



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

## SISTEMA DE POSGRADO

Maestría en Derecho Tributario

### TÍTULO DE LA TESIS:

“REFORMA A LA SANCIONABILIDAD POR INCUMPLIMIENTO EN EL  
PAGO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS NATURALES Y  
JURIDICAS.”

Previa a la obtención del Grado Académico de Magíster en Derecho  
Tributario

### ELABORADO POR:

Dra. Maria del Carmen Vidal Maspons  
Ab. Alberto E. Franco Lalama

Guayaquil, a los tres días del mes de marzo del año dos mil quince



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

## SISTEMA DE POSGRADO

### CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por  
Dra. Maria del Carmen Vidal Maspons; y,  
Ab. Alberto E. Franco Lalama,  
como requerimiento parcial para la obtención del Grado Académico de  
Magíster en Derecho Tributario  
Guayaquil, a los tres días del mes de marzo del año dos mil quince.

### DIRECTOR DE TESIS

Dr. Santiago Velásquez

### REVISORES:

-

Dra. María Verónica Peña de Manzano

Dr. Marcelo Andrade

### DIRECTOR DEL PROGRAMA

-

Dr. Armando Serrano



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

## SISTEMA DE POSGRADO

### DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotros: Dra. María del Carmen Vidal Maspons  
Ab. Alberto Enrique Franco Lalama

#### DECLARAMOS QUE:

La Tesis “Reforma a la sancionabilidad por incumplimiento en el pago del impuesto a la renta de personas naturales y jurídicas” previa a la obtención del Grado Académico de Magíster, ha sido desarrollada en base a una investigación exhaustiva, respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance científico de la tesis del Grado Académico en mención.

Guayaquil, a los 3 días del mes de marzo del 2015

#### **AUTORES**

**Dra. Maria del Carmen Vidal Maspons    Ab. Alberto E. Franco Lalama**



UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

## SISTEMA DE POSGRADO

### AUTORIZACIÓN

Nosotros, Dra. María del Carmen Vidal Maspons  
Ab. Alberto Enrique Franco Lalama

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución de la Tesis de Maestría titulada: “Reforma a la sancionabilidad por incumplimiento en el pago del impuesto a la renta de personas naturales y jurídicas”, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los tres días del mes de Marzo del dos mil quince

### AUTORES

**Dra. María del Carmen Vidal Maspons    Ab. Alberto E. Franco Lalama**

## Índice General

REFORMA A LA SANCIONABILIDAD POR INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS NATURALES Y JURIDICAS.

### Paginas previas

### Formatos y Declaraciones

### Capítulo I

<b>I.1.- Introducción</b>	<b>pag</b>	<b>1</b>
<b>I.2 .- Delimitación del campo de estudio</b>	<b>pag</b>	<b>3</b>
<b>I.3 .- Planteamiento del problema.</b>	<b>Pag</b>	<b>4</b>
<b>I.4.- Preguntas de Investigación</b>	<b>Pag</b>	<b>4</b>
<b>I.5.- Objetivos</b>	<b>Pag</b>	<b>5</b>
<b>I.5.1.- Objetivo General</b>	<b>Pag</b>	<b>5</b>
<b>I.5.2.- Objetivo Específico</b>	<b>Pag</b>	<b>5</b>
<b>I.5.2.1.- En lo penal tributario</b>	<b>Pag</b>	<b>5</b>
<b>I.5.2.2.- En lo Administrativo Tributario</b>	<b>Pag</b>	<b>6</b>
<b>I.6.- Resultados esperados.</b>	<b>Pag</b>	<b>6</b>
<b>I.7.- Justificación de la Investigación</b>	<b>Pag</b>	<b>7</b>
<b>I.8.- Contexto y necesidades a las que responde</b>		
<b>(Pregunta de Justificación)</b>	<b>Pag</b>	<b>8</b>
<b>II.- La sancionabilidad Tributaria en el Ecuador</b>	<b>Pag</b>	<b>10</b>
<b>II.1.- Antecedentes de la sanción penal tributaria</b>		
<b>en el Ecuador</b>	<b>Pag</b>	<b>12</b>
<b>II.2.- Resolución de la Corte Suprema de Octubre del 2001</b>	<b>Pag</b>	<b>13</b>

<b>II.3.- Corriente Administrativista</b>	<b>Pag</b>	<b>14</b>
<b>II.4.- Creación de los Juzgados Fiscales</b>	<b>Pag</b>	<b>15</b>
<b>II.5.- El delito Tributario en la historia</b>	<b>Pag</b>	<b>16</b>
<b>II.6.- El Delito Tributario en los Municipios y en la Administración Provincial</b>	<b>Pag</b>	<b>17</b>
<b>II.7.- La sanción administrativa y el proceso de Juzgamiento.</b>	<b>Pag</b>	<b>18</b>
<b>II.8.- La opción de la Sanción Penal</b>	<b>Pag</b>	<b>19</b>
<b>Capitulo III</b>		
<b>III.- MARCO TEORICO</b>	<b>Pag</b>	<b>20</b>
<b>III.1.- Antecedentes constitucionales del tributo</b>	<b>Pag</b>	<b>20</b>
<b>III.1.1.- Constitución de 1906</b>	<b>Pag</b>	<b>21</b>
<b>III.1.2.- Constitución de 1929</b>	<b>Pag</b>	<b>21</b>
<b>III.1.3.- Constitución de 1938</b>	<b>Pag</b>	<b>22</b>
<b>III.1.4.- Constitución de 1945</b>	<b>Pag</b>	<b>22</b>
<b>III.1.5.- Constitución de 1946</b>	<b>Pag</b>	<b>23</b>
<b>III.1.6.- Constitución de 1967</b>	<b>Pag</b>	<b>23</b>
<b>III.1.7.- Constitución de 1978</b>	<b>Pag</b>	<b>24</b>
<b>III.1.8.- Constitución de 1998</b>	<b>Pag</b>	<b>25</b>
<b>III.1.9.- Constitución del 2008</b>	<b>Pag</b>	<b>25</b>
<b>III.2.- Constitucionalidad de la sanción penal</b>	<b>Pag</b>	<b>28</b>
<b>III.3.- Régimen Tributario Constitucional</b>	<b>Pag</b>	<b>30</b>
<b>III.4.- Principios Constitucionales Tributarios</b>	<b>Pag</b>	<b>33</b>
<b>III.4.1.- "Generalidad</b>	<b>Pag</b>	<b>33</b>
<b>III.4.2.- Progresividad</b>	<b>Pag</b>	<b>33</b>
<b>III.4.3.- Eficiencia</b>	<b>Pag</b>	<b>33</b>

<b>III.4.4.- Simplicidad administrativa</b>	<b>Pag</b>	<b>33</b>
<b>III.4.5.- Irretroactividad</b>	<b>Pag</b>	<b>33</b>
<b>III.4.6.- Equidad</b>	<b>Pag</b>	<b>33</b>
<b>III.4.7.- Reserva de ley o "De legalidad</b>	<b>Pag</b>	<b>34</b>
<b>III.5.- Responsabilidad Constitucional Tributaria</b>	<b>Pag</b>	<b>34</b>
<b>III.6.- Ubicación del Derecho Tributario</b>	<b>Pag</b>	<b>35</b>
<b>III.7.- Características esenciales del Tributo</b>	<b>Pag</b>	<b>36</b>
<b>III.8.- Normas que regulan el Impuesto a la Renta en el Ecuador</b>	<b>Pag</b>	<b>37</b>
<b>III.9.- Normativa Legal del Impuesto a la Renta</b>	<b>Pag</b>	<b>38</b>
<b>III.10.- Sinopsis Histórica de la Norma Legal</b>	<b>Pag</b>	<b>38</b>
<b>III.11.- Ingresos gravables</b>	<b>Pag</b>	<b>40</b>
<b>III.12.- Componentes Jurídicos del Impuesto a la Renta.</b>	<b>Pag</b>	<b>41</b>
<b>III.13.- El Hecho Imponible y el Hecho Generador</b>	<b>Pag</b>	<b>41</b>
<b>III.14.- Elementos del hecho generador</b>	<b>Pag</b>	<b>42</b>
<b>III.15.- Breve explicación sobre los elementos del Hecho Generador</b>	<b>Pag</b>	<b>42</b>
<b>III.15.1.- El elemento material</b>	<b>Pag</b>	<b>42</b>
<b>III.15.2.- El aspecto personal.</b>	<b>Pag</b>	<b>42</b>
<b>III.15.3.- El aspecto temporal</b>	<b>Pag</b>	<b>43</b>
<b>III.15.4.- El aspecto espacial</b>	<b>Pag</b>	<b>43</b>
<b>III.15.5.- El monto del tributo,</b>	<b>Pag</b>	<b>43</b>
<b>III.16.- Sustento legal del Hecho Generador</b>	<b>Pag</b>	<b>43</b>
<b>III.17.- Limitante legal de la Sujeción Tributaria</b>	<b>Pag</b>	<b>44</b>
<b>III.18.- Hecho Imponible</b>	<b>Pag</b>	<b>45</b>

<b>III.19.- Nacimiento de la obligación Tributaria</b>	<b>Pag 46</b>
<b>III.20.- Clasificación del Hecho Generador</b>	<b>Pag 47</b>
<b>III.21.- Obligación de declarar los ingresos y pagar el impuesto a la renta.-</b>	<b>Pag 50</b>
<b>III.22.- Definición jurídica de “Renta”</b>	<b>Pag 51</b>
<b>III.23.- Fines de los Tributos</b>	<b>Pag 51</b>
<b>III.24.- Elementos de la Relación Jurídica Tributaria</b>	<b>Pag 52</b>
<b>III.25.- Análisis de los ingresos de Fuente Ecuatoriana</b>	<b>Pag 53</b>
<b>III.26.- La sanción administrativa por no pagar el Impuesto a la Renta.</b>	<b>Pag 57</b>
<b>III.27.- Limitante al derecho de defensa</b>	<b>Pag 59</b>
<b>III.28.- Las Infracciones Tributarias</b>	<b>Pag 59</b>
<b>III.29.- Infracciones no dolosas</b>	<b>Pag 60</b>
<b>III.29.1.- Las Contravenciones</b>	<b>Pag 61</b>
<b>III.29.2.- Faltas Reglamentarias</b>	<b>Pag 61</b>
<b>III.29.3.- Las sanciones</b>	<b>Pag 62</b>
<b>III.30.- La contravención tributaria aduanera</b>	<b>Pag 64</b>
<b>III.31.- Procedimiento sancionatorio contravencional</b>	<b>Pag 64</b>
<b>III.32.- Aplicación del principio: “No juzgar dos veces por la misma causa”</b>	<b>Pag 65</b>
<b>III.33.- La sanción penal por evasión del pago del Impuesto a la Renta.</b>	<b>Pag 66</b>
<b>III.34.- Acción Penal Tributaria</b>	<b>Pag 69</b>
<b>III.35.- Delito de Defraudación</b>	<b>Pag 70</b>
<b>III.36.- Subtipos penales de Defraudación</b>	<b>Pag 71</b>

<b>III.37.- Procesos Administrativo y Penal actuales.</b>	<b>Pag 76</b>
<b>III.37.1.- Procesos Administrativos</b>	<b>Pag 76</b>
<b>III.39.1.1.- Proceso Administrativo o Jurisdicción Tributaria</b>	<b>Pag 78</b>
<b>III.40.- Estructura formal de las infracciones</b>	
<b>tributarias no dolosas</b>	<b>Pag 79</b>
<b>III.41.- Inorganicidad de la Reclamación Tributaria</b>	<b>Pag 80</b>
<b>III.42.- Reclamación Contenciosa Tributaria</b>	<b>Pag 81</b>
<b>III.43.- Procesos de orden penal</b>	<b>Pag 81</b>
<b>III.44.- Concepto de la Declaración Tributaria</b>	<b>Pag 83</b>
<b>III.45.- Impuestos Directos e Indirectos</b>	<b>Pag 86</b>
<b>III.46.- Condición de Vinculante de la Declaración</b>	
<b>de Ingresos</b>	<b>Pag 86</b>
<b>III.47.- La omisión de la Declaración de Ingresos</b>	<b>Pag 88</b>
<b>III.48.- Los Jueces de Coactiva y el poder de cobro</b>	<b>Pag 90</b>
<b>III.49.- Principios de la tributación</b>	<b>Pag 91</b>
<b>III.49.1.- Principio de legalidad.-</b>	<b>Pag 91</b>
<b>III.49.2.- Principio de generalidad.-</b>	<b>Pag 91</b>
<b>III.49.3.- Principio de igualdad.-</b>	<b>Pag 91</b>
<b>III.49.4.- Principio de proporcionalidad.-</b>	<b>Pag 91</b>
<b>III.49.5.- Principio de irretroactividad.-</b>	<b>Pag 92</b>
<b>III.49.6.- Principio de Progresividad</b>	<b>Pag 92</b>
<b>III.49.7.- Principio de Eficiencia</b>	<b>Pag 92</b>
<b>III.49.8.- Simplicidad Administrativa</b>	<b>Pag 93</b>
<b>III.49.9.- Principio de Equidad</b>	<b>Pag 93</b>
<b>III.49.10.- Principio de Transparencia</b>	<b>Pag 93</b>

<b>III.49.11.- Principio de Suficiencia Recaudatoria</b>	<b>Pag</b>	<b>94</b>
<b>III.50.- Plazos y vigencia de las normas tributarias</b>	<b>Pag</b>	<b>94</b>
<b>III.51.- Derecho y Derecho Tributario</b>	<b>Pag</b>	<b>95</b>
<b>III.52.- La religión y los impuestos</b>	<b>Pag</b>	<b>95</b>
<b>III.53.- Los impuestos en la edad antigua</b>	<b>Pag</b>	<b>96</b>
<b>III.54.- Configuración del concepto de legalidad en los impuestos</b>	<b>Pag</b>	<b>99</b>
<b>III.55.- Justificación y sustento de la coercibilidad penal</b>	<b>Pag</b>	<b>100</b>
<b>III.56.- Justicia administrativa tributaria. Procesos Administrativos de primer nivel.</b>	<b>Pag</b>	<b>102</b>
<b>III.57.- Justicia penal tributaria. Órganos y procesos.</b>	<b>Pag</b>	<b>105</b>
<b>III.58.- La responsabilidad de Terceros o Inducción al error</b>	<b>Pag</b>	<b>111</b>
<b>III.59.- La Tipificación Penal Tributaria</b>	<b>Pag</b>	<b>113</b>
<b>IV.- Diagnóstico previo a la propuesta</b>	<b>Pag</b>	<b>117</b>
<b>IV.1.-Fundamentos Constitucionales de la propuesta</b>	<b>Pag</b>	<b>118</b>
<b>IV.2.- Fundamentos Históricos de la propuesta</b>	<b>Pag</b>	<b>120</b>
<b>IV.4.- Justificantes de la propuesta.</b>	<b>Pag</b>	<b>121</b>
<b>IV.5.- Justicia administrativa tributaria de primer nivel.</b>	<b>Pag</b>	<b>121</b>
<b>IV.6.- Concreción de la Propuesta</b>	<b>Pag</b>	<b>122</b>
<b>CAPITULO V</b>	<b>Pag</b>	<b>123</b>
<b>V.- Metodología</b>	<b>Pag</b>	<b>123</b>
<b>V.1.- Metodología de la elaboración de la propuesta.</b>	<b>Pag</b>	<b>123</b>
<b>CAPITULO VI</b>	<b>Pag</b>	<b>125</b>
<b>VI. Marco Administrativo</b>	<b>Pag</b>	<b>125</b>
<b>VI.1.-Plan de trabajo</b>	<b>Pag</b>	<b>125</b>

<b>VI.2.- Recursos</b>	<b>Pag</b>	<b>125</b>
<b>VI.3.- Cronograma de Actividades</b>	<b>Pag</b>	<b>125</b>
<b>VI.4.- Sumario para la exposición de la tesis</b>	<b>Pag</b>	<b>126</b>
<b>Bibliografía</b>	<b>Pag</b>	<b>127</b>

# LA SANCIONABILIDAD POR INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS NATURALES Y JURIDICAS.

## Capítulo I

### I.1.- INTRODUCCIÓN

El ejercicio diario de la profesión de abogado en los diferentes campos, civil, penal, tributario, Aduanero y Rentas, nos ha hecho ver la necesidad de cambiar las estructuras sustantiva y adjetiva en la aplicación de la ley tributaria, en cuanto a procesos y sanciones se refiere.

El centro conceptual de la norma, en la nueva estructura jurídica y política que tiene el Ecuador, esto es la Constitución que nos rige desde el 2008, conceptualizada como garantista, nos induce a decir que lo existente en cuanto a principios jurídicos y procesos de reclamo o de orden penal, en el sistema jurídico tributario es en su mayor parte inconstitucional.

Sin entrar a analizar los elementos que fueron formando el Derecho Tributario en el país, eso es materia de otro capítulo, debemos expresar la necesidad que existe de definir correctamente el campo y rayar la cancha en la que se opera en la defensa de los derechos de los contribuyentes y de los derechos del estado, sea a título individual o a título colectivo, empresas y sociedades.

El proceso de administrar justicia tributaria en nuestro país se inicia junto al ordenamiento que crea la nación, pero se sustenta en la normativa positiva vigente en otros países, lo que es lógico, para ir poco a poco delineando una identidad que se acople a nuestra idiosincrasia y costumbres.

Cuando irrumpe en el ordenamiento jurídico la nueva constitución, esta nos trae elementos nuevos, propios del derecho consuetudinario aunque mantiene ciertos principios del sistema positivo.

El ordenamiento garantista tiene como elemento principal la protección de los derechos fundamentales del ser humano y como característica implementar la sanción penal como una opción de “última ratio regum” Ultima razón de los reyes. (Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, 1996) Expresión utilizada para indicar que una acción es considerada como la última acción posible luego de que todas han sido probadas. Partiendo de estas premisas debemos analizar entonces las estructuras procesales contenciosas administrativas y el soporte jurídico procesal penal del derecho tributario.

En el campo administrativo, en el que se mantienen vicios como la dependencia al aparato estatal o al poder ejecutivo, que es lo mismo, existe un conjunto de procesos que se tratan dentro de una estructura cuasi judicial pero administrativamente, lo que no es una herejía sino una realidad, y lo hacen sin la garantía de la independencia jurisdiccional porque el “juez” es el mismo funcionario administrativo autor de la resolución impugnada.

Se crean poderosos vínculos, entre el sistema de reclamación administrativa; estructurada en procesos similares a los de un expediente judicial, con la aplicación de la norma penal, la que no responde a los noveles conceptos de la nueva constitución, de ahí la necesidad de dilucidar la historia del proceso sancionatorio administrativo tributario, del proceso de sanción penal tributaria, derivados ambos de los principios sustantivos y adjetivos aplicados a lo largo del tiempo en el derecho tributario en nuestro país.

Nuestra tesis y sus planteamientos van orientados a discernir los ¿porqués? de esa historia jurídica tributaria administrativa y penal tributarias, para determinar las partes positivas que valen la pena rescatar, a nuestro criterio, para mantener las que, por norma jurídica constitucional, a partir de la constitución tributaria y económica vigente, se deberían modificar de fondo, cambiando paradigmas y conceptos que a la luz del derecho tributario penal y administrativo internacional ya han dejado de tener luces y peor justificación de vida jurídica.

El objetivo de la tesis está encaminado a demostrar que los conceptos positivistas (Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual Tomo VI, pag 331, 1996) “En lo Jurídico. Para Walter Eckstein, el positivismo es el estudio de la legislación positiva en una interpretación filosófica, que tiende a determinar la ley válida en cierto país y en tiempo cierto. Excluye toda ley superior, como la natural, e incluso la valoración de la ley positiva. Sus expresiones son la teoría germánica general de la ley, la jurisprudencia analítica inglesa y el realismo legalista norteamericano” derivados especialmente de la escuela alemana no crean una solución en el mundo actual en el que la pérdida de la libertad como pena o sanción, o las restricciones de las libertades de acción, comercio, etc., que si bien son sanciones que se sostienen en los sistemas penales y penales administrativos ahora constituyen sanciones de excepción que llegan a considerarse como agresión a los derechos humanos y que las libertades tienen mayor peso al

momento de entrar a la ponderación de los derechos conforme al neo constitucionalismo.

En el tránsito de discernir y ubicar las posiciones no queremos entrar en la discusión semántica y utópica de las definiciones conceptuales que nos llevarían a enredarnos en un tratado de nunca acabar, únicamente vamos a ir buscando las disposiciones que en el tiempo fueron haciendo el sistema, con un poco de historia y de realidades jurídicas. De la coyuntura actual podemos determinar que la norma sancionatoria administrativa y penal en nuestro país avanza por una carretera divergente del sistema constitucional garantista que nos rige, de ahí la necesidad de plantear una reinscripción en el sistema; para, de ahí si conceptualizar la orientación definitiva de los sistemas y ordenamientos jurídicos sustantivos y procesales que ordenan la sancionabilidad administrativa y la penal tributaria en el Ecuador.

