria por no existir el elemento constitutivo del delito. Lo anterior no debe tomarse a la ligera, ya que para el debido proceso penal debe imperativamente cumplirse con cuestiones previas que puedan habilitar la iniciación del proceso penal en todas sus etapas.

En otras palabras, para el inicio del proceso penal, es indispensable la existencia de una decisión prejudicial o en el ámbito administrativo mediante acto administrativo firme, donde se exprese la supuesta comisión del delito de defraudación.

Al respecto de lo anterior, el COIP dicta lo siguiente:

“La Fiscalía, ejercerá la acción penal pública cuando tenga los elementos de convicción suficientes sobre la existencia de la infracción y de la responsabilidad de la persona procesada. La o el fiscal podrá abstenerse de ejercer la acción penal, cuando (...) se presente una causal de prejudicialidad, procedibilidad o cuestiones previas” (Asamblea Nacional, 2014, pág. Art. 411.2).

En definitiva, se trata la regla interpuesta por el legislador de la cuestión prejudicial, en principio su inobservancia traería consigo un proceso inválido.

La Constitución de Ecuador, no obstante, menciona la imposibilidad de no sacrificar la justicia por omisión de solemnidades. Según el estudio de la jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia, es constante la referencia única y exclusivamente a actos administrativos de mero trámite de administración y no actos de carácter resolutorio.

En una eventual omisión de cuestiones previas en el ámbito administrativo, se lesiona la garantía del debido proceso y puede exponer arbitrariamente al contribuyente a procesos de carácter penal sin haber obtenido previamente el pronunciamiento con acto administrativo.

La corriente penalista seguida por la ley ecuatoriana, establece la presunción de la comisión del delito como una cuestión judicial previa para iniciar un proceso de defraudación tributaria, y según el C.T. la necesidad de que haya sido “exigido ilegalmente” (Asamblea Nacional, 2014, pág. 26 Art.122) aplicado por analogía.

La Real Academia Española define ilegalidad como una “acción ilegal” (Real Academia Española, 2014, pág. 433), y quien debe declarar la acción ilegal es el administrador de justicia competente para hacerlo.

Si no se cumple con asuntos prejudiciales establecidos en la norma que permita presumir la comisión del delito de defraudación, no se puede iniciar el proceso penal correspondiente y mucho menos imponer una sanción.

En Ecuador se establece el principio de inocencia, en tal virtud toda persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario mediante una sentencia ejecutoriada pasada por autoridad con efecto de cosa juzgada.

Sería totalmente inadmisibles por lo establecido en el ordenamiento jurídico ecuatoriano que cuando no exista una resolución que declare ilegal la obtención de dicha devolución se pueda iniciar la acción penal por el delito de defraudación tributaria. Ante este supuesto de inexistencia de resolución, declarando indebida la devolución, lo correcto sería la rotunda imposibilidad de generar alguna acción penal contra el contribuyente.

En el análisis de la norma en cuanto al ejercicio del derecho de presentar una denuncia sin el cumplimiento de este requisito, independientemente de la corriente con la que se analice el delito de defraudación, el fiscal podría iniciar una etapa precedente al proceso como la indagación previa.

La indagación previa no podría prosperar pues para iniciar la consiguiente etapa de instrucción fiscal no se contaría con los elementos constitutivos del delito. Lo anterior se fundamenta en que el elemento que compone el delito de defraudación es la declaratoria de indebida la devolución de tributos, intereses, y multas, con lo que sería imposible la apertura de la etapa de instrucción fiscal.

Diferencia entre culpa y dolo.

En el estudio dogmático de la estructura del ilícito tributario a nivel de la tipicidad se presume de gran importancia la figura del dolo y la culpa, que si bien

se encuentran intrínsecamente relacionados, son distintos y determinantes a la hora de tipificar el delito de que se trate.

En el dolo el desvalor de la acción se configura en la intención positiva de causar daño; mientras que en la culpa, viene dada en el delito de carácter culposos, o sea, en la infracción por la omisión del cuidado de un deber por culpa o imprudencia.

El dolo, proveniente del latín *dolus*, es la intención meditada de provocar un daño a sabiendas de su carácter ilícito, ya sea por acción u omisión, o por incumplir voluntariamente y mediante engaño una obligación incumplida. En el Derecho Penal, es la voluntad de cometer un hecho antijurídico, consciente que se está violando la ley.

La figura del dolo es más grave que la de culpa, pues el sujeto actúa contra la ley y su conciencia no le detiene, habiendo meditado las consecuencias de su actuar. El dolo “es la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley tipifica como delito” (Grisanti, 1985, pág. 54).

“El dolo es la producción del resultado típicamente antijurídico con la conciencia de que se está quebrantando el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre las manifestaciones humanas y el cambio en el mundo exterior, con la voluntad de realizar la acción u con representación del resultado que se requiere” (Jiménez de Asúa, 2002, pág. 46).

El dolo directo es aquel donde el sujeto actúa acorde al fin que pretende lograr y lo consigue con el actuar ilícito, correspondiéndose a una y otra situación. El dolo indirecto es aquel donde el resultado obtenido por el actuar ilícito no fue el querido directamente pero es un efecto interrelacionado con lo pretendido originalmente.

El dolo directo (sea este mediato o inmediato) y la culpa (consciente o inconsciente) mientras se dirijan en perjuicio de los bienes jurídicos protegidos, se diferencian en la intención o no para la consumación del delito de defraudación. La única división admisible entre el dolo y la culpa o imprudencia, versa en el tipo de pena aplicable y relacionada con la violación del bien jurídico protegido, a fin

que no resulte injusto para el procesado imponerle una sanción que no se corresponda con el hecho imprudente, negligente, intencional o preterintencional.

El dolo se presenta cuando existe intencionalidad de cometer un hecho típico y antijurídico sancionado. Puede clasificarse de tres maneras distintas: el dolo directo, cuando el autor busca el resultado como finalidad de la acción y el cometimiento del hecho típico y antijurídico; el dolo de consecuencias necesarias, en segundo grado o mediato, en el que el autor sabe que alcanzar la meta importa para la producción de otro resultado que pueda ser diferente o no; y en último lugar se encuentra el dolo eventual que es una culpa consciente del autor en cuestión en la realización del hecho típico, cuando se requiere algo más para la realización del fin mismo que es el hecho típico, antijurídico y punible. Asimismo se distinguen los diferentes escenarios y teorías en donde se puede delimitar el dolo eventual de la culpa, incluso con representación en el momento intelectual.

La culpa consiste en el hecho de reprobar jurídicamente la conducta, la que es contra normas y el orden público que está relacionado intrínsecamente con las circunstancias que rodean al autor al momento de la comisión del delito. En la culpa no hay intención por parte del sujeto. Dentro de la culpa está la imprudencia, falta de diligencia o precauciones debidas, la negligencia al actuar descuidado o por omisión, la impericia cuando no se está capacitado para algo o la inobservancia de las normas o reglamentos establecidos al efecto para el desempeño de una actividad.

En la legislación penal ecuatoriana COIP se distingue entre dolo y culpa:

- “Dolo.- Actúa con dolo la persona que tiene el designio de causar daño.
- Culpa.- Actúa con culpa la persona que infringe el deber objetivo de cuidado, que personalmente le corresponde, produciendo un resultado dañoso. Esta conducta es punible cuando se encuentra tipificada como infracción en este Código” (Asamblea Nacional, 2014, págs. Art. 26-27).

