Pontificia Universidad Católica del Ecuador

Facultad de Jurisprudencia



Trabajo de Integración Curricular previo a la Obtención del Título de Abogada de los Tribunales de la República del Ecuador

Tema: "Ineficacia en la Justicia Penal Tributaria por la Ausencia de Tribunales Especializados"

Autora: Jenniffer Lissette Moreta Ordóñez

Director: Miguel Ángel Bossano Rivadeneira

Quito, D.M., 30 de mayo de 2023

Resumen

En este trabajo se analizan los fundamentos teóricos, doctrinarios, principios y normativa ecuatoriana de dos ramas del derecho, el penal y el tributario, como bases para entender su conjunción en el derecho penal tributario. Todo esto con el objetivo de determinar las particularidades de esta rama especializada y evidenciar su dificultad técnica.

Por la naturaleza, origen y determinación del ilícito tributario es necesario que el procedimiento judicial mediante el cual se determinan los elementos del delito, la culpabilidad o no en el delito, el grado de participación, su juridicidad y la conducta en sí sea de tipo especializado.

En el trabajo se estudiará a la especialización como respuesta para el juzgamiento de este tipo de ilícitos llenos de características técnicas, formulaciones que contienen conductas, hechos y cuestiones que no son nada básicas, sino que, por el contrario, significan un reto para el juzgador que requiere de amplia prueba, testimonios, peritajes, documentos, así como de un amplio conocimiento técnico especializado en materia tributaria, para evitar ineficacia procesal o impunidad.

Se llevará a cabo un acercamiento a la realidad de los tribunales ecuatorianos y se determinará si es factible o no la creación de un tribunal especializado en materia penal tributaria.

Palabras Claves: ius puniendi, potestad tributaria, delito tributario, juzgamiento, tribunales especializados, proceso penal tributario.

Abstract

In this document, the theoretical, doctrinal, principles and Ecuadorian regulations of two branches of law, criminal and tax, are analyzed as bases to understand their conjunction in tax criminal law. All this with the aim of determining the particularities of this specialized branch and evidencing its technical difficulty.

Due to the nature, origin and determination of the tax offense, it is necessary that the judicial procedure through which the elements of the crime are determined, guilt or not in the crime, the degree of participation, its legality and the conduct per se, could be a specialized type of procedure.

Specialization will be studied as a response to the judgment of this type of illicit offenses full of technical characteristics, formulations that contain behaviors, facts and questions that are not basic at all, but, on the contrary, mean a challenge for the judge. Which requires extensive evidence, testimonies, expert opinions, documents, as well as extensive specialized technical knowledge in tax matters, to avoid procedural inefficiency or impunity.

An approach to the reality of the Ecuadorian courts will be carried out and it will be determined whether or not it is feasible to create a specialized court in criminal tax matters.

Keywords: ius puniendi, tax power, tax offense, trial, specialized courts, tax criminal proceedings.

ÍNDICE

Resumen ..... **II**

Abstract ..... **III**

Introducción **5**

1. Sección I.- Un acercamiento al Derecho Tributario y al Derecho Penal **7**

1.1. Concepciones sobre el Derecho Tributario 7

1.1.1 Nociones básicas 7

1.1.2 La potestad tributaria 8

1.1.3 Principio de legalidad o reserva de ley 10

1.1.4 Principio de Tutela Judicial Efectiva 12

1.1.5 Los tributos 12

1.1.6 Conductas ilícitas en materia tributaria 13

1.2. Concepciones sobre Derecho Penal 14

1.2.1 Ius Puniendi 14

1.2.2 Elementos constitutivos del delito 15

1.2.3 Teoría de la pena 21

1.2.4 Derecho Penal Tributario 23

1.2.5 Naturaleza jurídica del delito tributario 24

1.2.6 Infracciones y delitos tributarios en la legislación ecuatoriana 26

2. Sección II.- Realidad de la justicia penal tributaria en el Ecuador **29**

2.1 Evolución Histórica 29

2.1.1 Época Tributaria Penal 29

2.1.2 Época de Transición 30

2.1.3 Tribunales Contencioso Tributarios y Tribunales de Garantías Penales 31

2.1.3.2. Tribunales Contenciosos Tributarios 32

2.2 Tribunales Especializados 33

2.3.1 Panorama de los tribunales y jueces especializados 33

2.3.2 Razones para crear tribunales especializados 35

2.3.3 Decisiones de diseño institucional 38

2.3.4 Esfera constitucional 39

3. Conclusiones **42**

4. Recomendaciones **45**

ANEXOS: VIII

Tabla 1 Clasificación de categorías tributarias 13
Tabla 2 Infracciones administrativas 14
Tabla 3 Clases de sujetos en los delitos 18
Tabla 4 Clasificación tipos penales 18

Dedicatoria

Dedico este trabajo a Dios que siempre me acompaña y a mi familia con la que estaré eternamente agradecida.

Introducción

Como señala Aristóteles, el hombre desde sus inicios para su supervivencia ha tendido a vivir en sociedad. Comunidades que con el paso del tiempo llegaron a desarrollarse y formar grandes colectivos, situación que provocó el nacimiento de necesidades básicas diferentes a las que cada individuo tendría por separado. Es precisamente en estas necesidades públicas en donde recae la importancia de los tributos, pues estos son prestaciones pecuniarias que requiere el Estado, una fuente de ingresos, mediante la cual puede lograr la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos. Los tributos llegan a ser tan importantes en las finanzas estatales que sin ellos no se podrían sostener la masa de exigencias básicas de la comunidad. En si no hay Estado sin finanzas públicas, no hay sociedad políticamente organizada que no haya ido de la mano de un sistema tributario, aunque sea básico.

Hay tributos desde que la sociedad tuvo un modelo de organización. Y debido a la importancia que estos implican en la misma existencia del Estado, es que dichos aportes pecuniarios son de obligatorio cumplimiento so pena coercitiva, es decir, que las personas están obligadas a cumplir con los tributos en virtud de una norma legalmente establecida, el ius puniendi estatal, enfrentando al moroso a una determinada consecuencia.

El origen de las normas es el Estado, en nuestro país específicamente se refleja en el poder legislativo, normas mediante las cuales la sociedad puede determinar y delimitar el pago de tributos dependiendo de las distintas circunstancias bajo las cuales se encuentre el país. Pero ¿qué sucede cuando los ciudadanos ya sea por ignorancia o dolosamente incumplen con dichas normas? Se castigan dichas actuaciones antijurídicas, el poder jurisdiccional es quien ejerce el monopolio de la fuerza dentro del Estado, es el mismo Estado quien emite normas a través del uso de la fuerza legítima, esto es, aquella capacidad por la cual las normas pueden ser exigidas a los ciudadanos.

De manera específica en el Ecuador según lo estipulado en nuestra constitución, es un deber primordial del Estado el promover el desarrollo equitativo, así como el que se establezcan condiciones tanto materiales como inmateriales para que la sociedad pueda acceder al denominado Buen Vivir. De igual manera se establece que el régimen tributario se rige por principios como el de legalidad, igualdad y equidad que ampara que el sistema económico sea social, solidario, eficaz, y transparente, entre otros, para poder cubrir las necesidades estatales.

En Ecuador, todos tenemos la obligación de tributar, tanto personas naturales como jurídicas. Sin embargo, es claro que en nuestro país no existe una ejemplar cultura tributaria, lo que degenera no solo en problemas económicos y de financiamiento para el gobierno, sino, también en un crecimiento e incluso en la creación de nuevos ilícitos tributarios, situaciones que afectan a uno de los deberes primordiales del Estado, que consta en la Constitución en su artículo 3, y hace mención a la responsabilidad del mismo de garantizar a los habitantes el derecho a una cultura de paz, con seguridad, y en una democracia libre de corrupción.

El presente trabajo se ha propuesto debido a que el derecho tributario se ha visto encasillado por la legislación y la doctrina ecuatoriana, dejándolo en la simple reducción con respecto a los tributos (impuestos, tasas, contribuciones), sin embargo, es importante darle una nueva perspectiva desde la inclusión de otras ramas como lo es el derecho penal.

Por otro lado, es evidente el aumento doloso de los ilícitos tributarios, esto ante la vista de las autoridades estatales, sin que las mismas puedan frenarlas o tan siquiera adaptarse a sus nuevas modalidades. Es por ello que es significativo el estudiar principios, teorías y doctrina tanto del derecho penal como del derecho tributario para poder contextualizarnos y así entender de forma clara los elementos y características básicas de estos delitos tributarios y con ello poder analizar la realidad ecuatoriana, delimitando si los tribunales de garantías penales son suficientemente eficaces, si ignoran las importantes características técnicas tributarias presentes en cada causa o si pueden recaer en incongruencias con respecto a las garantías básicas y constitucionales de los ciudadanos. Todo este problema descrito puede encontrar su solución en la creación de tribunales técnicos y especializados en materia penal tributaria.

No se planteará a la especialización como una herramienta cuasi milagrosa que reducirá el cometimiento de delitos tributarios, por el contrario, se pondrá en tela de duda si el procedimiento generalizado de los tribunales de garantías penales es la ruta idónea o si es una barrera en el entendimiento de los elementos delictuales. El presente trabajo se desarrollará en base a un método deductivo debido a que se iniciará el mismo con un acercamiento importante a los elementos constitutivos y más generales del Derecho Penal y del Derecho Tributario, para luego centrarnos en nuestro problema de investigación de manera particular. Por otro lado, con respecto a la técnica que se utilizará será mayoritariamente documental. Finalmente, el enfoque que nos permitirá acercarnos a nuestro objeto de investigación será el cualitativo.

Sección I.- Un acercamiento al Derecho Tributario y al Derecho Penal

1.1. Concepciones sobre el Derecho Tributario

1.1.1 Nociones básicas

> Tal como lo señala Aristóteles 328 a. C. el hombre es por naturaleza un animal social […]. La sociedad es algo en la naturaleza que precede al individuo. Cualquier persona que o no puede llevar la vida en común o es tan autosuficiente que no necesita, y por lo tanto no participa de la sociedad, es una bestia o un dios (Aronson, 1994, p. 17).

Para el acercamiento al derecho tributario, primero se delimita al derecho, como un conjunto de normas, leyes, valores y principios de obligatorio cumplimiento (que implican sanciones derivadas) que rigen, regulan, organizan, estructuran una sociedad para el bien común (Fregoso, 2017, pps. 110-111). El derecho siempre es un reflejo de la sociedad que el mismo rige, es por ello que cada sociedad ha mantenido su fuente de derecho propia (Suárez, 2020, pps. 21-24).

En una relación jurídica común[1] se requiere como mínimo dos sujetos intervinientes, aunque pueden ser más. Un sujeto activo quien tiene el derecho subjetivo y un sujeto pasivo quien está condicionado bajo la amenaza de la fuerza legítima del Estado a cumplir con la prestación. En el caso de materia tributaria son el Estado y los contribuyentes (los ciudadanos). A su vez, como lo señala Vallejo (2021)[2] debe existir un vínculo que una a estos sujetos, un hecho jurídico que lo desencadene y un derecho que lo ampara. Se deben tener normas jurídicas previas que protejan dicha relación y el cumplimiento de las obligaciones en ella establecidas. Todo aquello recae sobre un objeto que es una prestación de dar, hacer o no hacer algo y finalmente, dependiendo de lo actuado una consecuencia jurídica, un efecto.

Al derecho tributario se lo ha intentado definir en múltiples ocasiones, pero un concepto más positivista lo radica como:

> "el conjunto de normas jurídicas, que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales; a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y las sanciones establecidas por su violación." (Garza, 2008, p. 26)

[1] Dr. Roque Farto profesor de Derecho Internacional Privado en la PUCE, apuntes propios clase magistral.
[2] Profesor de Derecho Tributario en la PUCE, apuntes propios clase magistral.

De dicha definición se extrae que el derecho tributario es una rama jurídica que norma o regula tanto el nacimiento, como la aplicación, modificación y la extinción de los tributos y derivado de ello sus implicaciones, efectos y consecuencias jurídicas y financieras.

Eusebio González (1975) señala tres principios fundamentales en el derecho tributario. El primero, es el fiscal o recaudatorio, mediante el cual se reconoce la necesidad del Estado de financiarse y la obligación que tienen los ciudadanos de ayudarlo. Esto supone que el Estado requiere de recursos y tiene la potestad de exigir a sus ciudadanos el brindar aquel aporte para su financiamiento. El segundo, es la capacidad contributiva que implica un blindaje ante el riesgo de la miseria, esto quiere decir que, todos los ciudadanos aportan hasta donde tengan la capacidad de compartir su riqueza, sin que ello implique empobrecerse. El tercer principio, el de legalidad, es un mecanismo regulador para encontrar un equilibro entre el derecho del Estado a percibir ingresos y el límite de aportes que los contribuyentes pueden ofrecerle (pps.179-180).

1.1.2 La potestad tributaria

"La expresión potestad tributaria significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción" (Fonrouge, 1965, pps. 266-267). Una potestad es aquel poder, aquella capacidad jurídica de modificar la situación de un tercero por su voluntad sin que este tenga tan si quiera conocimiento. En Ecuador como lo advierte Vallejo (2021)[3] existen tres tipos de potestades: la normativa, que es la facultad que tiene el Estado de crear leyes y generar obligaciones. La administrativa, que implica el ejercicio del poder público bajo los principios de legalidad, celeridad o competencia. Y la jurisdiccional que es el poder de administrar justicia, poder que le corresponde a los tribunales y jueces.

Dichas potestades determinadas por la normativa estatal se las obtiene por la autotutela, que es definida como "aquella ventaja o prerrogativa propia e innata de la administración, que no se limita exclusivamente a aplicarla en la recuperación de sus bienes sino también al ámbito de control, ejecución y corrección, de las diferentes formas de manifestación de voluntad administrativa" (Cabrera, 2021, p. 13). De igual manera, por efectos de dicha autotutela estatal "las administraciones públicas están en la capacidad para tutelar, por sí mismas, sus propias situaciones

[3] Profesor de Derecho Tributario en la PUCE, apuntes propios clase magistral.

jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del statu quo, eximiéndose de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial" (García & Fernández, 1999, p. 515).

Dicha potestad o poder estatal[4] nace justamente de la soberanía que cada Estado posea. Dicho poder no es concreto, es abstracto y se caracteriza por ser permanente, al no agotarse con el paso del tiempo. Es irrenunciable porque no se puede renunciar a la potestad creadora e indelegable, pues quien maneja el poder no es cualquier órgano público al azar, sino que lo hace dentro del marco de sus competencias y jurisdicción.

En Ecuador el poder tributario está determinado en su normativa tributaria de la siguiente manera:

> 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. (Código Tributario, 2005, art 3)

A su vez, tal como lo señala Chávez (2022), existen límites a dicha potestad tributaria. Externos o internacionales, por ejemplo, en virtud del principio de reciprocidad o acatando tratados internacionales. Internos, por ejemplo, límites de constitucionalidad, límites materiales o formales.

Autores como Smith (1776), Baptiste-Say (1803), Ricardo (1817), Quesnay (1987), Bastiat (1850) y Mill (1848), señalan que la escuela liberal o clásica lucha porque el Estado sea un ente protector de las libertades individuales, de la libertad económica, de lo que ahora se conoce como la autonomía de la voluntad para el comercio, generando la sociedad su propia oferta y demanda (Hernández & Tortorella, 2017, pps.8-10). Por otro lado, la escuela colectivista, impulsada por Karl Marx, lucha por lo que llaman "justicia social", apela por aquel proverbio de quien tiene más debe pagar más (citado por Valle, 2023)[5]. Al final ambas teorías colindan en que el Estado depende de los recursos de la sociedad para cumplir con los fines para los cuales fue creado.

Tomando una postura neutral e innovadora para la época la Constitución del Ecuador (2008) incorpora principios tributarios cuyo origen se encuentra en la doctrina económica. Estos principios más que constituir reglas o cláusulas, se refieren como tal al funcionamiento del sistema tributario. No son propiamente una garantía ciudadana, sino que constituyen una aspiración de

[4] Sandro Vallejo, profesor de Derecho Tributario en la PUCE, apuntes propios clase magistral.

[5] Profesor de Filosofía del Derecho en la PUCE, apuntes propios clase magistral.

cómo debería ser un sistema, entre ellos los que señala el Código Tributario, "legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad" (2005, art. 5), y los que señala nuestra Constitución, "progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, trasparencia y suficiencia recaudatoria, así como la priorización de impuestos directos y progresivos" (CRE, 2008, art. 300).

El economista Smith (1776) estableció cuatro principios fundamentales que sirvieron como bases para las legislaciones actuales, siendo el primero: la justicia o proporcionalidad. La certidumbre, que se refleja en la seguridad jurídica, mediante la cual los contribuyentes deben conocer con claridad la ley tributaria y que así no existan sorpresas en ella. La comodidad, específicamente en el tiempo perdido y las incomodidades generadas a los ciudadanos al pagar sus impuestos (citado y traducido por Rodríguez, 1994, pp.681-690). Finalmente, la economía, para que un "impuesto pueda justificar su existencia debe ser productivo y de gran rendimiento […] para cumplirlo la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entra en las arcas de la nación debe ser la menor posible" (Margain, 1985, p.46).

1.1.3 Principio de legalidad o reserva de ley

El principio de legalidad es fundamental en el derecho común, en estados de derecho se ve plasmado en sus constituciones y como lo indica Islas (2009, p.98) "ello se debe a la relación de supra/subordinación entre los representantes del Estado y los gobernados en virtud de los cuales los primeros afectan la esfera jurídica de los segundos". Sobre la aplicación de este principio en el derecho tributario la doctrina ha señalado 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 (…). (Soler, 2002, p.103)

Las relaciones jurídicas tributarias que nazcan deben desarrollarse dentro de un marco legal que las regule, en palabras más sencillas y usando un aforismo latino "Nullum tributum sine lege, no hay tributo si no está en la ley". Todo órgano del poder público está sometido a la legalidad en la norma jurídica correspondiente. Toda ley, norma, ordenanza o regulación deben ir acorde a la norma jurídica superior, de lo contrario se provocaría incompatibilidad.

El principio de reserva de ley es más específico, puesto que se refiere a que, existen ciertas materias reservadas a la ley. En Ecuador la función de expedir leyes es exclusiva de la Asamblea

Nacional. Otros órganos pueden expedir normas de interés común pero solo la Asamblea crea leyes, potestad que se ve reflejada en la Constitución:

> La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos: 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados. (CRE, 2008, art.132)

Con respecto al ámbito tributario, desde la perspectiva mexicana Jiménez (1996) ha señalado que "solo mediante ley votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida la potestad legislativa puede exigirse al gobernado el pago de contribuciones" (p. 183). Este principio explica la existencia de la facultad estatal exclusiva parar crear, modificar o extinguir tributos, que en Ecuador no es exclusiva al poder legislativo, sino al ejecutivo, puesto que:

> **Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos.** Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley. (CRE, 2008, art.301)

Este principio, según Casás (2003) se materializa en tres postulados que son: a) la indelegabilidad, por la cual no se puede delegar a otro órgano del poder público el ejercicio de la potestad tributaria, solo la asume la Asamblea Nacional. b) La exclusión de facultades legislativas de emergencia, en materia tributaria solo el presidente tiene iniciativa legislativa, esto significa que es el presidente el único quien puede presentar proyecto de ley o de reforma en materia tributaria en situaciones de emergencia. Ninguna otra autoridad con iniciativa legislativa puede hacerlo. En materias comunes en cambio, tanto el ejecutivo como los legisladores y la población tienen iniciativa legislativa. c) La irretroactividad, este principio al igual que en el derecho común, implica que toda la normativa tributaria rige únicamente para lo venidero, es decir, desde el momento en el que se creó hacia el futuro, con ciertas excepciones que son de carácter penal debido al principio pro-reo.

Con respecto al segundo postulado de Casás, este se plasma en el marco del estado de excepción, pues durante el mismo se advierte la posibilidad de que el Estado solicite de forma anticipada el pago de los tributos. Según la Constitución solo el ejecutivo puede enviar proyectos de ley calificados de urgencia económica a la Asamblea:

> La Presidenta o Presidente de la República podrá enviar a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica. La Asamblea deberá aprobarlos, modificarlos o negarlos dentro de un plazo máximo de treinta días a partir de su recepción. (CRE, 2008, art.140)

1.1.4 Principio de Tutela Judicial Efectiva

Este es un principio transversal determinante en todas las ramas del derecho. En base a Vallejo (2021)[6] este principio determina la posibilidad real de acceso a la justicia y el sometimiento del Estado y el particular a esta. Este principio respalda que el ente judicial encargado sea autónomo e imparcial y no decida en virtud del interés del fisco o del particular sino de la justicia.

Para Casás (2003) la tutela judicial efectiva se relaciona con los siguientes derechos constitucionales: el derecho al debido proceso que se encuentra normado en el artículo 76, los derechos de libertad proclamados en el artículo 66, los derechos de protección detallados en el artículo 75 y las garantías jurisdiccionales presentes en los artículos del 86 al 94.