## **I.2.- Delimitación del campo de estudio**

Para delimitar el ámbito en el que vamos a realizar nuestro estudio debemos hacer algunas consideraciones, que tienen que ver con el crear normas punitivas restrictivas de la libertad las que además del impacto social, tienen consecuencias en lo económico al distraerse al infractor tributario de su actividad productiva, sobre lo que hay que procurar regulación y control mas no la eliminación de la actividad, que tal como se ha planteado en la norma constitucional actualmente es el fin último que se persigue a través de clausuras y eliminación de autorizaciones, las que se justificarían únicamente en casos que atenten contra la estructura misma del estado.

La vigencia de la constitución del 2008, lleva a un plano de protección de los derechos individuales, constituyéndose en una limitante a las pretensiones del estado y a la de otros individuos. Es así que los procesos de cobro de los impuestos, así como sus antecedentes: determinación, reclamación, declaratoria de deuda en firme, etc., deben estar rodeados de los elementos de garantía que permiten coaccionar al individuo en pro del pago al estado de lo que por ley le corresponde, pero sin permitir que el estado lesione el derecho individual.

Se hace entonces perentoria la aplicación del axioma que los derechos del estado terminan donde empiezan los del individuo. El compartir obligaciones genera derechos en favor de ambas partes, pero en un sistema garantista como el nuestro

debemos ver primeramente por donde se desenvuelven los derechos del individuo, privilegiándolos en favor de su libertad, realización y protección. La delimitación de ese accionar está dada por la ley constitucional, que establece y garantiza al individuo, que el estado procurara por sobre todo, la protección de esos derechos.

El accionar del estado estará entonces limitado por los derechos constitucionales del individuo, que aunque haya agredido al estado no se encuentra en situación de que la sociedad lo agreda en sus derechos esenciales garantizados constitucionalmente.

"Los principios constitucionales del derecho sancionador son esa infranqueable valla para el ejercicio estatal de su ius puniendi, o dicho de otro modo, constituyen un conjunto de garantías con que cuenta el sujeto pasivo de un proceso sancionador, administrativo o judicial, para invalidar el ejercicio abusivo estatal. (Alvarez, 2004)"

### **I.3.- Planteamiento del problema.**

1.- Al incumplir los sujetos pasivos de la obligación con la determinación y pago del Impuesto a la Renta, ¿hasta qué punto la Justicia, tributaria, administrativa y penal en el Ecuador, tal y como se la ha concebido, cumple el rol de proteger los derechos de la sociedad y de los individuos?; y,

2.- ¿Cuál debe ser la propuesta normativa sustantiva y adjetiva para que la justicia tributaria cumpla los objetivos de prevención de la realización de la infracción, administrativa o penal, restablecimiento del orden, protección de los intereses de la sociedad, sanción proporcional y constitucional?

### **I.4.- Preguntas de Investigación**

Luego de haber delimitado el campo legal en el que hemos encontrado el problema, hicimos el debido planteamiento de la situación y ahora debemos cuestionar objetivamente que es lo que vamos a investigar para objetivamente establecer uno o varios puntos de partida.

1.- ¿Se justifica que la sanción a la infracción tributaria tiene que ser preferentemente pecuniaria a las personas naturales y jurídicas?

2.- ¿La sanción penal restrictiva de la libertad, tiene que ser solo de última ratio para la persona natural?

3.- A partir de los elementos propios de la antijuridicidad e imputabilidad del

acto, ¿se debe aplicar sanciones administrativas o penales a los administradores de la empresa en el campo tributario?

4.- La ley procesal vigente ¿permite mediante el juzgamiento de las acciones consideradas dolosas; la aplicación eficiente del principio de restablecimiento del orden en el campo tributario?

5.- ¿Las normas procesales actuales permiten la total recuperación de los montos evadidos?

6.- A través de la aplicación de la pena de prisión ¿se ha logrado la rehabilitación del individuo?

7.- ¿Hasta qué punto es conveniente extraer a un individuo, que produce económicamente, del entorno social y familiar?

## **II.2.- Objetivos**

Estos son los que evidencian y exteriorizan el ámbito de la justificación de la propuesta que planteamos en el contexto de la generación de una pretensión de una nueva y diferente estructura legal sustantiva y adjetiva.

### **II.2.1.- Objetivo General**

Enumerándolos tenemos:

1.- Determinar en la continuidad de la norma la negatividad de la inmutabilidad conceptual del sistema y plantear la necesidad de nuevas formas y normas sustantivas penales y procesales.

2.- Plantear la aplicación de variantes y reformas al sistema jurídico integral para buscar no solo el supuesto de la ley penal del restablecimiento de la expectativa de seguridad sino que se pueda al mismo tiempo, bajo un principio de ahorro procesal, lograr una efectiva sanción.

### **II.2.2.- Objetivo Específico**

#### **En lo penal tributario**

1.- Encontrar los justificativos para un juzgamiento rápido y efectivo con la imposición de sanciones y normas de rectificación de conductas. Tomar en cuenta el procedimiento abreviado.

2.- Determinar el grado de efectividad de la sanción como norma disuasiva por estar enfocada en el campo de lo tributario y de lo real;

3.- Definir la vía que permitirá la recuperación de los montos evadidos a través de una correcta ejecución de medidas cautelares oportunas y técnicas.

4.- Concretar disposiciones que lleven a que en el proceso se determine, sin duda alguna, cuales son las conductas mínimas que justificaran con un nivel de certeza la vinculación de sujetos a un cuaderno investigativo de tal forma que los actos de su defensa no impidan la persecución judicial de los presuntos participantes de mayor responsabilidad en la infracción tributaria. Incluyendo la sanción a la empresa.

5.- Aplicar normativa que permita ponderar los elementos de la culpabilidad; para la imposición de una sanción que permita mantener a un individuo, sancionado, como productivo, sin menoscabar el principio de autoridad.

6.- Plantear la modificación de la sanción de prisión por delitos tributarios menores y medianos que anulan la productividad del infractor tributario.

7.- Plantear formas sustitutivas o alternativas para la privación de libertad que permitan al reo mantenerse como persona productiva y que devuelva a la sociedad lo indebidamente apropiado.

### **En lo Administrativo Tributario**

1.- Plantear la creación de juzgados de primer nivel para conocer las reclamaciones administrativas fuera del ámbito de la administración.

2.- Plantear la creación de la norma sustantiva y procesal administrativa para que se pueda seguir la línea contenciosa desde un primer momento fuera del ámbito de la administración.

### **II.3.- Resultados esperados.**

Con los procedimientos diseñados en la propuesta se espera:

a) Que el contribuyente se acoja a la sanción sin activar el aparato jurisdiccional, mediante la aceptación de los sistemas de juzgamiento abreviado. Con aplicación de sanciones sustitutivas.

b) Bajar el índice de ocupación de las áreas jurisdiccionales penales al descategorizar los actos perseguidos de lo penal a lo administrativo.

c) Ahorrar tiempo y recursos del área jurisdiccional penal.

d) Lograr un capítulo en la Ley Tributaria que separe conceptualmente la infracción menor y que esta sea juzgada por jueces administrativos tributarios expertos en la materia con un marco sancionador pecuniario.

e) Lograr un juzgamiento técnico de la infracción tributaria mayor en beneficio de la recuperación de lo no pagado, llegando a la redeterminación pero como resultante de acción jurisdiccional.

Con estos antecedentes podemos elaborar una hipótesis:

*La aplicación de las normativas administrativas, penal y procesal penal, en la sancionabilidad tributaria no favorece el cumplimiento de los principios de garantía de los derechos individuales y colectivos del ciudadano y no propende al control, restablecimiento del orden, prevención del delito y protección de los intereses de la sociedad.*

#### **II.4.- Justificación de la Investigación**

Los antecedentes históricos nos dan como resultado un camino en zigzag de la justicia administrativa tributaria y penal tributaria en el país. En el momento se ha estructurado un contingente penalista, subyugando a la justicia tributaria penal a la ordinaria penal. De ahí la necesidad de demostrar si esta situación dada es conveniente o inconveniente para los efectos que persigue todo sistema de judicialización de los actos contrarios o lesivos a una determinada norma.

El mundo moderno contempla la necesidad de la creación de reglas de fácil aplicación para evitar la desviación infraccional tributaria y en caso de llegar a darse esta; la sancionabilidad pasa primeramente por un proceso administrativo, con sanciones administrativas y secundariamente al penal, incluyendo normas restrictivas de la libertad, dando lugar en el primer caso a la existencia de un orden penal administrativo que se mantiene un tanto indefinido y que no supe la aplicación de la norma penal en su sentido más conocido.

De esto podemos extraer que la relevancia social estriba en que al obtener la sancionabilidad correcta, o por lo menos cercana a lo correcto, debidamente enmarcada en los principios constitucionales que contemplan el respeto a los derechos humanos y que al mismo tiempo cumplan la norma de protección de la sociedad y del estado como representante del contrato social, entonces podemos decir que se cumple con la premisa que la Ley sea el reflejo de lo justo.

El permitir que el encausado por el delito o encausado por la infracción tributaria pueda devolver a la sociedad el valor total o por lo menos el parcial de lo indebidamente tomado, debe tomarse como una opción y encontrarle la forma de

que se concrete mediante multas o convenios que permitan negociar los plazos de prisión.

El apartar simplemente de la sociedad a un individuo no garantiza su reinserción social ni su productividad. Partiendo del hecho que el delincuente tributario, definido como delincuente de cuello blanco, es una persona inmersa en los aparatos de producción, hay que conservarlo en ese sistema y controlarlo para evitar su desvío pero tiene que seguir produciendo.

Esta condición se refleja en menos gastos de parte del sistema penitenciario, en el continuar recibiendo ingresos por los negocios en marcha que conserva el individuo, producción económica que genera más ingresos al fisco a través de los impuestos generados, y con la parcialidad de la detención, en caso de delito.

Aplicando penas efectivas el fin de semana, se cumple con la exigencia de sancionabilidad. Se protege el derecho humano de la mínima restricción de la libertad. Con las multas generadas se cumple con la necesidad de resarcir del daño económico causado.

#### **I.9.- Contexto y necesidades a las que responde (Pregunta de Justificación)**

¿En qué medida se justifica la inclusión del juzgamiento tributario administrativo y penal en el sistema penal general o común?

La aplicación de la normativa tributaria requiere un conjunto de conocimientos especializados, que de ningún modo son de fácil acceso por cuanto no es posible el dominio de este tipo de conocimiento sin un seguimiento permanente de la norma administrativa tributaria la que es cambiante, de rápida y fácil evolución, que arrojará resultados diferentes, dependiendo de la aplicación final de la norma legal atendiendo a la presencia de los elementos regulatorios que se tornan infraccionales.

La realización de actos, calificables por la Administración Tributaria como infracciones de cualquier orden, lleva a que los funcionarios que manejan el ente de control tributario, el SRI o la SENAE, que obligadamente no solo tengan preparación en el campo de las finanzas, esto es, títulos de economistas, ingenieros comerciales, auditores, CPA, etc., sino que además estén sustentados de un fuerte contingente de conocimientos legales tributarios. En el caso de estar inmersos a nivel de juzgadores: a) de hechos administrativos impugnables o, b) de actos considerados infracciones, el tratamiento deberá estar en manos de

profesionales en materia jurídica para determinar las posibilidades y los niveles de persecución judicial o administrativa.

Una vez que se ha determinado la existencia de una infracción y esta ha salido del campo administrativo, estamos en manos de la Justicia Penal. Los Jueces Penales Comunes se sujetan a las normativas del Código Orgánico Integral Penal que ahora norma también el proceso penal tributario, y aquí nos encontramos con el primer y gran problema. Esto es que todo el contexto del sistema probatorio y de juzgamiento responde a una realidad procesal penal que no está sintonizada con la velocidad y con las particularidades del Delito Tributario que pertenece al mundo del Delito Económico.

El Delito tributario es de tal especialidad que es necesario que en su persecución se haga una profunda verificación de los actos que lo configuran dando como resultado que el Juzgador encuentre una expresión de voluntad o acto de características muy particulares, y que sobre su imputabilidad tenga la certeza absoluta sin que exista duda razonable. Para esto los fiscales, jueces y tribunales penales deben alinearse con el conocimiento de la normativa tributaria y económica; y, dadas las condiciones de estas, mantener nexos con el uso de la tecnología en varias áreas: financiera, informática, contable, etc. Y esto como afirmamos líneas atrás constituye un grave problema por lo especializado del conocimiento.

El delito tributario, tiene inmerso en la estructura de justificación de su realización una condición de fortaleza económica, otra de nexos sociales y en algunos casos de poder político. Así, también influye la valoración negativa del contribuyente sobre el uso del tributo por parte del sujeto activo de la obligación tributaria. En todo este contexto debe manejarse el juzgador que además corre el riesgo de sufrir consecuencias en lo personal, dada la usual condición del evasor de manejar contactos con el poder político, social, administrativo, utilizados como protección por los infractores.

También el caso puede darse al contrario, cuando el poder político es fuerte puede ser utilizado el sistema de persecución de la infracción tributaria como arma en contra del contribuyente que de alguna manera se ha transformado en opositor político, dando como resultado que este es otro elemento de lo negativo de una justicia penal tributaria dependiente.

El delito tributario parte también de la particularidad de ser un delito especial, puesto que, al estar limitado el círculo de autores únicamente a quienes son sujetos del cumplimiento de la obligación tributaria tiene una connotación particular en su persecución, así tenemos que el cumplimiento de la condición especial de autoría lleva a que el infractor sea esa persona ya descrita anteriormente y que algunos autores han denominado como "delincuencia de cuello blanco". Esta es una teoría de Criminología referida a las altas clases sociales con acceso a las posibilidades de la realización del delito económico. (Sutherland, 1949) .

La particularidad que hace esencia en el delito especial, esto es la infracción al deber, en nuestro caso no ha creado una condición especial de sancionabilidad, perdiendo la oportunidad de utilizar la sanción como medida de prevención al posible delito.

Dada la gravedad de la infracción, el delito tributario atenta contra la estructura social porque agrede el principio del contrato social del bien común e impide a través del beneficio ilícito individual el cumplimiento de las metas comunes del estado. A partir de este punto se puede entender la necesidad de la aplicación de una norma de justicia que logre eficientemente la determinación de la existencia de un acto intencional merecedor de una sanción.

Es fundamental la determinación de la existencia del acto punible, luego comprobar el nexo causal puesto que hay acciones dentro del campo tributario que pueden fácilmente ser confundidas. Además importa mucho, en la configuración del llamado delito tributario la participación del dolo, esto es la intencionalidad de daño, que en este caso se traduce como intención de obtener un beneficio ilegítimo.

## **II.5.- La sancionabilidad Tributaria en el Ecuador**

La normativa sancionatoria tributaria en el Ecuador ha tenido gran variabilidad. El primer indicio de crear un juzgamiento independiente y especial del delito tributario, sacándolo del mundo administrativo que era el encargado de perseguir al infractor tributario mediante los juicios tributarios penales que instauraban el Director General de Rentas o el Administrador de Aduanas (Código Tributario, Decreto Supremo No. 1016 A. R.O. 958-S 23 Dic., 1975), Arts. 394 al 402, se produce a raíz de la promulgación de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, que

resta al Código Tributario el Juzgamiento Penal por parte del funcionario administrativo aduanero, entregando a un Juez de Aduanas dicho proceso, la norma anterior estuvo vigente en el Código Fiscal, reiterada en el Código Tributario de 1975.

En la referencia que estamos trayendo a colación, se ven indicios que se caminaba hacia la creación de una Jurisdicción y una competencia en lo Tributario para el tratamiento de los temas relacionados con infracciones y delitos tributarios, al otorgar al H. Tribunal Fiscal la competencia para el conocimiento de la apelación en los casos de delitos tributarios, entre los que se contaba el tema de los delitos por tráfico de alcoholes y sus derivados.

El Capítulo II inmerso en el Título III y que correspondía al Libro IV del Código Tributario, "De la Acción Penal Tributaria" (Código Tributario de 1975. Decreto Supremo No. 1016-A. R.O. 958-S 23 XII 1975, 1975), establecía todo el procedimiento a seguir para el Juzgamiento de las Infracciones y Delitos Tributarios. De esa manera se instauró un proceso penal tributario aparte, sin las características rígidas del proceso penal y de la estructura procesal de la función jurisdiccional, hechos estos que pueden ser alegados en contra de esa independencia, pero que como punto a favor tenía el tratamiento único y sin la lentitud del aparato judicial, hechos estos en cambio que pueden ser alegados como elementos favorables.

Un elemento desfavorable fue que se mantenía (y se mantiene aún hoy) el juzgamiento de las contravenciones y de los reclamos administrativos en manos de funcionarios legos en derecho, salvo honrosas excepciones, dependientes del ejecutivo, de la administración central, que al igual que en todos lados están sujetos al avatar político de quien ejerce el poder, especialmente en los países latinoamericanos.

Es importante ver los tipos establecidos para los casos de contravenciones, descritos en los Artículos 96, 98, 100, 207, 217, 254, a los que a modo de reenvío se refiere el Art. 386 de dicho Código. En el caso del ámbito aduanero, se mantiene la simple violación de la norma adjetiva y decía así el Art. 113 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, en sus dos últimos incisos: "Contravención: Constituyen contravenciones, las violaciones de normas y/o deberes formales en

relación a la Aduana, tipificadas en el Código Tributario" (Decreto. Supremo 2401-A, R.O. 601 del 6 de junio de 1978.- Ley Orgánica de Aduanas. , 1978)

Sumamente importante fue que en esta ley se estableció una diferencia adjetiva entre Delito y Contravención con la Falta Reglamentaria, así, al definir las Faltas Reglamentarias decía: "Son faltas Reglamentarias, las violaciones a los reglamentos, circulares o disposiciones secundarias aduaneras de obligatoriedad general, no tipificadas como delitos o contravenciones"

Vemos entonces que hay una subordinación de los conceptos Delito y Contravención a las reglas generales del Derecho Tributario Penal, que establece el principio de legalidad como requisito *sine qua non* Loc. lat y esp. (Sin la cual no.) Se refiere a lo indispensable o esencial. (v. Condición sine qua non) (Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, tomo VII, pag 445, 1996) para la existencia de la infracción y que esta pueda contener la potencialidad de sanción al infractor.

Para la falta reglamentaria se establece como antecedente el quebrantamiento de la norma referida a reglamentos y circulares de orden administrativo que en ningún momento conllevarán un riesgo de sanción personal penal, en el sentido de ofensa de la norma o de cumplimiento de un tipo, porque en este caso no existe la condición ya que la ley solo tipifica cuando se trata de delitos y contravenciones. Estamos además ante la existencia de un principio administrativo, las circulares no son ley y solo por ley se establece la existencia de delitos. Las faltas reglamentarias quedan sujetas al Derecho Tributario Administrativo.

### **Antecedentes de la sanción penal tributaria en el Ecuador**

En el Código Tributario de 1975 se establecía: "Art. 393.- Jurisdicción penal tributaria.- La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y sólo supletoriamente a las del Código de Procedimiento Penal."

El establecimiento de una condición privativa de juzgamiento da a la Justicia Especial un entorno de fortaleza e independencia, como es el caso del ordenamiento tributario vigente en el Código de 1975 que otorga la factibilidad de crear una línea jurisdiccional de juzgamiento acorde con la especialidad, permitiendo además que, por esa condición de manejar normas especialísimas en

lo sustantivo y adjetivo, se pueda crear una escuela de especialización tanto para el ejercicio libre de la profesión cuanto para los funcionarios especializados en el juzgamiento.

Se consideró, en el foro profesional en ese tiempo que lo positivo de la circunstancia estaba en que por la profundización del conocimiento se podrán crear sistemas procesales que permitirían que la justicia tributaria penal responda a la condición de la función de restabilización que lleva inmerso el Derecho Tributario Penal como parte del ordenamiento económico.

El problema existió porque en el Art. 354 Código Orgánico Tributario, que estuvo vigente hasta el 10 de febrero del 2014 se mantenía la norma que decía: "Jurisdicción penal tributaria: (Reformado por el Art. 41 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-Dic. 2007) La Jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y solo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal." Causando una verdadera confusión jurídica que fue subsanada en la fecha indicada esto es el 10 de febrero del 2014 (Código Orgánico Integral Penal, 2014) al incluir en la Disposición derogatoria décimo novena la correspondiente a este artículo que durante muchos años causo controversia jurídica, y fundamentalmente causo daño a la estabilidad procesal, la misma que finalmente el congreso nacional definió en favor de la corriente penalista.