El espíritu de la ley en cuanto al dolo y la culpa viene correctamente definido en el acta de debate del COIP por la asambleísta Marcela Aguinaga:

“Las actuaciones dolosas son acciones subjetivamente más graves; pues el actor conoce en forma clara el carácter defraudador de su comportamiento y lo acompaña con elementos volitivos. Finalmente debo decir, también, que lo mismo ocurre con el actuar culposo” (Aguinaga, 2013, pág. 25).

Objeto y finalidad de la prueba en la norma adjetiva penal.

Es importante partir del concepto de prueba, pues toda sentencia debe fundamentarse en las disposiciones legales y en base a los hechos fácticos determinados por los méritos procesales de cada caso en particular.

Para Guillermo Cabanellas la prueba:

“(…) es la conforme con cualquiera de los medios probatorios admitidos por las leyes adjetivas, aquella cuya eficacia o resultado se halla establecida en la ley. (...)Es la demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa, o de la realidad de un hecho; es también la persuasión o convencimiento que se origina en otro y especialmente en el juez o en quien haya de resolver sobre lo dudoso o discutido” (Cabanellas, 2006, pág. 394).

Por su parte, Echendía comenta sobre las pruebas judiciales que son “el conjunto de reglas que regulan la admisión, producción, asunción y valoración de los diversos medios que pueden emplearse para llevar al juez la convicción sobre los hechos que interesan al proceso.” (Echendia, 2002, pág. 38)

En el ámbito penal es imprescindible la aportación de pruebas para la justificación o la determinación del cometimiento del hecho típico antijurídico. Doctrinariamente se distingue entre la prueba y el medio de prueba.

Jorge Zabala Baquerizo diferencia uno y otro elemento cuando establece que la prueba es dada por las circunstancias, mientras que el medio de prueba es

la vía por la cual el juzgador o el administrador de justicia se vale para conocer la verdad sobre el hecho, o sea, es el modo por el cual el hecho fue llevado al proceso (Zabala, 2004, pág. 13).

Enrique Palacio igualmente define la prueba como “el conjunto de actos procesales cumplidos con el auxilio de los medios previstos o implícitamente autorizados por la ley, y encaminados a generar una convicción general acerca de la existencia o inexistencia, la veracidad o falsedad de los hechos sobre los cuales versa la imputación” (Palacio, 2000, pág. 12).

Eduardo Hauchen, por su parte, expresa que es “el conjunto de razones que resultan del total de elementos introducidos al proceso y que le suministran al juez el conocimiento sobre la existencia o inexistencia de los hechos que conforman el objeto del juicio y sobre el cual se debe decidir” (Hauchen, 2002, pág. 19).

Para Walter Guerrero Vivanco, la prueba es “la demostración legal de un hecho determinado” (Guerrero, 2004 , pág. 13)

Hernando Devis Echendia, en cambio, sostiene que las pruebas judiciales son “las razones o motivos que sirven para llevarle al juez las certezas sobre los hechos y determina a los medios de pruebas como elementos o instrumentos utilizado por las partes y que le suministran al juez las razones o los motivos” (Echendia, 2002, pág. 20).

La prueba en materia penal consiste en el conjunto de razones o motivos que demuestran la existencia o no de una acción u omisión típica, antijurídica y tiene la finalidad de demostrar la veracidad de los hechos o su falsedad ante el administrador de justicia, así como también el grado de responsabilidad de la persona a la que se imputa el hecho típico antijurídico, todo ello motiva la resolución judicial. Los medios de prueba se analizan por establecido legalmente en la norma de referencia correspondiente.

Para que la prueba tenga el efecto pretendido debe guardar ciertos principios establecidos en la norma penal⁹⁰ en relación a su práctica, solicitud e incluso la incorporación de dicha prueba al proceso, para que tenga valor pleno y pueda ser tomada en cuenta por el administrador de justicia al momento de resolver.

El COIP establece que “la prueba tiene por finalidad llevar al juzgador al convencimiento de los hechos y circunstancias materia de la infracción y la responsabilidad de la persona procesada” (Asamblea Nacional, 2014, págs. 71 , Art. 453).

En cuanto a los principios que regirán el anuncio y práctica se determina por el COIP lo siguiente:

“Principios.- El anuncio y práctica de la prueba se regirá por los siguientes principios:

1. Oportunidad.- Es anunciada en la etapa de evaluación y preparatoria de juicio y se practica únicamente en la audiencia de juicio.

Los elementos de convicción deben ser presentados en la etapa de evaluación y preparatoria de juicio. Las investigaciones y pericias practicadas durante la investigación alcanzarán el valor de prueba, una vez que sean presentadas, incorporadas y valoradas en la audiencia oral de juicio.

Sin embargo, en los casos excepcionales previstos en este Código, podrá ser prueba el testimonio producido de forma anticipada.

2. Inmediación.- Las o los juzgadores y las partes procesales deberán estar presentes en la práctica de la prueba.

⁹⁰ **Art. 76.-** En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas 4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria. Constitución del Ecuador.

3. Contradicción.- Las partes tienen derecho a conocer oportunamente y controvertir las pruebas, tanto las que son producidas en la audiencia de juicio como las testimoniales que se practiquen en forma anticipada.

4. Libertad probatoria.- Todos los hechos y circunstancias pertinentes al caso, se podrán probar por cualquier medio que no sea contrario a la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado y demás normas jurídicas.

5. Pertinencia.- Las pruebas deberán referirse, directa o indirectamente a los hechos o circunstancias relativos a la comisión de la infracción y sus consecuencias, así como a la responsabilidad penal de la persona procesada.

6. Exclusión.- Toda prueba o elemento de convicción obtenidos con violación a los derechos establecidos en la Constitución, en los instrumentos internacionales de derechos humanos o en la Ley, carecerán de eficacia probatoria, por lo que deberán excluirse de la actuación procesal.

Se inadmitirán aquellos medios de prueba que se refieran a las conversaciones que haya tenido la o el fiscal con la persona procesada o su defensa en desarrollo de manifestaciones preacordadas.

Los partes informativos, noticias del delito, versiones de los testigos, informes periciales y cualquier otra declaración previa, se podrán utilizar en el juicio con la única finalidad de recordar y destacar contradicciones, siempre bajo la prevención de que no sustituyan al testimonio. En ningún caso serán admitidos como prueba.

7. Principio de igualdad de oportunidades para la prueba.- Se deberá garantizar la efectiva igualdad material y formal de los intervinientes en el desarrollo de la actuación procesal” (Asamblea Nacional, 2014, pág. Art. 454.6).

De lo anterior, se entiende que la prueba debe practicarse con todas las formalidades que dicta la ley para que sea válida y garantice el proceso penal adecuado.

En relación al objeto y finalidad de la prueba cabe destacar que la finalidad de la prueba es llevar al conocimiento del administrador de justicia que los hechos puestos a su conocimiento son la verdad.

Si la prueba no es contundente llegará a tener efectos contrarios a los deseados por la persona que actuó dicha prueba, es decir, llevar al juez a no tener ese convencimiento y ante lo cual bajo los principios constitucionales de defensa y los principios constitucionales de inocencia terminarían con una resolución en contrario de las pretendidas por el actor.

El objeto de la prueba resulta lo “(...) que se puede probar en general, aquello sobre lo que puede recaer la prueba” (Zabala, 2004, pág. 142).

En base al ámbito penal, “mientras en el proceso civil, dominado por el principio dispositivo solo necesitan ser probados los hechos discutidos, en el proceso penal como consecuencia de la máxima de la instrucción rige el principio que todos los hechos sé que algún modo son importantes para la decisión judicial debe ser probados” (Roxin citado por Baquerizo, 2004, pág. 143).

En materia penal el objeto de la prueba es precisamente la determinación de la existencia o no del delito, así como también la responsabilidad del imputado.