1.1.5 Los tributos

Todo tributo es parte de la riqueza de los ciudadanos, según Benítez y Velayos (2018, p.19) existen tres manifestaciones de esta riqueza: el ingreso, el gasto o consumo y el patrimonio o ahorro. Los tributos son prestaciones pecuniarias obligatorias a favor del Estado. En términos sencillos, estos son el dinero que los particulares entregan al Estado, con el fin de cumplir su propósito, lograr el mantenimiento del bien común, buen vivir o como en Ecuador se maneja sumak kawsay.

La obligación tributaria es un vínculo jurídico entre el contribuyente y el Estado, esta obligación se origina con el hecho generador, que no es más que aquel "presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo" (Loor, 2011, p.91). Sin embargo, el momento de su origen o nacimiento no siempre es el mismo que el de su exigibilidad, debido a que existen casos en los cuales la ley determina una fecha posterior a su nacimiento para que esta sea exigible.

Entre las características más importantes de los tributos se encuentran: en primer lugar, que tienen un carácter obligatorio, no surgen de la voluntad de los particulares y por lo mismo son unilaterales. Su origen es legal y se suscitan por la verificación de un hecho generador previamente establecido en la ley. Son de naturaleza pecuniaria y pagaderos al Estado.

La doctrina tributaria en varias ocasiones ha clasificado a los tributos según sus diferentes particularidades, a continuación, se señalan las primordiales:

[6] Profesor de Derecho Tributario en la PUCE, apuntes propios clase magistral.

Tabla 1 Clasificación de categorías tributarias

Según la actividad estatal	
Vinculados Existe una actuación del Estado de la cual depende que se pague más, menos o que no se pague.	**No vinculados** Su pago no depende de ninguna actuación particular del Estado
- Tasas: se recaudan como una contraprestación directa, efectiva e individualizada de un servicio de carácter divisible y de costo prorrateable que recibe cada uno de los ciudadanos. Pueden ser establecidas, modificadas, exoneradas o extinguidas por los órganos competentes (los GADS) (COOTAD, art. 566)	- Impuestos: exigido por la potestad de imperio del Estado y que debe ser pagada por el contribuyente en virtud a su capacidad contributiva. Se crean modifican o extinguen mediante ley (CRE, 2008, art 301)
- Contribuciones especiales de mejoras: implican una inversión directa en obra pública, es decir, tienen como hecho generador los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales	
- Contribuciones parafiscales: se paga a entidades que no brindan en sí un servicio público específico y directo ya que se paga para la posibilidad de que el servicio se nos pueda llegar a brindar en el caso de que ocurran ciertos eventos. (Bomberos, seguridad social)	

Fuente: Villegas (2001); Vallejo (2021); Plazas (2000)

Elaboración propia

1.1.6 Conductas ilícitas en materia tributaria

El principio de suficiencia recaudatoria, según Armijos (2021), prioriza que la recaudación sea suficiente para cubrir las necesidades presupuestarias. Sin embargo, esto es muy difícil de determinar, porque normalmente muchos países tienen déficits fiscales altos, lo que significa que sus ingresos no cubren sus gastos y las necesidades desbordan la capacidad del Estado.

El cómo lograr que en un Estado los recursos sean suficientes, no solo tiene que ver con sus ingresos y sus gastos, también se incluyen vicios de corrupción o que el Estado gaste más de lo que gana. Al respecto la Constitución (2008) señala que los fines tributarios no deben estar solo para cubrir las necesidades, sino que deberán promover la redistribución, el empleo y la producción (art. 300, inc 2).

Con respecto a ello surge el análisis de los fines extra fiscales, que para Bravo (2014, p.239), se caracterizan porque no tienen que ver con la generación de recursos para el Estado. Por el contrario, buscan favorecer o desfavorecer distintos tipos de conductas que se consideran favorables o desfavorables para la sociedad. Cuando se tiene una conducta inadecuada el Estado puede: 1. Prohibirla, como en el caso de los ilícitos tributarios. 2. Regularla, es decir, crear una normativa mediante la cual dicha conducta se desfavorezca, como en el caso de tributos para evitar que las personas fumen o que ingieran bebidas alcohólicas, incrementando sus precios.

Las conductas ilícitas en materia tributaria se manifiestan por dos vías. La primera siendo las infracciones administrativas, que engloba a las faltas reglamentarias y contravenciones. Las segundas que ingresan al ámbito penal, los delitos, cuyo juzgamiento desde la expedición del COFJ[7] le pertenece a los jueces de garantías penales.

Con respecto a la diferenciación entre faltas reglamentarias y contravenciones, la podemos encontrar en la normativa tributaria:

Tabla 2 Infracciones administrativas

Infracciones administrativas	
Faltas Reglamentarias Violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general	Contravenciones Violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en el Código Tributario y otras leyes.

Fuente: Código Tributario, 2005, art.315

Elaboración propia

1.2.Concepciones sobre Derecho Penal

1.2.1 Ius Puniendi

Para Recasens (1984) las funciones más importantes del derecho en una sociedad son: 1. De organización social y política. Esta se refleja en las constituciones de los países al garantizar los derechos de todos y el sometimiento de las normas para todos, así como la organización y delimitación estatal. 2. De prevención, que se refleja en los llamados métodos alternativos de

[7] Código Orgánico de la Función Judicial en adelante COFJ.

solución de conflictos. 3. De seguridad, que implica el dotar de seguridad a los ciudadanos, y crear normas jurídicas, claras, previas y públicas. 4. Regulatoria del comportamiento humano. Si bien existe el respeto al libre albedrío de la persona, por ejemplo, en el derecho a la resistencia, el Estado posee aquel monopolio del uso de la fuerza legítima, entendido como el poder punitivo del Estado. Esta es la capacidad estatal de sancionar conductas consideradas como punibles o conductas que vulneran la normativa preestablecida y concebida. En resumen, esta es la facultad sancionadora del Estado, o IUS PUNIENDI (p.113-114).

El derecho penal, según lo planteado por Garcías (1985), es una rama del derecho público, de carácter sancionador, debido a que no solo determina infracciones penales, sino que también fija la sanción que se le debe imponer a quien incumpla la normativa socialmente reprochable y genere una afectación de tipo general (p.52-53).

1.2.2 Elementos constitutivos del delito

La teoría del delito o "ex – ante" (Araujo, 2021)[8], estudia aquellos elementos comunes a todos los delitos. En Ecuador, de manera específica posee cuatro características: la conducta, la tipicidad, antijuridicidad y la culpabilidad. La legislación ecuatoriana define al delito como aquella "conducta típica, antijurídica y culpable cuya sanción se encuentra prevista en el Código Orgánico Integral Penal" (COIP, 2015, art.18).

En la doctrina la escuela clásica, según Carrara (traducido por Beéche y Gallegos, 2000, p.35-37) conceptualiza al delito como: una infracción de la ley del Estado, un acto externo, moralmente imputable, atribuible a la persona con el fin de culpabilizarla. A su vez este acto es política o generalmente dañoso pues afecta a la sociedad, en sí genera un daño social.

El causalismo con Von Liszt (citado por Ramos 2020, p.17) lo define como una conducta punible conocida por la sociedad que merecerá pena.

La escuela finalista tomando a Ernst Mayer (1915) (citado por Hidalgo, 2018) lo define como un acontecimiento imputable, que se responde a un tipo penal, la infracción de una norma de cultura impuesta por el Estado y aceptado por la sociedad. Es el penalista del régimen nazi Edmundo Mezger (1958) quien conceptualiza al delito como aquella acción u omisión, típicamente antijurídica y culpable. (pps.77-79)

[8] Profesora de Teoría del Delito y la Pena en la PUCE, apuntes propios clase magistral.

1.2.2.1 Conducta

Actualmente, la conducta engloba tanto acciones como omisiones, pero históricamente, Loor (2011) señala que el delito nació como un acto, como una conducta en positivo, como un movimiento externo de la persona que modifica el mundo exterior, el hacer algo (p.227-228). Por ejemplo, el disparar, matar, hurtar y en temas tributarios falsificar o alterar permisos o facturas.

Con el pasar del tiempo según Ernst von Beling (citado por Elía, 2002. pps. 100-102) se logró determinar que con omisiones también se llega a delinquir, por ello el delito dejó de ser un acto a ser una conducta.

Para ejemplificar la omisión se toma el siguiente ejemplo: observar a una mujer ahogándose en el mar y ser un salvavidas que simplemente la ignora y no la ayuda, se abstiene de cumplir con su deber jurídico. De lo anterior y según lo señalado por la norma penal ecuatoriana se delimita a la omisión como el hecho de no impedir un acontecimiento cuando se tiene la obligación jurídica de hacerlo, lo que equivale a ejecutarlo (COIP, 2014, art.23).

La legislación ecuatoriana ha determinado a las conductas de relevancia penal como "las acciones u omisiones que ponen en peligro o producen resultados lesivos, descriptibles y demostrables (…)" (COIP, 2015, art 22, inc1). Araujo (2021)[9] nos habla de cuatro requisitos fundamentales para que una conducta sea penalmente relevante. Primero, que esta conducta sea intersubjetivamente peligrosa, que afecta a toda la sociedad. No justificable, que no pueda ser entredicha con algún tipo de justificación. Personalmente prohibida, que la normativa penal si sea vinculante para la persona que cometa aquella conducta. Voluntaria y consiente, que la acción u omisión se lleve a cabo en base a un elemento cognitivo y volitivo. El elemento cognitivo es el saber que la conducta está prohibida y el volitivo, es que a pesar de conocer que la conducta es un delito tengo la autónoma voluntad de hacerlo.

1.2.2.2 Tipicidad

El elemento de la tipicidad responde al aforismo "nullum crimen nulla poena sine lege, no hay crimen ni pena sin ley" que fue recogido en la Declaración Universal de los Derechos Humanos del 10 de diciembre 1948 y consta en su artículo 11.2, en donde señala que nadie podrá ser condenado por conductas que cuando se cometieron no eran ilícitas. También se refiere a que no

[9] Profesora de Teoría del Delito y la Pena en la PUCE, apuntes propios clase magistral.

se impondrá la pena más gravosa que la que se aplica cuando el delito se cometió. (Asamblea General de las Naciones Unidas en París (Resolución 217 A (III)), 1948)

La tipicidad, por tanto, recurre al poder legislativo de un Estado. En el Ecuador a la Asamblea Nacional, pues es el legislador quien crea las normas generales.

En otras palabras, existe tipicidad cuando existe ley, cuando ha sido el propio legislador quien bajo sus funciones crea los tipos penales. Ya lo menciona Loor (2011) "la tipicidad, para ser tal, requiere de la mención precisa de las circunstancias que rodean al hecho punible y de las características del autor. La indeterminación contradice este propósito y puede acarrear su inaplicabilidad" (p.80), esto se traduce en que la tipicidad implica la adecuación de la conducta, de la acción u omisión de la persona o personas, con todos y cada uno de los elementos constantes en el tipo penal. Para la norma ecuatoriana "los tipos penales describen los elementos de las conductas penalmente relevantes" (COIP,2015, art. 25). Y a su vez en la misma norma dentro de los principios procesales a aplicarse en el proceso penal se señala al de legalidad:

> El derecho al debido proceso penal, sin perjuicio de otros establecidos en la Constitución de la República, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado u otras normas jurídicas, se regirá por los siguientes principios: 1. **Legalidad: no hay infracción penal, pena, ni proceso penal sin ley anterior al hecho**. Este principio rige incluso cuando la ley penal se remita a otras normas o disposiciones legales para integrarla (…) (COIP, 2014. Art5) (énfasis añadido)

Tal como lo mencionaba Loor (2011) este elemento se elimina cuando la conducta producida no está descrita en la ley. Esto lo denomina Bustamante (2011) como atipicidad, que puede ser absoluta, cuando la conducta no logra subsumirse a ningún tipo penal descrito, es decir, cuando no hay ley, o relativa, cuando habiendo ley no hay una adecuación perfecta a todos y cada uno de los elementos de la tipicidad.

En cuanto a la estructura, todo tipo penal tiene tres elementos:

a) Conducta típica: de este deviene un elemento subjetivo el dolo o la culpa
b) Sujetos: activo, pasivo y el Estado
c) Objetos, material y jurídico.

La doctrina española ha generado subcategorías de dolo y culpa, es por ello que González A. (2022) plantea tres tipos de dolo. El dolo directo o de primer grado, en donde el sujeto tiene la intención clara de cometer la conducta entredicha, además, sabe y está consciente de que la misma es delictiva. El dolo directo de segundo grado, en el que se elimina el elemento de la voluntad al realizar la conducta. El dolo eventual o condicionado, en el que el sujeto sabe que la conducta está

prohibida, no la quiere cometer, pero advierte cierta posibilidad de que se produzca. A su vez, advierte varios tipos de culpa: la consciente, inconsciente, grave o leve siendo esta ultima la cual se caracteriza por no tener relevancia penal.

A los delitos se los puede clasificar dependiendo de el o los sujetos activos que intervengan, o el o los sujetos pasivos que resulten afectados, tal como se señala a continuación:

Tabla 3 Clases de sujetos en los delitos

<table>
<tr><td colspan="2">Sujeto Activo</td><td>Sujeto Pasivo</td></tr>
<tr><td colspan="2">Quien adecua su conducta al tipo penal</td><td>Titular del bien jurídico protegido</td></tr>
<tr><td>Calificado</td><td>No calificado</td><td rowspan="3">* Existen delitos en que me exige que el sujeto pasivo tenga ciertas características. Femicidio (art.141) mujer biológicamente hablando o por su condición de reconocerse como tal, delitos contra menores como el estupro (art.167)</td></tr>
<tr><td>Delitos propios: solo ciertas personas los pueden cometer</td><td>Delitos comunes: pueden ser cometidos por cualquier ser humano</td></tr>
<tr><td>Espionaje (art.354), revelación de secreto (art.179)</td><td>Hurto (art.196), usurpación (art.200).</td></tr>
</table>

Fuente: Araujo (2021); COIP, 2014.
Elaboración propia

Finalmente, sobre los objetos de un delito, el Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM (2014, pps.53-54) señala tanto un objeto material, que es la persona o cosa sobre la cual se comete la conducta penalizada y uno jurídico, que es el denominado bien jurídico protegido.

Los tipos penales en Ecuador que no ingresaron a la clasificación anterior se los puede determinar en cuanto a cómo son cometidos según el siguiente cuadro:

Tabla 4 Clasificación tipos penales

<table>
<tr><td colspan="2">Propios | Comunes</td><td>De mera actividad</td><td>De resultado</td><td>De propia mano</td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">*Antes explicados</td><td>Cuando el tipo penal solo exige la realización de la conducta sin una verificación fáctica de lesión del bien jurídico protegido.</td><td>Que la conducta se cometa.</td><td>No admiten delegación, es el mismo sujeto activo personalmente quien lo realiza</td></tr>
<tr><td>Apología del delito (art.365), intimidación (art.154)</td><td>Homicidio(art.144), robo (art.189)</td><td>Calumnia (art.182), perjurio (art.270).</td></tr>
</table>

Fuente: Araujo (2021)
Elaboración propia

En conclusión, es sumamente importante que existan normas claras, completas, que no permitan confusiones en cuanto a la determinación de los tipos penales. Sin embargo, en este punto aparecen conflictos con respecto a la normativa penal, como, por ejemplo, tipos penales en blanco

o abiertos. López (2018, p.21-23) indica que los tipos penales en blanco son aquellos que para poder completarlos se requiere su remisión a otra norma del ordenamiento jurídico. Los tipos penales abiertos, implican un verdadero problema por cuanto depende de los órganos públicos para que los interpreten. Este libre arbitrio que se le otorga al juzgador puede ser inconstitucional al afectar el principio de legalidad, en su mayoría no son normas que se remiten a una tercera ley, reglamento o u ordenanza.

1.2.2.3 Antijuridicidad

La antijuridicidad es "un primer escalón valorativo de análisis del hecho, independiente y previo a la culpabilidad" (Molina, 1998, p.658). No toda antijuridicidad es de relevancia para el derecho penal sino aquella que se encuentra tipificada. En este punto es en donde son importantes aquellas ponderaciones de derechos, que se utilizan como método de interpretación frente a un conflicto de colisión de derechos, en estos casos se debe analizar qué bien jurídico prevalece.

La norma penal ecuatoriana señala que "para que la conducta penalmente relevante sea antijurídica deberá amenazar o lesionar, sin justa causa, un bien jurídico protegido por este Código" (COIP, 2014, art 29).

La antijuridicidad se explica cuando existen ocasiones en las que una persona actúa por fuera del marco legal, realiza conductas ilícitas, pero dichas conductas pueden estar amparadas por el ordenamiento jurídico. Estas conductas en efecto se encuentran tipificadas como delitos, pero la persona actúa jurídicamente.

La doctrina nos habla de dos causas de justificación o exclusión de la antijuridicidad: la legítima defensa y el estado de necesidad, mientras que el COIP agrega dos más: el cumplimiento de una orden legítima de autoridad competente y el cumplimiento de un deber legal. Para la norma penal vigente la antijuridicidad se explica de la siguiente manera:

> No existe infracción penal cuando la conducta típica se encuentra justificada por estado de necesidad o legítima defensa. Tampoco existe infracción penal cuando se actúa en cumplimiento de una orden legítima y expresa de autoridad competente o de un deber legal, debidamente comprobados (COIP, 2014, art 30).

Para que pueda existir legítima defensa personal y de terceros se requiere que el hecho cumpla con tres requisitos detallados en el COIP[10](2014, art.33):

a) Una actual lesión ilegítima

[10] Código Orgánico Integral Penal

b) Falta de provocación de la persona que se defendió
c) La racionalidad del medio empleado con el fin de repeler la agresión que se suscitaba

Con el cumplimiento de estos requisitos se determina si la víctima únicamente intentó neutralizar la agresión que estaba viviendo, mas no desató furia desbordada de venganza que terminaría en un exceso en la agresión.

Por otro lado, para que se configure el estado de necesidad se requiere:

a) Que exista un mal real
b) Que el derecho esté en actual peligro
c) Que se haya producido una lesión a un bien jurídico protegido de menor valor o relevancia al bien jurídico que busca proteger
d) Que no haya otro medio menos perjudicial al utilizado (COIP,2014, art 32)

Un claro ejemplo de ello es el hurto famélico o delitos médicos como el extraer el útero de una madre con el fin de salvar su vida.

1.2.2.4 Culpabilidad

"La culpabilidad por el hecho ha de ser examinada como una asociación entre pena y pretensión de ordenación de conductas" (Sánchez, 2018, p.214). La culpabilidad se reduce al nivel cognitivo y volitivo de la persona. Que esta tenga la madurez de distinguir lo que es bueno de lo malo y la suficiente lucidez. Esta significa aquel juicio de reproche que se le imputa a la persona que cometió la conducta típica y antijurídica. Se analiza a la persona como ser subjetivo. Se toman en cuenta características como su edad o condición psicológica puesto que de acuerdo a ella la persona puede ser imputable o inimputable.

Las personas inimputables son aquellas que no tienen la posibilidad de que se les conciba aquel reproche penal sobre la conducta típica y antijurídica que han realizado. Una primera categoría son las niñas, niños y adolescentes para quienes solo se les atribuyen medidas socioeducativas observando lo dispuesto por el COIP en el artículo 38. En el mismo se detalla que los menores de dieciocho años estarán sometidos al Código Orgánico de la Niñez y Adolescencia. Una segunda categoría es la existencia de una perturbación mental absoluta, personas que tiene una alteración de la personalidad incurable y por lo cual lo idóneo es la aplicación de medidas de seguridad como el internamiento en un hospital psiquiátrico. (COIP, 2014, art 76)

1.2.3 Teoría de la pena

La teoría de la pena o "ex – post" (Araujo, 2021)[11] se encarga de analizar a la sanción como una consecuencia jurídica de un determinado delito, así como sus distintas instituciones, agravantes, atenuantes, el "iter criminis" o camino del delito y la participación criminal.

1.2.3.1 Agravantes

La norma penal ecuatoriana del 2014 mantiene cierta predilección con ser más punitiva. A la tipificación se aumentan más circunstancias agravantes que atenuantes.

Los agravantes se incluyen en el artículo 47 del COIP y son veinte circunstancias taxativas por las cuales con el cometimiento de al menos una de ellas se impone la pena máxima descrita en el tipo penal aumentada en un tercio. (COIP, 2014, art. 44, inc. final). Los agravantes son circunstancias que denotan una mayor malicia en el cometimiento del delito por lo que genera una mayor alarma social.