### **Resolución de la Corte Suprema de Octubre del 2001**

Es evidente que la disparidad de conceptos llevo a una grave confusión. Estábamos ante una disposición que limitó la jurisdicción penal ordinaria a la que se ha remitido actualmente la competencia para el juzgamiento del delito tributario y con la aplicación de una normativa que recién fue convertida en ley, esto es la Resolución de la Corte Suprema de Justicia publicada en el R.O. 431 del 12 de Oct. Del 2001; y pese a eso sin una determinación jurídica en firme, rompiendo el principio de legalidad, se aplicó una normativa por trece años que extraña del campo tributario penal al proceso de juzgamiento en este orden.

La competencia y la Jurisdicción se definen jurídicamente como la capacidad de juzgar en un determinado espacio. Esto que había sido introducido extrañamente

por la Resolución de la Corte suprema en el año 2001, recién se formaliza en el año 2014, en el Libro Segundo, Título I, Capítulo segundo, Arts. 402 y siguientes. Ese Código de 1975, también decía: "Art. 394.- Quiénes ejercen jurisdicción.- Ejercen jurisdicción penal tributaria, en la forma y casos que determinan este Código y Leyes especiales, los Administradores y los Directores Regionales, en asuntos aduaneros; los Jefes Provinciales y el Director Nacional de Alcoholes, en asuntos del ramo; el Director General de Rentas, si se trata de otros tributos fiscales; los jefes de las Direcciones Financieras Municipales y los funcionarios competentes para conocer los reclamos tributarios, en los asuntos de la esfera municipal, provincial o especial, en su caso; y, el Tribunal Fiscal."

### **Corriente Administrativista**

El contingente del concepto administrativista está presente en este código. "Bajo esta denominación se agrupa el sector de la doctrina que considera que el ilícito tributario y sus sanciones son de naturaleza específica, de carácter tributario, considerado como el aspecto punitivo del derecho tributario que, dada su autonomía científica, no puede dejar de estar integrado por el aspecto sancionatorio propio de toda norma jurídica." (Belsunce, 1985)

Es evidente que el darle la fuerza juzgadora penal a los funcionarios administrativos duplica la fuerza del funcionario que tendrá dependiendo a la justicia de una condición de subjetividad, además que el uso de espacio tiempo será vital puesto que el juzgador no solo tendrá dicha obligación, ni estará en su espíritu el control o conservación del concepto del debido proceso.

Esta figura arrancada de los conceptos de control o tutelaje administrativo del derecho penal tributario alemán, permitió el avance en la estructuración de un principio de separación de jurisdicción y competencia cuando se hizo evidente la necesidad de preservación de los complejos principios constitucionales que creaban estructuras protectoras de los derechos individuales, apartándose cada vez mas de las constituciones que se referían preferentemente a derechos individuales pero no dependientes de un sistema de derechos personales protegidos directamente por esa constitución.

Ya en el concepto procesal puro (también descritos en el Art. 395 del Código Tributario de 1975) establece como Jueces de Instrucción sumarial a los mismos funcionarios descritos en el Art. 394. La competencia para el Juzgamiento la

entrega a los funcionarios administrativos de jerarquía inmediata superior. Esto fue reformado, en lo aduanero mediante la disposición constante en la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, creando una condición especial en este ramo.

La jurisdicción y competencia en el ramo aduanero quedaría así: "Art. 396.- Delitos Aduaneros.- Competencia.- A más del Administrador de Aduanas de la localidad en que se presume cometidos delitos aduaneros, son competentes para instruir sumarios, los Administradores de Aduana de las localidades en que se capturan las mercaderías materia del contrabando, o los de aquel en que se descubre la defraudación.

Si dos o más Administradores hubieren iniciado sumario por un hecho, será competente aquel que hubiere prevenido en el conocimiento de la causa. En caso de controversia, la dirimirá el Director Nacional de Aduanas".

Se mantiene la competencia superior administrativa para el caso de conflictos de competencia entre los funcionarios inferiores, los Administradores, estos se denominan actualmente como Directores Distritales pero el caso es que estos fueron separados del juzgamiento penal del delito aduanero y les dejaron la competencia para el juzgamiento de las contravenciones, de las faltas reglamentarias y para instruir el proceso penal aduanero, dando lugar a que la unidad jurisdiccional tributaria se divida, puesto que asignan la capacidad de juzgar el delito tributario al Juez de Aduanas. Tiene particular importancia el conocer la evolución del derecho sustantivo y del derecho procesal tanto penal cuanto administrativo en el ramo aduanero porque este mantuvo una línea de mayor estudio académico dada su antigüedad. En los tiempos modernos ya los tributos aduaneros han sido prácticamente sustituidos por otro tipo de requerimientos del Comercio Exterior.

### **Creación de los Juzgados Fiscales**

Los Jueces de Regionales de Aduanas creados con la Ley de Aduanas de 1978, se transformaron en Jueces Fiscales con la competencia única de conocer la instrucción del sumario y a partir del 2001, de sustanciar la Instrucción Fiscal, conforme la Resolución de la Corte Suprema de Justicia de 12 de X 2001, R.O. 431; pero fueron sustituidos por los Jueces Penales Ordinarios a los cuales se les transfirió el conocimiento de los Delitos Tributarios por las expresas disposiciones del Código Orgánico de la Función Judicial. L s/n R.O. 544, 9-III-2009.

Siguiendo el espíritu de mantener independencia tributaria en el juzgamiento; en el Código Tributario de 1975 se estableció: “Art. 397.- Jueces de Primera Instancia Aduanera.- En los juicios de contrabando y defraudación aduanera, serán Jueces de Primera Instancia, los Directores Regionales en su respectiva jurisdicción.

Por recurso de apelación o por consulta conocerá en segunda instancia la Sala del Tribunal Fiscal a la que corresponda por sorteo; y de su decisión no habrá recurso alguno.”

En el Código Tributario de 1975 se mantuvo esta estructura, se crean los Jueces de contravenciones pero todo quedo suspenso hasta la promulgación de la nueva Ley Orgánica de Aduanas que se dicta en 1978. En esta norma se crean los Jueces de Aduana, que sustituyen en lo jurisdiccional a los Directores Regionales, figura administrativa que nunca paso de ser un enunciado. Los jueces de Aduana actuaron en esta línea por muchos años, hasta que se convirtieron en Jueces Fiscales.

Será motivo de otro análisis la tipificación del Delito Tributario Aduanero, así como la tabla rasa hecha sobre la conceptualización de estos delitos, así como la confusión existente en torno a los principios que rigen la jurisdicción y competencia en este campo tan especial, al que nos podemos referir como especial dentro de lo especial.

### **El delito Tributario en la historia**

Una institución muy antigua dentro de los procesos de control tributario se refiere a los impuestos sobre alcoholes. Es cierto que de los primeros productos que se trasegaron en las fronteras de la vieja Europa y Asia y que luego se trasladó hacia América, fueron, además del trigo, el vino o las bebidas espirituosas originarias de diferentes sitios. Se creó el sistema de control con distintivos, tales como sellos de tinta, luego de especies de papel que se adherían a las botellas o envases.

Las primeras definiciones de delito tributario están circunscritas a la evasión del pago del impuesto en el ramo de los alcoholes. El Código Tributario que se dictó para el Ecuador en 1975 no era la excepción. Así dice en su Art. 398: "Delitos sobre alcoholes.- Competencia.- En los juicios por defraudación o contrabando de alcoholes o productos alcohólicos, son competentes para instruir sumarios, los Jefes Provinciales de Alcoholes de la circunscripción territorial, en que se ha

cometido la infracción, o del lugar en que se capture el contrabando y, de haberse iniciado dos o más sumarios por el mismo hecho, se observará lo que se dispone en el inciso segundo del Art. 396, y dirimirá la competencia el Director Nacional de Alcoholes."

Como vemos la competencia sigue referida al funcionario administrativo, y solo en la segunda instancia o en el trámite del Recurso de Apelación (Art. 399 del Código Tributario de 1975) entra en una instancia jurisdiccional, representada por el H. Tribunal Fiscal. Es de recordar que el H. Tribunal Fiscal de la República fue creado en 1963, de Jurisdicción Nacional, y con la competencia en todo hecho sometido a su conocimiento tanto en lo tributario cuanto en lo tributario penal. Entre estos también conocía los llamados Delitos de Alcoholes, que respondían a un concepto de evasión de pago de impuestos.

### **El Delito Tributario en los Municipios y en la Administración Provincial**

Pero, como es bien sabido, otra esfera de delitos tributarios es la de los actos que hacen relación con los tributos municipales, provinciales o en la administración tributaria de excepción.

En los Municipios y en los Consejo Provinciales, divisiones administrativas territoriales conforme al Código de Ordenamiento Territorial, antiguas leyes de Régimen Municipal y de Régimen Provincial, quien tenía la capacidad de juzgamiento era el funcionario encargado de la función de tesorero, conforme lo determinaba el Art. 400 del Código tantas veces mencionado y que decía: "Art. 400.- Sumarios por Delitos relativos a otros Tributos.- Los sumarios por delitos que se refieran a otros tributos, se iniciarán, en la esfera fiscal, por la Autoridad Administrativa que ordene el Director General de Rentas; en la provincial o municipal, por la Autoridad que determine el Prefecto, el Alcalde o Presidente del Concejo Municipal, en su caso.

En la Administración Tributaria de Excepción, instruirán los sumarios por delitos relativos a tributos que se les hubiese asignado, los funcionarios que tengan competencia para conocer los reclamos de los contribuyentes, siempre que la Ley le haya concedido la gestión tributaria.

Cerrado el sumario, se remitirá el proceso para la resolución de primera instancia:

a) Al Director General de Rentas, cuando se trate de tributos fiscales; de adicionales a éstos, o de la Administración Tributaria de Excepción;

- b) Al funcionario competente para conocer de las reclamaciones de los contribuyentes, cuando se trate de tributos asignados a los Consejos Provinciales; y,
- c) Al Jefe de la Dirección Financiera Municipal o a quien hiciere sus veces, cuando se trate de impuestos municipales o adicionales a éstos."

En este cuerpo legal se consideraba la excepción para el fuero especial que se refería a la persona que tenía tal protección legal, a la que no se la podía encausar por parte del funcionario administrativo mientras no tenía la autorización expresa de la autoridad sobre la cual recaía el poder de juzgamiento para el protegido por el fuero. Está claro que usualmente la norma concebida en el campo tributario tenía conceptualmente un corte penal en tanto que en lo referente al campo administrativo no se hace mención alguna dejando dicho juzgamiento en libertad y al libre albedrío la metodología que se pueda aplicar.

El juzgamiento administrativo no se contemplaba como posible por cuanto entre las condiciones que se mantenían para ocupar puestos públicos está considerado, como es hasta ahora, el no ser deudor del fisco, situación que se ha convertido en desahabilitante en caso de optar por un cargo público. (Codificación de la Ley Organica de Servicio Civil y Carrera Administrativa. Art. 6 lits. e) y g). 2005-008 R.O. 16, 12-V-2005, 2005)

Al respecto de lo afirmado veamos que dice el Art. 401 del Código Tributario de la época: "Fuero Especial.- Si se trata de delitos cometidos por personas que gozan de fuero especial, no podrá instruirse sumario sin que la Autoridad o Tribunal competente para juzgarlos conceda esa autorización." (Código Tributario , 1975)

El delito propio del funcionario estaba sujeto a una autorización previa de su juez natural; para que se pueda actuar en el campo tributario que de suyo propio exigía que la limitación del fuero sea rota, eliminando esta protección al funcionario, pero en esta parte se subsumían: el delito propio del funcionario con delitos especiales como ser el peculado, la disposición arbitraria de fondos y la malversación.

Como corolario a este proceso debemos dejar en claro que en el Código Orgánico Tributario se deja vigente en el Art. 359 al referirse a la forma de ejercicio de la Jurisdicción y de la competencia, que siempre que exista una resolución administrativa en firme debe el fiscal iniciar el proceso sin investigación alguna,

trasladando de hecho la competencia de la investigación penal al funcionario administrativo.

### **La Sanción Administrativa. El Juzgamiento de Contravenciones y Faltas Reglamentarias**

A partir del Art. 362 del mismo Código se establece que la competencia para el Juzgamiento de las infracciones determinadas como Contravenciones y Faltas Reglamentarias está en manos del funcionario Administrativo capaz de “ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables.

Podrá tener como antecedente, el conocimiento y comprobación de la misma Autoridad, con ocasión del ejercicio de sus funciones, o por denuncia que podrá hacerla cualquier persona”.

Todo este antecedente nos enseña cómo se privilegia la corriente penalista y se irrumpe con la permeabilidad del orden administrativo al entregarle directamente al funcionario dependiente del ejecutivo el manejo de dos elementos sumamente importantes para la determinación de la seguridad jurídica en el ramo tributario.

El juzgamiento de contravenciones y la posibilidad firme de determinar la existencia de un delito sin la rigurosidad de la investigación penal.

En este punto valga una aclaración, respecto a la intervención penal, la que consideramos necesaria pero estratificada bajo la estructura tributaria o bajo principios de orden tributario, no exclusivamente bajo la estructura penal.

### **La opción de la Sanción Penal**

El avance en los sistemas jurídicos llevan a considerar y concluir que el Derecho Penal es una instancia de ultima ratio, así se establece en el recientemente expedido Código Orgánico Integral Penal: Art. 3 **Principio de mínima intervención.**- La intervención penal está legitimada siempre y cuando sea estrictamente necesaria para la protección de las personas. Constituye el último recurso, cuando no son suficientes los mecanismos extrapenales (Codigo Organico Integral Penal s/n (Suplemento del Registro Oficial 180), 10-11-2014) este cuerpo lleva como tendencia general, sustentándose en el conocimiento que, la privación de la libertad es de por si una sanción que si se la aprecia a la luz pura de los derechos humanos atenta contra la esencia misma del vivir, porque la separación de los estamentos que constituyen los elementos de vida individual,

como la familia, deberán reservarse para situación en las que se incluyan agresiones a esos mismos derechos humanos de un nivel que permitan a la sociedad esgrimir el derecho de aislar a la persona.

En casos como la violación de los principios y obligaciones tributarias se examina la sancionabilidad desde el ángulo de la agresión, esto es, ¿quién dejó de pagar los impuestos? ¿Se hizo a partir de una conducta de aprovechamiento ilegítimo de los bienes y valores que le corresponden al estado? ¿Se debe de sancionar en el mismo orden, esto es, la restitución debe darse en el mismo nivel, esto es el económico, con un adicional que debería ser la conexión con la sociedad a la cual agredió a través de normas de trabajo colectivo, o pérdida temporal o relativa de la libertad?

Hay que considerar también la circunstancia personal del agresor; examinar si este es una persona que, si bien se ha beneficiado indebidamente de valores que pertenecen al estado, considerando al estado como el legítimo representante de los ciudadanos a partir del contrato social que nos une en una república, también es una persona que ha producido y está en capacidad de seguir produciendo en favor de la misma colectividad a la que agredió, con fuentes de trabajo.

Si el infractor ha generado impuestos, aunque sea parcialmente, en favor de ese estado, es una persona en capacidad de producir más impuestos, ya que si no lo fuera, no hubiera tenido la oportunidad de evadir, por lo que podemos considerar que está en capacidad de producir tributos que van a beneficiar a ese mismo estado, esto es, que ha jugado indebidamente pero dentro de las reglas; su agresión no está dada en contra de la esencia misma del estado como es el caso del contrabando aduanero, delito en el que si se hace tabla rasa del concepto de sumisión al concepto del contrato social, denominado estado.

En este contexto es necesario determinar los límites constitucionales por cuanto este es el marco primario de la auto imposición de las conductas de obligaciones-derechos que adquieren y adhieren quienes aceptan formar parte de un estado, esto es de quienes aceptan implícitamente la existencia de un contrato social que se describe en el marco llamado constitución.

Idealmente, las personas deberían de tener el derecho de escoger el contrato social que consideren apropiado para su pensamiento. De este derecho, limitado por los

conceptos de nacionalidad y residencia nacen o se dan efectos como la migración que tiene además otras connotaciones y antecedentes adicionales.

### **Capítulo III**

#### **III.- MARCO TEORICO**

##### **Antecedentes constitucionales del tributo**

Podemos ver a lo largo del proceso constitucional del Ecuador, que realmente al régimen tributario no se lo tenía como elemento esencial de la institucionalidad del país, es a partir de la presencia de la misión Kemmerer en el Ecuador, traída por Isidro Ayora en 1925, que la tributación va adquiriendo una característica distinta, la reforma emprendida sobre la estructura jurídica económica logra implementar variantes no solo en el concepto de lo que es y significan las finanzas públicas, sino que introduce variantes en el modelo de inversiones y manejo económico del sector privado. Los mismos conceptos de presupuesto y de hacienda pública, así como los de política monetaria, adquieren una nueva dimensión con la existencia de un Banco Central o emisor.

En relación a los tributos, el modelo y los objetivos perseguidos a través de estos varían en el país. Analicemos primero el desarrollo de la estructura constitucional de soporte del tributo desde el siglo pasado, para determinar la variación de los conceptos y de la estructura de la constitución tributaria.

##### **Constitución de 1906**

En los últimos tiempos de la revolución liberal se dicta la constitución de 1906 que permitió el reforzamiento y la instauración absoluta del régimen liberal en el país, esta constitución le permitió al General Alfaro gobernar conforme los preceptos del liberalismo económico, cultural, etc. Esta constitución realmente no toca el tema impositivo sino muy tangencialmente. Este tema estaba en manos del Congreso en cuanto a la creación del impuesto o contribución y del ministro de hacienda, que mediante decretos establecían los límites parámetros y montos de los impuestos a recaudar. Tal es así que podemos ver que la mención a la parte tributaria es diminuta.

**Art. 54.-** Son atribuciones y deberes del Congreso:

3.-Establecer contribuciones y autorizar al ejecutivo para contratar empréstitos sobre el crédito público, los cuales no podrán llevarse a ejecución sino aprobados por el congreso.

## **Constitución de 1929**

La economía ecuatoriana se sustentaba en la negociación del Cacao, era una economía agrícola y en muchas ocasiones manejada desde el exterior, en vista que los dueños de las grandes haciendas cacaoteras vivían en el exterior, preferentemente en París. Los bancos emitían su propia moneda y existía en el país una especie de guerra entre la banca costeña y la serrana. A eso hay que agregar el factor de inestabilidad política venido desde la muerte de Alfaro. Isidro Ayora es proclamado Presidente Interino a raíz de la Revolución Juliana y entra este en un proceso de reforma del estado que se concreta con la promulgación de la Constitución de 1929, que da sustento a una serie de cambios políticos, administrativos y sociales, estableciendo las bases para un nuevo orden económico. Al llegar la misión presidida por Edwin Kemmerer, profesor emérito de la Universidad de Princeton, se inició el proceso de cambio estructural del sistema administrativo económico del país. Elemento importante fue el planteamiento de la creación del Impuesto a la Renta que tenía la característica de gravar separadamente las rentas provenientes de servicios, trabajo y las que venían o eran producto del capital. Una serie de consideraciones técnicas se hicieron presentes en esta solución planteada. Las veremos en detalle más adelante. Lo importante es que ya se determina de manera clara y fehaciente que solamente el poder legislativo está en capacidad de crear tasas e impuestos.

En cuanto a contenido y regulaciones tributarias la constitución del año 1929 es escueta y dice:

Sección IV Del Poder Legislativo dividido en cámaras:

Art. 48.- Sus atribuciones y deberes son:

4.- Establecer tasas e impuestos,

## **Constitución de 1938**

Esta constitución fue producto de la Asamblea Constituyente convocada en medio de la grave crisis política institucional que asoló el país entre 1931 y 1947, inestabilidad política que se generó por circunstancias propias de la muerte de Alfaro. La constituyente designó como Presidente a Aurelio Mosquera Narváez, el que fallece al año siguiente y es sustituido por Carlos Alberto Arroyo del Río. Aurelio Mosquera no sancionó la constitución y puso en vigencia la de 1906, bajo esta constitución es que se elige a Arroyo del Río que gobernó entre 1940 y 1944.

### **Constitución de 1945**

Esta constitución se expide el 6 Marzo de 1945, producto de la designación de José María Velasco Ibarra, que fue nombrado por la constituyente luego de ser derrocado el Presidente Arroyo del Río quien perdió credibilidad luego de la guerra con el Perú en la que el Ecuador perdió 200.000 kms<sup>2</sup> de territorio en el oriente. Velasco reivindica la tesis de la nulidad del protocolo de Río de Janeiro que estuvo vigente hasta el tratado de paz que se firma luego de la guerra del Cenepa. Esta constitución tiene como elementos importantes la creación de la Contraloría del Estado, la Comisión Legislativa Permanente, la Superintendencia de Bancos y el Tribunal de Garantías. Esta Constitución estuvo vigente un año.