En principio, todo es susceptible de prueba. Así, por ejemplo, los hechos naturales como una tormenta, el clima, un rayo, o eventos humanos físicos (una herida, una lesión), o psíquicos (la intención homicida, la imprudencia o negligencia), pueden ser prueba en un proceso.

En cuanto a las pruebas psíquicas Gómez López ha entendido que “(...) es poder psíquico y como actitud mental es funcional respecto a la acción; mas no se trata de una capacidad de realizar conducta, sino de una capacidad de comprender lo que se hace (su licitud o ilicitud), es decir, para entender el desvalor que su realización implica” (Gómez, 1996 cfr. El error como causa de inculpabilidad en el ilícito tributario, Marco Gustavo Andrade Pazmiño, Universidad Andina Simo Bolívar 2002).

Igualmente, la existencia de una calidad de una persona o de lugares (nacimiento o muerte, la bondad o peligrosidad de una persona, y la existencia de objetos robados, el despoblado) pueden configurarse como prueba.

También se pueden probar las “normas de experiencia común”, como los usos y costumbres comerciales o financieros. Lo que no se puede probar es la existencia de hechos notorios como por ejemplo, quien es el Presidente de la República o de hechos evidentes como el caso de si una persona camina y habla o está viva, salvo que sean controvertidos razonablemente.

En cuanto a la prueba en particular, deben probarse aquellas que tengan importancia o trascendencia para la causa objeto de análisis por el administrador de justicia para demostrar la existencia de infracción y la responsabilidad del imputado, y son sobre estos los que debe desarrollarse la actividad probatoria con prueba de carácter específico, a fin de determinar la comprobación del hecho en su esencia misma y la responsabilidad del imputado.

La finalidad de la prueba va dirigida “en términos que abarcan todas las ramas del Derecho, a producir en el ánimo del juzgador la convicción no lógica ni matemática sino psicológica sobre la existencia o inexistencia, la verdad o falsedad de los hechos que se trata” (Palacio, 2000, pág. 13).

Podría parecer que es la convicción psíquica en el ánimo del juzgador la que conlleva a determinar jurídicamente la existencia del hecho puesto en su conocimiento.

Así, la participación del imputado en base a las pruebas presentadas demuestra o no la existencia del delito y su responsabilidad, pudiendo dictarse sobreseimientos, llamamientos a juicio, sentencias condenatorias o absolutorias; incluso debiendo tener en cuenta no solamente estos hechos probados, sino también los principios de beneficio al reo mediante las circunstancias atenuantes o de excusa.

Establecer lo que realmente sucedió, el hallazgo de la verdad, es el objeto fundamental de la prueba en el proceso judicial. Le corresponde al administrador de justicia el descubrimiento de la verdad, pues los abogados defensores y fiscales, van a proponer las pruebas desde su propio punto de vista, en efecto no tan imparcial.

La conclusión derivada de la práctica de pruebas en el proceso, nunca será una convicción total sobre los hechos, sino más bien relativa, pero es la única manera de impartir justicia, siendo lo más justo y correcto posible.

Se trata en definitiva, de que una resolución judicial, viene mayormente sustentada en los medios de prueba, los que debidamente fundamentados, irán encaminados a justificar la decisión del juzgador no solo en base a la ley y principios éticos, sino también a comprobar la inocencia o efectiva responsabilidad del supuesto autor del delito.

Análisis de la prueba material y documental relacionada al tipo específico de defraudación.

Por parte del administrador de justicia existen tres corrientes sobre la valoración de la prueba porque puedan llegar de alguna manera a influir directamente a la emisión de una resolución. La primera, es la prueba de íntima convicción que es una modalidad de valoración totalmente subjetiva, donde el juzgador actúa per se de acuerdo a la intimidad propia de lo presentado ante él, corriente ampliamente aceptada en el sistema anglosajón mediante tribunales de ciudadanos que aceptan o desestiman la inocencia o culpabilidad del imputado en un hecho típico antijurídico punible y sin tomar en cuenta una tasación de las pruebas que puedan aportarse. Esta forma de valoración resulta un tanto arbitraria puesto que su apreciación depende del juzgador, aún cuando este deba regirse por principios doctrinales y éticos, se abandona la responsabilidad de la valoración de la prueba a su carácter discrecional y criterio absoluto.

En contraposición, se encuentra la corriente de valoración de la prueba tasada, que es de carácter normativo y rígido, es decir, que los parámetros para

su apreciación vienen bien determinados por la legislación. Se valoran también los diferentes elementos probatorios y su valor para que el legislador de acuerdo a su análisis y constituido conforme determine que la norma penal no tenga que recurrir a una valoración de carácter discrecional de dichos elementos.

Un ejemplo de ello viene establecido en el COIP: “Nadie podrá ser llamado a declarar en juicio penal contra su cónyuge, pareja o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, excepto en el caso de violencia contra la mujer o miembros del núcleo familiar, sexual y de género. Serán admisibles las declaraciones voluntarias de las víctimas de una infracción o de sus parientes con independencia del grado de parentesco” (Asamblea Nacional, 2014, págs. 81, Art. 502.4).

En esta corriente, la ley determina la valoración que debe darse a cada prueba y el procedimiento que debe tomar el juez es únicamente formal, dejando su libre convicción a un lado y convirtiéndole en un juez extremadamente técnico y no en uno que tenga lucidez jurídica que le permita administrar justicia de manera plena de acuerdo a la sana crítica.

Otra forma de valoración de la prueba es la libre convicción o la sana crítica que es un sistema dual entre las dos corrientes anteriores, y en la que el juez tiene la libre valoración de los elementos probatorios sin los rígidos parámetros legales. A su vez, también tiene la facultad de escoger los medios probatorios para la verificación del hecho puesto en su conocimiento, el hecho típico antijurídico y punible.

Con ese sistema de valoración de la prueba se concibe un análisis racional y justa apreciación bajo las reglas de la sana crítica sobre la prueba presentada, sin dejar de lado el principio de tasación de una prueba en el caso que corresponda y de acuerdo a la normativa establecida en el COIP para la resolución del proceso.

La valoración de la prueba es el juicio de razonamiento sobre su veracidad manifestada a través de los medios de pruebas. El derecho a prueba

forma parte del sistema jurídico como garantía fundamental en el proceso. Por supuesto, su valoración no puede supeditarse a la subjetividad moral del juzgador sino a la mencionada sana crítica, experiencia y lógica.

Análisis de la prueba material y documental relacionada al tipo específico de defraudación.

Generalmente toda infracción o delito puede dejar rastros o vestigios del cometimiento, lo que en el Derecho Penal se conoce como prueba indiciaria y que no es más que aquella que se dirige a demostrar la existencia de indicios aceptados por el juez. La misma lleva a una de la existencia de delito y debe existir un nexo causal entre los hechos probados que han sido predeterminados materialmente y lo que se trata de probar que en última instancia es el delito, sin dejar de lado la responsabilidad del imputado.

No es común encontrar vestigios o prueba indiciaria en el delito tributario sin desmerecer de ninguna manera los vestigios que puedan tener en relación a los adelantos científicos y que puedan ser de utilidad para demostrar el delito de defraudación mediante la devolución indebida de intereses multas y tributos.

Sobre la prueba material Ricardo Vaca señala que “es la actuación procesal mediante la cual el juez percibe y aprecia directamente con sus sentidos el objeto resultados y vestigios de la infracción si como los instrumentos con los que se cometió” (Vaca, 2009, pág. 123)

La prueba material es el medio a través del cual llegan a conocimiento del juez los elementos de la actuación punible, sean estas evidencias o instrumentos para la comisión del delito.