Junto a las agravantes existen dos medios adicionales para que se aumente la pena: la reincidencia, por la cual se aumenta al máximo de la pena también en un tercio (COIP, 2014, art.57). La concurrencia de delitos que se divide en una concurrencia real e ideal. La primera se suscita cuando una persona comete varios delitos autónomos e independientes. La norma penal señala que las penas se acumularán hasta el doble de la pena más grave que no supere los cuarenta años que es el tiempo máximo de pena establecido en el Ecuador (COIP, 2014, art 20). La segunda, una concurrencia ideal que se explica con el cometimiento de varios delitos dentro de una misma "trama criminal" (Llanos, 2007). La regla general señala que en estos casos es el delito más grave el que absorbe a los delitos menores por lo que se aplica la pena del mismo. (COIP, 2014, art. 21)

1.2.3.2 Atenuantes

Por el contrario, como medios de reducción de las penas tenemos en el país las atenuantes genéricas y la atenuante trascendental. Las genéricas son seis circunstancias taxativas detalladas en el COIP. En el artículo 45 se precisa que de haberse suscitado dos o más atenuantes y ninguna agravante la pena que se aplica es la mínima reducida en un tercio (COIP, 2014, art. 44, inc.2).

La figura de la atenuante trascendental la situamos en el artículo 46, bajo la cual con la existencia de una sola de estas y ninguna agravante se reduce a la pena que se le imponga en un tercio. (COIP, 2014, art. 46)

[11] Profesora de Teoría del Delito y la Pena en la PUCE, apuntes propios clase magistral.

1.2.3.3 Iter criminis

El "iter criminis" o camino del delito es el proceso de desarrollo que tiene un hecho punible (Salas, 2007, p.1) para que hablar de este camino sea jurídicamente relevante un requisito primordial es que la conducta no se haya consumado, no haya llegado a la perfección jurídica.

Este camino según Araujo (2021) es dividido en dos fases principales: una interna y una externa: dentro de la fase interna se manejan ideas. Existe una ponderación en la mente de la persona sobre llevar o no a cabo el ilícito. Aunque la persona concluya en cometer el delito, esta fase no tiene relevancia penal al ser únicamente una manifestación mental, una ideación y "las ideas no delinquen" (López E. , 2004).

La fase externa implica actos materiales, actos modificatorios del mundo que nos rodea, la persona sale de su idealización y lleva a cabo la conducta ilícita. Estos son los actos preparatorios y los de ejecución. En Ecuador se conocen tres: la tentativa (art. 39 COIP), el desistimiento o tentativa desistida y el arrepentimiento eficaz (art. 40 COIP).

1.2.3.4 Participación criminal

Dentro de un delito es significativo determinar el rol de cada una de las personas que han participado. De manera especial en delitos tributarios, delitos que comúnmente no se cometen de manera aislada, sino que por el contrario suelen reunir a un grupo de personas o empresas para el cometimiento de los mismos.

No todo participante tiene un rol principal, es la autoría el nivel más alto de participación criminal, siendo aquellas personas que serán juzgadas con la pena completa determinada para el delito. Es alguien de suma importancia en el cometimiento del ilícito puesto que sin su participación este no se comete.

Existen dos tipos de autoría: la primera, la autoría material, que engloba a quien perpetúa la actuación de modo directo, quien está físicamente en la escena y que comete el delito. La segunda, la autoría intelectual, que incluye al autor mediato, pues no está en el lugar de los hechos, sin embargo, es aquel que mueve los hilos de la idea delictiva, y cuando existen más de un autor tenemos la coautoría, en la cual todos tiene como consecuencia jurídica la misma pena completa (COIP, 2014, art.42, inc 1,2 y 3)

Otras figuras de participación criminal son las de instigador (COIP, art. 363) y la de cómplice (COIP, art. 43). Adicionalmente, se encuentra el delito autónomo de fraude procesal (COIP, art. 272) que explica al denominado "encubridor de un delito".

1.2.4 Derecho Penal Tributario

El derecho penal tributario es una rama especializada que resulta de la conjunción del derecho tributario y el derecho penal. Se encarga del estudio de los delitos tributarios, sus elementos, circunstancias, hechos, la participación en ellos y por su puesto sus consecuencias jurídicas (las penas que determine la ley). Sus fuentes inmediatas son la Constitución y la ley (principio de legalidad).

Para Loor (2011) el derecho penal tributario "es la rama de la ciencia penal relativa a la infracción tributaria y a las sanciones consecuentes, **que requiere de una jurisdicción penal especializada**" (p.181) (énfasis añadido). Ángel Loor comprende el alto nivel técnico que se requiere en dicha rama. Este autor se encuentra a favor de la existencia de una jurisdicción penal especializada en contraste de la realidad que enfrenta Ecuador al encargar el juzgamiento de este tipo de delitos a jueces de garantías penales. Propone la individualidad de la infracción tributaria en razón de la materia, sujetos, sanciones, procedimientos y órganos jurisdiccionales, y dicha individualidad por consiguiente degeneraría en el surgimiento de concepciones igualmente especializadas.

En referencia a los sujetos intervinientes, el titular de este derecho es el Estado y los destinatarios son tanto las personas que deben regirse a la norma, como los jueces que deben aplicarla y administrar justicia.

En tal sentido si el titular del derecho protegido por la rama penal tributaria es el Estado, se debe determinar cuál es ese derecho, cual es el bien jurídico protegido. Al respecto la RAE[12] define al bien jurídico protegido como

> "Condición necesaria, o al menos útil, para el desarrollo de la vida del individuo y de la sociedad. Los bienes jurídicos pueden consistir en objetos, materiales o inmateriales, relaciones, intereses o derechos, que en cualquier caso han de ser socialmente valiosos y por ello dignos de protección jurídica, por otras ramas del derecho o incluso por el derecho penal." (Real Academia Española, RAE, s.f.)

En cuanto a la determinación del bien jurídico protegido en este tipo de delitos, Zavala Egas, establece que la tipificación de estos delitos se suscitó con el propósito de proteger el dinero del Estado, su patrimonio y fondos:

> […]se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos concretados en tributos o Fisco o Hacienda Pública) y también en cuanto a los medios para su consecución (función o actividad administrativa tributaria). El

[12] Real Academia de la lengua española

> concepto de Fisco o Hacienda Pública que es uno solo tiene dos vertientes: la objetiva que es el patrimonio del Estado (Fisco) y la subjetiva que es ese mismo Estado como titular de la función administrativa tributaria. (2008, p.333)

Grabivker (2008, pps. 22-23) explica que el bien jurídico tutelado por el derecho penal tributario es el orden económico, establecido por bienes jurídicos supraindividuales (que trascienden la esfera individual) propios de la economía social de mercado. Esta corriente alude a la prevalencia de un bienestar para todas y todos.

En el caso ecuatoriano, el COIP al tipificar el delito de defraudación tributaria lo coloca dentro de la Sección 5a. denominada delitos contra el régimen de desarrollo, es decir, la norma singulariza a este delito en el marco del bien jurídico protegido régimen de desarrollo. Sobre este, en la Constitución se lo enmarca de la siguiente manera:

> **El régimen de desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del sumak kawsay.**
> El Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución. La planificación propiciará la equidad social y territorial, promoverá la concertación, y será participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente.
> El buen vivir requerirá que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades gocen efectivamente de sus derechos, y ejerzan responsabilidades en el marco de la interculturalidad, del respeto a sus diversidades, y de la convivencia armónica con la naturaleza. (CRE,2008, art.275) (énfasis añadido)

1.2.5 Naturaleza jurídica del delito tributario

Se plantea a los delitos tributarios como acciones u omisiones llevadas a cabo con dolo por una persona (natural o jurídica) o por un grupo de personas (naturales o jurídicas) que atentan contra el bien jurídico protegido régimen de desarrollo. Por su gravedad y por el conjunto de efectos y consecuencias a corto y largo plazo que conlleva y/o por los peligros que determinan en el ordenamiento jurídico y en el orden social son considerados como ilícitos por la normativa penal tributaria.

Uno de los aspectos que resulta más controvertidos para la doctrina, es la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias. Es por ello que se han generado diferentes corrientes que a través del tiempo han producido paradigmas, reflexiones, modelos de estudio y en general tendencias mediante las cuales se buscaba resolver las dudas sobre principios, procedimientos y juzgamiento de las mismas.

Entre ellas se destacan tres corrientes principales: la teoría penalista, la teoría alemana administrativista y la teoría tributarista. Esta última plantea un acercamiento más profundo con la historia de las sociedades y señala como el derecho ha ido desarrollándose junto a ellas. Así mismo identifica la lucha del derecho tributario por su autonomía.

La teoría penalista recalca que no existen diferencias ontológicas entre delitos penales comunes y delitos tributarios porque ambos protegen bienes jurídicos y tienen como consecuencia jurídica penas de idéntica naturaleza. (Sánchez, Coll & Corrales, 2005).

Afirma que tanto los ilícitos tributarios como sus sanciones deben ser normados dentro del derecho penal del país correspondiente rigiéndose y planteando un marco jurídico de acción dentro de los principios, reglas y leyes pertenecientes al código penal.

Dentro de sus principales defensores constan los autores Mayer (1915), Wagner o Schwaiger quienes proponen que hay una clara similitud entre los principios jurídicos que los regulan, así como en el bien jurídico que se protege. Tanto en los delitos comunes como en los tributarios la finalidad es el normar, controlar y/o limitar las libertades de las personas para que con ello se consiga un bienestar general y a su vez proteger los intereses de las posibles víctimas de los delitos, que en infracciones tributarias se caracteriza por constituirse en delitos contra el patrimonio público, patrimonio estatal, patrimonio de todos y para todos. (Ojeda, 2008, p.22)

No obstante, esta corriente ha sido criticada por los administrativistas, pues puede acarrear problemas de generalidad de la norma, generalidad en las decisiones y generalidad en el juzgamiento (Pérez, 2022). Sin embargo, el sistema jurisdiccional y legislativo ecuatoriano maneja a los delitos tributarios influenciados por la teoría penalista.

La teoría administrativista es de origen alemán y considera a los delitos tributarios como ilícitos de naturaleza claramente administrativa debido a que poseen características que los diferencian: 1. Este tipo de delitos son de omisión más no de acción, porque implican el incumplimiento de un deber, es decir, existe un deber jurídico que se omite. 2. Objetividad, al bastar la mera materialización para que estos se configuren sin la necesidad de indagar dentro de su elemento subjetivo (existencia de dolo o culpa). 3. La responsabilidad para las personas jurídicas. (Pérez, 2022)

Su principal defensor es el alemán James Goldschmidt (1902) quien defiende que existe una distinción entre ilícitos de derecho penal e ilícitos de derecho tributario. Los primeros perjudican

a las administraciones, al correcto funcionamiento del aparataje estatal. Los segundos van en contra de los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal común.

Goldschmidt postula un derecho penal administrativo y lo define como el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público, vincula a la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho y a una pena como consecuencia administrativa. (Cordero, 2012, p.132)

Finalmente, para la teoría tributarista, el derecho tributario es una rama autónoma del derecho puesto que consta con sus propios principios, normas e instituciones. Por ello deben a su vez tener sus propios jueces, ilícitos y formas de juzgar dichos ilícitos.

Para sus defensores el ilícito tributario debe estar reglado por su propia normativa específica, especializada distinta de normativas de derecho común. Admite el paso al derecho penal común únicamente cuando sea la norma tributaria la que presente deficiencias, este incompleta, en blanco o sea contradictoria, y por lo cual la aplicación de la norma penal sea subsidiaria. (Ojeda, 2008, p.22)

Entre sus principales defensores se encuentran Gómez de Sousa (1950) o Giuliani Fonrouge (2011) para quienes el derecho tributario es más un derecho histórico autónomo que se va formando y desarrollando con el paso de los años y siglos con lo que consiguió forjar sus propios principios e instituciones.

1.2.6 Infracciones y delitos tributarios en la legislación ecuatoriana

En Ecuador, se define a la infracción tributaria como "toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión". (Código Tributario, 2005, art 314).

Por otro lado, nuestra normativa penal reduce y concentra a la defraudación tributaria, con sus diversas formas y enfoques dentro de un extenso articulado, el 298, mismo que se dividirá en dos secciones. La primera en la que se determinan los elementos del tipo penal:

> La persona que simule[13], oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

13 Simulación tributaria – "declaración de voluntad de un contenido no real emitida conscientemente y, de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe (simulación absoluta) o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo (simulación relativa)". (Ramírez, 2022)

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado[14].

4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.

5. Proporcione a la Administración Tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.

6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.

7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.

8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.

9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.

10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.

11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN[15], así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.

12. Emita, acepte o presente a la Administración Tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

---

14 Clausura – "sanción que impone la autoridad administrativa, por determinado incumplimiento y en la cual tendrás que subsanarlo para evitar otro tipo de sanciones, cuya finalidad es impedir el funcionamiento del establecimiento mercantil de manera parcial o total, temporal o permanente." (Caravanas por la Justicia Cotidiana)

15 Servicio Ecuatoriano de Normalización

16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.

17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.

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

19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.

20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. (COIP, 2014, art.298, num.1-20)

La segunda sección en la que se determinan tanto las penas aplicables al delito de defraudación como sus agravantes:

En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años.

En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En el caso de los numerales 18, 19 y 20, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años. Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena prevista para cada caso, la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores de la Administración Tributaria y acarreará, además, la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores.

En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general. Los representantes legales y el contador, respecto de las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos, serán responsables como autores en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica o natural, según corresponda, sin perjuicio de la responsabilidad de los socios, accionistas, empleados, trabajadores o profesionales que hayan participado deliberadamente en dicha defraudación, aunque no hayan actuado con mandato alguno.

En los casos en los que la o el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, la o el funcionario encargado de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por la defraudación,

> sin perjuicio de que se configure un delito más grave, será sancionado con la destitución y quedará inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses. Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos. (COIP, 2014, art.298, inc.21-29)

La defraudación tributaria es penada con 1 a 10 años de cárcel. Esto depende del tipo de hechos fraudulentos cometidos. Se aplicarán penas máximas en cada caso, según el monto de defraudación. Se considera defraudación agravada, cuando hay participación de uno o más funcionarios o servidores de la administración tributaria. Esto acarreará la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores. Para los delitos de defraudación tributaria también existen el pago de multas. (Serrano, 2022)

En la misma norma se recogen otros delitos conexos o relacionados como la defraudación aduanera (COIP, 2014, art. 299) y el mal uso de exenciones o suspensiones tributario-aduaneras (COIP, 2014, art. 302).

Sección II.- Realidad de la justicia penal tributaria en el Ecuador

2.1 Evolución Histórica

2.1.1 Época Tributaria Penal

En un intento por resumir los antecedentes legislativos del derecho penal tributario podríamos iniciar en el año 1972, en el que asume la presidencia del Ecuador el General Guillermo Rodríguez Lara (1972-1976), quien promulga el Código Tributario mediante Decreto Supremo Nro. 1016-A del 6 de diciembre de 1975, publicado en el Registro Oficial Nro. 958 del 23 de diciembre de 1975, norma que reemplaza el Código Fiscal de 1963, dicho instrumento se convirtió en el primer Código Tributario de Ecuador.

Dicha codificación se encontraba divida en cuatro libros, y tuvo todo un capítulo entero dedicado a la denuncia de delitos tributarios, formalidades, requisitos y procedimiento. El primer libro regulaba lo sustantivo y tributario, principios del sistema fiscal, las obligaciones de los contribuyentes. El segundo, regula los procedimientos administrativos, de consultas, reclamaciones de los contribuyentes, recursos y deberes de la administración tributaria. El tercero, regula el procedimiento contencioso, establece la jurisdicción contencioso tributaria, la sustanciación ante el tribunal fiscal y el recurso de casación. Finalmente, el libro cuarto, es aquel

dedicado al ilícito tributario, en este se estipulan las infracciones, su denuncia, formalidades, en general, el procedimiento tributario penal. (Código Tributario, 6 de diciembre de 1975).

En este Código se establecieron principios tributarios como: principio de legalidad tributaria (Art. 257), principio de igualdad y generalidad, principio de proporcionalidad o justicia tributaria (Art. 5) principios que aún en la actualidad se manejan.

Con respecto al ámbito de los ilícitos tributarios, la administración ha tenido siempre un papel significativo en la investigación de los delitos tributarios. Para la época no existía una figura similar a lo que hoy conocemos como fiscal y por ello las investigaciones de estos presuntos delitos las llevaba la administración tributaria. Cualquier empleado de la administración tributaria solo con tener conocimiento del hecho estaba obligado a comunicarlo a su superior solo en aquellos casos en que este no tuviese la competencia para llevar por su cuenta el proceso, así se disponía la investigación previa del hecho y se formaba un expediente. (Troya, J, 2014, pps. 391-399)

En ese mismo año se llegó a definir a la jurisdicción penal tributaria como la potestad pública de juzgar las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado y a su vez señala que el procedimiento penal tributario se regía por las normas del código tributario y de forma supletoria a las del Código de Procedimiento Penal. (Código Tributario, 1975).

Entre sus particularidades se destaca como la legislación promovía entre los ciudadanos la denuncia de estos delitos. Un ejemplo de ello lo encontramos en el artículo 411 de dicho código que contemplaba como un derecho para el denunciante el poder recibir el 15% de la mayor recaudación obtenida por la denuncia realizada. Pero existía la limitación de que este delito hubiese sido descubierto como resultado de la denuncia, pero sin que exista investigación previa alguna sobre el caso en manos de los órganos administrativos. Además, los denunciantes recibían el 30% de la o las penas pecuniarias que se imputaran e igual porcentaje del producto del remate de aquellos bienes que fueron decomisados. (Troya, J, 2014, pps. 391-399)

2.1.2 Época de Transición

Después del 21 de enero de 2000 cuando Mahuad fue derrocado, el gobierno de Gustavo Noboa fue el que puso en marcha la dolarización de la economía ecuatoriana, registrándose a partir del año 2000 una “recuperación económica a pesar del pesimismo político instaurado en la

época" (SRI, 2012, pág. 208). Esta recuperación se realizó mediante una reforma tributaria que estableció que: "Las medidas de ingresos (fiscales) estarán acompañadas de nuevas mejoras en la administración tributaria, entre ellas el fortalecimiento del Servicio de Rentas Internas a través de la contratación de más personal; mayor autonomía financiera; mejor coordinación entre los organismos de recaudación de impuestos y el fortalecimiento de la aplicación de las leyes impositivas en el caso de las empresas públicas y de los grandes contribuyentes" (Paz y Miño J. , 2015, pág. 195)

El 13 de julio del 2001 entró en vigor el Código de Procedimiento Penal con el cual se derogaron las normas previstas en el Código Tributario de 1975 debido a que a los delitos tributarios se les empezó a aplicar el mismo procedimiento que los delitos comunes de acción pública. Esto significó que para el juzgamiento de delitos tributarios ya no se aplicarían las reglas del código tributario sino las del código de procedimiento penal. En esta norma se prevé que cualquier persona que conozca del cometimiento de algún delito presente su denuncia ante un órgano fiscal competente. (Art. 42 CPP)

En el año 2014 el delito de defraudación tributaria fue tipificado en el Código Orgánico Integral Penal en el artículo 298, para poder distinguirlo de las contravenciones y faltas reglamentarias, que se constituyeron en el Código Tributario de 2005. A pesar de las reformas realizadas se mantuvo el requisito de procedibilidad desde el 2007 hasta agosto de 2014. Este requisito determinaba que era indispensable que la determinación de la obligación tributaria, se encontrara en firme (por acto administrativo o por sentencia), pero a partir de la entrada en vigencia del COIP y de la derogatoria Décimo Novena del COIP, dejó de ser un requisito para iniciar el proceso penal. (Cárdenas, 2022, p.24)

2.1.3 Tribunales Contencioso Tributarios y Tribunales de Garantías Penales

2.1.3.1. Tribunal de Garantías Penales

En la actualidad el juzgamiento de los delitos tributarios radica en los Tribunales de Garantías Penales. Estos actúan dentro de la tercera etapa del proceso por delitos de acción pública, es decir, en la etapa de juicio. En dicha etapa se practican los actos procesales necesarios para comprobar conforme a derecho la existencia de la infracción y la responsabilidad del procesado para, según corresponda, condenarlo o ratificar su inocencia.