### **Constitución de 1946**

Dentro de este marco legal se crearía más tarde el 15 de junio de 1959 el H. Tribunal Fiscal de la Nación con sede en Quito, mediante el Decreto Ley de Emergencia No. 10 y que se publicó en el R.O. 847 del 19 de Junio del mismo año.

Singular importancia también tiene la expedición del Código Fiscal expedido por Decreto Ley de Emergencia el 24 de Junio de 1963, que estuvo vigente hasta la expedición del Código Tributario mediante el Decreto Supremo 1016-A, del 2 de diciembre de 1975, en las postrimerías de la dictadura militar del General Guillermo Rodríguez Lara.

### **Constitución de 1967**

En la estructura tributaria de la constitución de 1967, se incorpora el principio de igualdad, tributariamente hablando, este principio se refiere a la igualdad entre iguales, esto es que a igual condición, calidad y cantidad de ingresos, corresponden igual porcentaje de impuestos.

#### **Capítulo III.- Del Régimen Tributario**

Art. 97.- Principios de igualdad y generalidad.- El Régimen tributario se rige por los principios básicos de igualdad y generalidad, de manera que, exigiendo más a quienes más tienen, los que se encuentren en idénticas condiciones económicas paguen iguales contribuciones.

El respeto a la creación de los impuestos por parte de la función legislativa se hace patente y evidente otra vez. Esto se debe a que siendo el congreso o como se denomina ahora, Asamblea, tiene su estructura en los delegados directos del

elector, porque además por concepto político se tiene que este organismo el que realmente tiene el poder popular, el poder soberano del pueblo radica en el congreso.

Art. 98.- Establecimiento de impuestos.- Solo la función legislativa mediante ley, podrá establecer, modificar o suprimir impuestos. Ninguna Ley Tributaria tendrá efecto retroactivo.

El principio de legalidad se hace evidente en el artículo que está a continuación, lo que incorpora definitivamente a nuestro país a la corriente internacional nacida de la paridad de leyes tributarias que se maneja desde la OEA, la que trata de igualar las condiciones y calidades de legislación tributaria en América, a partir de la necesidad de lograr una coherencia en el tratamiento de lo que en el futuro sería denominado la globalización. Estos principios son fundamentales para lograr en un momento dado la integración con miras a la formación de bloques económicos tales como la Comunidad Europea.

Art. 99.- Legalidad del Impuesto.- La ley determinara el objeto imponible el tipo de gravamen, las exenciones y deducciones, los reclamos y recursos a favor de los contribuyentes. Así mismo la ley determinara y reprimirá severamente la infracción a las disposiciones tributarias.

### **Constitución de 1978**

Desde el llamado "Retorno a la Democracia", el 15 de enero de 1979, con la posesión presidencial de Jaime Roldós Aguilera se proclamó la Constitución de 1978, resultado de un proceso de redacción por comisiones y referéndum realizado por la última Junta Militar que rigió al Ecuador y que se denominó Triunvirato de Gobierno.

Esta Constitución se compagina con los grandes cambios tributarios que se dieron en América y en el mundo. En ella se establece en sus artículos 67 y 68, cual es la estructura tributaria del país. En el Art. 67, determina los principios tributarios que rigen y son los de igualdad, proporcionalidad y generalidad.

Establece que los tributos serán medios para la obtención de los recursos presupuestarios y servirán como instrumento de política económica general, debiendo estimular, mediante leyes tributarias específicas y especiales la inversión, la reinversión y ser utilizadas para el desarrollo nacional. Establece aquí algo muy importante, esto es que las leyes tributarias procuraran una Justa

distribución de las rentas y de las riquezas entre todos los habitantes del país. Esto es, Constitucionalmente se establece la norma de que el tributo tiene la condición de ser un medio de redistribución de la riqueza.

El principio de legalidad está contemplado en el artículo 68 al indicar que solo se pueden crear y extinguir leyes tributarias mediante ley, prohibiendo la retroactividad de la norma tributaria.

Esta constitución subsistió a los Gobiernos de Jaime Roldós, Osvaldo Hurtado que asumió el poder a la muerte de Jaime Roldós, León Febres Cordero, Rodrigo Borja Cevallos, Abdala Bucaram y Fabián Alarcón Rivera, este último con el afán de legitimar su permanencia en el poder llamo a una Asamblea Constituyente que nos entregó la constitución de 1998.

### **Constitución de 1998**

Esta Carta Política tuvo muchos avatares en su realización, incluso se redactó una parte con los constituyentes encerrados en un cuartel militar motivo por el que se los criticó fuertemente y se dijo que era la constitución de los cuarteles.

En la vida pública se veía venir la crisis económica provocada por el desarme que se hizo de los controles en el sistema bancario implantados por el vicepresidente de Sixto Durán Ballén, Ec. Alberto Dahik G., que, proveniente de las filas del socialcristianismo distanciado con su mentor político el Ing. León Febres Cordero R., instaura normativas liberales en la conducción económica, las que finalmente coadyuvaron para que sectores aventureros de la banca, ya sin controles, desvíen capitales y terminen quebrando a la banca, especialmente la de raigambre costeño, en detrimento del país, causando un perjuicio sobre los 8.000 millones de dólares. A esta se la denominó como "Constitución Política del Ecuador".

En el Capítulo 3ro. Artículo 256 se define en que consiste el Régimen Tributario. Se determinan los principios básicos en que se sustenta el sistema, recogiendo de la tributación mundial los de: igualdad, proporcionalidad y generalidad. Determinando también que los tributos serán instrumento de política económica general. Teniéndolos además como elementos para estimular el ahorro y la inversión y finalmente como elemento importante de la redistribución de la riqueza.

Es necesario recalcar que en esta se determina que: "solo por acto legislativo de órgano competente" se pueden crear, modificar, establecer y extinguir tributos.

Se declara inconstitucional la retroactividad de la ley tributaria. Dentro de esto se delega al Presidente la modificación de las tarifas del arancel aduanero que como sabemos es el impuesto por excelencia del comercio exterior.

Es a partir de esta constitución que se comienza a planificar que debe sustentarse el presupuesto general del estado en el monto de ingresos que se determinan como tributarios. Es de ahí que la política tributaria se endurece y se comienza a presionar para que por una parte se eleve el monto de presión tributaria al contribuyente y por otra se mejoren los controles sobre los sistemas de cobro al mismo contribuyente.

### **Constitución del 2008**

En esta constitución cambia el concepto del modelo de desarrollo nacional y se produce un vuelco en los principios tributarios tradicionales que han regido en el país. Se introduce que además de los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad, irretroactividad, equidad, transparencia, se aplique la suficiencia recaudatoria (Constitución de la República del Ecuador. Art. 300, 2008).

Este principio maneja conceptos que en algunos casos se han considerado confiscatorios. Este permite al estado considerar la necesidad de recaudar más para cubrir sus necesidades. (Franco, 2011)

El tema comentado y documentado en artículo de la referencia, señala que este principio, cuando está ausente del par que lo equilibra, el de equidad, rompe la columna vertebral de la tributación justa y equilibrada, que produce rechazo del contribuyente, porque privilegia las necesidades del estado y no considera las necesidades del contribuyente, obviando normas de estabilidad económica y financiera en beneficio de la necesidad estatal, que normalmente se fundamenta en la necesidad de cubrir la agenda social por lo que debe privilegiar la necesidad de cubrir primero sus obligaciones antes que considerar la utilidad del sector productivo.

La constitución del 2008 aprobada por referéndum convocado por el Presidente Rafael Correa, luego de haberse elaborado en Montecristi por una mayoría de la agrupación política afín al proyecto político del gobierno, partidaria del llamado Socialismo del Siglo 21, establece la exclusividad en la propuesta tributaria para manos del ejecutivo, porque es quien maneja los recursos del estado y conoce de

la necesidad de regular los ingresos y egresos y para conducir la política productiva y; al ser el tributo un elemento de la política productiva, tiene que estar en manos del ejecutivo la potestad de propuesta de cambio, reforma o de nuevas normas tributarias. (Constitución de la República del Ecuador Arts. 135, 301, 2008)

Tradicionalmente, el manejo tributario en el Ecuador se hizo sustentado en la norma particular, en las leyes especiales, mientras la constitución, conforme hemos visto y analizado, se ha referido de modo diminuto al régimen impositivo, enunciando su existencia y se ha dejado todo el manejo a la norma específica. En el caso concreto del comercio exterior se dictó la Ley Orgánica de Aduanas, lo que tiene sindéresis puesto que fue la actividad aduanera producto del comercio internacional la que irrumpe primero en el ordenamiento socio económico, antes de que se tenga conciencia de la necesidad de gravar los ingresos que no provengan de la introducción de mercancía procedente en otros países, y esto se da básicamente como protección a la producción propia y como manera de ejercicio de la soberanía, es recién en 1921 que se crea un impuesto sobre la renta y que luego fue sustituido por los impuestos técnicamente elaborados y que planteo la misión Kemmerer ya en 1928. ([www.explored.com.ec](http://www.explored.com.ec))

El sistema constitucional ecuatoriano mantenía, al igual que los demás países, normativas que tenían relación directa con el concepto legal recibido de la revolución francesa, en este sistema la enunciación de los derechos y obligaciones se enmarcaba obligatoriamente en una ley, en una norma que regulaba lo expresado en la constitución. Esto es, el legislador era en fin quien podía interpretar y darle significado a la norma vía ley o la interpretación legislativa, pero no había una sustantivación independiente que permita que la norma llegue directamente al beneficiario de ella, el ciudadano.

En la constitución del 1998 ya se esboza algo, pero sin darle la oportunidad a un funcionario jerarquizado en juez constitucional, lo que si ocurre en la constitución del 2008, ya se plasma en la norma la permisibilidad a que el ciudadano empoderado, esto es, el juez llegue a dictaminar sobre el derecho o la aplicación de ese derecho, sin la necesidad de tener una norma expresamente manifestada en una ley como medio de cumplimiento de la voluntad constitucional.

Pero, este poder entregado en manos de los Jueces de Primer Nivel, causo molestias en el poder ejecutivo que, al no tener controlado el sistema judicial, comenzaron a otorgar acciones de protección en contra de actos administrativos del ejecutivo, se genera así un movimiento que concluye con una consulta popular para legitimar la reforma al sistema judicial ecuatoriano, permitiendo un relevo generacional y un cambio de orientación de los jueces que tenían generalmente un origen en el partido social cristiano, estos han sido sustituidos, de la misma forma como se hacía en los viejos tiempos de la partidocracia, en favor de los afines a la ideología política del gobierno actual.

La reforma al sistema judicial, en lo sustantivo, y en lo adjetivo se traduce finalmente en la restructuración del personal judicial mediante el cambio de jueces, alegando necesidades de recambio generacional. Se incorporan nuevos funcionarios a base de un complejo sistema de calificación meritocrático que obvia la experiencia y deja de lado en algunas ocasiones la carrera judicial privilegiando cercanías ideológicas y políticas con el movimiento político en el poder.

En este esquema, la constitución de Montecristi crea un concepto nuevo en cuanto se refiere al ciudadano al que lo presenta en un concepto cosmocéntrico. Las normas constitucionales determinan que en el Ecuador vivimos un estado de derechos y no de derecho. Es muy distinto, conceptualmente, lo uno de lo otro.

Es importante distinguir la dimensión constitucional establecida para cada derecho, porque solamente ahí se puede llegar a discernir si el juez de primer nivel que protege con su resolución la aplicación del derecho ha obrado apegado a la norma constitucional, porque el tema pasa por los pesos que tienen determinados derechos, no hablamos de ley o código, porque ambos son o constituyen ordenamientos jurídicos inferiores.

Si reflexionamos sobre el proyecto que estamos encaminando, debemos tomar en consideración que el fondo de la sancionabilidad se asienta en la norma penal, que está regulada por la constitución, y esta determina por principio, que en un estado de derechos, la mínima intervención penal es lo correcto, porque la sanción penal, quiera que no, lesiona más que sea tangencialmente los más esenciales derechos del ser humano. Una nueva referencia es el principio de mínima

intervención que ya describimos en líneas anteriores y que está contemplado en el Art.3 del Código Orgánico Integral Penal.

### **Constitucionalidad de la sanción penal**

Cierto es que la norma autoriza a la sociedad a restringir la presencia en ella de quien la haya violentado, pero, tampoco es menos cierto que el derecho a vivir en libertad de un ser humano se lesiona cuando la proporción de la sentencia o de la sanción está más allá del concepto violado. La cuestión está en cómo definir la dimensión del perjuicio para aplicar una pena proporcional. En el neoconstitucionalismo se establece la norma de la proporcionalidad y ponderación de los derechos entre los derechos lesionados y aplicables.

¿Se justificaría la prisión por evadir impuestos? La norma penal establece que si, pero ¿qué ocurre con la recuperación de ese ser humano de los entornos familiares? ¿Qué ocurre cuando el concepto general de utilidad esta arrimado al de evasión? y ¿se justifica la sanción a un solo evasor cuando la generalidad de los miembros de una sociedad delinquen?

¿Hasta qué punto el estado se convierte en agresor de los derechos humanos cuando la ley se aplica para el que es descubierto o denunciado y el estado no lleva un control correcto que permita decir que la aplicación de la ley es efectiva en una proporción cercana a la totalidad?

¿Qué pasa cuando el estado se beneficia de la tributación del acto delictual? Por ejemplo en los casos de lavado de activos. O en el caso de la tributación sobre beneficios ilegales.

El concepto que ha llevado adelante la constitución vigente, en torno a la aplicación de la sancionabilidad de la ley penal, es uno que se sustenta, como ya dijimos, en el principio de mínima intervención, "El Derecho Penal es un derecho de mínimos, que debe intervenir allí donde no haya más remedio, cuando la ausencia de alternativas sancionatorias más eficaces se revele como la única respuesta posible frente a conductas reprobables que afecten a los bienes jurídicos más preciados". (Zambrano, 2011)

Así al respecto de la supremacía de la norma constitucional se dice (Zavala, 2010): "El Ecuador ha adoptado la posición dual de los derechos constitucionales, esto es, son posiciones de los sujetos en defensa de la injerencia de los poderes públicos (derechos públicos subjetivos) y son valores objetivos que se proyectan

sobre todo el ordenamiento jurídico (normas-principios de contenido axiológico) y eso lo traduce la norma que contiene el Art. 84 de la CRE que prescribe que toda ley y norma dimanada de cualquier órgano con potestad normativa debe ser, conforme con la forma o procedimiento y con el contenido o materia de los derechos previstos en la constitución y los tratados internacionales y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades pueblos y nacionalidades.

Se trata en forma manifiesta de una nueva concepción constitucional, es el punto de partida del constitucionalismo contemporáneo (neoconstitucionalismo) ecuatoriano, el mismo que encuentra sus antecedentes en la Ley Fundamental de Bonn de 1949".

No podemos negar la esencia de la constitución, puesto que ella representa la voluntad superior del derecho evolucionado y su resultado es ese, la manifestación de la evolución dialéctica que accede progresivamente a los estadios antagónicos superiores en los que se privilegian los derechos de los individuos y no los intereses individuales. En ella encontramos los principios constituidos en normas que expresan y describen los derechos esenciales del ser oponiéndose en ocasiones y regulando en otras a las normas del derecho privado y del derecho público que están limitados constitucionalmente por los derechos individualizados para el ser humano y que se constituyó en la primera opción de protección, sobre los intereses particulares o de los intereses del poder público.

### **Régimen Tributario Constitucional**

Pero esta limitante tiene que ver con la individualización de los derechos, regulando la colectivización de las obligaciones. Y si nos referimos a la obligación de tributar tendríamos que verla desde el concepto del derecho de los individuos (derecho colectivo) de recibir el servicio del estado a partir de la aceptación del contrato social. Por otra parte hay que ver la exacción que se produce como resultado de este derecho, entre los individuos y entrar a verificar la diferencia de condiciones para lograr dicha participación solidaria en el beneficio colectivo vía tributación. Es aquí donde se inicia la contraposición de los derechos y es necesaria la aplicación de la proporcionalidad. Pero ese es un ámbito constitucional, que correspondería al juez de primer nivel, al examinar y

determinar el alcance o la extensión del derecho individual o del derecho colectivo para así decir cual rasero aplicar.

El poder constitucional, en esta constitución, se asienta en la vida de la colectividad, porque su resultado es el que queda plasmado en la norma, porque deviene de un desarrollo histórico que va reacomodando los conceptos conforme se va entendiendo el origen de la actividad humana, que termina generando ideas que dejan de lado todos aquellos conceptos superados en los que la supremacía individual hacia tabla rasa de los conceptos de los derechos esenciales del individuo, tanto en el plano de los derechos colectivos cuanto de los individuales sin que estos hayan adquirido nunca la identidad de los derechos particulares.

Es fundamental el entender que la Constitución es el punto de partida de la norma que se va desarrollando. En nuestro orden constitucional acaba de llegar este concepto que se viene aplicando desde algunos siglos atrás en los Estados Unidos y en otros países, de ahí que su constitución (la de los Estados Unidos) es permanente pero sus normas varían conforme se desarrollan los nuevos conceptos de la relación entre los miembros del estado (Casas, 2005.), este concepto desarrollado por el maestro Casas tiene relación directa con lo que nosotros llamamos constitucionalmente "concepto del buen vivir".

En este proceso los estados se han visto enriquecidos por lo que se denomina el Derecho Judicial, este se va formando a través de las resoluciones del máximo tribunal de una nación, que en el caso de nuestro país es la Corte Constitucional, en otros países la corte suprema tiene esa función, pero como aquí se maneja un concepto primigenio para lo constitucional, se ha creado la llamada justicia constitucional, de ahí la importancia de la intervención de los Jueces de primer nivel (Congreso, 2009) en la creación de la norma jurídica (jurisprudencia constitucional) que responda al principio constitucional. "El Derecho Constitucional es la larga glosa que la Suprema Corte ha escrito alrededor de la Constitución, de la cual esta ha sido solo su punto de partida" (Dickinson, 2005)

Nuestro orden constitucional tributario se sustenta en "El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. (Franco, [www.desdemitrinchera.com](http://www.desdemitrinchera.com), 2011)" "La suficiencia recaudatoria en cambio privilegia la necesidad del estado, sobre la capacidad individual

impositiva. Esto es, que no importa cuál sea realmente la riqueza generada por el individuo, su contribución no se fijará en el monto equitativo, sino que estará encaminada a cubrir las necesidades del estado, como principio esencial. De ahí que es necesario, que en los principios constitucionales fuente se enmarque el hasta donde pueden extenderse los legisladores, dádivosos sean del bando que sean, porque ellos actúan en función política y no económica.”

Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

Tomando conciencia de la importancia social de los tributos, la Constitución de la República establece en su Art. 300: “La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”

Debemos recordar que la jerarquía legal en nuestro país es la siguiente: primero la Constitución, luego los Tratados Internacionales, seguidos de leyes, reglamentos, ordenanzas y resoluciones, etc.

La Constitución Ecuatoriana en su artículo 300 expresa los principios en materia tributaria:

"Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos....."

La implementación de tributos, su creación y modificación se regula también en lo constitucional. Se deja únicamente la variable del monto en manos del ejecutivo. En tanto que es la Asamblea la que a pedido del Ejecutivo procede en tal sentido y así lo establecen los artículos 301 y 120 de la Constitución, veamos:

"Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley."

"Art.120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:...

7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados."

El principio de capacidad económica está implícito dentro del principio de equidad, puesto que es una obligación pecuniaria que el Estado exige de manera imperativa en la que se supone que el contribuyente tiene riqueza, ya que de lo contrario, sería un abuso y arbitrariedad por parte del Estado.

La capacidad contributiva debe existir para que el tributo sea justo y no viole el principio constitucional de equidad, por lo que, un impuesto al patrimonio o un impuesto mínimo puede violar dicho principio ya que el sujeto pasivo puede no tener liquidez o los ingresos líquidos suficientes para el pago del impuesto.

Si las normas y los actos del poder público no mantienen conformidad con las disposiciones constitucionales, la misma Constitución afirma que carecen de eficacia jurídica.

"Art. 424.- La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales: en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público."

Al respecto una anotación sobre la validez y extensión de lo contemplado en una constitución así como un elemento indispensable en su interpretación:

"La Constitución debe ser interpretada por lo que ésta establece, y no desde lo que la legislación ordinaria preceptúa." (Bravo, 2006)

### **Principios Constitucionales Tributarios**

**"Generalidad"**.- Que significa que todos debemos de contribuir en los gastos públicos. Es decir que los tributos no solo afecten a unos pocos con dedicatoria, sino que todos los miembros deben de contribuir al sostenimiento del Estado, a medida de su capacidad económica.