La normativa adjetiva penal ecuatoriana que se encuentra ya establecida en el COIP debería tener en cuenta que es el fiscal o la policía judicial por delegación del fiscal quien debe hacer o realizar las inspecciones del lugar o lugares del conocimiento del ilícito. Ello resulta de gran importancia ya que con este conocimiento se establece el lugar del cometimiento del ilícito hecho muy

importante para determinar todos los elementos que confluieron para la comisión del delito.

Es así que este reconocimiento supone para el fiscal el lugar mismo donde se materializó la infracción penal que conjuntamente con los indicios llevan a determinar la comisión del delito.

El COIP dicta de manera estricta que los partes policiales, las noticias del delito, las versiones de testigos e informes periciales no constituyen prueba alguna. Lo anterior viene justificado porque la prueba se puede únicamente evacuar en la audiencia de juzgamiento, es decir todos los elementos constitutivos del delito son nada más evidencias que pueden llegar a constituir prueba si se guardan todas las medidas contempladas en la constitución tratados internacionales y la ley para garantizar que con el debido tratamiento se constituyan pruebas en el momento procesal oportuno.

Como lo referimos anteriormente la prueba material es la cual demuestra la evidencia física de la comisión del delito y la responsabilidad del imputado, en el delito de defraudación son los elementos materiales de los cuales el sujeto activo utilizó como herramienta para el cometimiento de la infracción.

“Las acciones típicas consisten en hacer completamente o en forma parcial un documento falso o adulterar uno verdadero, pero de manera que en ambos casos, el comportamiento se lleva a cabo sobre la materialidad del documento, siendo punible con independencia de la verdad o falsedad de su contenido (...) Es de advertir que la tipicidad de las figuras requiere que tal falsedad pueda producir un perjuicio sobre bienes jurídicos pertenecientes a un tercero distinto a quien efectúa la falsificación para lo cual basta la mera posibilidad, no siendo necesario la concreción del daño”. (BERTAZZA, 2007)

En esta misma línea el COIP refiere **Artículo 328.- Falsificación y uso de documento falso.**-La persona que falsifique, destruya o adultere modificando los efectos o sentido de los documentos públicos, privados, timbres o sellos nacionales, establecidos por la Ley para la debida constancia de actos de

relevancia jurídica, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando se trate de documentos privados la pena será de tres a cinco años. El uso de estos documentos falsos, será sancionado con las mismas penas previstas en cada caso.

Con lo referido queda determinado que no solo la falsificación (que por si misma es un delito) es objeto de sanción, sino también la utilización de documentos falsificados, el espíritu de este artículo es asimilable al delito de defraudación y por tanto su análisis por parte del juzgador está íntimamente ligada a los criterios establecidos de valoración de la prueba referidos en el capítulo anterior.

Análisis del documento, en la normativa penal ecuatoriana no existe una definición de documento, pero el partiendo de que el documento es la exteriorización de la voluntad humana mediante cualquier expresión del pensamiento de tal forma que la misma quede establecida permanentemente y que tiene el objeto dar fe de un hecho, reconocer un derecho o establecer una obligación, nos permite delinear a breves rasgos la importancia del mismo en el delito de defraudación.

El COIP establece en el Artículo 498.- “Medios de prueba.- Los medios de prueba son: 1. El documento (...)”

De esta forma queda establecido, al documento como medio de prueba que busca por medio de este poner en conocimiento del juzgador, los hechos materia de la discusión y para lo cual debe guardar ciertas reglas, que se encuentran normados por la norma positiva penal en el Artículo 499.- Reglas generales.- “La prueba documental se regirá por las siguientes reglas:

1. No se obligará a la persona procesada a que reconozca documentos ni la firma constante en ellos, pero se aceptará su reconocimiento voluntario.

2. La o el fiscal o la o el defensor público o privado, podrá requerir informes sobre datos que consten en registros, archivos, incluyendo los informáticos, que se valorarán en juicio.

4. Si los documentos forman parte de otro proceso o registro o si reposan en algún archivo público, se obtendrá copia certificada de ellos y no se agregará originales sino cuando sea indispensable para constancia del hecho. En este último caso, la copia quedará en dicho archivo, proceso o registro y satisfecha la necesidad se devolverán los originales, dejando la copia certificada en el proceso.

5. No se podrá hacer uso procesal o extraprocesal de ninguno de los datos que suministren los documentos si versan sobre asuntos que no tienen relación con el proceso.

6. Podrá admitirse como medio de prueba todo contenido digital conforme con las normas de este Código”.

Con esto se establece el análisis de acuerdo a las reglas establecidas en el COIP que deben ser observadas para que el documento, sirva como medio de prueba no pudiendo obligar a ninguna persona a reconocer su firma el ningún documento que le pueda acarrear responsabilidad penal bajo el principio constitucional de no incriminación , ni permitiendo el uso procesal o extraprocesal de dichos documentos si los mismos no versan sobre la litis, aceptando finalmente en contenido digita, el cual se define de acuerdo al COIP como:

Artículo 500.- Contenido digital.- “El contenido digital es todo acto informático que representa hechos, información o conceptos de la realidad, almacenados, procesados o transmitidos por cualquier medio tecnológico que se preste a tratamiento informático, incluidos los programas diseñados para un equipo tecnológico aislado, interconectado o relacionados entre sí.

En la investigación se seguirán las siguientes reglas:

1. El análisis, valoración, recuperación y presentación del contenido digital almacenado en dispositivos o sistemas informáticos se realizará a través de técnicas digitales forenses.

2. Cuando el contenido digital se encuentre almacenado en sistemas y memorias volátiles o equipos tecnológicos que formen parte de la infraestructura crítica del sector público o privado, se realizará su recolección, en el lugar y en tiempo real, con técnicas digitales forenses para preservar su integridad, se aplicará la cadena de custodia y se facilitará su posterior valoración y análisis de contenido.

3. Cuando el contenido digital se encuentre almacenado en medios no volátiles, se realizará su recolección, con técnicas digitales forenses para preservar su integridad, se aplicará la cadena de custodia y se facilitará su posterior valoración y análisis de contenido.

4. Cuando se recolecte cualquier medio físico que almacene, procese o transmita contenido digital durante una investigación, registro o allanamiento, se deberá identificar e inventariar cada objeto individualmente, fijará su ubicación física con fotografías y un plano del lugar, se protegerá a través de técnicas digitales forenses y se trasladará mediante cadena de custodia a un centro de acopio especializado para este efecto”.

El análisis del documento digital debe recolectarse de cualquier dispositivo fijo, móvil y realizarse con apego a las normas digitales forenses, cadena de custodia, permitiendo llevar un registro apropiado y fijando la ubicación físicamente de los equipos mediante fotografías (cuando fuese posible), este medio de prueba es una evolución del documento escrito y tiene como finalidad poner en conocimiento del juzgador lo contenido en el sistema como manifestación del pensamiento humano y cuya valoración de acuerdo al sistema penal ecuatoriano se lo debe realizar de acuerdo a la sana crítica.

Análisis de los elementos constitutivos del tipo específico de defraudación.

El delito relativo al fraude fiscal en el Código General de Impuestos francés (CGI) tipifica el comportamiento delictuoso de ocultación de ingresos o sobreestimación de cargas o gastos deducibles.

El CGI expresa que:

“(…) cualquier persona que, de manera fraudulenta, intente evitar el pago total de los impuestos previstos en el presente código, bien porque no declare ingresos de manera voluntaria dentro del plazo, bien porque oculte importes grabables, bien porque organice su insolvencia o dificulte, mediante manipulaciones, el cobro de impuestos, o por cualquier otro medio, será condenado, independientemente de las sanciones fiscales, a una multa de 500 mil euros y a un encarcelamiento de hasta 10 años (…)” (Parlamento Francés, 1986, pág. Art. 1741).