El Código Orgánico de la Función Judicial establece que en cada provincia habrá el número de juzgadores que el Consejo de la Judicatura determine, mismos que integrarán los Tribunales de Garantías Penales. Estos podrán conocer y resolver los procesos penales que se les asigne. De manera adicional es el Consejo de la Judicatura el ente encargado de determinar la localidad de la residencia y de la circunscripción territorial en la que ejercerán su competencia los Tribunales y llegado el caso en que no lo hiciera se debe entender que es provincial. (COFJ, 2009, art.220)

En cuanto a su competencia esta misma normativa nos indica que los Tribunales Penales son competentes para: 1. Sustanciar la etapa de juicio, así como dictar sentencia en todos los casos de ejercicio público de la acción, sin importar la pena prevista para el delito que se juzga. Sin embargo, se exceptúan: casos de fuero, casos a tramitarse por procedimiento directo, los demás que determine la ley. 2. Sustanciar y resolver el procedimiento penal abreviado (cuando les sea propuesto). 3. Realizar demás actos procesales previstos por la ley. (COFJ, 2009, art.221)

Con respecto a la asignación de causas es el Consejo de la Judicatura el órgano encargado que establecerá el sistema de sorteo por el cual se determinará a las o los tres juzgadores que conformarán el Tribunal y a la o al juez ponente quien presidirá el Tribunal. La jueza o juez ponente será competente para conocer las acciones por daños y perjuicios y demás atribuciones que establezca la Ley. (COFJ, 2009, art.222)

2.1.3.2. Tribunales Contenciosos Tributarios

De conformidad con lo previsto en el Art. 218 Código Orgánico de la Función Judicial, que se refiere a la competencia de los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, se establece que existirán Tribunales de lo Contencioso Tributario en los distritos que el Consejo de la Judicatura determine, así como el número de salas, la sede y espacio territorial en que ejerzan su competencia (COFJ, 2009, art. 218).

Las atribuciones y deberes que tienen las juezas y los jueces que integren las salas de lo contencioso tributario son:

> 1. Conocer y resolver controversias que surjan entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros por actos que determinen las actuaciones tributarias o que establezcan responsabilidades de las mismas o por las consecuencias que se deriven de las relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de las leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario;

> 2. Conocer de las impugnaciones que presenten los contribuyentes o interesados directos contra todo acto administrativo de determinación tributaria proveniente de la administración tributaria nacional, seccional o de excepción; inclusive de todo acto administrativo que niegue peticiones de compensación o facilidades de pago, niegue recursos de revisión, imponga sanciones por incumplimiento de deberes formales o niegue reclamos de pago indebido;
>
> 3. Conocer de las acciones de prescripción de créditos tributarios, intereses y multas, iniciadas contra la administración tributaria nacional, seccional o de excepción;
>
> 4. Conocer de las acciones que propongan contra las registradoras y los registradores de la propiedad y mercantiles de su jurisdicción, por haberse negado, por razones tributarias, a inscribir cualquier acto o contrato, y las acciones subsiguientes contra tales funcionarias y funcionarios para liquidar daños y perjuicios causados por la ilegal negativa;
>
> 5. Conocer de las acciones directas del pago indebido propuestas contra la administración nacional, seccional y de excepción;
>
> 6. Conocer de las acciones de pago por consignación que se propongan contra la administración tributaria nacional, seccional o de excepción;
>
> 7. Conocer de los recursos de queja que se propusieren contra las autoridades tributarias;
>
> 8. Conocer de las excepciones al procedimiento de ejecución;
>
> 9. Dirimir la competencia entre autoridades tributarias, conforme el Art. 80 del Código Tributario, si el conflicto surge entre autoridades tributarias de su jurisdicción o entre éstas y las de otro territorio, en cuyo caso conocerá el tribunal que ejerza jurisdicción en el territorio de la autoridad provocante; y,
>
> 10. Los demás asuntos que establezca la ley. (COFJ,2009, art.219)

En referencia a la división territorial del Estado, el COFJ nos determina que la jurisdicción está distribuida de la siguiente manera: En primer lugar, la Corte Nacional de Justicia, con jurisdicción en todo el territorio nacional, con sus correspondientes salas especializadas. En segundo lugar, las cortes provinciales, con sus salas especializadas y jurisdicción en una provincia, que constituyen los distritos judiciales. En tercer lugar, los tribunales y juzgados con jurisdicción en todo el territorio distrital, o en una sección del mismo, dicha sección puede abarcar uno o varios cantones de una provincia, o una o varias parroquias de un cantón. En cuarto lugar, los juzgados de paz podrán tener jurisdicción en un barrio, recinto, anejo o área determinada de una parroquia. (COFJ,2009, art.155). Como se evidencia estos tribunales ya no tienen a su cargo el juzgamiento de delitos tributarios como en el pasado.

2.2 Tribunales Especializados

2.3.1 Panorama de los tribunales y jueces especializados

En la ley orgánica del poder judicial español se señala al juzgado especializado como el "órgano jurisdiccional que, en aquellas circunscripciones donde exista más de un juzgado de la misma

clase, conoce con carácter exclusivo de determinadas clases de asuntos o de las ejecuciones propias del orden jurisdiccional de que se trate" (LOPJ, 2022, art. 98.) artículo que a su vez fue recogido por la RAE[16] para conceptualizar al juzgado especializado.

A nivel latinoamericano según el portal oficial de la Rama Judicial de Colombia (Consejo Superior de la Judicatura, 2023) este país ha sido un ejemplo de implementación de justicia especializada, pues actualmente se manejan juzgados especializados en restitución de tierras, al igual que juzgados especializados en ejecución de penas y las medidas de seguridad, así como se plantea el proyecto de ley que propone la creación de una sala transitoria anticorrupción en la Corte Suprema del país.

Actualmente en Colombia la doctrina y los profesionales en derecho medio ambiental están luchando y promoviendo los tribunales especializados en justicia medio ambiental. Al respecto (Guzmán, 2018) indica que "esto se debe al aumento de los conflictos ambientales en todo el territorio nacional y a la falta de eficacia administrativa para abordarlos, siendo cuestiones propias de la situación que afronta la gestión pública ambiental". Además de ello Guzmán (2018) también señala que "la falta de especialidad de los operadores jurídicos en materia ambiental sigue siendo un gran obstáculo de acceso a la justicia ambiental" y sobre ello se trató durante el Simposio Mundial de Jueces celebrado en Johannesburgo, Sudáfrica, del 18 al 20 de agosto de 2002, del cual se desarrollaron los denominados Principios de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible y la función del derecho, en el mismo se propuso que para la realización de esos principios el que el programa de trabajo incluya lo siguiente:

> 4a) **La mejora de la capacidad de quienes participan en el proceso de promover, ejecutar, desarrollar y aplicar coercitivamente la ley**, tales como magistrados, fiscales, legisladores y otras personas, **para que realicen sus funciones sobre una base bien fundamentada con la especialización, la información y los materiales necesarios**. (Simposio Mundial de Jueces celebrado en Johannesburgo, Sudáfrica, 2002, pág. 4) (énfasis añadido)

Según Pino (2013, p.4) es sumamente importante la preparación y capacitación constantes de los jueces al enfrentar la complejidad tanto técnica como científica de los conflictos ambientales y los derechos colectivos en la justicia ambiental. Colombia busca seguir con el ejemplo chileno en cuanto a justicia especializada ambiental, según el portal oficial del Tribunal Ambiental de Santiago de Chile este "es un órgano jurisdiccional especial, autónomo e independiente, cuya

[16] Real Academia de la lengua española

función es resolver las controversias medioambientales de su competencia y ocuparse de los demás asuntos que la ley somete a su conocimiento (artículo 1, Ley N° 20.600)". (Tribunal Ambiental de Santiago de Chile, s.f.)

De la misma manera, la propuesta colombiana según Guzmán (2018) hablaría sobre la creación de estos tribunales, pero mixtos. Una sala especializada compuesta por geólogos, ambientalistas, biólogos, magistrados y diversos expertos, al igual que la Corte Ambiental de Nueva Zelanda, que se compone de nueve abogados y quince comisionados técnicos.

Para la academia es cierto que son innumerables los retos que afronta Colombia para abordar este tipo de conflictos de manera especializada, por ejemplo el cómo definir la competencia de estos, o como determinar si forman parte de la rama judicial o dependen del ejecutivo, su composición, los requisitos para formar parte de ellos e incluso la existencia de posibles instrumentos de colaboración y coordinación administrativa, entre otras, pero más allá de los retos que enfrentan, la realidad de los conflictos medio ambientales es clara y real, por ello Colombia busca que su justicia sea eficaz y garantista de derechos supremos como la tutela efectiva, derechos fundamentales y colectivos, la protección ambiental, la seguridad jurídica, la democracia representativa y las libertades públicas.

La pregunta es clara ¿por qué Ecuador no se arriesga y salta en la búsqueda de esta justicia especializada en favor no solo de los intereses estatales sino en favor de los intereses de los ciudadanos?, ¿por qué no toma como guía, base o ejemplo sus antecedentes internos como la creación de unidades distritales, tribunales y salas penales especializadas en corrupción y crimen organizado (Periódico Primicias Ec, 2021); o regionales como la experiencia de Perú, Bolivia, Argentina o Paraguay en el procesamiento y juzgamiento de delitos relacionados a la corrupción y crimen organizado.

2.3.2 Razones para crear tribunales especializados

La primera razón más clara y directa es porque, en la actualidad existe una constante tendencia en la sociedad hacia una mayor división y especialización en la preparación académica y laboral, no obstante, el sistema de justicia no va a la par de esta realidad social. (Fix-Fierro, 2013, p.299)

La legislación ecuatoriana tiene recelo a la constante especialización o a las grandes mejoras jurisdiccionales, a pesar de ser un principio fundamental, sin embargo, en cuanto a especialización,

esta se inicia de forma general desde la división de poderes, en Ecuador, legislativo, ejecutivo, judicial, electoral y de transparencia y control social, cada uno con sus funciones y competencias, no obstante, ¿no podría deducirse que de igual manera se necesita dicha especialización en la labor judicial? (Baum, 2009).

Por otro lado, con el tiempo se han ido complejizando los conflictos sociales provocando que exista una variedad de ramas de derecho, en donde incluso con los años se han incorporado nuevas tendencias, como el derecho informático o la reciente implementación de la IA en las esferas del derecho (UNESCO, 2021) o en los métodos de solución de conflictos, provocando no solo una evolución del derecho sino también una mayor especialización del mismo.

Para Legomsky (1990) y Baum (2009) existen criterios claros que favorecen la especialización judicial:

> **La complejidad técnica de la materia; el grado de aislamiento de la materia que haga innecesario consultar otras materias; el alto grado de interrelación en la materia; la existencia de muchos asuntos similares; un foro con un grupo cerrado o limitado de actores** (p. ej. autoridades, litigantes, peritos) al que denomina la "tribalidad"; la necesidad de uniformidad; el ser una materia dinámica con cambios rápidos; la logística necesaria dado el volumen de asuntos, el tiempo que cada uno requiere y su dispersión geográfica; la necesidad de rapidez en las resoluciones judiciales; y la necesidad de seguir procedimientos específicos. (citados por Álvarez, 2022) (énfasis añadido)

Esto refleja la preocupación que existe por parte de la academia por la especialización y constante actualización de los profesionales en derecho y del sistema de justicia, Álvarez (2022) entiende lo que en Ecuador aún no se llega a comprender, que la especialización implica un paso gigante hacia delante en la eficiencia y eficacia.

Por el contrario, en la práctica ecuatoriana según lo señalado por Iturralde (2023)[17] la especialización debería reducirse solo a brindar capacitaciones a los jueces y juezas de garantías penales (que son quienes actualmente juzgan los delitos tributarios) sin embargo rebatiendo aquella postura, esto no se asemeja ni se llega a asimilar a una propuesta de tribunal especializado. En primer lugar, las capacitaciones deben ser brindadas por un ente técnico sumamente especializado para el cual el Estado también invertiría recursos. Segundo, los jueces y juezas no son funcionarios omnipotentes, es decir, cada uno tiene sus causas (muchas veces acumuladas), horarios, responsabilidades y en fin todo un tema de calendario que les impediría darse el lujo de

[17] Profesor de Derecho Tributario de la PUCE, apuntes entrevista

dejar todo en pausa y acudir a dichas capacitaciones (siempre y cuando se tome en cuenta la responsabilidad del mismo para con su trabajo). En tercer lugar, las capacitaciones no van a asegurar que exista una verdadera especialización, un conocimiento tan amplio y suficiente para ser aplicado y brindar no solo agilidad en las causas sino también verdadera justicia.

Una vez observada la importancia de la especialización Posner (1983, p.788) se preocupa por la determinación de cuanta de esta especialización es suficiente. Según Posner, los distintos grados de especialización tienen sus propias ventajas y desventajas, mismas que dependerán de la materia que trate el conflicto, puesto que existirán casos en los que

> **la especialización judicial pudiera ser la respuesta para atender con mayor celeridad esos casos**; **mientras que en otras materias pueden ser pocos casos, pero de elevada complejidad**, **lo cual amerita que sea un tribunal especializado que conozca esos asuntos para poder comprender los aspectos técnicos, económicos y de política pública que resulten en menor tiempo de resolución y con mayor calidad en las sentencias**. (Álvarez, 2022) (énfasis añadido)

La especialización nos brinda un sin número de posibilidades en cuanto a sus grados o formas, por ejemplo, para Gramckow y Walsh (2013) la especialidad judicial se puede presentar por materia, grupo, tipo de procedimiento, área geográfica, por número de casos, por la habilidad o capacitación del juez.

2.3.2.1 Principio de especialidad

El principio de especialidad es transversal al igual que el de la tutela judicial efectiva, en ese sentido para Michelena (2018)[18] nace con la teoría general del derecho, mediante la cual en conflictos de ley se propugnan tres criterios para la determinación de la norma aplicable: el de jerarquía, en el cual la norma de rango superior prima sobre la de rango inferior, el de especialidad, mediante el cual la norma especial prima sobre norma general y el de temporalidad, por el cual la norma posterior prima sobre norma anterior.

En lo particular dentro de la aplicación de justicia, la especialidad debe y tiene que prevalecer por sobre la generalidad no solo en cuanto a que de esa forma se brinda una justicia íntegra, eficiente y eficaz, sino que a su vez se brindarán importantes aportes a la academia, la jurisprudencia (con sentencias de alto nivel) e incluso al ámbito legislativo.

Con la ayuda de la especialización los profesionales serán capaces de promulgar o al menos generar en la mente de los legisladores problemáticas importantes que se encuentran pausadas,

[18] Profesor de Introducción al Derecho de la PUCE, apuntes propios clase magistral

como por ejemplo el desarrollo de un mecanismo coactivo de recuperación de los bienes obtenidos de manera ilícita, es evidente que en Ecuador si bien se tienen penas tanto pecuniarias como de privación de libertad para quienes han incurrido en delitos tributarios, no existe un verdadero y efectivo método por el cual el país recupere todo lo que el delincuente ha logrado obtener fruto de aquellas actividades ilícitas que no solo perjudican al Estado sino también a la sociedad.

Es claro que existió un vestigio, un intento que se frenó y se conocerá en la historia del derecho ecuatoriano como Proyecto de Ley Orgánica de Recuperación de bienes de origen o destino ilícito o injustificado del año 2021 (FCD Ciudadanía y desarrollo, 2021), proyecto que no se debe alabar porque no fue desenvuelto de manera adecuada pero que cabe tomar como ejemplo. En este caso, la especialización pudo brindarle nacimiento a dicho proyecto de ley y a proyectos de ley innovadores en el ámbito económico, financiero o tributario que beneficiarán al cumplimiento del bien jurídico protegido estatal señalado en la Constitución ecuatoriana del 2008, el régimen de desarrollo.

2.3.3 Decisiones de diseño institucional

El proponer tribunales especializados en justicia penal tributaria no es una idea descabellada, puesto que en Ecuador ya se ha planteado en el 2022 Tribunales Especializados Anticorrupción. Con el fin de reducir costas al Estado, se plantea tomar como guía la forma en la que estos se establecieron y los mecanismos y hasta tecnologías ya utilizadas.

Al igual que durante su pasada experiencia se deberán generar estudios técnicos con cooperación internacional. Así como, promover en la Asamblea Nacional del Ecuador reformas al Código Orgánico de la Función Judicial para crear las dependencias especializadas en justicia penal tributaria, así como la creación de una judicatura especializada.

En base al Primer Informe de Veeduría al concurso público de oposición y méritos para la selección y designación de las y los Jueces Anticorrupción en Ecuador se señalará el proceso a adecuarse: se inicia el concurso público con una fase de convocatoria, se continua con la fase de postulación, durante la cual se tendrán determinados los requisitos tanto generales como especiales que deben cumplir los postulantes por ejemplo ser ecuatorianos o estar en goce de sus derechos de participación política, tener el título de abogado y/o conforme a lo que se determine requerir estudio o especialidad relacionada con el ámbito tributario, financiero y económico, y de manera adicional si existiese gran diferencia entre el género de los postulantes determinar medidas

afirmativas para equilibrar las condiciones de los postulantes. (Alarcón, Espinel, Otero, & Palacios, 2022, pps. 8-13)

Y en cuanto a dichos requisitos Gramckow y Walsh (2013) afirman que "los jueces deben tener compromiso con la materia del tribunal especializado, así como deben apoyar las metas y políticas especiales. Además, sugieren que los tribunales especializados no son un buen lugar para jueces que acaban de convertirse en jueces" (citados por Álvarez,2022).

Continúa la fase de méritos en la cual se verificará y calificará la formación académica y experiencia profesional en función a la información remitida durante la fase de postulación. (Alarcón, Espinel, Otero, & Palacios, 2022, pps. 14-15)

En el caso del concurso para los tribunales especializados en la lucha anticorrupción se realizó una fase intermedia psicológica en la que se aplicaron pruebas psicológicas para verificar la idoneidad de las y los postulantes. (Alarcón, Espinel, Otero, & Palacios, 2022, pps 17-18)

En el proceso le sigue la fase de oposición, en la cual se evalúan los conocimientos, competencias técnicas y conductuales de las y los postulantes. Los postulantes recibirán capacitaciones adicionales y se llevará a cabo una prueba teórica y una prueba práctica. Procede la fase de impugnación ciudadana y control social contra los postulantes y quienes superen esta fase serán calificados para ingresar a la formación inicial para la carrera judicial jurisdiccional. A su vez, quienes superen este curso serán declarados elegibles en el orden del puntaje obtenido (Consejo de la Judicatura, 2022).

2.3.4 Esfera constitucional

El llevar a la práctica a los tribunales especializados en justicia penal tributaria en el Ecuador implica una dinámica participación de la Asamblea Nacional (como lo mencionado ut supra) al promulgar las debidas reformas al COFJ para que, al igual que con las judicaturas especializadas sobre corrupción y crimen organizado, le den paso a que el Consejo de la Judicatura pueda crear judicaturas especializadas sobre delitos tributarios.

La Asamblea Nacional es la encargada de realizar dichas reformas bajo el principio de reserva de ley, que la Corte Constitucional señala:

> es de carácter formal y, en atención a este, **ciertas materias deben ser aprobadas a través del procedimiento legislativo y no por otros órganos con potestad normativa**, cobrando relevancia aquellas de carácter punitivo; y, el principio de tipicidad que es de carácter material y que exige la predeterminación normativa de las conductas que sean consideras ilícitas y las sanciones correspondientes (Acción Pública de Inconstitucionalidad, 2021, párraf.31) (énfasis añadido)

Pero al momento de normar dichas judicaturas, se deben tener en cuenta no solo principios fundamentales del derecho sino también la norma constitucional. Lo más viable será incorporar a dichos tribunales en el Parágrafo V, Juezas y Jueces Penales Especializados del COFJ junto con las juezas y jueces de adolescentes infractores, contravenciones, tránsito y garantías penitenciarias (COFJ, 2009, art. 226-230).

El COFJ deberá determinar su jurisdicción y su sede, así como los bienes jurídicos amparados, la determinación al Consejo de la Judicatura para crear dichos tribunales mediante resolución motivada en donde exista más carga procesal (delimitando el territorio de cada distrito), y la competencia que las y los jueces tendrán en las etapas de juicio y al dictar sentencia, esto basados en los artículos sobre la jurisdicción y competencia de los tribunales anticorrupción y crimen organizado, ya existentes en el COFJ, artículos 230.1 y 230.2.

Con respecto a la norma constitucional se debe determinar que la creación de tribunales especializados en justicia penal tributaria no solo persigue la protección del bien jurídico régimen de desarrollo y las finanzas públicas, sino que también de manera directa e indirecta la consecución de ciertos deberes primordiales del Estado establecidos por la Constitución:

> Son deberes primordiales del Estado: 1. Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la educación, la salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes. […] 5. Planificar el desarrollo nacional, erradicar la pobreza, promover el desarrollo sustentable y la redistribución equitativa de los recursos y la riqueza, para acceder al buen vivir. […] 8. Garantizar a sus habitantes el derecho a una cultura de paz, a la seguridad integral y a vivir en una sociedad democrática y libre de corrupción. (CRE,2008, art.3, inc.1,5,8).

En cuanto a su jurisdicción y sede es importante recordar lo señalado por la Constitución en cuanto a la potestad jurisdiccional: “la potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la Función Judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución” (CRE,2008, art.167). Es por ello que la función judicial está obligada a garantizar el correcto ejercicio de dicha potestad.