**"Progresividad"**.- Son establecidos con una alícuota creciente del monto imponible, pues tiene por finalidad establecer una mayor carga tributaria para aquellas personas que poseen mayor capacidad económica.

**"Eficiencia"**.- Este principio establece que el producto de la recaudación tributaria sea suficientemente elevado en comparación con el costo de la misma, lógicamente para beneficio de la comunidad.

**"Simplicidad administrativa"**.- Este principio busca terminar con la complejidad de los trámites administrativos para el pago de tributos. En algo se ha alcanzado en el SRI, pero falta el desarrollo para otras administraciones tributarias como el IESS, la CAE, Municipios. Esta simplicidad administrativa también comprende una obligación de simplificar la normativa existente.

**"Irretroactividad"**.- Este principio es una garantía de las situaciones económicas y patrimoniales, supone la existencia de una ley anterior que tutele el efecto jurídico ya configurado.

**"Equidad"**.- Tomando en cuenta que a diferencia de la Justicia se tiene en cuenta un sentido humano del Derecho frente a las circunstancias especiales, este principio recae en la capacidad económica. La *capacidad económica* del contribuyente está implícita en el principio de la equidad.

La capacidad para el pago de la obligación tributaria no solo depende de la cantidad de bienes que posea el contribuyente, sino también de la liquidez de su patrimonio para poder efectuar el pago de la obligación tributaria sin apremios que le lleven a deshacerse de sus bienes o contraer obligaciones con elevadas cargas financieras.

**"Reserva de ley" o "De legalidad"**.- Este principio supone el sometimiento pleno a la Constitución como norma suprema e implica la sujeción de la Administración a sus propias leyes, reglamentos y normas. Exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, la fecha de pago, las exenciones, infracciones y sanciones, etc. Este principio de reserva de ley es cuando un tributo solo puede ser modificado, creado y exonerado mediante ley.

### **Responsabilidad Constitucional Tributaria**

Los principios enunciados en la Constitución de la República del Ecuador, que son: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria; en conjunto con lo establecido en el Art. 83 numeral 15 de la Constitución que dice:

"Cooperar con el Estado y la Comunidad en la Seguridad Social, y pagar los

tributos establecidos en la ley"

Establecen la responsabilidad constitucional tributaria del individuo. Estamos entonces enfrentados a que en el Ecuador se aplicará un conjunto de principios tributarios que entre otras cosas, determinan que los ciudadanos tienen la obligación de cumplir la norma efectiva de la solidaridad, expresada en los principios tributarios incluidos a manera de reguladores, ya no solo de la norma tributaria, sino de la vida misma de los seres, utilizando el principio tributario como medio para lograr no solo la solidaridad tributaria, sino la solidaridad social y política. Huelga la obligación de tributar manifestada en la Resolución No. 181-2000-TP, RO 194, 30-X-2000 del Tribunal Constitucional, en relación al Art. 276 (actual 83 núm. 15) de la Constitución.

El Código Orgánico Tributario define a la Obligación Tributaria en el Art. 15, indicando que es:

"... el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley"

De esta definición extraída de la ley, se desprende la necesidad de determinar algunos elementos que van a establecer los límites y alcances de ella. Así, "el vínculo jurídico personal..." consiste en la relación personal, sin distinción de si es persona natural o jurídica, porque ambos son sujetos de la obligación tributaria así como de la exigibilidad de ella. La condición de persona, sea natural o jurídica, que ha cumplido con los requisitos que la ley impone las convierte en sujetos con el "vínculo jurídico personal...". Ahora bien, el hecho de ser persona no califica a los sujetos como parte de una obligación tributaria; porque un antecedente o condición es que se sustente en una "...relación jurídica..." lo que significa que primero debe cumplirse la formalidad legal cumpliendo los requisitos que la ley establece para que exista o pueda darse la relación jurídica personal. Esta obligatoriedad de sujeción tributaria tiene que estar en una ley, porque en el campo tributario así se exige a partir del llamado principio de legalidad.

### **Ubicación del Derecho Tributario**

La ley tributaria pertenece al derecho público y el Estado, en cuanto a la creación y modificación de tributos, actúa investido de su potestad de *imperium* a fin de

gravar el patrimonio de los particulares. La forma que ha adoptado, de acuerdo al derecho, para manifestar esa voluntad de crear tributos es mediante la ley, la misma que debe reunir una serie de condicionantes para surtir los efectos que busca.

Una de esas condicionantes es la legalidad de la ley, esto quiere decir que debe existir una norma que cree el tributo para aplicarlo a los contribuyentes y además, esa ley debe ser anterior a su aplicación, que es justamente donde entra el tratamiento de la ley en cuanto al tiempo, pero jamás puede ser contrario a lo que dispone la Constitución.

Debemos recordar también que, dentro de este contexto de la legalidad o la existencia previa de la ley tributaria, el artículo 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dice:

"Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el Impuesto a la Renta Global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley."

Con esto queremos demostrar que el primer elemento de la relación jurídica tributaria es la Constitución y luego siguen las otras normas de inferior jerarquía, las que regulan y organizan la obligación primaria general.

Los impuestos o tributos son los medios para recaudar los ingresos públicos y sirven como política económica debiendo estimular la inversión, la reinversión, el ahorro y los fines productivos de desarrollo nacional, eso es lo que ordena el deber ser, pero no necesariamente lo que es y lo que sucede en nuestro país.

El pago de tributos es la obligación de dar una suma de dinero con carácter definitivo, es desprenderse de parte de la riqueza para contribuir al sostenimiento de las arcas fiscales, que tienen un fin, generar el ingreso para la obra pública y para el quehacer del estado.

El tributo es la principal fuente de ingresos del Estado, para sostenimiento de las cargas públicas y para que pueda cumplir los fines del Estado que es el buscar el bien común, no son simplemente para cubrir el gasto público. Los tributos los crea el Estado unilateralmente y su exigencia es por la coacción.

La selección de los gastos y el mecanismo para solventarlos se lo hace en función de los programas que el gobierno desea alcanzar en un momento dado, por lo que éste se obliga a adoptar las medidas financieras para alcanzar sus objetivos, pero

la administración financiera debe de ser responsable de las consecuencias de su actuación, manteniendo los tributos dentro de límites reales y sin violar los principios constitucionales. Este es el fin del presupuesto general del estado.

### **Características esenciales del Tributo**

Siempre han de darse dos características necesarias:

a) El tributo debe tener una eficacia recaudatoria determinada, es decir, debe lograr el o los objetivos deseados, el costo por recaudar debe ser marginal frente a lo que se recauda y que la capacidad de éxito, es decir sus resultados, se encuentren al margen de los efectos sociales que ocasiona.

b) La función recaudadora solo puede ejercitarse dentro de los límites que la legalidad vigente determine.

Se supone que el Estado no persigue fines de lucro y no debe de abusar de los mandantes.

Si bien es cierto en nuestra Constitución en el artículo 301, se establece lo que la doctrina llama "Reserva de Ley" o "Principio de legalidad", no es menos cierto que al crear un tributo por ley, aunque sea por ley, no debe de violentar los principios constitucionales que están claramente determinados, ya que si esa ley viola los principios de generalidad, irretroactividad, equidad, etc., es de todas formas una norma violatoria contra los preceptos constitucionales y ese tributo o esa norma creada aunque sea por ley, siguiendo el "Principio de legalidad", debe de ser susceptible de derogatoria interponiendo una acción de inconstitucionalidad.

Esto significa que las normas de aplicación de la ley tributaria se sujetaran a esos principios expuestos y que fueron enunciados y serán analizados en su momento en nuestra breve exposición. Constituyendo también a la norma tributaria, por mandato constitucional, en un elemento del manejo social de la riqueza, en varios órdenes. Partiendo de este principio general, que establece que hay un derecho de los contribuyentes, esto es, que la norma tributaria deberá enmarcarse en esos principios, podemos decir, que el tributo es constitucionalmente válido en nuestro país y su aplicación tiene un respaldo histórico y legal, además que la constitución determina que hay un derecho social respaldando la existencia de la exacción tributaria, de esta norma primigenia nacen las otras, las que constitucionalmente

se pueden examinar en el momento que el contribuyente sienta que su derecho está siendo lesionado, como ya hemos visto anteriormente.

### **Normas que regulan el Impuesto a la Renta en el Ecuador**

El impuesto a la Renta está considerado, y descritas las obligaciones de declaración y pago a partir del Art. 1 y culmina en el Art. 51 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Elemento fundamental son las normas operativas consideradas ya en el Reglamento a la Ley entre los artículos 1 y 139 de dicho cuerpo legal.

La obligación legal de pagar el IR se encuentra en el Art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interna. Este artículo determina quienes son las personas sujetas al pago del Impuesto a la Renta: "Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley."

Determina un universo de personas naturales y jurídicas que están sujetas al pago del impuesto, y el hecho generador es obtener ingresos pero condicionados a ser de aquellos que están descritos entre los sujetos al pago y que la ley denomina ingresos gravados. Ley de Régimen Tributario interno. ART. 8

La sujeción a la disposición legal de pagar el impuesto a la renta nace de esa aceptación no escrita del contrato social del vivir en comunidad. Cada una de las naciones es una comunidad, ella establece las normas que unen a cada uno de los ciudadanos con esa nación, esa norma, que generalmente se denomina constitución establece las reglas de asociación que cuentan con deberes y derechos de los asociados.

Nosotros en el análisis previo ya vimos de donde nace la obligatoriedad de cumplir con esta sujeción, se encuentra en la Constitución del 2008, y como ya la analizamos no volveremos atrás.

La normativa legal que establece el impuesto a la renta es una que tiene más bien un carácter descriptivo de situaciones que se encuadran entre las consideradas como generadoras. Establece también excepciones que una vez consideradas, eximen de la obligatoriedad de determinación de un monto impositivo y por ende también de ningún pago.

### **Normativa Legal del Impuesto a la Renta**

La norma constitucional tiene que plasmarse en la ley que permite su aplicación rápida y ágil, la ley, no es la simple creación del legislador, aunque aquí si se ha dado ese fenómeno, que algunos "sabios" legisladores, sin atenerse al desarrollo histórico dialectico de la norma en el tiempo lanzan disposiciones que coartan derechos individuales, por considerar que el derecho social requiere de su protección, sin considerar que la condición esencial de la ley es que no solo beneficie al colectivo, sino que ese colectivo sienta la necesidad de la regulación existente en la ley. De ahí la importancia de la jurisprudencia, ésta en su esencia recoge ese sentir y esa necesidad popular que avanzando más allá de la ley pura, se adentra en el concepto del derecho que es el que realmente origina la norma que se presenta como ley, esto está dentro de lo que se denomina como evolución propia de la norma, lo que es fundamental para saber que vivimos en una sociedad que se va autorregulando.

La creación de la norma se va justificando en la evolución de los deberes y derechos, de la constitucionalización de esos deberes y obligaciones, además de la incorporación de esos principios en la vida misma del estado a través de la aceptación que los derechos y deberes del ser son inmanentes a la persona y no la condición de "ser social". La norma desarrollada se circunscribe a: Código Orgánico Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno. Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

### **I.3.- Sinopsis Histórica.-**

Según publicación consultada; (Andino) en 1921 se creó un impuesto especial sobre la renta, conforme estas disposiciones se calculaba el 5% sobre la productividad del sujeto obligado y de este total se aplicaba el 1% como impuesto pagadero al fisco, posteriormente en 1925 este impuesto fue derogado, pero a raíz del triunfo de la revolución Juliana en 1926 se creó el impuesto a la renta que gravaba la renta obtenida por trabajo y se calculaba sobre una base imponible que admitía deducciones por cargas familiares. En 1928 se creó la Ley de Impuesto a la Renta, producto del estudio técnico de la misión Kemmerer, ésta ya determino la obligación de presentar la declaración de ingreso y renta anual y reglamento multas por la inobservancia de la Ley ([www.explored.com.ec](http://www.explored.com.ec)). Posteriormente tenemos la Ley de Impuesto a la Renta expedida por el Dr. José María Velasco

Ibarra mediante Decreto Supremo No. 1283, R.O. 305, 8-IX-71, bajo la circunstancia de que había asumido los plenos poderes una vez más.

Finalmente la Ley de Régimen Tributario Interno que se publica en el Suplemento del Registro Oficial 463, 17-XI-2004, conforme al decreto legislativo 026 del 2004. Esta ley sustituye a la de Impuesto a la Renta vigente desde 1971 y ya constituye en sí un avance puesto que convoca en una sola codificación y concatena normas procesales administrativas internas, sujetando el proceso de la reclamación fundamentalmente al Código Orgánico Tributario vigente desde 1975, y que fuera viviendo reformas, hasta convertirlo en un Frankenstein, que se aleja totalmente del concepto original de la unificación sustantiva y adjetiva tanto con el resto de países latino americanos que vivimos similares realidades de cobro y evasión del tributo, cuanto en lo interno que elimina la dispersión normativa dando un carácter unificado a los conceptos teórico, definiendo los conceptos tributarios aplicables y creando una estructura procesal dinámica y encuadrada en los principios universales tanto de protección de los derechos individuales del contribuyente, cuanto de los derechos de la sociedad.

Como enunciado principal se define en la ley de Impuesto a la Renta de 1971: "Esta Ley establece el impuesto sobre la renta anual que obtengan en el Ecuador las personas naturales o jurídicas, sean nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, y las que se perciban del exterior y se hallen contempladas en esta misma Ley." (Gobierno Militar , 1971)

En tanto que la ley de Régimen Tributario Interno cuya primera parte se refiere al Impuesto a la Renta y que está vigente, dice sobre ella: "Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley".

La diferencia práctica de la una a la otra ley es poca, porque en la vigente se establece un Impuesto a la Renta global, no haciéndolo sobre partes del ingreso ni haciendo diferencias de estos; y, a continuación en el Art. 2 concluye incorporando la definición de renta al decir: Art. 2.- Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto se considera renta: 1.- (Sustituido por el Art. 55 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas

fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y, 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley."

### **Ingresos gravables**

Conforme el Art. 2 de la ley vigente y como primera consideración se grava los ingresos de fuente ecuatoriana, provenientes del trabajo o del capital. El segundo elemento está dado por la residencia del beneficiario de la renta, al efecto, la Ley de Régimen Tributario Interno establece diferentes formas mediante las que se gravara el ingreso obtenido en el país y en el exterior por personas naturales o sociedades nacionales.

La reciente normativa generada en la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, introduce nuevas normas en cuanto al domicilio de las personas, generando nuevas condiciones de residencia para el ecuatoriano que vive en el exterior pero maneja negocios en el Ecuador, o para el extranjero que también establece domicilio personal o en su defecto crea establecimientos permanentes de una sociedad en el país. En cuanto al domicilio las normas introducidas reforman el Art. 7 del Reglamento, creando nuevas formas de consideración para determinar el domicilio fiscal del contribuyente, nacional o extranjero así como si se trata de sociedades.

Parte medular de este cuerpo legal es la descripción de lo que son los ingresos de fuente ecuatoriana descritos en el Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, concordante con los artículos 1 y 8 y siguientes del Reglamento a la misma ley, esta definición es básica y sustancial para poder llegar a la parte fundamental que es la autodeterminación y la declaración por parte del contribuyente, ya que habíamos dicho que se gravaban era los ingresos de fuente ecuatoriana como primera opción y que contempla como sujetos tributantes a quienes ejerzan labores conforme a las regulaciones de los artículos 9 y siguientes del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, sean personas naturales o sean personas jurídicas y como segunda los ingresos obtenidos por ecuatorianos o extranjeros residentes en el Ecuador en el exterior, de acuerdo a ciertas regulaciones especialmente aquellas que establecen las exenciones por tributación en el país de origen de la renta y que hacen relación con los convenios de doble tributación.

Dentro de esta estructura es primario saber determinar la base imponible, a partir de los ingresos tanto del libre ejercicio profesional, libre comercio, negocio, etc. o si son obtenidos en relación de dependencia.

Existe disparidad en cuanto a este tema; porque, según todo indica, los ciudadanos que tienen que pagar su impuesto a base de su ingreso en relación de dependencia, terminan pagando, porcentualmente, más que los ciudadanos en actividades libres, generalmente más productivas rentísticamente como: el libre ejercicio, la ejecución de actos de comercio, etc. declaran sus ingresos y por ende sin llegar a configurar actos delictivos, pero, a partir de la elusión legal del impuesto logran obtener rebajas que en un momento dado hacen que el monto de su impuesto sea mínimo en relación a su ingreso.

### **Componentes Jurídicos del Impuesto a la Renta.-**

El Impuesto a la Renta es un acto jurídico económico que se estructura a partir de la creación de las obligaciones adquiridas por los seres que forman parte del Contrato Social que estructura una nación, o una comunidad llamada Estado. El Impuesto a la Renta, constituye “un concepto jurídico” (García, 2009) que se estructura variadamente pero que esencialmente conlleva una obligación llamada tributaria, un hecho generador y una determinación a partir de los supuestos anteriores. Entonces procedemos ligeramente a examinar dichos conceptos:

Para examinar brevemente el concepto de Obligación Tributaria hay que partir de supuestos y herramientas existentes en las leyes y fundamentalmente en la Constitución.

Debemos tener en cuenta como principio fundamental del derecho tributario la frase latina "nullum tributum sine lege" es decir no hay tributo sin ley.

### **El Hecho Imponible y el Hecho Generador**

"El hecho imponible siempre es un hecho jurídico que prescinde de la voluntad como uno de sus presupuestos constitutivos, aunque en su sustancia se podría afirmar que constituye, en principio, un hecho económico, de relevancia económica, al cual el derecho le atribuye trascendencia jurídica. Puede consistir en un hecho, acto, actividad, o conjunto de hechos, actos o actividades, de los particulares; en una actividad administrativa o jurisdiccional particularizada en los sujetos; etc., previstos en forma abstracta por una norma jurídica como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria. De modo tal, acaecido o

realizado en el mundo fenoménico, es decir, concretamente, produce la consecuencia de la obligación del pago del tributo, excepto configuración de hipótesis legales neutralizantes totales (v.gr., exenciones)". (García, 1996)

El hecho imponible o hecho generador se llama al presupuesto establecido en la ley para configurar cada tributo, es decir debe de estar configurado clara y específicamente en la ley. Al situarse el sujeto pasivo en dicho presupuesto nace la obligación tributaria.

Debemos recalcar que no todos los tratadistas llaman indistintamente al hecho imponible como hecho generador, el hecho imponible en opinión de Ramírez Cardona es "... el hecho económico considerado por la ley sustancial como parte del elemento fáctico de la obligación tributaria. Su verificación por intermedio del hecho generador imputable a determinado sujeto, causa materialmente la obligación". (Ramírez, 1986)

El hecho imponible, por consiguiente, no necesariamente coincide con el hecho generador porque el hecho económico en que consiste no siempre se confunde con las manifestaciones externas en virtud de las cuales se supone su ocurrencia (Plazas, 2006)

Si bien el hecho imponible es determinante del impuesto, es el hecho generador, como hecho jurídico indicador del hecho imponible, el elemento objetivo cuya configuración consolida la relación jurídica entre los sujetos pasivo y activo de la obligación.

### **Elementos del hecho generador**

El hecho generador debe de tener los siguientes elementos:

- 1.- Elemento material o descripción objetiva;
- 2.- Elemento personal, que se encuadre dentro de la descripción, es decir la individualización del sujeto pasivo obligado;
- 3.- Elemento temporal o espacial, que es el tiempo y lugar donde nace la obligación; y se añade otra adicional,
- 4.- Monto del tributo, que es lo que el sujeto pasivo está obligado a pagar.

### **Breve explicación sobre los elementos del Hecho Generador**

Realmente el hecho generador es la base, es el centro del derecho tributario sustantivo y debe de tener configurado los aspectos material, personal, temporal y espacial, ya que si llegase a faltar uno de ellos no se genera la obligación

tributaria, estos aspectos pueden estar en una misma ley o en varias leyes lo cual no significa que esté violando el carácter de unitario o indivisible del hecho generador.

**El elemento material** es tan relevante que algunos tratadistas lo identifican con el hecho imponible, de acuerdo con lo que afirma Catalina García Vizcaíno, que dice: "...Consiste en la descripción objetiva del hecho o situación previstos en forma abstracta por las normas jurídicas, cuya clave es el verbo utilizado o implícito en el texto; v.gr.: obtener ganancias; ser titular de bienes situados en el país y en el exterior, o en el país, según el caso...". (García C. , 1996)

**El aspecto personal** está dado por la persona o personas sean personas de existencia visible o ideal u otros entes como las sucesiones indivisas, en el que se configura el aspecto material es decir el "sujeto pasivo del tributo", ya que no siempre el destinatario legal tributario es sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando reúne ambas calidades se lo denomina "contribuyente". A veces no se individualiza a la persona en la cual se configura el hecho imponible. De allí que también se los puede calificar de impuestos personales cuando se refiere a la persona del contribuyente o subjetivo; y, reales u objetivos cuando se refieren por ejemplo sobre los bienes muebles o inmuebles.