Asimismo dicta que:

“(…) serán castigadas con las mismas penas previste en el art. 1741: 1. Cualquier persona que de manera voluntaria omita hacer anotar documentos falsos en los libros de contabilidad previstos en el código de comercio francés (art. 1123-12 a 1123-14). 2. Cualquier persona que teniendo objetivo el impago de impuesto, haciendo de intermediario o gestionando depósitos en títulos extranjeros, transfiriendo o haciendo transferir cupones al extranjero para que sean cobrados o negociados, emitiendo o cobrando cheques o cualquier otro instrumento creado para el pago de dividendos, intereses, réditos o cualquier otro producto con valor inmobiliario (…)” (Parlamento Francés, 1986, pág. Art. 1743).

De lo anterior se entiende que al igual que en el Derecho Francés y en el Ecuatoriano es imprescindible el elemento material del ilícito tributario; en este caso es el delito fiscal francés que es la acción u omisión que tiene como consecuencia el fraude fiscal y que debe estar tipificado.

No obstante, es normal e igualmente válido que el contribuyente busque los medios legales que le permitan el pago disminuido de tributos, siempre y cuando no actúe contrario a la ley, lo que de ninguna manera puede configurarse como un delito.

Todo se encuentra íntimamente relacionado con el principio de legalidad que determina la necesidad del establecimiento legal de la conducta ilícita o del tipo penal establecido en el artículo 1741 del CGI, donde deben confluir elementos constitutivos de la infracción que son uno de omisión voluntaria de declaración en el plazo de la ocultación voluntaria de ingresos, que son grabables mediante montajes fraudulentos con la finalidad de ocultar ingresos grabables, organizar una organización de insolvencia o cualquier otro medio fraudulento que permita eludir el pago del impuesto.

Adicionalmente el artículo 1743 del CGI añade dos supuestos más para que constituyen delitos fiscales especiales. En el primero se buscan anomalías contables y en el segundo supuestos de un fraude fiscal internacional. (Shuster, 2001)

Como análisis de los elementos de defraudación se destaca la existencia de dos corrientes. La primera diferencia el delito tributario relativo a la obtención indebida de tributos e intereses o multas, no tanto por el sujeto pasivo del delito, sino por el carácter mismo del delito. En este caso el daño patrimonial queda relegado al segundo plano ya que al tratarse de una obtención o que existe obtención indebida de tributos intereses o multas no requiere que exista efectivamente la devolución, sino que el delito puede consumarse con la emisión del acto administrativo de acuerdo a dicha devolución. Es decir, que no se necesita exclusivamente que se haya producido el perjuicio patrimonial ni que el sujeto activo del delito se haya enriquecido indebidamente.

Por lo que lo que tipifica el delito de defraudación tributaria está regido por el verbo obtención y existir, ergo existir no necesariamente significa que deba haber un desplazamiento de carácter económico a favor del sujeto activo del

delito. Basta que exista el acto administrativo en el cual se ordene la devolución de lo establecido o del patrimonio que se pretende defraudar.

La segunda corriente y teniendo en cuenta el contexto penal vigente como un delito patrimonial, tendría pleno sentido en el momento mismo en que la persona reciba efectivamente esta devolución, ya que el delito, de acuerdo a esta teoría, se consuma al momento de recibir dicha devolución, pues antes de esto, aunque hubiese existido un acto administrativo de carácter indebido en el cual se obtenga una devolución de tributos, si efectivamente no se hubiese ejecutado de manera real el obtener la devolución de impuestos, intereses o multas, existiría solamente una mera tentativa.

En la teoría patrimonialista, el sujeto no podría reparar el perjuicio en este sentido al ser inexistente la devolución de estos intereses, multas o impuestos. Para graficar el asunto del estudio de los elementos constitutivos del tipo delictivo de la defraudación se tiene, por ejemplo, aquel supuesto que consistiría en la consumación para una devolución que tienen beneficio los grupos vulnerables de la sociedad como los de la tercera edad. En este supuesto una persona que no es mayor a sesenta y cinco años presenta una solicitud de devolución del IVA, el órgano tributario acepta dicha devolución y procede a emitir el acto administrativo en el que se reconoce el derecho de esta persona que no goza de la edad para hacerse acreedor de dicho beneficio en el cual se reconoce esta devolución.

Nace entonces la pregunta de en qué momento se consuma el delito, si al momento de presentar el formulario para la devolución del IVA, cuando el Funcionario de la Administración Central aprueba y emite un acto administrativo para la devolución del IVA, o cuando la persona se beneficie mediante títulos de crédito o devoluciones en efectivo del IVA.

Sin perjuicio de la corriente patrimonial o extra patrimonial en la consumación del delito antes referida, para la norma ecuatoriana la corriente más apropiada es aquella que hace una referencia extra patrimonial, es decir, la que hace referencia al derecho para obtener una devolución indebida de tributos o intereses, configurándose el delito no con el hecho mismo de recibir el importe de

las devoluciones, sino con la obtención del acto administrativo que determine el derecho del sujeto activo del delito de obtener dichos beneficios.

Quedaría entonces determinado que para que exista también esta defraudación debería existir además la solicitud y la obtención del acto administrativo que declare a lugar el derecho del sujeto activo del delito. Puede ocurrir también que en esta solicitud de obtención de dicho acto administrativo, se simule o se realice un acto que no es verdad relacionado con la simulación, ocultación, omisión y falsedades de verbos rectores del tipo penal de defraudación.

La falsedad como elemento constitutivo de delito de defraudación, se vinculará el delito de defraudación con la falsificación de documentos que pretenden como fin mismo el cometimiento del delito de defraudación, para lo cual se debe delimitar conceptualmente la falsedad ideológica en documentos que son auténticos y la falsedad de carácter material que pretende ser usada para llegar a cometer el ilícito tributario.

Existen varios tipos de falsedades para la obtención indebida de tributos; la primera es que existe un error entre lo declarado y lo verdaderamente acontecido. Existe una falsedad de carácter material cuando se aparejen documentos falsos en la solicitud presentada para la obtención del acto administrativo que declare el derecho a lugar para obtener una devolución, sin confundir la alteración de la verdad en un documento legítimo que es una falsedad de carácter ideológico y la operación que consiste en simular completamente un documento con datos inventados para obtener un beneficio como es la devolución indebida o la devolución de tributos, intereses o multas.

En este último caso el documento debería ser calificado como falso prejudicialmente y que ha sido creado como un elemento completo para dar o aparentar una realidad inexistente.

La simulación como elemento del delito tributario consiste en una forma de ocultar un hecho con la apariencia de un negocio ficticio, a fin de encubrir

efectivamente un hecho que produciría un pago de carácter tributario al gobierno central, en este caso al Servicios de Rentas Internas.

Parte primordial de la simulación es la voluntad de quienes participan de ella para encubrir una realidad. Generalmente la simulación se realiza con una actuación de carácter societario irreal para beneficiarse con estos hechos de la norma activa, una falsa realidad de negocio haciendo creer al Estado que existen operaciones de carácter comercial, societario, o de cualquier otra índole que jamás existieron y que son simplemente una manera de maquillar la realidad, tratando de convertirla en otra distinta para beneficiarse con este hecho. (Shuster, 2001)

De lo anterior, Calvente y Ruiz Garijo han expresado que “las notas esenciales de la simulación, la falsedad en la causa de los negocios jurídicos aparentes y la ocultación de los negocios jurídicos reales con el fin de eludir tributos correspondientes en lo mismo es una definición de simulación” (Calvente & Ruiz, 2004, pág. 62).