De esta manera, conforme al principio de reserva de ley, al artículo 177 de la Constitución que señala que: "la Función Judicial se compone de órganos jurisdiccionales, órganos administrativos, órganos auxiliares y órganos autónomos. **La ley determinará su estructura, funciones, atribuciones, competencias y todo lo necesario para la adecuada administración de** justicia." (CRE,2008, art.177) (énfasis añadido) y al artículo 178 que señala: "los órganos jurisdiccionales, sin perjuicio de otros órganos con iguales potestades reconocidos en la Constitución, son los encargados de administrar justicia, y serán los siguientes: […] 3. **Los tribunales y juzgados que establezca la ley.** […]" (CRE,2008, art.178, inc.3) (énfasis añadido), es factible reformar al COFJ y determinar una jurisdicción distrital de carácter nacional y con sede en Quito (para precautelar a los operadores de justicia, para evitar que se presenten temas de corrupción, que exista independencia e imparcialidad), pero con la posibilidad de que sea el mismo COFJ el que cree unidades distritales conforme a la carga procesal que se afronte, al igual que las juezas y jueces especializados para el juzgamiento de los delitos relacionados con corrupción y crimen organizado (Acción pública de inconstitucionalidad en contra de los artículos 230.1 y 230.2 del COFJ y los artículos 2, 7 y disposición general primera de la Resolución 190-2021 del Consejo de la Judicatura, 2022, párr. 57-60).

Otro punto importante, es que se brinden las condiciones adecuadas para acceder a la justicia, en lo que se incluyen no solo plazos de actuación razonables, para evitar excesivas e injustificadas demoras en la administración de justicia, sino también el correcto manejo de los medios telemáticos, que llegaron con la pandemia y se quedaron por el aporte que brindan a la eficiencia de la justicia.

Con ello, la creación de tribunales especializados en justicia penal tributaria no se convertirá en una barrera de acceso a la justicia ni inobservará el principio de tutela judicial efectiva descrito por la Constitución (CRE, 2008, art.75), sino que, por el contrario, será una herramienta para descongestionar y agilizar la carga procesal pendiente en los tribunales de garantías penales y a su vez para generar sentencias a la altura técnica y gravosa de estos delitos.

La carga procesal de los tribunales especializados en justicia penal tributaria debe responder exclusivamente a delitos tributarios (defraudación tributaria, art. 298, COIP) y de ser deterinado también a delitos aduaneros (receptación aduanera art.300; contrabando art. 301; mal uso de

exenciones o suspensiones tributarias aduaneras art.302, COIP), para lo cual es necesario contar con operadores de justicia capacitados jurídica y técnicamente para su juzgamiento.

Esta determinación de los delitos que los tribunales especializados van a resolver es realmente importante. Debido a que se busca tutelar la seguridad jurídica, misma que "se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes" (CRE,2008, art.82). Así mismo, el COFJ en su artículo 11 señala, no solo la determinación del principio de especialidad sino también que este "no se contrapone al principio de seguridad jurídica contemplado en el artículo 25" (COFJ, 2009, art. 11). De lo contrario, se podría recaer en incertidumbre provocando ambigüedad al momento de juzgar estos delitos.

Finalmente, de existir conflicto alguno con respecto al principio de desconcentración establecido en el artículo 227 de la Constitución es necesario evidenciar que el mismo nada tiene que ver con el tema, puesto que este es propio de los órganos administrativos mas no rige el funcionamiento de órganos jurisdiccionales. Mismos que tienen su nacimiento en la Constitución (art. 177 mencionado ut supra) y se desarrollan (jurisdicción, competencia, etc) mediante la ley (en el caso mediante el COFJ) en base al principio de configuración legislativa. (Dictamen sobre objeción presidencial relativo al Proyecto de Ley Orgánica de la Defensoría del Pueblo, 2019, párr.22-25).

Conclusiones

De todo lo planteado anteriormente, en base a cada capítulo, tema y subtema presentado, se obtienen las siguientes conclusiones:

El derecho tributario es una rama técnica con alta dificultad, autónoma, independiente, con sus propios principios fundamentales, elementos, teorías, forma de administrar justicia, jurisdicción, competencia (mediante el COGEP), procedimiento (ordinario) y sus propios tribunales (Tribunales Contencioso Tributarios), e incluso con sus propias infracciones administrativas que no entran en la esfera penal (faltas reglamentarias y contravenciones).

Por su parte, el derecho penal también es una rama autónoma que nos aporta conocimientos importantes en cuanto a la determinación de los elementos constitutivos del delito, en nuestro caso

delitos tributarios, así como el análisis de las penas a imponerse, los agravantes, atenuantes, el iter criminis o camino del delito y la participación criminal.

El derecho penal a su vez, mantiene sus propios principios, teorías, doctrina, jurisdicción, competencia, forma de administrar justicia, procedimientos(COIP) y tribunales (Tribunales de Garantías Penales).

La doctrina ha determinado distintas teorías por las cuales se intenta colocar la balanza de prioridad por el derecho tributario o por el derecho penal, sin embargo, todas concuerdan que la conjunción de ambas ramas del derecho permite un estudio y análisis basto, técnico y efectivo de los delitos tributarios con el fin de parar su cometimiento o juzgarlos de forma más eficiente.

En el Ecuador, la historia de los delitos tributarios está llena de aciertos y desaciertos. Durante los pasados treinta y cinco años se ha vivido un errático sistema de tipificación, juzgamiento y sanción de estos ilícitos. A lo largo de los años se han realizado más de veintitrés reformas a la codificación tributaria del país. No se critica el constante cambio de la norma penal tributaria sino lo problemático que este ha resultado. Si bien actualmente el juzgamiento de los delitos tributarios en manos de los jueces de Garantías Penales funciona, este funcionamiento no es el más óptimo y acudiendo al principio de mejora constante de la administración de justicia se plantea la especialización y una mayor independencia de esta rama del derecho.

El crear tribunales especializados no es una idea nueva, debido a que a nivel regional tenemos como ejemplo múltiples países, como Perú, Chile, Argentina o Colombia, que los han adoptado en favor de brindar celeridad en la justicia, así como un alto nivel de especialidad en el juzgamiento y resolución de casos.

El modelo que busca implementar la doctrina colombiana en cuanto a tribunales especializados medio ambientales puede proporcionar al Ecuador no solo argumentos a favor de la especialización sino también herramientas o métodos nuevos por adoptarse, como por ejemplo los tribunales mixtos en donde se encuentran no solo profesionales del derecho sino también expertos técnicos dependiendo del ámbito en el que se desarrolló el conflicto, o instrumentos de colaboración y coordinación administrativa.

Con aquella búsqueda internacional de implementar tribunales especializados en justicia ambiental se evidencia como la academia critica la falta de especialidad de los operadores de

justicia y como para ellos es fundamental que estos operadores realicen sus funciones en base a su conocimiento especializado, su formación técnica y la responsabilidad de buscar educarse continuamente para ir acorde a las nuevas problemáticas sociales.

Entre las razones para crear tribunales especializados, radica el hecho de que la sociedad es cambiante, mutable y más aún los conflictos que en ella se suscitan, conflictos que pueden llegar a manejar una complejidad técnica tan alta que dejan atrás a tribunales ordinarios.

Este tipo de delitos no son cometidos por delincuentes comunes, simples carteristas o ladronzuelos. Por el contrario, son planificados y ejecutados por personas o grupos de personas calificadas, preparadas y con alto conocimiento multidisciplinario, sobre: derecho penal común, derecho tributario, economía, finanzas, contabilidad, administración de empresas, e incluso con conocimientos sobre las distintas legislaciones de los países en los cuales los llevan a cabo. Por ello es de suma importancia que los operadores de justicia y el sistema de justicia en general, no permanezca estático, varado, con procedimientos, formas o normas del siglo pasado, sino en una constante mejora, actualización y en una modernización real. La administración de justicia en un Estado de derechos debe ser de calidad, evitar a toda costa la indefensión y la impunidad.

Son asombrosas las ramificaciones que los delitos tributarios pueden tener consigo. Es crucial que la administración de justicia investigue no solo los hechos superficiales, sino también toda la trama en la que se desenvuelven. Es alta la posibilidad que estos delitos degeneren o se mantengan a la par con otros conexos, que incluso salen de las esferas territoriales de un país, como cohecho, enriquecimiento ilícito o los famosos paraísos fiscales.

Para llegar a un verdadero nivel de conocimiento especializado no basta con brindar a los jueces capacitaciones o cursos temporales, que no aseguran la abstracción del conocimiento ni el entendimiento de quienes participan de ellas, tampoco brindan el conocimiento amplio y suficiente de la rama técnica que se necesita, y que, además, resultan difíciles de acudir para las y los jueces debido a su realidad, agendas realmente apretadas con causas acumuladas que no pueden simplemente ignorar.

Las judicaturas especializadas en justicia penal tributaria, se cobijan en el principio de especialización, promoviendo la seguridad jurídica y tutela judicial efectiva. Serán operadores de justicia con conocimientos técnicos y fieles conocedores de la naturaleza jurídica de estos delitos,

sus elementos, tipificación, participación criminal e incluso hechos conexos a investigar, quienes los juzgarán este tipo de delitos.

La creación de estas judicaturas especializadas brindará no solo importantes aportes a la investigación técnica, a la academia universitaria, a la promulgación de sentencias ejecutables, válidas que no recaigan en la impunidad, sino también generará fuentes de trabajo que en la actualidad y debido a la coyuntura que el país atraviesa son muy necesarias.

Recomendaciones

De las conclusiones anteriormente planteadas se emiten las siguientes recomendaciones:

Ecuador debe seguir el ejemplo y las bases ya determinadas por sus países vecinos en cuanto a la justicia especializada, y de la misma manera, los legisladores deben tomar las herramientas de la doctrina colombiana para promulgar reformas innovadoras y justificadas en cuanto y en pro de la especialización en la administración de justicia.

Dentro de la abogacía ecuatoriana, se debe generar y promulgar un principio de responsabilidad en cuanto a la preparación continua, técnica y especializada con el fin de que los profesionales del derecho ecuatorianos (tanto abogados, como jueces) sean realmente capaces y efectivos, brinden verdaderos aportes a la jurisprudencia, normativa y doctrina, y que en nuestro caso sean los suficientemente técnicos para superar los movimientos de los delincuentes tributarios.

La especialización de la justicia penal tributaria debe enmarcarse como una medida de fortalecimiento e innovación de la administración de justicia y no como una respuesta política, social y/o coyuntural. Debe implicar a su vez la protección del bien jurídico protegido estatal, las finanzas públicas y el cumplimiento de los deberes primordiales del Estado.

Se plantea la creación de Unidades Judiciales de Garantías Penales especializadas en el juzgamiento de delitos tributarios y aduaneros, Tribunales Especializados en justicia penal tributaria y la Sala especializada penal tributaria de la Corte Provincial de justicia de Pichincha para la resolución de recursos verticales.

Para la realización de estos tribunales especializados será necesario promover la iniciativa en la Asamblea Nacional para que esta, en base al principio de reserva de ley, reforme el COFJ

con la finalidad de crear las dependencias especializadas en justicia penal tributaria, así como la creación de una judicatura especializada.

Las reformas a la normativa que son requeridas para la creación de dichos tribunales, la determinación de su jurisdicción, competencia y sede deberán cumplirse acorde a los principios constitucionales de reserva de ley, especialidad, seguridad jurídica y certidumbre, tutela judicial efectiva, potestad jurisdiccional, acceso a la justicia, configuración legislativa, entre otros.

Los tribunales especializados en justicia penal tributaria deberán recurrir al uso de los medios tecnológicos que el Consejo de la Judicatura proporciona, pues así derribarán barreras territoriales al permitir un acceso a la justicia más eficiente y simple, y garantizará derechos constitucionales.

Para la conformación de los tribunales se plantea un concurso público de oposición y méritos para la selección y designación de las y los Jueces de los tribunales especializados en justicia penal tributaria, según los procesos determinados por ley y los requisitos que sean necesarios para verificar los conocimientos técnicos, como se detalló ut supra.

Está claro que se propone que quienes quieran formar parte de los Tribunales Especializados en Justicia Penal Tributaria se sometan a concurso público y que por lo tanto cumplan con los requisitos establecidos por el COFJ. La diferenciación de la propuesta radica en que debido al alto nivel técnico especializado de la rama penal tributaria se recomienda que además de los requisitos establecidos por la ley, de llevarse a cabo este concurso se añada requisitos extraordinarios, como el tener un título de tercer nivel (maestría) en derecho tributario y/o un título de tercer nivel en derecho penal con el fin de reforzar que los profesionales del derecho postulantes tengan los conocimientos que se requieren. Y, además, relacionado con lo anterior, para la conformación de dichos tribunales se recomienda que estos tengan al menos un especialista en materia penal y uno en materia tributaria.

Normativa

Asamblea Nacional del Ecuador. Código Orgánico de la Función Judicial. [Ley 0 de 2009]. (09 de marzo de 2009). RO. No. 544, 9 de marzo 2009. Última Reforma: R.O.12, 10 de marzo de 2022

Asamblea Nacional del Ecuador. Código Orgánico General de Procesos. [Ley 15 de 2015]. (22 de mayo de 2015) RO. 506 de 22 mayo de 2015. Última modificación 21 de agosto de 2018

Asamblea Nacional del Ecuador. Código Orgánico Integral Penal [Ley 180 de 2014]. (17 de febrero de 2021). RO.392 de 17 de febrero de 2021.

Asamblea Nacional del Ecuador. Código Tributario. [Ley 09 de 2005]. (14 de junio de 2005). RO. 38 de 21 de agosto de 2018.

Asamblea Nacional del Ecuador. Código Tributario. (6 de diciembre de 1975)

Constitución de la República del Ecuador [Const.]. (2008). 2da Ed. CEP.

Cortes Generales. Juan Carlos I Rey de España. [Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial] (BOE núm.157, de 2 de julio de 1985). (artículo 98)

Resolución del Consejo de la Judicatura, 282, Registro Oficial Suplemento382 - 30/oct./2014 25/nov./2014

Resolución del Consejo de la Judicatura, 262, Registro Oficial Suplemento 604 - 07/sep./2015 08/oct./2015

Resolución del Consejo de la Judicatura, 85, Registro Oficial Suplemento 500 - 24/abr./2015 14/may./2015

Referencias

Acción Pública de Inconstitucionalidad, sentencia No. 34-17-IN/21, párr. 31 (Corte Constitucional 21 de julio de 2021).

Acción pública de inconstitucionalidad en contra de los artículos 230.1 y 230.2 del COFJ y los artículos 2, 7 y disposición general primera de la Resolución 190-2021 del Consejo de la Judicatura, Sentencia No. 9-22-IN/22 (Corte Constitucional del Ecuador 19 de septiembre de 2022).

Alarcón, M., Espinel, M., Otero, G., & Palacios, S. (septiembre de 2022). *UNA INCIATIVA DECON EL APOYO DEPRIMER INFORME DE VEEDURÍA ALCONCURSO PÚBLICO*

DE OPOSICIÓN Y MÉRITOS PARA LASELECCIÓN Y DESIGNACIÓN DE LAS Y LOS JUECES ANTICORRUPCIÓN EN ECUADORUNA INCIATIVA DECON EL APOYO DEPRIMER INFORME DE VEEDURÍA ALCONCURSO PÚBLICO DE. Obtenido de https://www.ciudadaniaydesarrollo.org/projects/informe-de-veeduria-al-concurso-publico-de-oposicion-y-meritos-para-la-seleccion-y-designacion-de-las-y-los-jueces-anticorrupcion-en-ecuador/

Alvarado, M. (2003). *El juzgamiento del delito tributario (Trabajo de Grado).* Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.

Álvarez, C. (09 de mayo de 2022). *Tribunales especializados en competencia y telecomunicaciones: por qué, para qué y cómo - Artículo doctrinal.* Obtenido de https://doi.org/10.22201/iij.24484881e.2021.45.16656

Armijos, P. O. (2021). *La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano.* Obtenido de DOI: 10.32719/26312484.2021.36.8

Aronson, E. (1994). *El animal social introducción a la psicología social.* Madrid: Alianza.

Asamblea General de las Naciones Unidas en París (Resolución 217 A (III)). (10 de diciembre de 1948). Declaración Universal de los Derechos Humanos . París.

Baum, L. (2009). *Probing the Effects of Judicial Specialization.* Obtenido de https://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1412&context=dlj

Benítez, J. C., & Velayos, F. (enero de 2018). *Impuestos a la Riqueza o al Patrimonio de las Personas Físicas con especial mención a América Latina y El Caribe* . Obtenido de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_01_2018_benitez_velayos.pdf

Bravo, J. (2014). *Los fines extrafiscales de los tributos.* Obtenido de Foro jurídico: https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13790

Bustamante, J. L. (27 de enero de 2011). *ATIPICIDAD DE LA CONDUCTA.* Obtenido de http://jbpenalgeneral.blogspot.com/2011/01/13-atipicidad-de-la-conducta.html

Cabrera, P. J. (2021). La Autotutela Administrativa y la Acción de Lesividad en el Sistema Jurídico Ecuatoriano. *tesis doctoral*. Cuenca, Azuay, Ecuador: Universidad del Azuay.

Caravanas por la Justicia Cotidiana. (s.f.). Estado de Mexico. Obtenido de http://caravanas.edomex.gob.mx/node/275

Cárdenas, D. (2022). *LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA.* Obtenido de PUCE sebe Ambato, Ecuador: https://repositorio.pucesa.edu.ec/bitstream/123456789/3524/1/77813.pdf

Carrara, F. (2000). *Programa del curso de derecho criminal. Parte General. Traducido por Béeche y Gallegos.* Obtenido de Editorial Jurídica Continental: https://iij.ucr.ac.cr/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2017/06/francesco_carrara-tomo_1.pdf

Casás, J. O. (2003). *Principios jurídicos de la tributación.* Buenos Aires, Argentina: Astrea y Depalma.

Chávez, J. P. (2022). *La potestad tributaria y los límites para su ejercicio.* Obtenido de https://ciencialatina.org/index.php/cienciala/article/view/4319/6620#:~:text=Los%20l%C3%ADmites%20al%20ejercicio%20de,Derechos%20Fundamentales%20y%20los%20dem%C3%A1s

Consejo de la Judicatura. (2022). *Concurso público de oposición y méritos, impugnación ciudadana y control social para la designación y selección de las y los jueces que integrarán las dependencias judiciales con competencia en delitos de corrupción y crimen organizado.* Obtenido de https://www.funcionjudicial.gob.ec/es/component/content/article/25-consejo-judicatura/836-concurso-para-seleccion-y-designacion-de-jueces-con-competencia-en-delitos-de-corrupcion-y-crimen-organizado

Consejo Superior de la Judicatura. (2023). *Rama Judicial República de Colombia*. Obtenido de https://www.ramajudicial.gov.co/portal/inicio

Cordero, E. (diciembre de 2012). *El Derecho administrativo sancionador y su relación con el Derecho penal.* Obtenido de REVISTA DE DERECHO (VALDIVIA) [VOLUMEN XXV - Nº 2: https://scielo.conicyt.cl/pdf/revider/v25n2/art06.pdf

Dictamen sobre objeción presidencial relativo al Proyecto de Ley Orgánica de la Defensoría del Pueblo, Caso N. 0003-19-OP (Corte Constitucional del Ecuador 14 de marzo de 2019).

Donoso, F. (2022). *Especialización de la justicia contenciosa tributaria en el Ecuador (Trabajo de grado).* Quito, Ecuador: Universidad Simón Bolívar.

Elía, C. D. (2002). *Esquema de derecho penal. La doctrina del delito-tipo.* Obtenido de https://www.derechopenalenlared.com/libros/esquema_de_derecho_penal_la_doctrina_del_delito_tipo_Ernst_von_Beling.pdf

FCD Ciudadanía y desarrollo. (2021). *ASAMBLEA APROBÓ LA LEY ORGÁNICA DE RECUPERACIÓN DE BIENES DE ORIGEN Y DESTINO ILÍCITO E INJUSTIFICADO.* Obtenido de Boletín 007-2021: https://www.ciudadaniaydesarrollo.org/2021/01/26/asamblea-aprobo-la-ley-organica-de-recuperacion-de-bienes-de-origen-y-destino-ilicito-e-injustificado/

Fix-Fierro, H. (2013). *Tribunales, Justicia y Eficiencia.* Ciudad de México: UNAM.

Flores, S. (2018). *Problemas jurídicos que plantea la defraudación tributaria a partir del Código Orgánico Integral Penal en el Ecuador (Trabajo de grado).* Quito, Ecuador : Universidad Católica del Ecuador.

Fonrouge, C. G. (1965). *Derecho Financiero volumen I.* Buenos Aires: Depalma.

Fregoso, J. (2017). El derecho en la cultura. *Misión Jurídica*, 110-111.

García, E., & Fernández, T. (1999). *Curso de Derecho Administrativo.* Madrid: Thomson Civitas.

Garcías, G. (1985). *Nociones sobre el concepto de derecho penal.* Palma de Mallorca: Cuadernos de la Facultad de Derecho.

Garza, S. F. (2008). *Derecho Financiero Mexicano.* México: Porrúa.