**El aspecto temporal** es cuando se indica el momento exacto en que se configura el tributo, es muy importante para determinar el nacimiento de la obligación tributaria y para establecer el momento de la exigibilidad de la obligación, también para el cómputo de la caducidad y la prescripción; y,

**El aspecto espacial** que es el lugar donde el destinatario legal tributario realiza el hecho, sobre todo para determinar al sujeto activo de la obligación tributaria cuando se trata de impuestos municipales.

**El monto del tributo**, es el importe que el sujeto pasivo está en obligación de pagar.

### **Sustento legal del Hecho Generador**

El artículo 16 del Código Tributario dice:

"Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo."

Como la obligación tributaria tiene origen en la ley, debe nacer cuando los presupuestos previstos en ella se realizan, al nacer dicha obligación todas las

disposiciones legales vigente del momento relativas a la exigibilidad, deducciones, descuentos, etc., serán aplicables respecto de dicha obligación.

La Ley General Tributaria de España define al hecho imponible como "... el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

Según el tratadista Jorge Bravo Cucci: "Por nacimiento de la obligación tributaria, debemos entender el momento en el cual, el hecho imponible irradia sus efectos jurídicos." y añade "...la obligación tributaria general y abstracta nace cuando se produce el hecho imponible, producto de la irradiación de efectos jurídicos que genera la incidencia de la norma tributaria sobre el hecho acaecido en el mundo fenoménico, que son efectos jurídicos preliminares..." (Bravo, 2006)

En resumen podríamos decir que todos los elementos ya sean subjetivos, objetivos, espaciales, temporales y cuantitativos se resumen en el presupuesto definido en la ley como hecho generador.

### **Limitante legal de la Sujeción Tributaria**

Esta situación delimita el círculo de quienes serán considerados obligados, porque aunque se cumpla el requisito primario de ser persona natural o jurídica, si no cumple llenando los formatos necesarios que la ley establece no se puede configurar el vínculo jurídico personal que la misma ley establece como requisito para convertirse en obligado.

Todas las personas, naturales o jurídicas, son sujetos posibles de convertirse en obligados, pero el condicionamiento legal establece momentos diferentes para que se produzca el inicio de la condición. Ahora también es cierto que existen diferentes tipos de tributos en los que las personas pueden encontrarse en condiciones de obligados al haber realizado el supuesto de realización de lo que se denomina "hecho generador".

El cumplimiento de la condición, hecho generador, que se forma de una realidad legal y que configura al crear el legislador el llamado "hecho imponible", que se tornará en el antecedente jurídico de la obligación tributaria implica no solo el cumplimiento obligatorio del condicionamiento legal, sino de la voluntad del individuo, en unos casos, para realizar el acto que se considera por parte de la ley como el punto de arranque que convierte a la persona, natural o jurídica en obligado.

Este denominado hecho imponible es la condición preestablecida en la ley; como una que es considerada como el antecedente legal expresado y que permite la configuración de la obligación tributaria. Así, si el sujeto es una persona natural o jurídica que realiza un acto de compra, se verá sujeta a cumplir el pago del IVA, ha cumplido la condición preestablecida, definida en la ley como "hecho generador", esto es, ha sido participe de una operación comercial en la que se produce la transferencia de bienes, que está determinada como uno de los actos considerados como "hecho generador".

Pero de modo previo ha tenido que estar delimitada en la ley la existencia del supuesto que permite que a través del Hecho Generador se configure la Obligación Tributaria, esto es el Hecho Imponible. No puede darse nacimiento a una condición de sujeción a la potestad de imperio tributario del estado o del ente fiscal atribuido como beneficiario del impuesto, sin que previa y legalmente no esté manifestado jurídicamente el llamado Hecho Imponible.

### **Hecho Imponible**

Podemos afirmar entonces que **Hecho Imponible** es la manifestación legal de la existencia de una posibilidad hipotética, reglada y condicionada, establecida en relación a las personas, naturales o jurídicas, que al cumplir la condición señalada, se sitúan en la condición de ser considerados sujetos pasivos de un tributo. La condición señalada a la que hacemos referencia pasa a ser entonces lo que llamamos Hecho Generador.

Está por demás aclarar que, el hecho económico reflejado en la ley, es el antecedente necesario e indispensable para que pueda darse el hecho generador. No puede existir el segundo sin el primero. Considerando los principios tributarios debemos afirmar categóricamente que al no existir el llamado Hecho Imponible, no hay tributo, por lo tanto la realización de los hechos económicos siguientes, no tienen posibilidad de existencia. Esto es, para establecer que, luego de la determinación, de cuáles son los hechos económicos que el estado ha configurado por ley como tributables, solo entonces puede darse la posibilidad de la existencia de un hecho generador que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria, no solo en el plano recaudador de valores sino en el de la creación de toda la relación jurídica que al ser sujeto pasivo por mandato legal, implica; esto es, el cumplimiento de las obligaciones de forma y de fondo; porque no olvidemos, que

la obligación tributaria, en los actuales momentos, no solo es una obligación de pago a cumplir en la condición de sujeto deudor (sujeto pasivo), sino que los conceptos modernos que abarcan no solo la obligatoriedad de cumplir con una contraprestación económica, sino que ahora el concepto contempla la condición dual de sujeto obligado-deudor, esto significa que no solo hay que cumplir la obligación económica de pago sino la de la realización de las actividades principales y secundarias nacidas alrededor de la condición de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

El Art. 16 del Código Orgánico Tributario define al hecho generador diciendo:

"Hecho Generador: Se entiende por hecho generador el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo."

### **Nacimiento de la obligación Tributaria**

La obligación tributaria nace diferenciadamente, para cada tributo, según el origen, forma de cobro, de liquidación, etc. Así, debemos determinar, hablando de los impuestos si es uno liquidable, o uno auto liquidable, división conceptual considerada por Pascuale Russo, (Pascuale Russo, 2001) esta condición establece una diferencia de los momentos en que se da el nacimiento de la obligación tributaria y de cómo esta se configura. Pero, si bien es cierto, la obligación tributaria nace como consecuencia de la realización del hecho generador, tampoco es menos cierto que este se configura a partir del hecho imponible. Tendríamos entonces momentos de carácter sucesivo que son aparentemente independientes pero que cumplen un papel determinante en la configuración del resultado que es la Obligación Tributaria.

En cualquiera de los casos, tiene que estar manifestado en la forma que se ha previsto como válida para considerar a una expresión como ley. Así también tiene que establecer cuál será la condición descrita como activante de este supuesto, ya que, mientras no se produzca el acto realizado por la voluntad del sujeto de la relación tributaria, no podemos considerar la configuración del primer acto del nacimiento de la obligación tributaria, hasta entonces todo es un enunciado constante en la ley y que se encuentra en una posición inercial, como una mera expectativa. El momento que se realiza por voluntad del sujeto, activo o pasivo, dependiendo del caso y del tipo de tributo, ese acto considerado por la ley como accionante del nacimiento de la obligación tributaria solo entonces estamos ante la

configuración de primer acto constitutivo de la obligación tributaria, pudiendo tratarse de cualquiera de las formas del tributo.

Al producirse este, que es el Hecho Generador, se ha pasado de la fase meramente de expectativa a la de acción, a la que el autor antes citado denomina fase dinámica, refiriéndose a los impuestos liquidables. En este segundo estadio se conceptúa al impuesto como un acto definido existente que requiere únicamente la determinación del monto en dinero a pagar, hecho que se realiza mediante acciones nacidas o realizables por cualquiera de los sujetos de la Relación Tributaria, activo o pasivo, o de manera conjunta, dependiendo del impuesto.

Cabe destacar que conforme a esta misma definición establecida en el Código Orgánico Tributario se hace una conjunción de los conceptos, hecho imponible con el de hecho generador. Se refiere directamente al hecho generador como la condición o supuesto establecido para configurar cada tributo, pero no le da una independencia a la existencia previa del hecho imponible, aunque en el mismo código se establece, la necesidad de la existencia previa, de un supuesto que es la disposición legal que configura la existencia del tributo, véanse los Arts. 1 y 3 del Código Orgánico Tributario, en donde se establece la necesidad de la existencia de este hecho jurídico que es la creación de la norma sustantiva, en la que se contempla la creación del hecho tributable.

Como todo hecho jurídico, este necesita de actores o partes que intervienen, porque si no se dan, no es posible conceptualmente la realización de este hecho jurídico, así si tenemos un enunciado de grabar con un cobro al uso de la energía atómica, pero no tenemos generación de energía atómica, puede ser el más legal de los enunciados que no tiene asidero, no hay como establecer la relación, el estado no ha creado la generación de energía atómica por lo tanto no tiene la calidad de sujeto activo de la relación en este caso específico y como no hay quien cumpla la condición de uso, tampoco habrán obligados. **El hecho imponible tiene que ser posible, real, ejecutable.** (Negrillas y subrayado de los autores) Como corolario podemos afirmar que el hecho imponible es el que está considerado como hecho gravado. El hecho generador es el cumplimiento de la condición para convertir en sujeto de la obligación a quien se encuadra en este supuesto.

### **Clasificación del Hecho Generador**

El Código Orgánico Tributario, califica al hecho generador dependiendo de su origen y lo clasifica como originario de un hecho jurídico, o de un hecho económico, e indica que las denominaciones atenderán a su origen sin importar la denominación que se usara por parte de los interesados. Esto significa que se deberá describir el hecho, jurídico o económico, en la conceptualización del hecho generador. Debiendo describirse el hecho en sí, concepto este que va dirigido precisamente a evitar la elusión por cuestiones de forma.

La esencia de la obligatoriedad tributaria está en la Constitución, pero los conceptos de orden general y el ordenamiento tributario está dado por el Código Orgánico Tributario, que se encuentra vigente desde el año de 1975, con variadas reformas especialmente en la parte sancionadora y procesal penal.

Así el Código Orgánico Tributario mantenía en su estructura todo un andamiaje que sustentaba la organicidad de la justicia tributaria, dada la especialidad de la materia. Porque evidentemente a partir de la existencia de hechos y formas de vida, la velocidad de la vida actual y las estructuras jurídicas como se elaboran, los conceptos varían, las estructuras derivadas varían, pero la modificación de la norma legal es lenta, por lo que la justicia tributaria tiene que sustentarse en un andamiaje de fácil y rápida aplicación, además manejado por gente experta.

El concepto que manejaba al respecto el Código Tributario Modelo para América Latina era ese precisamente, la formación de un concepto tributarista y a partir de ahí, manejar un Derecho Tributario Penal, pero la norma en el país, a partir de las reformas del año 2001, cuando se subsumió el juzgamiento tributario penal al sistema penal ordinario, esta resolución de la Corte Suprema inició su desarme, avanzando a lo largo de doce años, hasta la estructura que en este momento sujeta al ordenamiento sancionador tributario al ordenamiento penal ordinario, tanto en sistema procesal cuanto a estructura sancionadora. Esta aplicación de la corriente penalista pura, está en contraposición con el mundo actual.

La justicia tributaria se convirtió en una rama, y no la más firme, de la Corte Nacional de Justicia, acrecentando el poder administrativo del Servicio de Rentas Internas.

Los antecedentes de la obligación tributaria están descritos en la Constitución de la República, pero la estructura sustantiva de la obligación, sus antecedentes y la normativa de aplicación están en el Código Orgánico Tributario y en la Ley de

Régimen Tributario Interno. Algunas partes se encuentran también en la Ley para la Equidad Económica y en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

La norma esencial es la de la Constitución. El Código Orgánico Tributario establece las estructuras y da la norma de derecho que regula la tributación. La Ley de Régimen Tributario Interno describe cada impuesto, lo define y regla su aplicación particular, a partir de las normas del Código Orgánico Tributario y de la Constitución. La Ley para la Equidad Económica establece normas generales de derecho en algunos puntos y da también normas generales sobre puntos de derecho. Y finalmente el Reglamento establece los modos operativos y operacionales para aplicar las normas ya descritas.

Los tributos serán creados en la forma prescrita por la ley, esto es, solicitados por el ejecutivo (presidencia), analizados por la Asamblea Nacional (Constitución de la Republica art. 301; Código Orgánico Tributario art. 3), que deberá estudiarlos y aceptarlos, debiendo ser sancionados y promulgados en la manera como se prescribe en la Ley de la Función Legislativa.

Toda la descripción particular del Impuesto a la Renta analizaremos posteriormente, lo medular es que la estructura de aplicación de los tributos y eso incluye el Impuesto a la Renta, se encuentra descrita en el COT, pero y ahí empieza el problema, esta normativa establece, luego de la mutilación de dicho cuerpo legal que la describimos conforme estas reformas realizadas por la Comisión de Codificación del Congreso Nacional:

"De conformidad a la atribución que le otorga a la Comisión de Legislación y Codificación el Art. 139 de la Constitución Política de la República, en esta Codificación se han suprimido: del Libro III, del Título I, los capítulos II y III relacionados al Tribunal Distrital de lo Fiscal y sus Atribuciones, conforme lo establecido en el Art. 191 y numeral 2 del Art. 198 de la Constitución Política de la República; y, por lo dispuesto en el literal h) del Art. 11 de la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Judicatura; y, Título III, del Recurso de Casación, que se encuentra establecido en la Ley de Casación.

Igualmente, se suprime del Libro IV, Título III, la Sección 2a del Capítulo II relacionado a la Denuncia; los Capítulos III, IV, V relacionados al Sumario, de los Recursos y Consultas, y, Trámite de los Recursos; y, del Capítulo VI, la Sección

Ira de las Contravenciones, ya que al momento son aplicables las disposiciones contenidas en el Código de Procedimiento Penal." Codificación del Código Orgánico Tributario 2005-09.

Estas disposiciones tienen relación con el ejercicio de la función de Juez Fiscal en las ciudades principales del país, y que se habían fortalecido en su labor y que según ciertos sectores de la Corte era necesario reemplazarlos (a los jueces) por su vínculo político. Los jueces fiscales ejercían su poder pero por vinculación a sectores político económicos determinados, desnaturalizando el principio de su designación, haciendo que, lamentablemente, este antecedente sirva para eliminar la existencia de esta judicatura, existencia que dentro del ámbito técnico jurídico y procesal era lo más conveniente.

Los conceptos de juzgamiento y sanción aparejados a la aplicación de la norma obligatoria estaban descritos en el COT, permitiendo que el concepto de juzgamiento vaya por el orden tributario penal.

#### **I.4.- Obligación de declarar los ingresos y pagar el impuesto a la renta.-**

Los impuestos o tributos son los medios para recaudar los ingresos públicos y sirven como política económica debiendo estimular la inversión, la reinversión, el ahorro y los fines productivos de desarrollo nacional, eso es lo que ordena el deber ser, no necesariamente lo que es, por lo menos en nuestro país.

En otro orden de cosas, el tributo permite también dirigir ciertos aspectos de la vida de los miembros de la sociedad así por ejemplo, los llamados Impuestos a los consumos Especiales, están dirigidos a controlar y dirigir los consumos, o a obtener beneficio para el estado a partir del incumplimiento del supuesto de controlar ciertos aspectos de la vida diaria de los seres humanos.

Así tenemos el impuesto de ICE al tabaco, al cigarrillo, al consumo de bebidas alcohólicas o el novísimo impuesto que se pretende crear al consumo de comida chatarra, mismo que a las alturas de culminar el presente estudio aún no ha sido estudiado ni promulgado, aunque ya ha sido anunciado

La finalidad del impuesto a la renta es o la constituye la obligación de dar una suma de dinero con carácter definitivo, en porcentajes predeterminados, desprendiéndose de parte de la riqueza individual o corporativa obtenida en el ejercicio de su labor o actividad económica para contribuir al sostenimiento de las arcas fiscales.

El tributo es la principal fuente de ingresos del Estado, para sostenimiento de las cargas públicas y así se pueda cumplir con los fines del Estado que es el buscar el bien común, la finalidad del impuesto a la renta no es simplemente cubrir el gasto público.

Los tributos los crea el Estado unilateralmente y su exigibilidad conlleva la coacción. Lo que se supone que busca el impuesto a la renta es la participación activa en el producto de la actividad generadora en cualquier aspecto, con el objeto de lograr generar riqueza para el estado en beneficio del interés público.

El impuesto a la renta, tal como lo menciona la ley, grava la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras. (Art. 1 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

### **Determinación jurídica de “Renta”**

Para establecer los fines del impuesto a la renta, debemos saber qué es lo que la ley considera por renta. Por lo que, de conformidad con el artículo 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se considera renta:

- 1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y,
- 2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.

El impuesto la Renta se establece de conformidad con la ley mencionada, sobre los ingresos gravables del ejercicio impositivo anual que comprende del 1 de Enero al 31 de Diciembre, aunque lo que genere el ingreso gravable, es decir la actividad que la genere, se inicie con fecha posterior al 1 de Enero, el ejercicio impositivo obligatoriamente se cierra el 31 de Diciembre de cada año.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado a través del Servicio de Rentas Internas.

Los sujetos pasivos son las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con la ley.

Se entiende como sociedad:

- 1.- La persona jurídica;

- 2.- La sociedad de hecho;
- 3.- El fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones.
- 4.- El consorcio de empresas;
- 5.- La compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas;
- 6.- El fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.

### **Fines de los Tributos**

De acuerdo con el profesor Iván Barco (Barco, 2004) los fines del tributo son los siguientes:

- 1.- La obtención de recursos para financiar los gastos públicos.
- 2.- Lograr una adecuada redistribución de los recursos existentes.
- 3.- Establecer una vía adecuada de control de los desfases económicos que general el propio sistema (inflación, deflación, etc.).
- 4.- Ejercer un control sobre las diversas actividades, fomentando las más adecuadas y limitando las que a criterio propio no resulten deseables.
- 5.- Ejercer un claro control de la actividad social y política de un sistema.

Siempre han de darse dos características necesarias:

- a) El tributo debe tener una eficacia recaudatoria determinada, es decir, debe lograr el o los objetivos deseados, el costo por recaudar debe ser marginal frente a lo que se recauda y que la capacidad de éxito, es decir sus resultados, se encuentren al margen de los efectos sociales que ocasiona.
- b) La función recaudadora solo puede ejercitarse dentro de los límites que la legalidad vigente determine. (Barco, 2004)

Por lo que se concluye que la finalidad del tributo, en base de los principios constitucionales, es el medio para la realización del bien común.

### **Elementos de la Relación Jurídica Tributaria**

El primer elemento de la relación jurídica tributaria es la Ley, la que como norma que contiene la expresión de la voluntad soberana del Estado, ha sido objeto de especiales regulaciones por parte del Código Tributario, de la doctrina y técnicas

tributarias, para que sean observadas no sólo por los miembros de la colectividad sino por el propio Legislador u organismo encargado de su elaboración. Por esta razón, a estas regulaciones que contienen los principios directivos tomados de las doctrinas financieras y jurídicas, se les ha denominado "Disposiciones Fundamentales", las que desempeñan la función Constitucional del Derecho Tributario.

La selección de los gastos y el mecanismo para solventarlos se lo hace en función de las metas que el gobierno desea alcanzar en un momento dado, por lo que éste se obliga a adoptar las medidas financieras para alcanzar sus objetivos, pero la administración financiera debe de ser responsable de las consecuencias de su actuación, manteniendo los tributos dentro de límites reales.

La Relación Jurídica Tributaria se sustenta en la unilateralidad del estado al disponer la obligación de los subordinados a él que al cumplimiento de la condición previamente establecida en la ley se debe cumplir la obligación de pago. (Costa, 2001)

### **Análisis de los ingresos de Fuente Ecuatoriana**

Para graficar vamos a analizar los casos de ingresos considerados de fuente ecuatoriana y posteriormente las excepciones:

1.- Los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador. Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario;

Este primer numeral nos da un gran abanico de ingresos a considerar como de fuente ecuatoriana, determinando que todo pago recibido por ecuatorianos o extranjeros por servicios profesionales, laborales, etc., serán considerados de esta

forma pero establece la excepción para quienes no residen en el país, considerando que una persona natural no es residente en el Ecuador cuando su tiempo de estadía en el país no es superior a los ciento ochenta días, consecutivos o no. Las salvedades incluyen los pagos realizados por sociedades extranjeras cuando dicho pago forme parte de los valores recibidos por esa sociedad y que ya fueron sujeto de retención de anticipo de impuesto a la renta, y también considera el caso cuando las sociedades extranjeras han realizado el pago en el exterior sin cargo a los ingresos locales.