No se debe confundir lo anterior con la economía de opción que es una fórmula lícita en la cual las personas pueden optar por uno u otro camino con la finalidad de minimizar el impacto fiscal en su economía.

Los elementos característicos de la simulación consisten en el engaño con premeditación de datos que fiscalmente son pertinentes para el pago de un tributo con el ánimo específico de ocasionar un perjuicio al Estado y en consecuencia es punible.

La ocultación como elemento del delito de defraudación consiste en engañar a la administración tributaria de modo que esta desconozca la existencia de cualquier hecho imponible, a fin de evitar el pago del tributo. Con esta ocultación el sujeto puede obtener para sí o en beneficio de un tercero, el derecho a recibir sumas de dinero en razón de las obligaciones impositivas que fueron en su momento entregadas al Estado, beneficiando económicamente al sujeto activo del delito y acrecentando su patrimonio de manera indebida e ilegal. Esta

ocultación tiene estrecha relación con la simulación que está subsumida en la ocultación que vendría a ser de carácter general, mientras que la simulación es más de carácter específico.

Resumen de elementos generales constitutivos de la defraudación:

1. Tipicidad, en cuanto constituye delito identificado por el COIP.
2. Antijuricidad, en cuanto existe una contradicción entre la conducta y lo establecido por la ley por causarle daño al Estado mediante fraude y engaño.
3. Dolo, en cuanto a la intención real de incurrir en defraudación / Culpa, en cuanto no se tiene una intención relacionado con el resultado de manera directa pero la conducta antijurídica provoca un resultado delictivo tipificado (La ley ecuatoriana no contempla este elemento subjetivo dentro del delito de defraudación).
4. Punibilidad, en cuanto tipifica distintos supuestos legales, agravados incluso para la imposición de la pena.

Recomendaciones y propuesta de investigación.

Es recomendable la reforma de la normativa respectiva en la que se establezca básicamente que la devolución indebida de tributos, multas e intereses no sea configurada mediante lo que es debido o no, sino que se declare única y exclusivamente la devolución de lo que no le corresponde al contribuyente para que sea mucho más fácil y práctico el inicio de una acción penal por el delito de defraudación sin la necesidad de prejudicialidad para iniciar la acción penal respectiva. **Art. Defraudación tributaria.-** La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando mediante la simulación de hechos falsos o la deformación u ocultamiento de hechos verdaderos exista obtención de una devolución de tributos, intereses o multas cuyo beneficio no corresponde al contribuyente o a un tercero beneficiario.

Conclusiones generales.

La creación de los tributos debe guardar concordancia con las normas constitucionales y legales de creación. El acto administrativo debe guardar las características esenciales, sobre todo en el ámbito de competencia y legitimidad, recordando que todo acto administrativo es legítimo salvo a prueba de lo contrario, ya que si existe un acto de lesividad al Estado por una devolución indebida de tributos está más que claro. Pero cuál es el órgano jurisdiccional o competente para conocer este reclamo, y por consiguiente declarar un acto ilegítimo y en qué medida la norma se vuelve demasiado garantista para la configuración del delito.

El Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva, prescribe lo siguiente en cuanto a la lesividad:

“La anulación por parte de la propia Administración de los actos declarativos de derechos y no anulables, requerirá la declaratoria previa de lesividad para el interés público y su impugnación entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo competente. La acción contenciosa de lesividad podrá interponerse ante los tribunales distritales de lo Contencioso Administrativo en el plazo de tres meses a partir de la declaratoria de lesividad”
(Presidencia República, 2002, pág. Art. 97)

En un enjuiciamiento por una devolución de tributos intereses o multas obtenidos de manera indebida, tendría que conocerse dogmáticamente si el tributo guarda los principios constitucionales de creación y luego analizar los asuntos de fondo y forma en el acto administrativo que concedió la devolución, así como también la autoridad jurisdiccional con capacidad legal para ilegitimar ese acto o declarar indebida su devolución.

La declaración de indebido está establecido por analogía en el Código Tributario ecuatoriano:

“Pago indebido: (...) en iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido (ilegalmente) o fuera de la medida legal” (Congreso Nacional, 2005, pág. Art. 122).

Lo primero es determinar qué autoridad tiene capacidad de declarar ilegal una devolución. Administrativamente es imposible realizar dicha declaración ergo se constituye en un asunto de prejudicialidad.

Para el juzgamiento se debe demostrar primero la existencia de la infracción (que es poco probable su configuración por la difícil concurrencia de sus elementos) y establecer la responsabilidad del imputado. Para ello primero se debe establecer la imputabilidad del agente y los elementos de convicción que lleven al fiscal a iniciar la instrucción fiscal y que deben ser reproducidas así como también fortalecidas en esta etapa, a fin de que se conviertan en evidencias y se transformen en pruebas en la etapa de juzgamiento. Dichas pruebas deben contundentes y demostrar el nexo entre el ilícito cometido y la responsabilidad del imputado, presentándose de acuerdo a los principios legales establecidos en el COIP.

La Constitución de la República vigente garantiza el principio de presunción de inocencia, en tal virtud toda persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario. La carga de la prueba recae sobre el fiscal quien debería actuar por iniciativa o insinuación de la administración tributaria.

Existen demasiadas circunstancias tanto en la creación de tributos como en el acto administrativo y la configuración del delito de defraudación que no permitiría a la administración tributaria iniciar fácilmente un proceso de carácter penal por concepto de este último, incluso, imposibilita que por acción popular el fiscal inicie de oficio una investigación del delito sin la existencia de requisitos prejudiciales, por lo que sin estos elementos no podría configurarse el delito de defraudación materia de este estudio.

Conclusiones y su relación con las hipótesis de la investigación.

No existen inconstitucionalidades que se develen en la tipificación del delito de defraudación en cuanto a la devolución de tributos con la promulgación del Código Orgánico Integral Penal, pero sí inconsistencias legales que no han variado y más bien se han acentuado con la entrada en vigencia de este cuerpo legal.

Existe un evidente asunto de prejudicialidad en el cual se declare un acto administrativo lesivo y por tanto nulo; y/o se declare la sentencia que ha sido indebida. Entiéndase ilegal conforme el concepto del artículo 122 del Código tributario aplicado por analogía.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo es la autoridad con capacidad -de acuerdo con la materia- para declarar lesivo y por ende ilegítimo un acto administrativo de carácter tributario.

En este punto también se debe determinar qué organismo es competente para declarar indebido, de tal forma que la Constitución refiere que “todo acto normado sea judicial o administrativo debe proceder de autoridad competente” (Asamblea Constituyente, 2008, pág. Art. 76.3) y debe estar debidamente fundamentado en donde se enuncie las normas respectivas y la aplicación de dichas normas so pena de una sanción en contra del funcionario. Un funcionario no puede emitir un acto administrativo sin citar las normas respetivas, los hechos fácticos y su nexo causal y menos si no tiene la competencias para hacerlo.

Queda develado que el delito de defraudación por sí mismo de la manera como está concebido por la ley, tiene inconsistencias de los elementos que deben confluir para la configuración del delito.

En relación al espíritu de la ley para determinar la normativa vigente del delito de defraudación, no existe un análisis profundo de los temas de carácter tributario. Sin embargo, el único análisis realizado por la asambleísta Marcela

Aguinaga, de acuerdo a sus mismas palabras, “es contrario a las tendencias de carácter penal vigente a nivel mundial, es decir, ya no existe una ley de carácter preventiva sino eminentemente punitiva que busca una sanción y prevención de carácter negativo, coexistiendo una suerte de represión en materia penal y sobre todo en materia penal tributaria” (Aguinaga, 2013, pág. 34).