González, A. (05 de mayo de 2022). *¿Qué es el dolo?* Obtenido de https://www.dexiaabogados.com/blog/dolo/

González, E. (1975). *Curso de Derecho Tributario I.* Madrid: EDERSA, Editoriales de Derecho Reunidas S.A.

GRABIVKER, M. (2008). EL REPROCHE PENAL DE LOS DELITOS FISCALES. En G. ADRIASOLA, L. GONZÁLEZ, & A. A. otros, *DERECHO PENAL TRIBUTARIO TOMO I.* Madrid, Barcelona y Buenos Aires: Marcial Pons.

Gramckow, H., & Walsh, B. (2013). *Developing Specialized Court Services. Washington, D. C.: Banco Mundial.* Obtenido de https://openknowledge.worldbank.org/entities/publication/6a9b01c5-b451-50cc-875c-05262ab783fa

Guzmán, L. (12 de noviembre de 2018). *Universidad Externado de Colombia - Blog Departamento de Derecho del Medio Ambiente*. Obtenido de Medio ambiente y acceso a la justicia: ¿son los tribunales ambientales una solución para abordar los conflictos ambientales en Colombia?: https://medioambiente.uexternado.edu.co/medio-ambiente-y-acceso-a-la-justicia-son-los-tribunales-ambientales-una-solucion-para-abordar-los-conflictos-ambientales-en-colombia/#_ftn1

Hernández, J., & Tortorella, G. (2017). Obtenido de https://revistas.unav.edu/index.php/empresa-y-humanismo/article/view/8325/7560

Hernández, X. (2017). *Problemas jurídicos del proceso penal en los delitos tributarios en la legislación ecuatoriana (Trabajo de grado).* Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.

Hidalgo, J. M. (18 de mayo de 2018). *El aporte de Mayer a la Teoría del Tipo Penal. Trabajo de investigación.* Obtenido de https://es.essays.club/Ciencias-sociales/Sociolog%C3%ADa-y-trabajo-social/El-aporte-de-Mayer-a-la-Teor%C3%ADa-del-113485.html

Infante, D. (2022). *Infracciones tributarias y sus alcances.* Obtenido de Deloitte: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/do/Documents/tax/boletin/2022/rd-tax-BoletinTributario-May2022.pdf

Instituto de investigaciones jurídicas, UNAM. (2014). *https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3805/5.pdf*. Obtenido de https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3805/5.pdf

Islas, R. (2009). *Anuario de dereco constitucional latinoamericano.* Obtenido de https://biblioteca.corteidh.or.cr/tablas/r23516.pdf

Jimenez, A. (1996). *Lecciones de derecho tributario.* México: Editorial ECAFSA.

Llanos, R. (2007). *Trama criminal, trama psicológica y trama local en L'aire de les castañes de Vicente García Oliva.* Obtenido de https://dialnet.unirioja.es/servlet/autor?codigo=140062

Loor, Á. (2011). *Dogmática Penal Tributaria.* Quito: Pudeleco Editores S.A.

López, D. M. (11 de diciembre de 2018). *Análisis sobre la constitucionalidad del artículo 247 que versa sobre los delitos de flora y fauna silvestre del Código Orgánico Integral Penal del Ecuador como tipo penal abierto o norma penal en blanco*. Obtenido de Trabajo de tesis: https://repositorio.usfq.edu.ec/bitstream/23000/7999/1/141271.pdf

López, E. (12 de agosto de 2004). *Las ideas no delinquen, pero son más peligrosas que el delito.* Obtenido de https://www.hispanidad.com/hemeroteca/sin-categoria/las-ideas-no-delinquen-pero-son-mas-peligrosas-que-el-delito_1100802_102.html

Margain, E. (1985). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, octava edición.* San Luis de Potosí, México: Universitaria potosina.

Mezger, E. (1958). *Derecho Penal. Libro de estudio. Parte general. Editorial Bibliográfica Argentina. Buenos Aires.* Obtenido de https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2018/01/Derecho-Penal-Edmundo-Mezger-LP.pdf

Molina, F. (1998). SEGUNDA PARTE. Presupuestos de un sistema alternativo. Tesis doctoral. En F. Molina, *ANTIJURIDICIDAD PENAL Y SISTEMA DEL DELITO* (págs. 658-659). Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.

Ojeda, P. (2008). *El Proceso Penal para la sanción del delito tributario. MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO* . Quito, Ecuador: UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR.

Pérez, M. (2022). *El derecho tributario penal ecuatoriano. El ilícito tributario y su sanción.* Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación de Estudios y Publicaciones.

Periódico Primicias Ec. (2021). *Estos son los 44 delitos que juzgarán los nuevos jueces anticorrupción*. Obtenido de Política: https://www.primicias.ec/noticias/politica/delitos-juzgaran-nuevos-jueces-anticorrupcion/

Pino, N. (2013). *Tutela judicial administrativa de los intereses ambientales: estudio comparativo de los ordenamientos español y argentino* . Madrid: Aranzadi.

Posner, R. (1983). *Will the Federal Courts of Appeals Survive until 1984: An Essay on Delegation and Specialization of the Judicial Function.* Obtenido de Southern California Law Review 761: https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/scal56&div=30&id=&page=

Ramírez, M. (20 de mayo de 2022). Simulación absoluta o simulación relativa . Obtenido de https://www.ruizballesteros.es/simulacion-absoluta-o-simulacion-relativa-cuando-hacienda-puede-interpretar-que-hay-simulacion-de-negocio/#:~:text=La%20simulaci%C3%B3n%20tributaria%20se%20define,se%20ha%20llevado%20a%20cabo%20(

Ramos, E. (2020). *LA TEORIA DEL DELITO DESDE VON LISZT Y BELING A HOY.* Obtenido de https://core.ac.uk/download/pdf/268220158.pdf

Real Academia Española, RAE. (s.f.). *Bien jurídico*. Obtenido de https://dpej.rae.es/lema/bien-jur%C3%ADdico

Recasens, L. (1984). *Las funciones del Derecho.* Obtenido de ISSN 0518-0872, Nº 17, 1973-1974 - https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2064872

Rodríguez, C. (1994). *La riqueza de las naciones.* Madrid: Alianza.

Salas, C. (2007). EL ÍTER CRIMINIS Y LOS SUJETOS ACTIVOS DEL DELITO. *Revista Internauta de Práctica Jurídica. Núm. 19*, 1-15.

Sánchez, M. (2018). *Elementos de la culpabilidad penal.* Obtenido de https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-P-2018-10021300237

Sánchez, P., Coll, H., & Corrales, A. (2005). *Teoría y práctica de procedimiento tributario : ilícitos tributarios [con las modificaciones introducidas por la ley 26.044] Colección ejercicio profesional.* La Ley.

Simposio Mundial de Jueces celebrado en Johannesburgo, Sudáfrica. (18 al 20 de agosto de 2002). *Principios de Johannesburgo sobre el Desarrollo Sostenible y la función del derecho.* Obtenido de https://aulavirtual4.unl.edu.ar/pluginfile.php/7007/mod_resource/content/1/Declaraci%C3%B3n%20de%20Principios%20Johannesburgho%202002.pdf

Soler, O. (2022). *Derecho tributario.* Buenos Aires: La Ley.

Sousa, R. G. (1950). *Estudos de direito tributário, 167 (1ª ed.).* Brasil: Editorial Saraiva.

Suárez, E. E. (2020). *Introducción al Derecho.* Santa Fé, Argentina: Universidad Nacional del Litoral.

SRI. (2012). *Una nueva Política Fiscal para el Buen Vivir. la equidad como soporte del pacto fiscal*. Quito: SRI.

Tatiana, P. V. (2022). *El derecho tributario penal ecuatoriano. El ilícito y su sanción.* Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.

Tribunal Ambiental de Santiago de Chile. (s.f.). *¿Qué es el tribunal ambiental?* Obtenido de https://tribunalambiental.cl/informacion-institucional/sobre-el-tribunal-ambiental/que-es-el-tribunal-ambiental/

Troya, J. (2014). *Manual derecho tributario.* Quito, Ecuador: CEP. Obtenido de https://biblioteca.casadelacultura.gob.ec/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=56722&query_desc=kw%2Cwrdl%3A%20tributario

Troya, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario.* Quito, Ecuador: CEP.

UNESCO. (23 de noviembre de 2021). *Recomendación sobre la Ética de la Inteligencia Artificial en Paris, Francia.* Obtenido de https://www.unesco.org/es/legal-affairs/recommendation-ethics-artificial-intelligence

Zavala Egas, J. (2008). *EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA* . Obtenido de https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2009/02/24-el-delito-de-defraudacion-tributaria.pdf

Bibliografía

Alvarado, M. (2003). *El juzgamiento del delito tributario (Trabajo de Grado).* Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.

Barrera, J., y Hessdörfer, A. (2012). El Engaño Como Conducta Típica En La Defraudación Tributaria: Puntos De Contacto Y Asimetrías Entre El Regimen Infraccional Y Penal. Revista Derecho, 11(21), 11-20. Obtenido de http://revistaderecho.um.edu.uy/wpcontent/uploads/2012/12/Barrera-y-Hessdorfer-El-engano-

Cazar, F. (1991). *El ilícito tributario en el Ecuador*. (Trabajo de grado). Pontificia Universidad Católica del Ecuador: Quito, Ecuador.

Donoso, F. (2022). *Especialización de la justicia contenciosa tributaria en el Ecuador (Trabajo de grado).* Quito, Ecuador: Universidad Simón Bolívar.

Flores, S. (2018). *Problemas jurídicos que plantea la defraudación tributaria a partir del Código Orgánico Integral Penal en el Ecuador (Trabajo de grado).* Quito, Ecuador : Universidad Católica del Ecuador. Obtenido de http://hdl.handle.net/10644/6136

Giuliani, C. (2011). *Derecho Financiero*. 10 ª. Edición Buenos Aires, Argentina: La Ley S.A.E.

Goldschmidt, J. (1902). *Verwaltungstrafrecht.* Alemania: Ulan Press.

Hernández, X. (2017). *Problemas jurídicos del proceso penal en los delitos tributarios en la legislación ecuatoriana (Trabajo de grado).* Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar. Obtenido de https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6255/1/T2681-MDE-Hernandez-Problemas.pdf

Infante, D. (2022). *Infracciones tributarias y sus alcances.* Obtenido de Deloitte: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/do/Documents/tax/boletin/2022/rd-tax-BoletinTributario-May2022.pdf

Jiménez de Azúa, L. (1956). *Tratado de Derecho Penal*. Argentina: Losada, tomo I. Obtenido de https://core.ac.uk/download/pdf/288500753.pdf

Loor, A. (2011). *Dogmática Penal Tributaria*. Quito, Ecuador: PUDELECO.

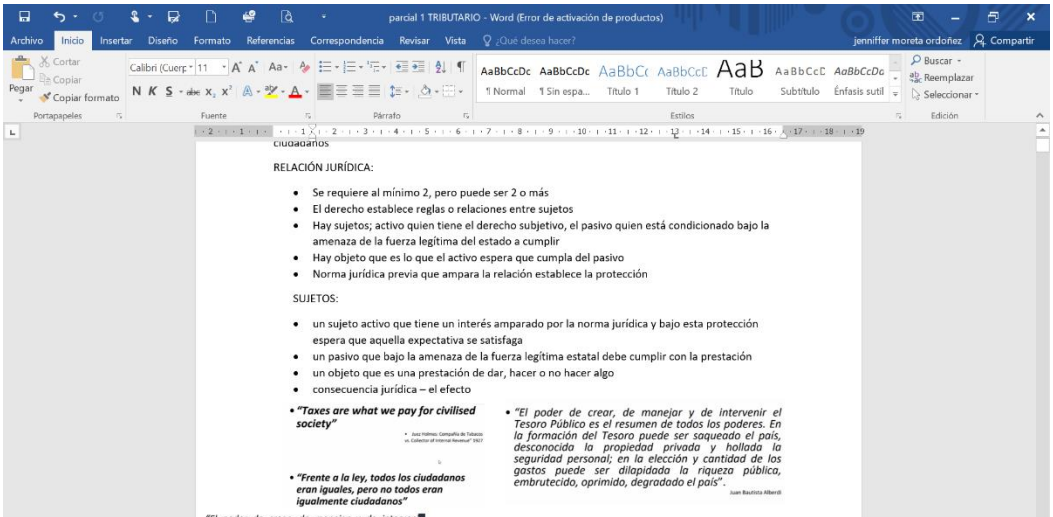
Muir Puig, S. (2006). *Derecho Penal Parte General*. 8 ª edición. Barcelona, España: Editorial Reppertor

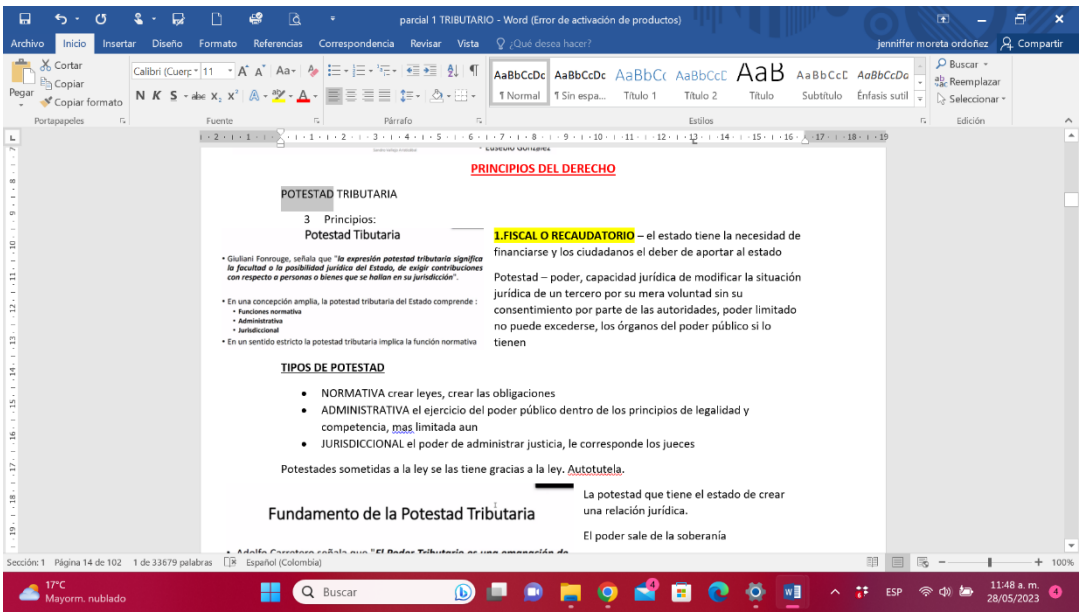
Sainz De Bujada, F. (1966). I y II Jornadas Luso-Hispano-americanas de estudios tributarios. Portugal

Soler, S. (1956). *Derecho Penal Argentino*. Buenos Aires, Argentina: T.E.A., tomo I

ANEXOS:

Clases magistrales Dr. Sandro Vallejo, profesor de Derecho Tributario





parcial 1 TRIBUTARIO - Word (Error de activación de productos)

PRINCIPIOS DEL DERECHO

POTESTAD TRIBUTARIA

3 Principios:

Potestad Tibutaria

- Giuliani Fonrouge, señala que "*la expresión potestad tributaria significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción*".
- En una concepción amplia, la potestad tributaria del Estado comprende :
  - Funciones normativa
  - Administrativa
  - Jurisdiccional
- En un sentido estricto la potestad tributaria implica la función normativa

1.FISCAL O RECAUDATORIO – el estado tiene la necesidad de financiarse y los ciudadanos el deber de aportar al estado

Potestad – poder, capacidad jurídica de modificar la situación jurídica de un tercero por su mera voluntad sin su consentimiento por parte de las autoridades, poder limitado no puede excederse, los órganos del poder público si lo tienen

TIPOS DE POTESTAD

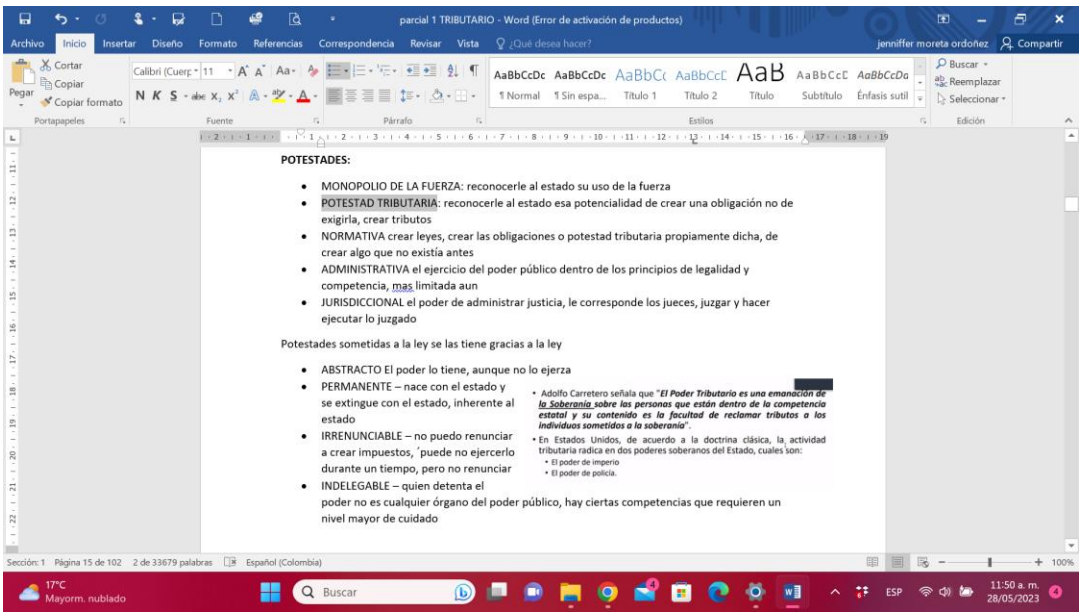
- NORMATIVA crear leyes, crear las obligaciones
- ADMINISTRATIVA el ejercicio del poder público dentro de los principios de legalidad y competencia, mas limitada aun
- JURISDICCIONAL el poder de administrar justicia, le corresponde los jueces

Potestades sometidas a la ley se las tiene gracias a la ley. Autotutela.

Fundamento de la Potestad Tributaria

La potestad que tiene el estado de crear una relación jurídica.