2.- Los ingresos que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, provenientes de personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano;

Serán también de fuente ecuatoriana los ingresos constituidos por pagos recibidos por actividades realizadas fuera del Ecuador, y que sean hechos por personas naturales o sociedades con domicilio en el Ecuador o cuando el pago provenga del sector público ecuatoriano. Esto se aplica especialmente cuando un profesional o una persona viaja contratada por una empresa que tiene residencia o domicilio en el Ecuador, o es empresa ecuatoriana, se aplica también cuando los pagos los realiza el estado ecuatoriano a personas que viajan por su cuenta o enviados por este a trabajos que generan ingresos considerados renta.

3.- Las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país;

Cuando un ecuatoriano o extranjero, persona natural o jurídica realiza algún tipo de enajenación de un bien inmueble, esto es una venta, alquiler, etc., este es un acto económico que le genera un ingreso, sobre este ingreso con los correspondientes deducibles, se determinara la renta pura.

4.- Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología;

La negociación de derechos de autor, diseños, patentes, registrados en la propiedad industrial, modelos industriales, etc., son hechos económicos que generan ingresos gravados. El requisito esencial es que los derechos de autor, o los productos del intelecto estén registrados, esto es que hayan obtenido el

respectivo registro en el IEPI, de otra manera no generan un ingreso considerado renta gravable.

5.- (Sustituido por el Art. 2 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- Las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país;

Cuando las personas nacionales o nacionalizadas, o los extranjeros residentes reciben utilidades provenientes de la propiedad de acciones o derechos en empresas, están sujetos al IR., anteriormente no lo eran por cuanto se gravaba únicamente a la empresa y el reparto de las utilidades no era considerado ingreso gravable, es recién desde la reforma del año 2007 que se impuso tributo a la renta sobre este ingreso, pero este hecho podría considerarse como un doble impuesto sobre el mismo hecho.

6.- Los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador (Art. 9 del reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno), sea que se efectúen directamente o mediante agentes especiales, comisionistas, sucursales, filiales o representantes de cualquier naturaleza;

La utilidad obtenida sobre la exportación de productos nacionales o nacionalizados, genera una utilidad considerada renta, también es sujeto de ser considerado ingreso de fuente ecuatoriana.

7.- Los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el Ecuador, o por entidades u organismos del sector público;

En este caso no hablamos de dividendos de utilidades sino de intereses y rendimientos financieros pagados o acreditados por nacionales o extranjeros domiciliados en el país e incluyen a las entidades del sector público, esto es, si una entidad u organismo del sector público tiene ingresos provenientes de la colocación financiera de capitales, estos generan impuesto a la renta.

8.- Los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador;

Este caso está limitado a los ingresos obtenidos a base de las loterías, siempre que estas loterías no sean las de la Junta de Beneficencia de Guayaquil o de Fe y Alegría (Reglamento a la Ley de Régimen Tributario interno ART. 9, numeral 10)

que tienen exención, quedando alguna lotería de por medio que se anunció su creación pero que no se han llegado a concretar y alguna que otra rifa, porque las apuestas fueron prohibidas al eliminar el funcionamiento de casinos en el Ecuador, existiendo en el momento un vacío legal en cuanto a impuestos sobre los juegos de azar no realizados en casas de juego sino en domicilios particulares. La regulación alcanza a los bingos establecidos.

9.- (Sustituido por el Art. 57 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador; y,

El impuesto a la renta que se aplica a las herencias sería un impuesto excluyente del de herencia, pero están sujetos a esta doble imposición aquellos acervos hereditarios transferidos como tales. También están en el mismo caso las donaciones y los hallazgos como tesoros, entierros o encuentros de bienes valorables que incrementen el patrimonio del sujeto activo.

10.- Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

El amplio abanico se concreta aquí, cuando deja a libre albedrío del funcionario a que califique cualquier ingresos como constituyente de ingreso gravable, lo que no es correcto porque pueden darse muchos casos, tales como el encargo de compra, encargo de transacción, que no necesariamente generan un ingreso constituyente en renta por definición.

Cabe una aclaración, los ingresos brutos no se constituyen por sí o per se en la base imponible (Reglamento a la Ley de Régimen Tributario interno. Art. 47) o base neta para la aplicación de la respectiva tabla de porcentajes aplicable para la determinación del monto del tributo,

Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente (Reglamento a la Ley de Régimen Tributario interno, ART.9)

Las excepciones van íntimamente ligadas a las obligaciones, estableciendo una diferenciación entre algunas del mismo tipo y especie. Las encontramos en el Art.

9 de la Ley de Régimen Tributario Interno en relación con el Título I, capítulo III del Reglamento a la misma ley, constituyendo un glosario que incluye exenciones para quienes estén calificados (Art. 9 de la Ley Orgánica de Discapacidades R.O. 796 25 de IX 2012.) con discapacidad permanente de más del 40 % (Art. 6 del Reglamento a la Ley Orgánica de Discapacidades de 171 S.R.O. 145 17 XII 2013) A partir de los elementos que informan la conformación de la base imponible y ver los elementos legales que integran el andamio de la obligación de declarar y pagar el impuesto a la Renta, podemos colegir que la obligación se sustenta en la solidaridad y en la necesidad de la redistribución de los ingresos en beneficio del conglomerado social.

No cabe bajo ninguna circunstancia la posibilidad de exención que no esté previamente determinada en la Ley.

#### **I.5.- La sanción administrativa por no pagar el Impuesto a la Renta.**

Transitó la norma en el tiempo hasta plasmarse en la que se dio a la luz con el Código Tributario en diciembre de 1975. La Ley Orgánica de Aduanas de 1978 y la Ley de Régimen Tributario Interno de 1989. Encontramos un principio de reordenamiento básico y lógico, las disposiciones de ambos cuerpos de leyes mantienen el juzgamiento en sede administrativa para las infracciones no dolosas, esto es la Contravención y la Falta Reglamentaria. Pero aquí nos asalta la gran duda, ¿puede el funcionario administrativo que impone la sanción administrativa luego dictaminar, libre de prejuicios en un Reclamo Administrativo Tributario formal?

Tenemos que entrar en la delimitación del poder administrativo tributario central, y de ahí surge otra gran interrogante: ¿las acciones de determinación y cobro de tributos están sujetas a la normativa administrativa? ¿Es que acaso el aparato tributario al ser parte del estado forma parte de un conjunto administrativo sujeto totalmente, esto es, conceptual y procesalmente, a la norma administrativa?

Aparentemente sí. Con la salvedad que el estado ha creado un aparato dependiente del poder central pero orientado a lo tributario, entonces podemos decir que sí, pero están sujetos a la normativa administrativa tributaria, como expresión peculiar del funcionamiento del aparato administrativo central. Desde el momento que el ente administrativo tributario regula el funcionamiento del

sistema de determinación y cobro de impuestos, aparentemente si estaría sujeto al Derecho Administrativo Tributario y al proceso sancionador que este contempla.

Pero tenemos que enfrentar una realidad, la Ley. El Código Orgánico Tributario establece una metodología de control administrativo tributario, con procesos de cobro y ejecución; y, una estructura sancionadora administrativa tributaria, apartada del Derecho Penal Administrativo.

Este nuevo concepto ronda alrededor del principio de mínima intervención teniendo la actividad penal como de última ratio, en esto se circunscribe la posición de tratadistas como Giuliani Fonrouge, que establecen que la potestad punitiva tributaria se sustenta en el poder tributario estatal (Alvarez, Las Sanciones Tributarias frente a sus límites Constitucionales, 2004) . Las disposiciones contempladas entre los artículos 217 y 309 del Código Orgánico Tributario, están referidas fundamentalmente a las reclamaciones de los particulares contra el estado o contra el sujeto activo de la obligación tributaria, sistema complejo que contempla las normas para que el particular reclame sus derechos en ocasiones conculcados por la administración tributaria.

El ejercicio de estos derechos se lo realiza ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, cuya competencia se determina en el Art. 218 de la Ley Orgánica de la Función Judicial, y que en el Art. 219 se enumeran sus atribuciones y deberes. Este Tribunal Distrital con las últimas reformas debió integrarse como una sala más de las cortes provinciales, cuya organización fue reformada por lo previamente establecido en la Ley Orgánica de la Función Judicial. El número de Jueces contemplado será de tres por cada sala, hasta el momento cuenta con las cinco salas que se encuentran operando, su disminución o incremento dependerá del despacho de las innúmeras causas tributarias, ya que al momento las cinco salas especializadas del tribunal fiscal entre todas no alcanzan a despachar una cantidad mayor del 70% de los reclamos de los particulares contra la mala o abusiva aplicación de la norma tributaria.

La disposición reformativa octava del Código Orgánico de la Función Judicial contenida en la Ley s/n publicada en el R.O. 544-S del 9 de marzo del 2009 dispone que en todos los artículos del Código Tributario donde se haga referencia al Tribunal Distrital de lo Fiscal, Tribunal, Sala, Presidente, Presidente del Tribunal, Presidente de la Sala, Magistrado, Magistrado de Sustanciación,

Ministro de Sustanciación se cambie por Jueza o Juez de lo contencioso tributario, sin embargo esta norma no fue adecuada al veto parcial del Presidente de la República que modificó la estructura orgánica de la jurisdicción fiscal, estableciendo como única instancia competente para conocer la materia contenciosa tributaria a la sala especializada de la Corte Provincial. (Corporación de Estudios, 2014)

Pero el problema central no es la inexistencia de normas legales, sino la arbitraria capacidad de creación de normas adjetivas y procedimentales a través de reglamentos parciales, directivas o circulares de aplicación obligatoria que a partir de una norma legal de carácter abierto, evidentemente mal interpretada, hacen que los contribuyentes se vean abocados a situaciones fuera de control o sin sentido que llevan inequívocamente a la confusión.

### **Limitante al derecho de defensa**

La judicialización de los reclamos administrativos tributarios se ve frenada actualmente por la reimplantación del principio “solve et repeat”, según el que primero pagas y luego reclamas. Al efecto existió una resolución dada por la Corte Constitucional, esta disposición es de antigua data en el Ecuador, estuvo vigente en el Código Fiscal pero el Código Tributario de 1975 la eliminó por considerar que su existencia coartaba el derecho del ejercicio de la libertad de reclamación de quien se sintiere ofendido por una determinación tributaria.

Esta disposición se encuentra en el Artículo Innumerado a continuación del 233 del Código Tributario y establece: “Afianzamiento.- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada”. (Asamblea Nacional, 2005)

### **Las Infracciones Tributarias**

Art. 314.- **Concepto de infracción tributaria.**- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o

adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

Si partimos del concepto del Art. 314 del Código Orgánico Tributario las varias corrientes que organizan el conjunto de teorías de sanción, administrativista, tributarista y penalista, tienen sus argumentos y contra argumentos.

El encontrar la norma en el Código Tributario la aleja del concepto penal puro y la sitúa como una derivada de las responsabilidades tributarias o netamente civiles de la norma tributaria. Pero por el capítulo y la denominación de infracción, similar a la nomenclatura del Código Orgánico Integral Penal, entonces tenemos que su carácter podría ser de orden penal.

Si bien es cierto que las corrientes penalista y tributarista, convergen en el proceso de sanción para los delitos y en la conceptualización de la estructura del delito, pero se bifurcan cuando hablan de la esencia del acto. También encontramos parámetros de similitud entre lo que se denomina actualmente el Derecho Penal Administrativo y el Derecho Penal.

El punto tangencial esta dado en que la infracción determinada como no penal, esto es las llamadas Contravenciones y Faltas Reglamentarias, pese a considerar que su estructura se refiere únicamente a una simple trasgresión por desconocimiento o que no concurren los elementos para que la contravención responda por delito, pero el resultado, esto es, la sanción tiene un indiscutible carácter penal, porque su imposición tiene un fin sancionador, no restitutivo ni tampoco recaudador, este es el concepto sostenido por el tratadista argentino Dr. Carlos M Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero quinta edición Vol II, publicado en 1993, en Buenos Aires, pág. 631 (Alvarez, 2004) .

### **Infracciones no dolosas: Contravenciones y Faltas Reglamentarias**

Al referirnos a los actos merecedores de sanciones administrativas, nos encontramos ante el caso de contravenciones y faltas reglamentarias, porque estas son trasgresiones a la norma pero sin la existencia de la intencionalidad, esto es el Dolo, que si debe estar presente en el caso de que se determine o se presuma la existencia de un delito. Y en casos específicos como los de aduana, debe de cumplirse además el requisito del monto que la ley contempla para determinar un delito.

El Código Tributario al efecto determina en su art. 348: "Son contravenciones tributarias, las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos." Dejando de modo genérico la clasificación de las contravenciones.

Como podemos apreciar de este artículo la descripción de la infracción es general, dejando al funcionario la capacidad discrecional de calificar los actos como infracciones o faltas reglamentarias a su buen saber y entender, los tipos contravencionales deberían haberse definido exactamente para evitar esta dilatada situación de la discrecionalidad del individuo que se presta para muchas acciones negativas en lo administrativo y en lo jurisdiccional

En disposiciones que fueron derogadas, se contemplaba una tipificación de las contravenciones determinando así, taxativamente, que actos o acciones de los contribuyentes se clasificaban como tales, quitando o eliminando la discrecionalidad del funcionario para calificar un acto como contravención.

### **Las Contravenciones**

El Art. 315 Clases de infracciones.- (Sustituido por el Art. 9 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, por el numeral primero de la Disposición Reformativa Cuarta del Código Orgánico Integral Penal, R.O. 180-S, 10-II-2014).- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias.

Conforme a lo dicho en líneas anteriores las contravenciones son violaciones a normas tributarias sustantivas o adjetivas, pero ¿cuál es la frontera que distingue los elementos de esta de la misma o similar definición para el delito? Únicamente la intencionalidad, eso es el dolo. Pero siendo este un elemento subjetivo no será de fácil prueba.

El Segundo inciso del Art. 315 del COT dice: "Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código (Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, etc.) y otras leyes."

Se produce una dicotomía producida por la ligereza del legislador al no igualar los

textos de los Arts. 314 y 315. Demostración inequívoca del poco conocimiento de la materia y de la improvisación.

Esta situación pone precisamente el punto para una discusión jurídica académica sobre la aplicación de la norma del “Ne bis in ídem” sobre la que trataremos más adelante.

### **Faltas Reglamentarias**

Art. 315. Segundo Tercer Inciso: Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general Las faltas reglamentarias son exactamente eso, el incumplimiento de normas establecidas en los múltiples reglamentos que al efecto tiene establecidos la administración tributaria central y que son publicados en las páginas web de ella o mediante circulares de conocimiento interno o mediante el R.O., actos todos que definitivamente los llegan a conocer los contribuyentes luego de algún tiempo porque es definitivamente elevado el número de regulaciones, circulares y normas reglamentarias que son manejadas diariamente. La definición que da el COT al respecto es: Art. 351.- Concepto.- (Sustituido por el Art. 36 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos.

El caso de la sancionabilidad administrativa por el incumplimiento de las normas reglamentarias, circulares, etc., en torno a los momentos de la declaración, o del cumplimiento de las obligaciones adquiridas por el cumplimiento de la condición predeterminada por la ley como condición de arranque. Por ejemplo, si obtengo un Registro Único de Contribuyente, adquiero per se la obligación de declarar y pagar mensualmente el Impuesto al Valor Agregado, lo percibido o lo retenido, y además adquiero la obligación de declarar los ingresos por las actividades económicas realizadas y pagar el impuesto a la renta, conforme a las tablas determinadas en el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

### **Las sanciones a las Contravenciones y a las Faltas Reglamentarias**

Las sanciones contempladas son:

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

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

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

Las multas van de los treinta dólares (US \$ 30,00) a los mil quinientos dólares (US \$ 1.500,00) de los Estados Unidos de N.A., la aplicación de las diferentes sanciones están a criterio del juzgador que goza de la más absoluta discrecionalidad, sin que exista una descripción típica ni una normativa de sanción correspondiente ni equivalente a la sanción correlativa al acto contravencional juzgado.

La competencia para juzgar y sancionar estas infracciones se determina a través de los artículos 355, 362 y 363 del COT. Las sanciones administrativas por el quebrantamiento de una norma, como por ejemplo la falta de declaración puede ser juzgada como falta al reglamento, pero también puede serlo como contravención por ser una transgresión a una disposición de ley, omisión que puede haber ocurrido por varios motivos y no exactamente dolosos. Veríamos como doloso el acto en el que se tenga presente la intención de lograr un beneficio indebido a partir de la falta de declaración en el caso de Aduanas, se determinó montos mínimos para que el acto infraccional se determine como delito. Arts. 177 y 178, primer inciso en ambos casos del Código Orgánico de la Producción.

Parte medular en nuestra tesis es la descripción de la actividad de la autoridad competente para conocer y juzgar las infracciones, así, al describir la competencia el Art. 362 del COT dice: "Competencia.- (Sustituido por el Art. 49 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- "La acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, es también pública, y se ejerce por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o *para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables.*" (Las cursivas son de los autores)

Agrega a continuación: en el Art. 363 (Sustituido por el Art. 50 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- "*Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria*, (las cursivas son de los autores) o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso."

En el año 2009 y mediante Disposición Reformativa Octava, numeral 2, de la Ley s/n, R.O. 544-S, 9-III-2009 se reforma la norma de competencia en el sentido de que las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias serán impuestas por la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas, con el objeto de lograr una motivación de la resolución que establece la sanción, tratando de poner una limitación a la discrecionalidad de los funcionarios, que para escudarse de cualquier error o descuido pueden encasillar los actos omisos como contravenciones o faltas reglamentarias.

Se sujeta la iniciación de los expedientes a las varias formas de acceder a la *notitia criminis* esto es el conocimiento directo del funcionario y la comprobación del funcionario en el momento en que se encuentre ejerciendo su autoridad o puede acoger la denuncia de cualquier persona, debiendo entablar el proceso ya enunciado para determinar la materialidad de la infracción y su posible sanción.

Debemos dejar sentado entonces que la sanción por excelencia es una que se remite al concepto de castigar para dejar sentado "que no debe de ocurrir", entonces vemos claramente el perfil de la norma es netamente penal, pero como ya hemos dejado establecido, esto se deriva del poder tributario del estado. En casos muy específicos se determina que a más de la multa se imponga otro tipo de sanciones como clausura o cierre temporal de negocios, casos estos que están determinados en la ley, pero que son específicos.

### **La contravención tributaria aduanera**

Debemos tomar en cuenta un elemento sumamente importante, esto es que al determinar un monto de valor de mercadería como elemento constitutivo del tipo

penal, no es menos cierto que este monto se convierte en una especie de límite al mundo contravencional, esto es que si en el caso de encontrar mercadería que está ingresando bajo la figura de contrabando, pero no alcanza el valor determinado en el Art. 177, del Código de la Producción, primer inciso, entonces nos vamos a encontrar es frente a una infracción diferente y de menor valor jurídico en lo que se refiere a la agresión social. Aunque la acción material sea la misma.

### **Procedimiento sancionatorio contravencional**

Nos queda el tema del proceso de Sanción Tributaria el que lo ejerce el funcionario competente para conocer los reclamos, esto es, en el caso de rentas o impuestos internos se refiere concretamente al Director Regional del SRI, el que actúa por delegación de quien tiene por ley, la potestad sancionadora que es el Director General del Servicio de Rentas internas. En el caso de la Aduana dicha potestad ya viene derivada en la Ley, que determina las competencias que tienen al respecto el Director Regional y el Nacional, dejando delimitado el ámbito de ejercicio de cada uno de los funcionarios.

El camino de imposición de las sanciones es uno, simple, el funcionario competente mediante un breve sumario determina la existencia de la infracción y procede a imponer la sanción, previamente otorga al encausado un término de prueba de cinco días en los que se deberá evacuar todo documento o elemento de prueba de descargo, luego se impondrá motivadamente una sanción. De ahí empieza el tema planteado, ese funcionario que impuso la sanción, luego deberá desdecirse de lo que afirmó, lo que le puede acarrear procesos de reclamación incluso en lo personal, más aun si tomamos en cuenta la realidad de nuestro país en el sentido de la temporalidad de los funcionarios así como del origen político de ellos, lo que hace que nadie quiera "jugarse el puesto" ni menos aún quedar en manos del sucesor o de un contrario político que tratara de limpiar cualquier problema personal a partir de involucrar a sus antecesores en hechos presentados como de dudoso origen y aplicación.