En cuanto a los asuntos de prejudicialidad y procedibilidad afectan la acción penal del delito de defraudación al existir temas prejudiciales con relación a la declaración de indebido de un pago y/o también que declaren un acto administrativo de carácter lesivo.

El ejercicio de las funciones del fiscal debería estar encaminado a iniciar la indagación respectiva y con los indicios recabados en la indagación previa, iniciar una acción de carácter penal.

Los sujetos procesales, en este caso el sujeto pasivo del delito que es el Estado y a través del órgano recaudador, debe cumplir con los requisitos tanto de prejudicialidad y de procedibilidad respectivos para presentar una denuncia, lo que limita el ejercicio del derecho constitucional de petición y de la tutela efectiva de los intereses jurídicos, pues obviamente restringe el derecho de pedir la iniciación de un proceso por acción popular.

No conviene una dispersión de la norma penal en el ámbito legal ecuatoriano y de alguna manera ha quedado solucionado con la vigencia del Código Orgánico Integral Penal, sin perjuicio de que existen normas en blanco que remiten a otras para la sanción del delito.

Sin embargo, en la unificación todos los tipos penales en un cuerpo legal como el COIP, no existió un estudio profundo de los tipos penales tributarios sino una edición mínima y su inclusión se realiza en la norma penal integral sin hacer un análisis sobre asuntos importantes de puro derecho.

En cuanto a los problemas constitucionales existe una contraposición a la tutela efectiva de los intereses jurídicos de las personas, en este caso del SRI, al

restringirse la investigación de un delito por existir en la norma asuntos de carácter prejudicial, por ejemplo de lesividad, y sea declarado también indebido el pago para establecer adicionalmente los presupuestos que se encuentran en el encabezamiento del artículo respectivo a los que se refieren a la ocultación o el engaño y permite no solamente una dilación para la configuración del delito, sino muchas opciones de la defensa del sujeto activo para poder dilatar el inicio, juzgamiento de este delito pudiendo devenir en una eventual prescripción.

De tal manera, desde la vigencia del COIP no existen denuncias del delito de defraudación por devolución indebida de tributos en etapa de instrucción. En cuanto al juzgamiento del delito de defraudación anteriormente a la entrada en vigencia del COIP, no existe una casuística y en gran medida por la cantidad de elementos que debían converger para que se configure el delito.

Así, el reconocimiento o devolución de tributos, intereses, multas obtenidos de manera indebida y dolosa, establecida por un acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente, como delito de defraudación en el sistema tributario ecuatoriano, cuando estuvo tipificado en el C.T. era de muy difícil configuración, situación que no ha variado sustancialmente con el tipo penal planteado por el COIP ya que los elementos para el cumplimiento del delito son asuntos eminentemente de carácter prejudicial como la declaración de ilegitimidad o lesividad del acto administrativo que ha declarado el pago indebido y adicionalmente que confluyan mediante la ocultación o mediante la falsedad o el engaño el delito de defraudación.

Bibliografía

1. Acta de debate (11 de octubre de 2013). COIP. *Acta 257 B*. Quito, Pichincha, Ecuador: Archivo Asamblea Nacional.
2. Acta de debate (28 de diciembre de 2007). COIP. *Acta 014*. Ciudad Alfaro, Manabi, Ecuador: Archivo Asamblea Nacional.
3. Albiñana, C. (1992). *Sistema tributario español y comparado*. Madrid: Editorial Tecnos.
4. Alvarado, L. (s.f.). Recuperado el 05 de julio de 2014, de <http://www.revistajuridicaonline.com>
5. Asamblea Constituyente. (2008). *Constitución de Ecuador*. Quito: Ediciones Legales.
6. Asamblea Nacional. (2014). *Código Orgánico Integral Penal*. Quito: Ediciones Legales.
7. Bajo, M., & Bacigalupo, S. (2001). *Derecho Penal Económico*. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A.
8. Benalcázar, J. C. (2002). Aproximación al derecho constitucional tributario. *Gaceta Judicial*.
9. Bergalli, R. (1982). *Política Criminal y Reforma del Derecho Penal*, Temis, 1982. Bogotá: Temis.
10. Beristain, A. (1986). *Derecho Penal y Criminología*. Bogotá: Editorial Temis.
11. Bielsa, R. (1980). *Derecho Administrativo* (Sexta Edición ed.). Buenos Aires: La Ley.
12. Boca Negra Sierra, R. (2005). *La teoría del Acto Administrativo*. Madrid : lustel.
13. Boderó, E. (1992). *Derecho Penal Básico*. Quito: DISGRAF.
14. Borja y Borja, R. (1984). *Teoría General del Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Depalma.
15. Briones, G. (2012). *Metodología de la investigación en las Ciencias Sociales y en el Derecho*. Santiago de Chile.: Universidad de Chile.
16. Busch, R. (1992). *Modernas Transformaciones en la Teoría del Delito*. Bogotá: Ed. Temis.

17. Cabanellas, G. (1979). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta S.R.L.
18. Calvachi Cruz, R. (2002). Los delitos tributarios: La defraudación fiscal. *Revista del Colegio de Jurisprudencia*.(6), 65.
19. Calvente, G., & Ruiz Garijo, M. (2004). "Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales(comentarios de 28 de Noviembr. *Nueva Fiscalidad Numero 7*, 29-62) .
20. Carano Donvito, G. (2005). *Trattato dí diritto penalc finanziario*. Turín, Roma: Nazionale e Viarengo.
21. Chiara Díaz Carlos, A. (1997). *Ley penal tributaria y provisional No. 24.769*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni editores.
22. Comisión Legislativa. (1968). *Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Quito : Ediciones Legales.
23. Compilación. (2012). *Código Tributario: Ecuador*. Quito.: Editorial Jurídica del Ecuador.
24. Congreso Nacional. (1999). *Código Tributario*. Quito: Ediciones Legales.
25. Congreso Nacional. (2005). *Código Civil*. Quito : Ediciones Legales.
26. Congreso Nacional. (2005). *Código Tributario*. Quito: Ediciones Legales.
27. Consejo de la Judicatura. (2004). Fallos triple reiteración *Juicio No. 4-98 , Juicio No. 10-98 , Juicio No. 24-98*. Quito: Imprenta del Consejo Nacional de la Judicatura.
28. Corte Suprema. (8 de agosto de 2000). *Resolución 124*. Quito: Ediciones Legales.
29. De la Garza, S. F. (2001). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.
30. Díaz, S. (s.f.). *principios Constitucionales Tributarios En El Derecho Comparado*. Recuperado el 03 de julio de 2014, de <http://www.revistajuridicaonline.com>.
31. Diez, M. M. (1961). *El Acto Administrativo* . Buenos Aires : TEA.
32. Dromi, R. (1997). *El acto administrativo*. Buenos Aires: Ciudad Argentina.
33. Elvis Echandia, H. (2003). *Teoría General Del Proceso: Aplicable a Toda Clase de Procesos*. Granada: Universitaria.