El poder sale de la soberanía



parcial 1 TRIBUTARIO - Word (Error de activación de productos)

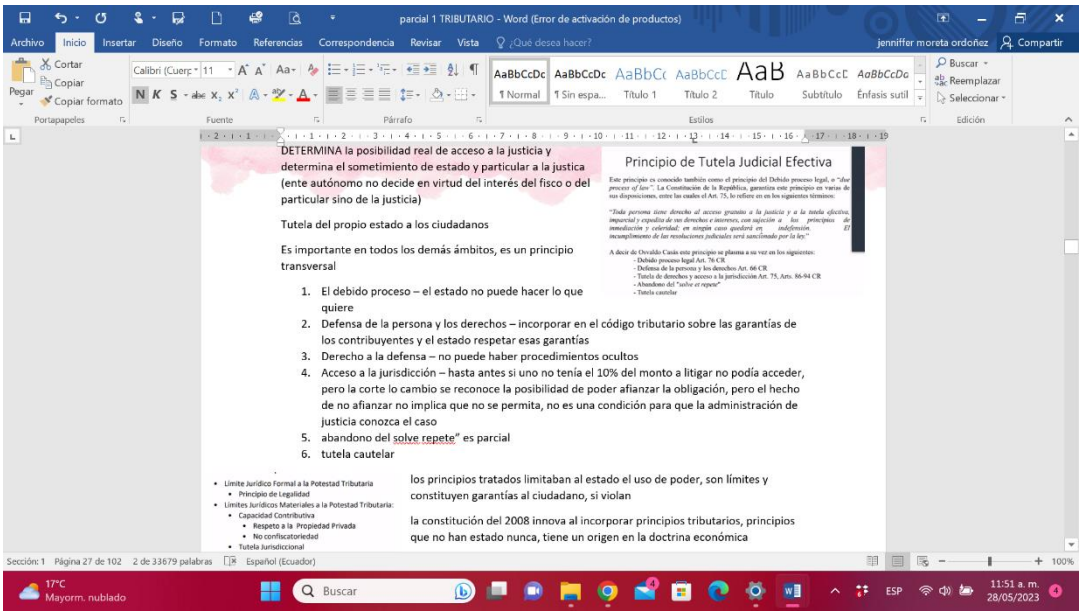
POTESTADES:

- MONOPOLIO DE LA FUERZA: reconocerle al estado su uso de la fuerza
- POTESTAD TRIBUTARIA: reconocerle al estado esa potencialidad de crear una obligación no de exigirla, crear tributos
- NORMATIVA crear leyes, crear las obligaciones o potestad tributaria propiamente dicha, de crear algo que no existía antes
- ADMINISTRATIVA el ejercicio del poder público dentro de los principios de legalidad y competencia, mas limitada aun
- JURISDICCIONAL el poder de administrar justicia, le corresponde los jueces, juzgar y hacer ejecutar lo juzgado

Potestades sometidas a la ley se las tiene gracias a la ley

- ABSTRACTO El poder lo tiene, aunque no lo ejerza
- PERMANENTE – nace con el estado y se extingue con el estado, inherente al estado
- IRRENUNCIABLE – no puedo renunciar a crear impuestos, puede no ejercerlo durante un tiempo, pero no renunciar
- INDELEGABLE – quien detenta el poder no es cualquier órgano del poder público, hay ciertas competencias que requieren un nivel mayor de cuidado

- Adolfo Carretero señala que "***El Poder Tributario es una emanación de la Soberanía sobre las personas que están dentro de la competencia estatal y su contenido es la facultad de reclamar tributos a los individuos sometidos a la soberanía***".
- En Estados Unidos, de acuerdo a la doctrina clásica, la actividad tributaria radica en dos poderes soberanos del Estado, cuales son:
  - El poder de imperio
  - El poder de policía.



parcial 1 TRIBUTARIO - Word (Error de activación de productos)

DETERMINA la posibilidad real de acceso a la justicia y determina el sometimiento de estado y particular a la justica (ente autónomo no decide en virtud del interés del fisco o del particular sino de la justicia)

Tutela del propio estado a los ciudadanos

Es importante en todos los demás ámbitos, es un principio transversal

Principio de Tutela Judicial Efectiva

Este principio es conocido también como el principio del Debido proceso legal, o "*due proceso of law*". La Constitución de la República, garantiza este principio en varias de sus disposiciones, entre las cuales el Art. 75, lo refiere en en los siguientes términos:

"*Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.*"

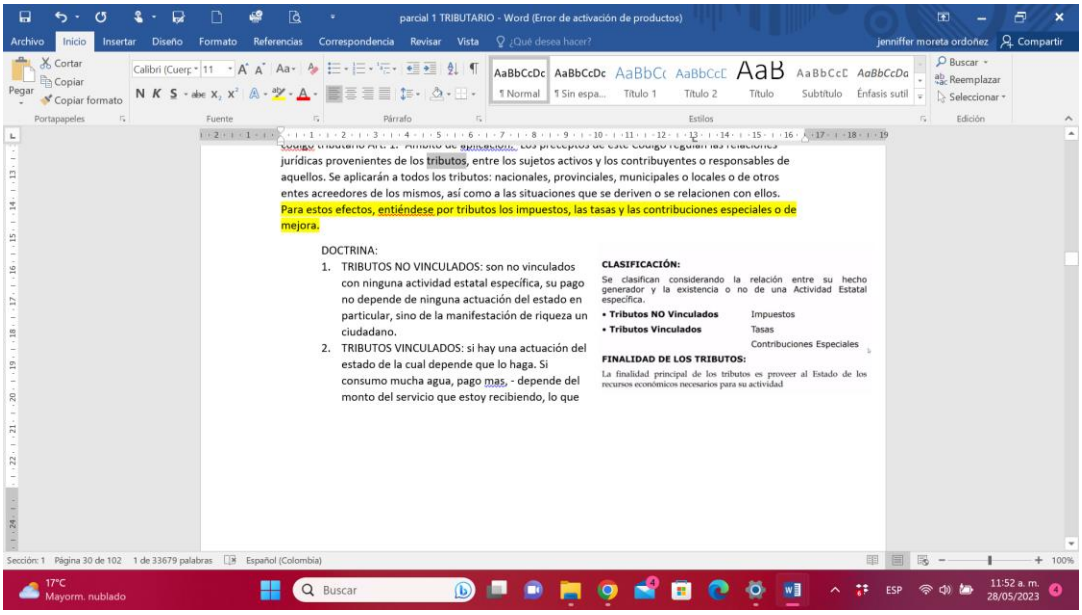
A decir de Osvaldo Casás este principio se plasma a su vez en los siguientes:
- Debido proceso legal Art. 76 CR
- Defensa de la persona y los derechos Art. 66 CR
- Tutela de derechos y acceso a la jurisdicción Art. 75, Arts. 86-94 CR
- Abandono del "*solve et repete*"
- Tutela cautelar

1. El debido proceso – el estado no puede hacer lo que quiere
2. Defensa de la persona y los derechos – incorporar en el código tributario sobre las garantías de los contribuyentes y el estado respetar esas garantías
3. Derecho a la defensa – no puede haber procedimientos ocultos
4. Acceso a la jurisdicción – hasta antes si uno no tenía el 10% del monto a litigar no podía acceder, pero la corte lo cambio se reconoce la posibilidad de poder afianzar la obligación, pero el hecho de no afianzar no implica que no se permita, no es una condición para que la administración de justicia conozca el caso
5. abandono del solve repete" es parcial
6. tutela cautelar

- Límite Jurídico Formal a la Potestad Tributaria
  - Principio de Legalidad
- Límites Jurídicos Materiales a la Potestad Tributaria:
  - Capacidad Contributiva
    - Respeto a la Propiedad Privada
    - No confiscatoriedad
  - Tutela Jurisdiccional

los principios tratados limitaban al estado el uso de poder, son límites y constituyen garantías al ciudadano, si violan

la constitución del 2008 innova al incorporar principios tributarios, principios que no han estado nunca, tiene un origen en la doctrina económica



jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Para estos efectos, entiéndese por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora.

DOCTRINA:

1. TRIBUTOS NO VINCULADOS: son no vinculados con ninguna actividad estatal específica, su pago no depende de ninguna actuación del estado en particular, sino de la manifestación de riqueza un ciudadano.
2. TRIBUTOS VINCULADOS: si hay una actuación del estado de la cual depende que lo haga. Si consumo mucha agua, pago mas, - depende del monto del servicio que estoy recibiendo, lo que

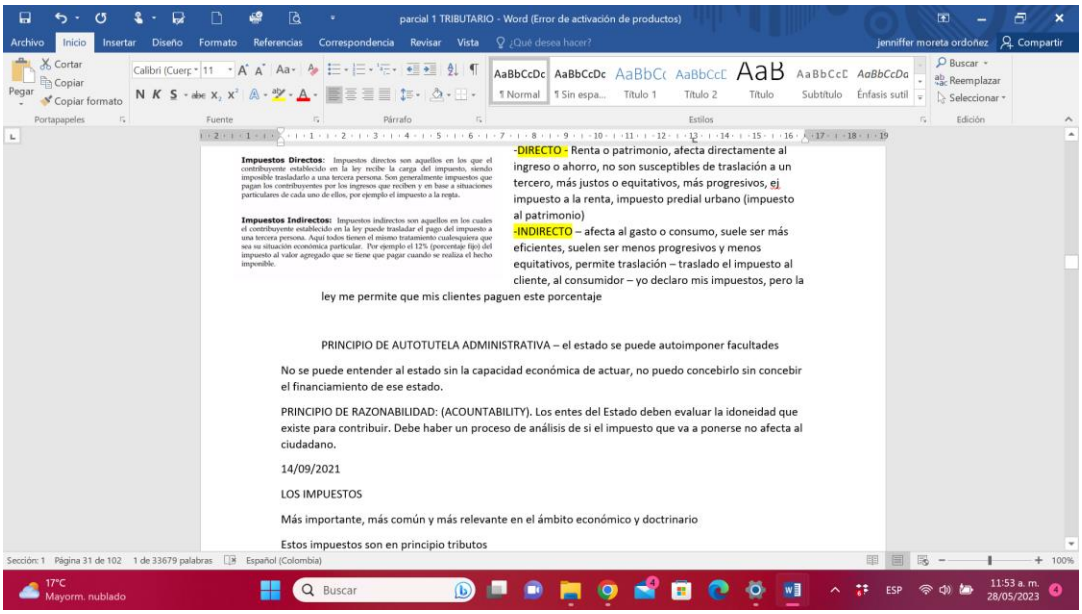
CLASIFICACIÓN:

Se clasifican considerando la relación entre su hecho generador y la existencia o no de una Actividad Estatal específica.

- **Tributos NO Vinculados** Impuestos
- **Tributos Vinculados** Tasas
  Contribuciones Especiales

FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS:

La finalidad principal de los tributos es proveer al Estado de los recursos económicos necesarios para su actividad



Impuestos Directos: Impuestos directos son aquellos en los que el contribuyente establecido en la ley recibe la carga del impuesto, siendo imposible trasladarlo a una tercera persona. Son generalmente impuestos que pagan los contribuyentes por los ingresos que reciben y en base a situaciones particulares de cada uno de ellos, por ejemplo el impuesto a la renta.

Impuestos Indirectos: Impuestos indirectos son aquellos en los cuales el contribuyente establecido en la ley puede trasladar el pago del impuesto a una tercera persona. Aquí todos tienen el mismo tratamiento cualesquiera que sea su situación económica particular. Por ejemplo el 12% (porcentaje fijo) del impuesto al valor agregado que se tiene que pagar cuando se realiza el hecho imponible.

-DIRECTO - Renta o patrimonio, afecta directamente al ingreso o ahorro, no son susceptibles de traslación a un tercero, más justos o equitativos, más progresivos, ej impuesto a la renta, impuesto predial urbano (impuesto al patrimonio)

-INDIRECTO – afecta al gasto o consumo, suele ser más eficientes, suelen ser menos progresivos y menos equitativos, permite traslación – traslado el impuesto al cliente, al consumidor – yo declaro mis impuestos, pero la ley me permite que mis clientes paguen este porcentaje

PRINCIPIO DE AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA – el estado se puede autoimponer facultades

No se puede entender al estado sin la capacidad económica de actuar, no puedo concebirlo sin concebir el financiamiento de ese estado.

PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD: (ACOUNTABILITY). Los entes del Estado deben evaluar la idoneidad que existe para contribuir. Debe haber un proceso de análisis de si el impuesto que va a ponerse no afecta al ciudadano.

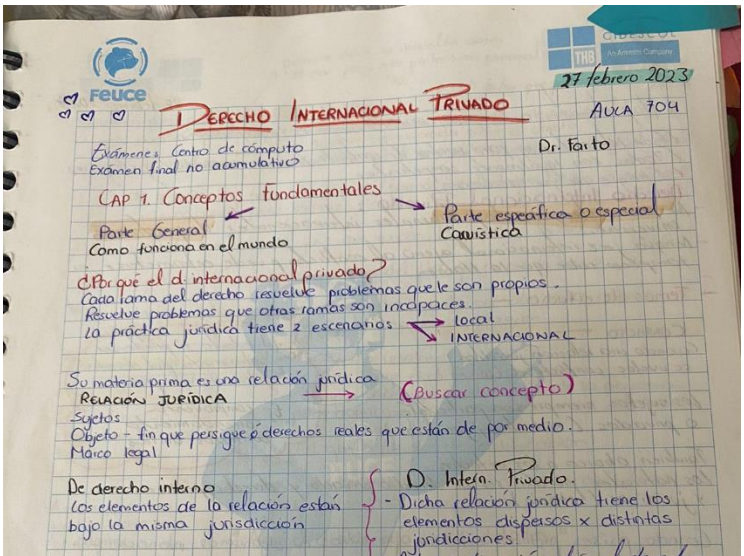
14/09/2021

LOS IMPUESTOS

Más importante, más común y más relevante en el ámbito económico y doctrinario

Estos impuestos son en principio tributos

Clase Dr. Roque Farto profesor de Derecho Internacional Privado en la PUCE, apuntes propios clase magistral.



FEUCE

27 febrero 2023

DERECHO INTERNACIONAL PRIVADO

AULA 704

Dr. Farto

Exámenes: Centro de cómputo
Examen final no acumulativo

CAP 1. Conceptos fundamentales

Parte General
Como funciona en el mundo

Parte específica o especial
Casuística

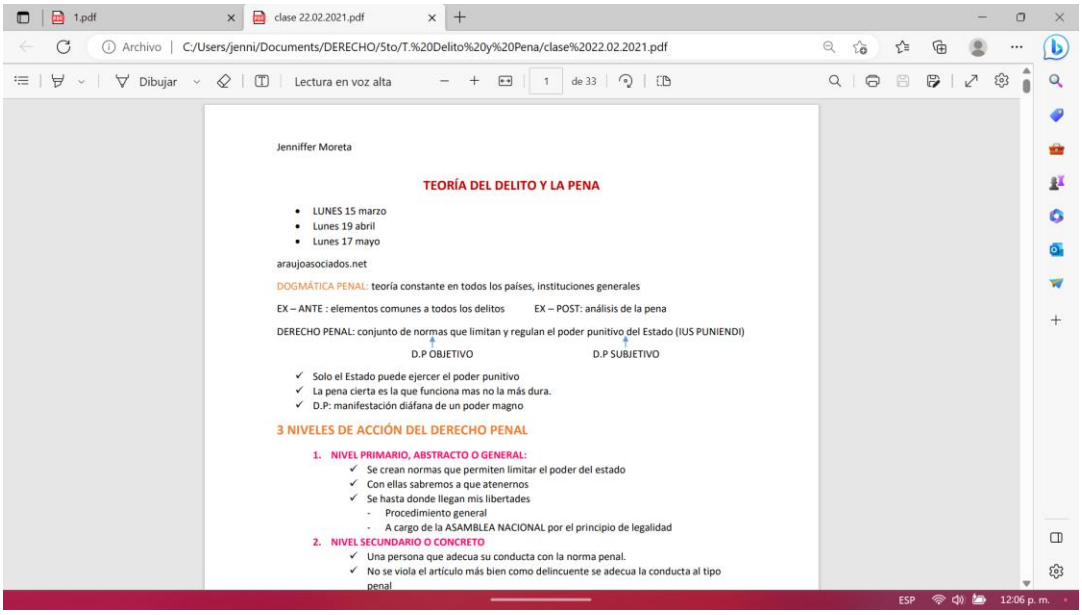
¿Por qué el d. internacional privado?
Cada rama del derecho resuelve problemas que le son propios.
Resuelve problemas que otras ramas son incapaces.
La práctica jurídica tiene 2 escenarios → local / INTERNACIONAL

Su materia prima es una relación jurídica
RELACIÓN JURÍDICA → (Buscar concepto)
Sujetos
Objeto - fin que persigue é derechos reales que están de por medio.
Marco legal

De derecho interno
Los elementos de la relación están bajo la misma jurisdicción

D. Intern. Privado.
- Dicha relación jurídica tiene los elementos dispersos x distintas jurisdicciones

Clase Dra. Paulina Araujo, profesora de Teoría del Delito y la Pena en la PUCE, apuntes propios clase magistral.



Jenniffer Moreta

TEORÍA DEL DELITO Y LA PENA

- LUNES 15 marzo
- Lunes 19 abril
- Lunes 17 mayo

araujoasociados.net

DOGMÁTICA PENAL: teoría constante en todos los países, instituciones generales

EX – ANTE : elementos comunes a todos los delitos EX – POST: análisis de la pena

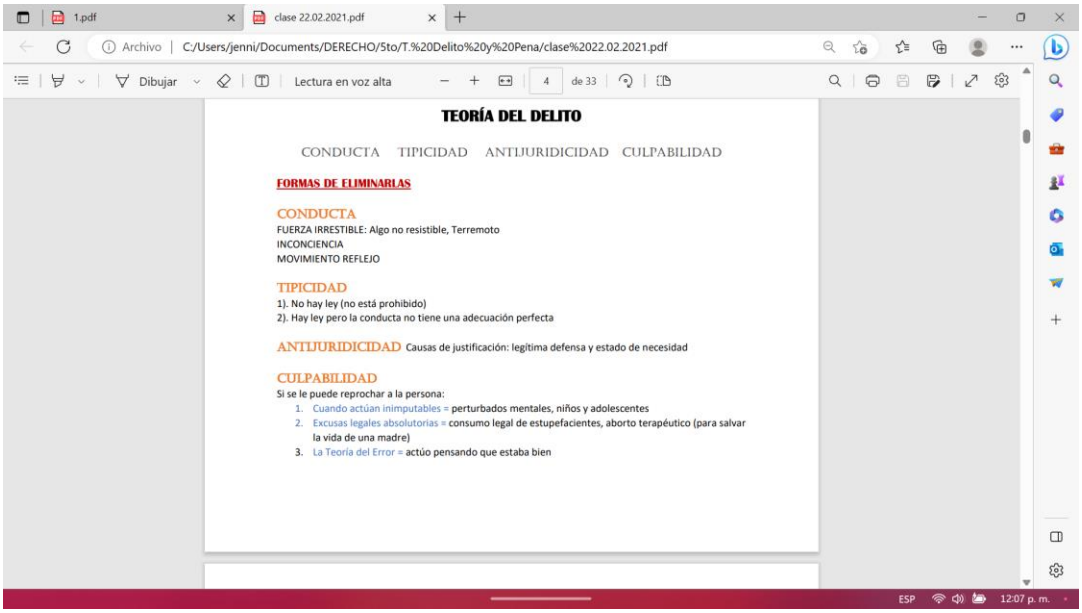
DERECHO PENAL: conjunto de normas que limitan y regulan el poder punitivo del Estado (IUS PUNIENDI)

D.P OBJETIVO D.P SUBJETIVO

- ✓ Solo el Estado puede ejercer el poder punitivo
- ✓ La pena cierta es la que funciona mas no la más dura.
- ✓ D.P: manifestación diáfana de un poder magno

3 NIVELES DE ACCIÓN DEL DERECHO PENAL

1. **NIVEL PRIMARIO, ABSTRACTO O GENERAL:**
   - ✓ Se crean normas que permiten limitar el poder del estado
   - ✓ Con ellas sabremos a que atenernos
   - ✓ Se hasta donde llegan mis libertades
     - Procedimiento general
     - A cargo de la ASAMBLEA NACIONAL por el principio de legalidad
2. **NIVEL SECUNDARIO O CONCRETO**
   - ✓ Una persona que adecua su conducta con la norma penal.
   - ✓ No se viola el artículo más bien como delincuente se adecua la conducta al tipo penal



TEORÍA DEL DELITO

CONDUCTA TIPICIDAD ANTIJURIDICIDAD CULPABILIDAD

FORMAS DE ELIMINARLAS

CONDUCTA

FUERZA IRRESTIBLE: Algo no resistible, Terremoto
INCONCIENCIA
MOVIMIENTO REFLEJO

TIPICIDAD

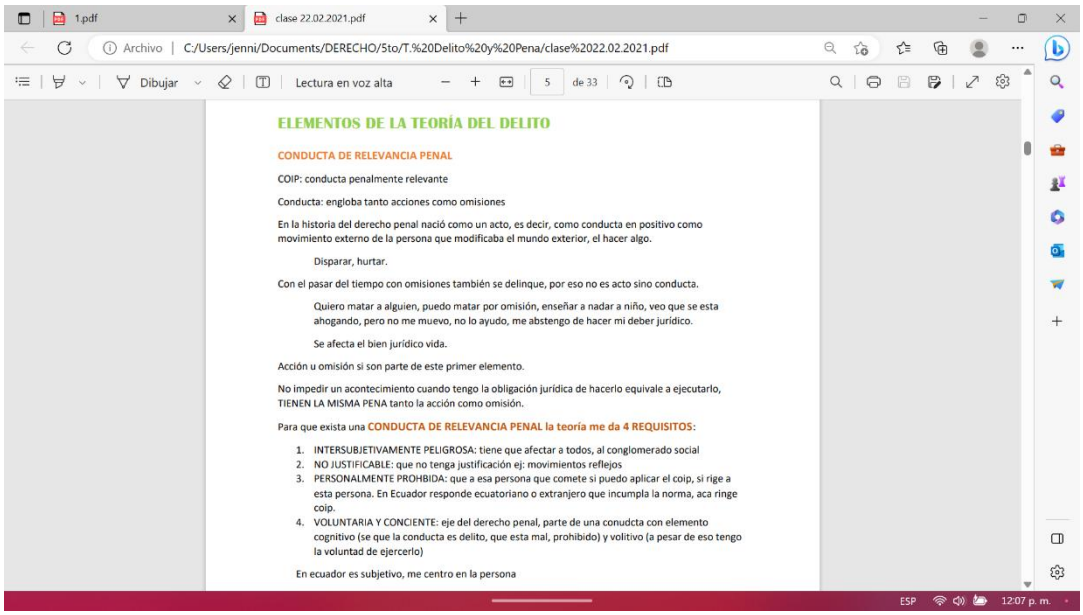
1). No hay ley (no está prohibido)
2). Hay ley pero la conducta no tiene una adecuación perfecta

ANTIJURIDICIDAD Causas de justificación: legítima defensa y estado de necesidad

CULPABILIDAD

Si se le puede reprochar a la persona:

1. Cuando actúan inimputables = perturbados mentales, niños y adolescentes
2. Excusas legales absolutorias = consumo legal de estupefacientes, aborto terapéutico (para salvar la vida de una madre)
3. La Teoría del Error = actúo pensando que estaba bien



1.pdf | clase 22.02.2021.pdf

Archivo | C:/Users/jenni/Documents/DERECHO/5to/T.%20Delito%20y%20Pena/clase%2022.02.2021.pdf

Dibujar | Lectura en voz alta | 5 de 33

ELEMENTOS DE LA TEORÍA DEL DELITO

CONDUCTA DE RELEVANCIA PENAL

COIP: conducta penalmente relevante

Conducta: engloba tanto acciones como omisiones

En la historia del derecho penal nació como un acto, es decir, como conducta en positivo como movimiento externo de la persona que modificaba el mundo exterior, el hacer algo.