34. Elvis Echandia, H. (2002). *Teoría General de la Prueba Judicial Tomo I*. Bogota: Editorial Temis SA.
35. Espasa Calpe S.A. (2001). *Diccionario Jurídico ESPASA*. Madrid: Espasa Calpe.
36. Evans, E. (1997). *Los tributos ante la constitución*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica.
37. Fernández Carrasquilla, J. (1998). *Derecho Penal Fundamental. Tomo II*. Bogotá: Temis.
38. Fernández de Velasco, R. (1929). El Acto Administrativo. *Revista de Derecho Privado*, 68-78.
39. Figueroa, J. (1985). *Las garantías constitucionales del contribuyente en la constitución de 1980*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica.
40. Fonrouge, C. (1962). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.
41. Fonrouge, C. (1977). *Violación de las normas tributarias. Contencioso tributario. Régimen tributario Argentino. Crédito público*. Buenos Aires: Depalma.
42. García Domínguez, M. Á. (1982). *Teoría de la Infracción Fiscal, Derecho Penal Fiscal*. México: Editorial Cárdenas.
43. García Vizcaíno, C. (2000). *Derecho Tributario, Tomo II*. Madrid: Depalma.
44. García Vizcaíno, C. (2000). *El Derecho Penal Fiscal forma parte del Sistema General Penal, Tomo II*, (Segunda Edición ed.). Madrid: Depalma.
45. Gómez López, J. O. (1996). *Culpabilidad e Inculpabilidad, Derecho Penal y Derechos Humanos*. Bogotá: Doctrina y Ley.
46. Grisanti Aveledo, H. (1985). *Lecciones de Derecho Penal*. Valencia: Central S. A.
47. Guerrero Vivanco, W. (2004). *Derecho Procesal Penal Tomo III*. Quito: Pudeleco Editores SA.
48. Hauchen, E. (2002). *Tratado de la Prueba en Materia Penal*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores.

49. Hernández, I. (2000). *Retroactividad de la norma tributaria en el derecho comparado y poder tributario, en particular el municipal*. Seminari sobre Derecho Tributario y Presupuestario.
50. Jakobs, Z. (1998). *Philosophen-Juristen- Pädagogen*. Gespräch: Würzburg.
51. Jaramillo Ordoñez, H. (1999). *Manual de Derecho Administrativo*. Loja: Editorial de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja.
52. Jescheck, H.-H. (1981). *Jescheck Hans-Heinrich. "Tratado de Derecho Penal". Vol. I., Tratado de Derecho Penal. Vol. I*. Barcelona: Bosch.
53. Jiménez De Asua, L. (1995). *Lecciones de Derecho Penal*. México D.F: Editoriales Incorporados S.A.
54. Jiménez de Asúa, L. (2002). *Tratado de Derecho Penal, Tomo II*. Buenos Aires: Losada S. A.
55. Labatut Glenda, G. (1990). *Manual de Derecho Penal*. Santiago de Chile: Jurídica.
56. Macías, M. y. (2011). *El Procedimiento Administrativo Tributario y El Proceso Contencioso Tributario En El Ecuador*. Universidad Católica de Guayaquil.
57. Malamud Goti, J. (1981). *Persona Jurídica y Penalidad*. Buenos Aires: Depalma.
58. Marienhoff, M. (1998). *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo II* (Tercera ed.). Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
59. Martínez, R. (s.f.). <http://rafaelmartinezabogado.cl/doc>. Recuperado el 06 de julio de 2014
60. Masbernat, P. (2002). *Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional. jus et Praxis en Manual de Derecho Financiero. Derecho financiero y Teoría de los ingresos* (Vol. 6).
61. Mayer Lux, L. (29 de julio de 2007). El patrimonio del estado como objeto de protección penal. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.*, 227.
62. Montt, s. (2010). El recurso de la inaplicabilidad por inconstitucionalidad ¿Es garantía suficiente de un sistema tributario justo? *Revista de Derecho y Humanidades*, 83-87.

63. Morales Tobar, M. (1999). *El Acto Administrativo*. Quito: Konrad Adenauer Stiftung.
64. Muñoz Conde, F. (2007). *Teoría General del Delito*. Valencia: Tirant lo Blanch.
65. Omeba Enciclopedia Jurídica. (2012). *Omeba.com*. Recuperado el 19 de abril de 2015, de Omeba Enciclopedia Jurídica:
<http://www.omeba.com/voces.php?buscar=revisi%F3n&contenga=todas&en=dentro&materia=Todas>
66. Pacheco Solano, J. (2010). *Facultad de Jurisprudencia-Escuela de Derecho. Universidad de Cuenca*. Recuperado el 4 de Julio de 2014, de
<http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/2682/1/tm4434.pdf>
67. Palacio, L. E. (2000). *La Prueba en el Proceso Penal*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
68. Papier, J. J. (1996). *Ley Fundamental y Orden Económico en BENDA y otros, Manual de Derecho Constitucional*. Madrid.
69. Parlamento Francés. (1977). *Código General de Impuesto Francés*. Albin Michel
70. Parlamento Francés. (1986). *Código General de Impuesto Francés*. Paris: Albin Michel.
71. Pérez Camacho, E. (2006). *Derecho Administrativo, Tomo I*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
72. Pérez Dayán, A. (2003). *Teoría General del Acto Administrativo*. México: Porrúa.
73. Pérez Pinzón, Á. O. (1985). *Criminología y Nuevo Código Penal*. Bogotá: Temis.
74. Pérez, J. (1968). *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
75. Presidencia República. (2002). *Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva*. Quito: Ediciones Legales.
76. Proceso 261 Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia Ecuador (25 de abril de 2006).

77. Ramirez Córdoba, A. (1985). *Derecho tributario sustancial y procedimental*. Bogotá: Temis.
78. Real Academia Española. (2013). *Diccionario de la Real Academia Española*. Madrid: Espasa Libros.
79. Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la Real Academia Española*. Madrid: Espasa.
80. Registro oficial 436, 312 (Sala de lo Contencioso Tributario de la Ex Corte Suprema de Justicia 13 de abril de 2003).
81. Rintha Martínez, S. (1997). *De la Infracción Tributaria y sus Sanciones*. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
82. Rodríguez, A. A. (2005). *Curso de Derecho Civil I*. Santiago de Chile: Nacimiento .
83. Roxin, C. (1982). *Política Criminal y Reforma del Derecho Penal* . Bogotá: Temis.
84. Sainz, F. (1972). *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto político de Madrid.
85. Salazar González, V. R. (2008). *Jurisprudencia Constitucional Tributaria en el Ecuador*. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar .
86. Sánchez, S. (2001). *Modernas tendencias en la ciencia del Derecho penal en la Criminología*. Madrid: UNED.
87. Santofino Gamboa, J. O. (2003). *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II*. Colombia: Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia.
88. Sayagués Laso, E. (1986). *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I*. Montevideo: Martín Blánchi.
89. Secaira Durango, P. (2004). *Curso Breve de Derecho Administrativo*. Quito: Universitaria.
90. Shaw, J. L. (1998). *El error como eximente de responsabilidad en materia de infracciones tributarias*. Quito: Memoria de las X Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
91. Shuster, Carla. (2001). *Ordenanza Tributaria Alemana*. Berlín: COLEX S.A. Editorial Constitución y Leyes.

92. Ulgin Arriasaga, E. (1999). *Curso de Derecho Financiero y Tributario junto Juan Martin Queral, Carmela Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y Manuel Tejerizo López Tecnos*. Chile: Jurídica.
93. Vaca Andrade, R. (2009). *Manuel de Derecho Procesal Penal, Volumen I*. Quito: Corporacion de Estudios y Publicaciones.
94. Zabala Baquerizo, J. (2004). *Tratado de Derecho Procesal Penal Tomo III*. Guayaquil: Edino.
95. Zavala Egas, J. (10 de abril de 2000). *Cuestiones prejudiciales en el proceso penal tributario ecuatoriano.pdf*. Recuperado el 1 enero de 2015 Obtenido de Revista Jurídica, Facultad de Derecho, Universidad Católica de Guayaquil:
- http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2001/14/14_Cuestiones_Prejudiciales_en_el_Proceso_Penal.pdf