Disparar, hurtar.

Con el pasar del tiempo con omisiones también se delinque, por eso no es acto sino conducta.

Quiero matar a alguien, puedo matar por omisión, enseñar a nadar a niño, veo que se esta ahogando, pero no me muevo, no lo ayudo, me abstengo de hacer mi deber jurídico.

Se afecta el bien jurídico vida.

Acción u omisión si son parte de este primer elemento.

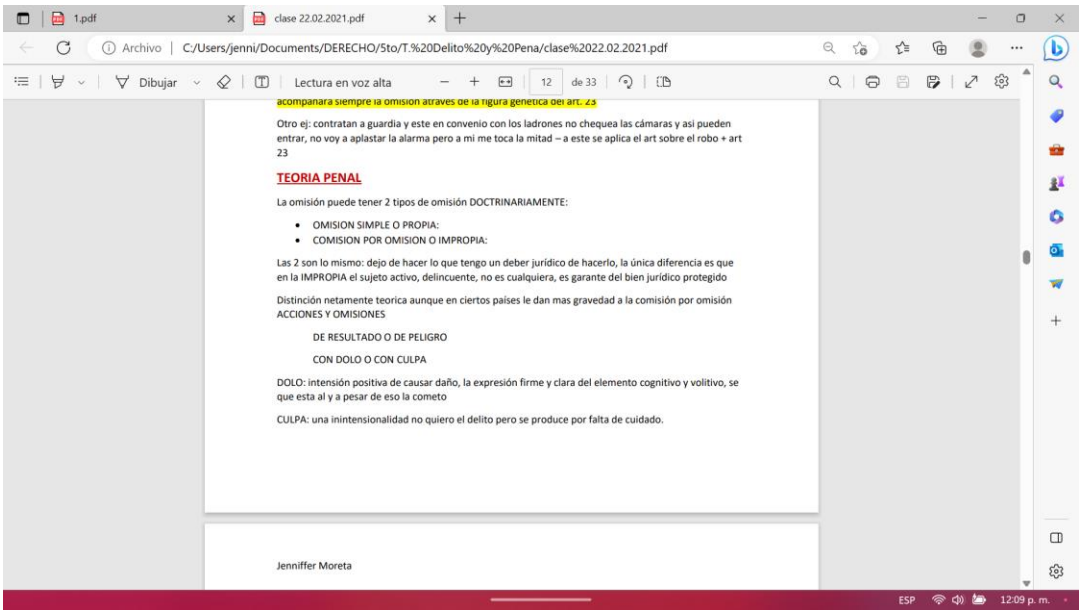
No impedir un acontecimiento cuando tengo la obligación jurídica de hacerlo equivale a ejecutarlo, TIENEN LA MISMA PENA tanto la acción como omisión.

Para que exista una **CONDUCTA DE RELEVANCIA PENAL la teoría me da 4 REQUISITOS:**

1. INTERSUBJETIVAMENTE PELIGROSA: tiene que afectar a todos, al conglomerado social
2. NO JUSTIFICABLE: que no tenga justificación ej: movimientos reflejos
3. PERSONALMENTE PROHBIDA: que a esa persona que comete si puedo aplicar el coip, si rige a esta persona. En Ecuador responde ecuatoriano o extranjero que incumpla la norma, aca ringe coip.
4. VOLUNTARIA Y CONCIENTE: eje del derecho penal, parte de una conudcta con elemento cognitivo (se que la conducta es delito, que esta mal, prohibido) y volitivo (a pesar de eso tengo la voluntad de ejercerlo)

En ecuador es subjetivo, me centro en la persona

ESP 12:07 p. m.



1.pdf | clase 22.02.2021.pdf

Archivo | C:/Users/jenni/Documents/DERECHO/5to/T.%20Delito%20y%20Pena/clase%2022.02.2021.pdf

Dibujar | Lectura en voz alta | 12 de 33

acompanara siempre la omision atraves de la figura genetica del art. 23

Otro ej: contratan a guardia y este en convenio con los ladrones no chequea las cámaras y asi pueden entrar, no voy a aplastar la alarma pero a mi me toca la mitad – a este se aplica el art sobre el robo + art 23

TEORIA PENAL

La omisión puede tener 2 tipos de omisión DOCTRINARIAMENTE:

- OMISION SIMPLE O PROPIA:
- COMISION POR OMISION O IMPROPIA:

Las 2 son lo mismo: dejo de hacer lo que tengo un deber jurídico de hacerlo, la única diferencia es que en la IMPROPIA el sujeto activo, delincuente, no es cualquiera, es garante del bien jurídico protegido

Distinción netamente teorica aunque en ciertos paises le dan mas gravedad a la comisión por omisión ACCIONES Y OMISIONES

DE RESULTADO O DE PELIGRO

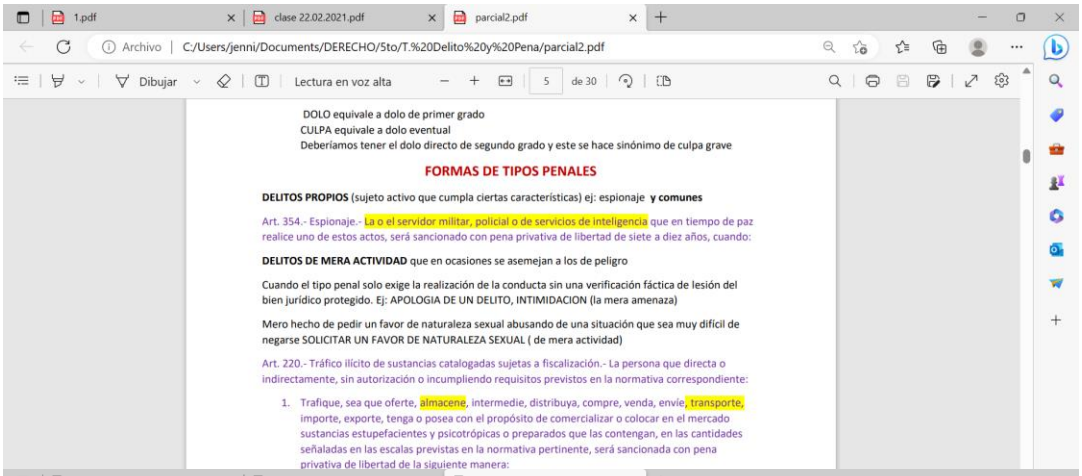
CON DOLO O CON CULPA

DOLO: intensión positiva de causar daño, la expresión firme y clara del elemento cognitivo y volitivo, se que esta al y a pesar de eso la cometo

CULPA: una inintensionalidad no quiero el delito pero se produce por falta de cuidado.

Jenniffer Moreta

ESP 12:09 p. m.



1.pdf | clase 22.02.2021.pdf | parcial2.pdf

Archivo | C:/Users/jenni/Documents/DERECHO/5to/T.%20Delito%20y%20Pena/parcial2.pdf

Dibujar | Lectura en voz alta | 5 de 30

DOLO equivale a dolo de primer grado
CULPA equivale a dolo eventual
Deberíamos tener el dolo directo de segundo grado y este se hace sinónimo de culpa grave

FORMAS DE TIPOS PENALES

DELITOS PROPIOS (sujeto activo que cumpla ciertas características) ej: espionaje **y comunes**

Art. 354.- Espionaje.- La o el servidor militar, policial o de servicios de inteligencia que en tiempo de paz realice uno de estos actos, será sancionado con pena privativa de libertad de siete a diez años, cuando:

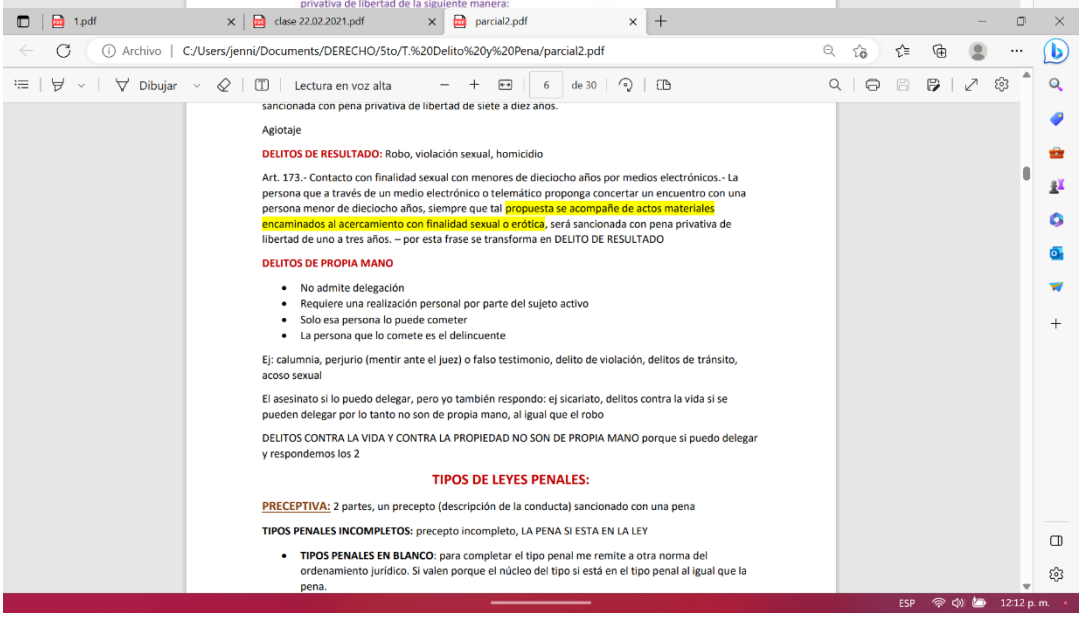
DELITOS DE MERA ACTIVIDAD que en ocasiones se asemejan a los de peligro

Cuando el tipo penal solo exige la realización de la conducta sin una verificación fáctica de lesión del bien jurídico protegido. Ej: APOLOGIA DE UN DELITO, INTIMIDACION (la mera amenaza)

Mero hecho de pedir un favor de naturaleza sexual abusando de una situación que sea muy difícil de negarse SOLICITAR UN FAVOR DE NATURALEZA SEXUAL (de mera actividad)

Art. 220.- Tráfico ilícito de sustancias catalogadas sujetas a fiscalización.- La persona que directa o indirectamente, sin autorización o incumpliendo requisitos previstos en la normativa correspondiente:

1. Trafique, sea que oferte, almacene, intermedie, distribuya, compre, venda, envíe, transporte, importe, exporte, tenga o posea con el propósito de comercializar o colocar en el mercado sustancias estupefacientes y psicotrópicas o preparados que las contengan, en las cantidades señaladas en las escalas previstas en la normativa pertinente, será sancionada con pena privativa de libertad de la siguiente manera:



1.pdf | clase 22.02.2021.pdf | parcial2.pdf

Archivo | C:/Users/jenni/Documents/DERECHO/5to/T.%20Delito%20y%20Pena/parcial2.pdf

Dibujar | Lectura en voz alta | 6 de 30

sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años.

Agiotaje

DELITOS DE RESULTADO: Robo, violación sexual, homicidio

Art. 173.- Contacto con finalidad sexual con menores de dieciocho años por medios electrónicos.- La persona que a través de un medio electrónico o telemático proponga concertar un encuentro con una persona menor de dieciocho años, siempre que tal propuesta se acompañe de actos materiales encaminados al acercamiento con finalidad sexual o erótica, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años. – por esta frase se transforma en DELITO DE RESULTADO

DELITOS DE PROPIA MANO

- No admite delegación
- Requiere una realización personal por parte del sujeto activo
- Solo esa persona lo puede cometer
- La persona que lo comete es el delincuente

Ej: calumnia, perjurio (mentir ante el juez) o falso testimonio, delito de violación, delitos de tránsito, acoso sexual

El asesinato si lo puedo delegar, pero yo también respondo: ej sicariato, delitos contra la vida si se pueden delegar por lo tanto no son de propia mano, al igual que el robo

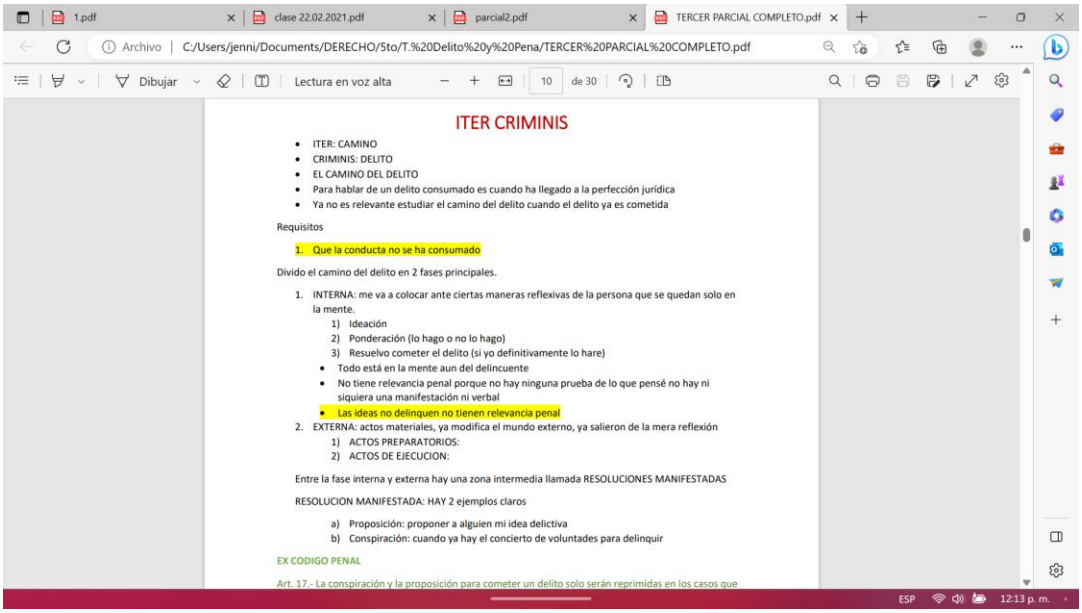
DELITOS CONTRA LA VIDA Y CONTRA LA PROPIEDAD NO SON DE PROPIA MANO porque si puedo delegar y respondemos los 2

TIPOS DE LEYES PENALES:

PRECEPTIVA: 2 partes, un precepto (descripción de la conducta) sancionado con una pena

TIPOS PENALES INCOMPLETOS: precepto incompleto, LA PENA SI ESTA EN LA LEY

- **TIPOS PENALES EN BLANCO**: para completar el tipo penal me remite a otra norma del ordenamiento jurídico. Si valen porque el núcleo del tipo si está en el tipo penal al igual que la pena.



1.pdf | clase 22.02.2021.pdf | parcial2.pdf | TERCER PARCIAL COMPLETO.pdf

Archivo | C:/Users/jenni/Documents/DERECHO/5to/T.%20Delito%20y%20Pena/TERCER%20PARCIAL%20COMPLETO.pdf

Dibujar | Lectura en voz alta | 10 de 30

ITER CRIMINIS

- ITER: CAMINO
- CRIMINIS: DELITO
- EL CAMINO DEL DELITO
- Para hablar de un delito consumado es cuando ha llegado a la perfección jurídica
- Ya no es relevante estudiar el camino del delito cuando el delito ya es cometida

Requisitos

1. Que la conducta no se ha consumado

Divido el camino del delito en 2 fases principales.

1. INTERNA: me va a colocar ante ciertas maneras reflexivas de la persona que se quedan solo en la mente.
   1) Ideación
   2) Ponderación (lo hago o no lo hago)
   3) Resuelvo cometer el delito (si yo definitivamente lo hare)
   - Todo está en la mente aun del delincuente
   - No tiene relevancia penal porque no hay ninguna prueba de lo que pensé no hay ni siquiera una manifestación ni verbal
   - Las ideas no delinquen no tienen relevancia penal
2. EXTERNA: actos materiales, ya modifica el mundo externo, ya salieron de la mera reflexión
   1) ACTOS PREPARATORIOS:
   2) ACTOS DE EJECUCION:

Entre la fase interna y externa hay una zona intermedia llamada RESOLUCIONES MANIFESTADAS

RESOLUCION MANIFESTADA: HAY 2 ejemplos claros

a) Proposición: proponer a alguien mi idea delictiva
b) Conspiración: cuando ya hay el concierto de voluntades para delinquir

EX CODIGO PENAL

Art. 17.- La conspiración y la proposición para cometer un delito solo serán reprimidas en los casos que

ENTREVISTAS:

PREGUNTA	DR. ROQUE FARTO	DR. ITURRALDE	DR.SANDRO VALLEJO
¿Considera usted útil y viable la implementación de tribunales especializados en justicia tributaria penal?	Lo considero necesario y útil. En la medida que los delitos tributarios están sometidos a jueces penales quienes para poder sentenciar requieren de conocimiento tributario. No solo se trata que las conductas quepan en la tipología, sino saber contable y/o pericialmente en que consistieron delitos como un engaño de cuentas, un ocultamiento, falsificación, simulación.	Estructuralmente, la reforma de la justicia pretendió dividir por áreas de especialización evitando que cada materia especifica tenga su subsistema estructural en materia penal, sino englobando todo. Debemos considerar que la actividad tributaria es muy especializada, difícil de entenderla y que los delitos requieren una comprensión y especialización tributaria, habría que medir si podríamos comenzar a hacer áreas especializadas tributarias penales que capaz abren la puerta para otras áreas del conocimiento.	Me parece interesante volver a los tribunales distritales y darles competencia penal tributaria el delito tributario es muy especializado. La idea me parece interesante no descabellada. Evaluar desde el tipo penal tributario.
¿Qué ventajas observaría de esta implementación?	Quienes cometen estos delitos no son personas ignorantes, ellos incluso tienen estudios superiores, especialistas en finanzas, derecho bancario, societario o inversiones frente a un juez de lo penal no completamente capacitado, esta es una debilidad del juzgamiento actual. Por ello, considero que se ganaría celeridad y fluidez. Protección al bien jurídico estatal, actualmente no se tiene un modelo de restitución de los bienes obtenidos de manera ilícita a través de estos delitos, con esta especialización se pueden generar más estudios, doctrina, e incluso proyectos de ley.	Significaría una más alta calidad en la administración de justicia en la materia y los tiempos serían muchos menores.	Delito muy especial con particularidades que tienen que ver con la naturaleza de la relación jurídica tributaria entonces si es importante que se reconozca esto, es algo parecido con lo constitucional para jueces ordinarios, un juez que no tiene idea de constitucional se pone a dictar fallos constitucionales por eso pasa lo que pasa. Fiscales que tampoco tienen formación, que sería una buena idea empezar con fiscalías especializadas.
¿Qué desventajas o problemáticas observaría de la	Desventaja por el lado de un posible choque de principios. Considero que se debería establecer un	Estructuralmente es difícil capaz el camino sea preparar dentro de las áreas penales a operadores	Es peligroso que se juzgue bajo desconocimiento, debería haber una capacitación constantes

misma a nivel procesal y social?	modelo especial para juzgar los delitos tributarios.	especializados en lo tributario que es lo que está faltando. Al menos si no se llegan a llevar a cabo estos tribunales, debe haber una capacitación muy fuerte en lo tributario porque para hablar de estos delitos hay que previamente conocer la materia tributaria. Al menos algunos operadores deben ser expertos. Se derivarían problemas sociales e incluso políticos por la situación actual del país.	porque estos delitos cuando se hacen con mala fe son muy especializados.
¿Considera que los jueces de garantías penales son los adecuados para llevar estos ilícitos?	Es difícil que como juez penal tenga esos conocimientos especializados para detectar que hechos calzan en esas conductas tipificadas. Y de allí la necesidad de capacitar gente que se especialice en delitos tributarios	Los tribunales penales comunes eventualmente tienen problemas en entender el alcance de la infracción tributaria y eso ocasiona tiempo y potencialmente injusticias.	Lastimosamente hay mucho desconocimiento de la fiscalía y jueces ordinarios porque no se entiende cómo funciona eso termina generando una extremada persecución en unos casos y un alto nivel de impunidad en otros. Dependiendo de la defensa que se tenga. No se entiende el tipo penal ni el bien jurídico protegido que es bien interesante en el delito tributario ni siquiera estos elementos previos de la determinación tributaria, genera que gente que no debería estar frente a tribunales porque son solo temas de deudas esté, y que otros que actúen con mala fe y cometiendo delitos no lo estén por formalismos y particularidades.