### **Aplicación del principio: “No juzgar dos veces por la misma causa”**

Cuestión aparte es el problema conceptual que se plantea ante la aplicación del principio *ne bis in idem* que nos pone en la disyuntiva de aceptar el juzgamiento administrativo y que a su vez condiciona la aplicación de la norma penal a partir de consideraciones que pueden presentar los juzgadores. ¿Hasta qué punto se

puede plantear una sanción penal tributaria luego de haber sido sancionado el sujeto pasivo con una norma penal administrativa tributaria? Veamos. Se realiza una auditoria sobre declaración de impuesto a la renta y mediante una redeterminación se encuentra que por circunstancias propias de la falta de cultura tributaria no se han guardado respaldos originales de gastos y estos son glosados, por lo que se impone una sanción de multa y se obliga al pago de los valores redeterminados. Luego de eso se inicia una acción penal por defraudación. Si el sujeto pasivo ya cumplió con el pago de la tarifa aplicada así como de las multas resueltas, hasta qué punto procede un nuevo juzgamiento sobre el mismo hecho, porque este no ha variado.

Este espinoso tema no está contemplado únicamente dentro de nuestra legislación para el caso de juzgamiento penal, pero no se contempla que cuando ha sido sancionado en el área administrativa por un hecho ya no se pueda ser perseguido ni sancionado en el área penal. “Un aspecto no superado se da en materia de superposición de sanciones penales y contravencionales administrativas, que resultaría contrapuesta con el reconocido principio de ne bis in ídem” pág. 72 (Riquert, 2004)

De ahí la importancia de lo que señalamos algunas páginas atrás cuando establecíamos la importancia de la naturaleza de la sanción administrativa, y sosteníamos que esta tiene carácter penal, más aun cuando encontramos que la pena que se impone en el área administrativa persigue el fin de impedir que se vuelva a repetir el hecho, por lo tanto cumple con la estructura conceptual de la pena. Desde este punto de vista no sería aplicable el doble juzgamiento, el uno administrativo y el otro penal.

Tampoco es permitido en nuestra ley el doble juzgamiento en el área penal sobre un hecho que guarda identidad de realización y circunstancias, amén de ser el mismo o similar autor, no se puede juzgar dos veces por el mismo delito, peor imponer sentencia. Pero queda abierta la discusión ¿de si luego de ser sancionado en el campo tributario administrativo, cabe el juzgamiento penal sobre el mismo hecho? Que será motivo de un estudio posterior dirigido especialmente a nuestra legislación, ya que el principio establece no dos veces por lo mismo y hay que agregarle que sean las mismas personas.

Es importante determinar si la sentencia o resolución administrativa tributaria se convierte en el antecedente excluyente de un nuevo juzgamiento, considerando el carácter penal de la norma sancionatoria administrativa tributaria. Nos atrevemos a decir que tiene este carácter desde la utilización de la terminología, el Art. 14 del Código Orgánico Integral Penal habla de "Infracciones" al referirse al ámbito de aplicación del COIP, sostiene que " Las normas de este Código se aplicarán a:

1. Toda infracción cometida dentro del territorio nacional." Esto nos permite afirmar que la pena impuesta como sanción administrativa tributaria, ej la de multa puede conllevar también otro tipo de naturaleza, que no por no contemplar privación de libertad deja de tener carácter penal.

#### **I.6.- La sanción penal por evasión del pago del Impuesto a la Renta.**

Como antecedente histórico tenemos lo que se contempla en el Libro Cuarto del Código Tributario en su título I, Capítulo I, Art. 310 indica que "Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias." El Antecedente se encuentra en el Art. 366 del Código Tributario de 1975. O haciendo una brevísima transcripción de la Introducción a la presentación de la versión final del Código Tributario publicado en el R.O. 958 DS 1016-A: "El Código Tributario, pues, acoge los consejos de la doctrina imperante, con criterio de inobjetable emulación, sigue el ejemplo de otras legislaciones. En el Libro Cuarto, se tipifica dicho ilícito y sus variadas especies y asigna penas más graves a las contravenciones que a las faltas. Y puesto que pueden ocurrir y de hecho ocurren infracciones más graves que las enunciadas en último término, se tipifica también el delito tributario, en el que si debe averiguarse, como paso previo a la sanción, el aspecto anímico del agente, vale decir, si la violación de la Ley fue cometida con dolo o con culpa."

Esta profunda pieza que constituye la introducción de presentación del Código Tributario nos da muchas justificaciones para la separación del accionar jurisdiccional contencioso tributario y jurisdiccional penal tributaria de lo que podemos llamar justicia ordinaria. No refiriéndonos a esta última en un término peyorativo despreciativo, sino en cuanto se refiere a hechos infraccionales de común hacer y común realizar.

Otros antecedentes sobre el ilícito tributario los encontramos en el Código Fiscal que estuvo vigente hasta la promulgación del Código Tributario. El mismo que

sujetaba el juzgamiento penal a los funcionarios administrativos, creando una confusión conceptual, ya que en un orden práctico, si el funcionario había dictaminado administrativamente la existencia de un hecho, era muy difícil que se desdoble y en el campo penal reconozca algún error o prueba que desdiga su afirmación administrativa.

Existen otras fuentes sobre el ilícito tributario, pero ya en el campo especial de Aduanas, las encontramos en la Ley de Aduanas vigente desde el año 1978 cuya versión publicada en el Registro Oficial No. 601 del 6 de junio de 1978 establece en su artículo 112 la definición del ilícito tributario aduanero, definiendo los tipos penales tributarios aduaneros en el Art. 113. Posteriormente fue sustituida por la Ley Orgánica de Aduanas de fecha 21 de febrero del 1994, publicada en el Registro Oficial 396 del 10 de marzo de 1994. Toda esta organización de la estructura Tributaria Penal Aduanera es desbaratada con las disposiciones introducidas con el Código Orgánico de la Producción publicado en el suplemento del R.O. 351, del 29 de Diciembre del 2010. Con Fe de Erratas publicada en el R.O. 374, del 31 de enero del 2011.

La definición de Infracción Tributaria la encontramos en obras de tratadistas tales como Giulliani Fonrouge, Villegas, García Belsunce, Oswaldo H Soler, Percy García Cavero; y otros que se refieren a la infracción Tributaria como cualquier agresión o incumplimiento de normas que contengan un sentido tributario. Establecen la diferencia entre la infracción que se juzga en sede administrativa y la que se examina y sentencia en sede judicial.

La disgregación del concepto infracción tributaria lleva a determinar la existencia de dos tipos de agresiones a la tributación, las que se sitúan en la corriente administrativa tributaria como son la Contravención y la Falta Reglamentaria, que merecen penas que han sido denominadas como "sanciones administrativas", mientras que el otro grupo corresponde a los delitos tributarios entre los que se encuentran todas esas acciones o actos graves realizados dolosamente, contrariando a la ley sustantiva y conllevando la intencionalidad de obtener un beneficio ilegítimo.

Las normas del Código Fiscal mantenían el sistema de juzgamiento penal por parte del funcionario administrativo para todo tipo de infracción. El Código Fiscal fue derogado al ponerse en vigencia del Código Tributario en Diciembre de

1975. En el caso de los impuestos internos, el juzgamiento era realizado por el Director General de Rentas. En la Ley Orgánica de Aduanas vigente hasta 1978 tenía la calidad de Juez Especial de Contrabandos el Administrador de Aduanas, actualmente Director Distrital de Aduanas. Manejaban estas leyes un elevado contenido de normativa penal administrativa, conforme los lineamientos del derecho administrativo alemán, que en muchas ocasiones fueron fuente de derecho para nuestro ordenamiento jurídico tributario.

La norma sustantiva establece que el quebrantamiento de disposiciones tributarias se denomina Infracción Tributaria, de modo genérico, aunque hay que determinar previamente que el término infracción está encuadrado en la norma sustantiva penal. Estas, las infracciones, se encuentran clasificadas en tres tipos: Delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Esta afirmación va en la misma línea de la normativa penal ordinaria que denomina infracciones a cualquier conducta que se encuadre en las descritas particularmente en el Código Penal bien sea como delito o como contravención.

De modo genérico las infracciones de orden tributario al haber sido divididas en dos grandes grupos, de modo práctico se tuvo que las llamadas infracciones menores, esto es la contravención y la falta reglamentaria, quedaron en manos de los funcionarios, como ya lo hemos detallado anteriormente, tanto en su juzgamiento cuanto en las fases de su impugnación, llegando a tener calidad de jueces administrativo tributarios los funcionarios del área de tributos bien sea de la administración tributaria central cuanto de las instituciones que manejan tributos y que están en capacidad de imponer sanciones.

La imposición de sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias fueron y están sujetas a procesos sumarios de juzgamiento, pero que originan, o pueden originar reclamos e impugnación, tomando la vía simple del reclamo administrativo este es uno que se puede presentar contra el acto administrativo, o en caso de la sanción impuesta se tiene el recurso de revisión, luego ya se tiene la vía contencioso tributaria que está sujeta a condiciones de pago de una garantía contenciosa equivalente al diez por ciento del monto de lo impugnado o reclamado, conforme lo impuesto en la ley para la equidad tributaria de diciembre del 2007.

Pero cabe anotar que el mismo funcionario que impone sanciones por contravención y o faltas reglamentarias es el juez para casos de impugnación de actos administrativos que implican determinaciones tributarias o actos que pueden conllevar un proceso de determinación tributaria, entonces el funcionario administrador tiene entonces una calidad de incipiente juez penal, juzga contravenciones y faltas reglamentarias y juez contencioso administrativo, resuelve reclamos sobre tópicos administrativos tributarios, vamos que quien maneja los procesos administrativos de imposición de la sanción y luego los procesos de impugnación del acto administrativo. El mismo funcionario cumple ambas calidades, lo que no solo es procesalmente indebido, sino lógicamente contrapuesto.

### **Acción Penal Tributaria**

El proceso penal por delito tributario se puede iniciar de dos formas desde la vigencia de la Ley de Equidad Tributaria. En el nuevo Código Penal Integral, se mantuvo el proceso de realización de la acción penal tributaria 1.- Bien sea por la aplicación de las normas procesales penales ordinarias, esto es la denuncia ante el Fiscal Distrital, quien inicia un proceso de indagación conforme al Art. 215 del Código de Procedimiento Penal, que es un proceso que puede durar hasta un año y puede arrojar resultados de imputación de un acto típico a los presuntos autores, cómplices y encubridores. 2.- Por la presentación ante la fiscalía de un proceso de investigación culminado por la administración tributaria y que tiene origen en una resolución en firme o ejecutoriada o sentencia judicial que determine la existencia del delito tributario, conforme al Art. 359, segundo inciso del Código Orgánico Tributario

Entonces la acción penal tiene inicio por resolución de la autoridad penal, esto es el Fiscal, que instruye un sumario acusatorio en contra de los individuos que se determina que son partícipes de alguna forma en el delito. Para esto, primero y por norma de derecho penal y procesal penal, tiene que darse la existencia de un acto infraccional, esto es que reúna las características de infracción penal, que esencialmente se encuentre que cumpla con el requisito de ser un acto que ha sido hecho con dolo, esto es con intención dañosa, de obtener un beneficio indebido a partir del incumplimiento de la norma tributaria, previamente descrito en la Ley

Penal como infracción denominada tributaria o en nuestro caso concretamente como Defraudación, Art. 298 del COIP.

### **Delito de Defraudación**

"No comete infracción penal quien no paga el tributo, sino quien para no pagarlo adopta procedimientos encaminados a evadir u ocultar la obligación tributaria, es decir que utiliza engaño para inducir al fisco a una determinación equivocada o a una apreciación equivocada de los hechos." (Loor, 2011)

La defraudación tributaria es el delito dirigido contra el estado afectando directamente el interés común de los ciudadanos porque atenta contra la posibilidad del cumplimiento de la cobertura de los derechos esenciales mediante los servicios esenciales que está obligado a prestar el estado a sus ciudadanos en retribución del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato social.

Conforme el Código Tributario, la infracción penal de defraudación se configura cuando se cumplen los preceptos generales contemplados en el Art. 342 del Código Orgánico Tributario, es importante señalar que en dichos conceptos se establecen premisas que luego se deberán tener como marco en las tipificaciones constantes en el Art.344 del mismo C.O.T. La definición, incluye elementos que al decir de algunos de los grandes expositores del Derecho Penal Económico, contravienen expresas disposiciones de orden constitucional, (Bacigalupo, 2005) porque entre otros temas se parte de un asunto de autoincriminación, para luego encuadrarse en la tipificación del delito. Quien proporciona la información a la autoridad tributaria es el sujeto pasivo, esto es el contribuyente, a partir de dicha documentación puede la administración tributaria encausar, tomando el tema de la falsa declaración, pero que se sustenta en la misma información del declarante, lo que a mi modo de ver inclinaría la balanza a que las administraciones tributarias dejen o traten de dejar la amenaza penal simplemente como eso, una amenaza, para cumplir el fin primario de esta, o sea recaudar, esto trasladado a la conducta del recaudador de la antigüedad que viajaba acompañado del verdugo, cuya presencia tenía el objeto de causar miedo, antes que la de ejecutar a los deudores del impuesto. La activación de los conceptos de defensa de los derechos del individuo que establecen los principios de la mínima intervención penal, junto a la dicotomía de la autoincriminación que se produce a partir de la declaración del contribuyente, enmarcan la administrativación de la sancionabilidad en casos de

declaraciones incompletas o presumiblemente dolosas. Uno de los efectos es determinar montos a partir de los cuales se considera defraudación o delito, por ejemplo en el caso de la defraudación aduanera.

"La estructura de esta norma no es tipológica y por ende, mal podríamos analizar su verbo nuclear, pues las acciones descritas son varias, tales como "inducir a error", "dejar de pagar", e "impedir o dificultar el control", todo lo cual constituye, diversos momentos volitivos y conscientes del obligado tributario" (Loor, 2011)

**Art. 342.- Concepto.-** (Sustituido por el Art. 29 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria. La descripción de los tipos penales o de las conductas descritas como delito de defraudación se encontraba en el artículo 344 del C.O.T., actualmente fue incluida en el C.O.I.P artículo 298 y hacemos una breve revisión.

#### **Breve descripción de los subtipos penales de Defraudación**

Son diecinueve numerales en los que los dos primeros contemplan figuras de falsedades, así se refiere al registro, actualización o cancelación de los registros, esto está orientado a la identificación del contribuyente que es elemento esencial en el ejercicio de la coercibilidad, al agregar el elemento del dolo, lo hace bajo la presunción que la falsa entrega de la información tiene el objeto de lograr la evasión del pago de los tributos. Igual cosa se presume en el numeral 2do., al hablar de información o documentación falsa o adulterada.

El tercer tipo penaliza la realización de actividades, aunque no especifica si comerciales, productivas, administrativas o de cualquier índole, en un local que ha sido clausurado. El simple uso de los elementos del local y la actividad de cualquier índole hace suponer a la autoridad la comisión de la infracción. El justificante podría ser que se ha roto la clausura con el objeto de eliminar pruebas o elementos probatorios del delito de defraudación.

El cuarto, quinto, sexto y séptimo tipos podrían estar relacionados entre sí o ser parte o elementos de un acto o serie de actos que lleguen a configurar un delito.

Así la impresión y uso doloso de facturas y más recibos que requiere la administración tributaria con el fin de que permitan determinar los ingresos y las transacciones que han generado utilidades o hechos económicos gravables, si el contribuyente, tercero o responsable imprime facturas ilegítimas no autorizadas, documentos de uso tributario y luego los usa, no es que está incurso en dos delitos, sino que se encuentra inmerso en un solo delito pero abriendo el abanico de posibilidades a que no se restrinja a una parte del acto, porque, y esto es lamentable en la tipología o en la determinación criminológica del tipo, no se ha tomado en cuenta que el delito tributario es generalmente de tracto continuado. Es evidente que estos tipos están íntimamente ligados en cuanto a estructura. La venta de facturas se ha tratado de detener mediante información cruzada especialmente de los llamados anexos transaccionales.

Quien imprime facturas y documentos sin autorizaciones, los va a usar, y eso le permitirá declaraciones o determinaciones que generen impuestos diferentes ya que se alterarían o crearían hechos económicos, exentos, no gravables o de bases imponibles menores. El delito debería ser el uso de estos elementos en la generación de información que desvíe la correcta determinación del tributo.

El octavo y el noveno tipos están relacionados directamente, consiste en la alteración libros o registros informáticos, no nos olvidemos que en la actualidad los libros contables son registros informáticos. Los libros de control de fabricación también son registros informáticos o magnéticos. El delito es la tenencia de doble registro esto es, llevar uno con datos verdaderos en los que se registra el verdadero gasto y el verdadero ingreso y el otro limitado a cifras y datos de conveniencia que le permitan declarar un ingreso y una utilidad menor.

La llamada doble contabilidad son simples variables de un mismo ilícito con sus modalidades, así la alteración de libros y registros, asientos contables, falsos compradores, acreedores, generando asientos diferentes a los reales, creando una contabilidad para el Servicio de Rentas y otra para el o los dueños del negocio, generando en un momento dado destrucción de libros, registros informáticos de contabilidad, o la emisión o aceptación de comprobantes de venta por operaciones inexistentes, pero que todo esto conlleve la intención de lograr una rebaja de los montos de tributos, variando la base imponible logrando una rebaja en la determinación del monto a tributar. Todos los elementos descritos, son momentos

diferentes o posibilidades diferentes que pueden darse independientemente o conjuntamente con el mismo objeto de obtener una rebaja del monto a tributar

El décimo se refiere a la destrucción de los datos que constituyen esos libros así como la destrucción de registros y libros que constituyen respaldo a esos libros contables.

En el numeral once introduce un tipo extraño, alejado de la doctrina de la defraudación tributaria y produce un dejavu en el proceso de la tradición de la penalización de los actos tributarios. Trae a colación el delito de tráfico de alcoholes que realmente no tiene que ver como tal con la tributación sino con salud, para que este delito este correctamente plasmado debería referirse a las forma de evasión de la normativa que crea el impuesto del ice o cualquier otro sobre la fabricación, comercialización, transporte o almacenamiento de los licores procesados, sin procesar, en estado bruto o sobre el uso procesamiento etc., del alcohol puro.

En los numerales doce, trece, y catorce de forma mal redactada incluye una repetición de los delitos contemplados en el cuarto numeral. Quizás el legislador, poco conocedor de la materia tributaria trato de expresar de varias formas lo que aparentemente son delitos diferentes, todos ellos se congregan en uno solo.

El numeral quince introduce la omisión de ingresos como forma del delito de defraudación, lo que es correcto, pero en una sola incluya el acto contrario, eso es el incrementar gastos o use deducciones no debidas exoneraciones y rebajas o retenciones falsas, volviendo a la falsedad instrumental, pero sin aclarar la diferencia entre falsedad y forjamiento lo que al juzgador le dejara la puerta abierta para precisamente dar paso a interpretaciones. La incorporación de facturas o comprobantes de gasto emitidos por compañías fantasmas o por empresas que por razones de los vacíos legales disponen de crédito tributario que lo venden en forma de servicios o productos, teniendo un beneficio ilegítimo, es una de las formas ligadas a este tipo.

En el décimo sexto se crea el fraude a los subsidios, a las exenciones y a los estímulos fiscales. En otras legislaciones se denomina a este delito como fraude a los subsidios. En nuestro país recién se incluyen en una tipificación especial, porque el concepto de delito económico recientemente está recibiendo la categorización que merece, puesto que hacerlo implica la especialización de la

justicia, que es uno de los objetivos de este trabajo de tesis, así por ejemplo el crear condiciones para que una persona se considere beneficiaria de las ventajas de la ley orgánica de discapacidades, calificándola sin tener las condiciones para ello. Dentro de esto pueden encontrarse métodos, adicionales, porque este beneficio por ejemplo está dirigido a quien está discapacitado y a quien lo representa, puede ser un apoderado legal, designado por sentencia judicial y dicha sentencia ser producto de un acuerdo colusorio encaminado a perjudicar al fisco mediante el otorgamiento de una calidad de representante o apoderado de un minusválido a una persona que realmente no ostenta dicha calidad. Así también se puede dar este tipo de situaciones en el tema de combustibles, o de beneficios industriales.

En el décimo séptimo se crea un subtipo dependiente del anterior, al hablar de la creación de contratos o de la realización de actos que terminen en la generación de subsidios no debidos.

El numeral décimo octavo se repite un tipo que permitió la prisión del banquero Fernando Aspiazu, quien fue juzgado en primera instancia por fraude tributario al no entregar en el plazo debido los valores percibidos y los retenidos a los contribuyentes para el SRI. El plazo de entrega de estos valores es de diez días. Este numeral antiguo fue el que sirvió para la iniciación del proceso penal que llevo a la cárcel al Presidente del Banco del Progreso, cuando no entrego los impuestos percibidos al Servicio de Rentas Internas, lo que le permitió a los funcionarios principales de la institución pedir la prisión del referido banquero, convirtiéndose en el primero de los cinco que estuvieron detenidos por la quiebra bancaria del año 1999 en nuestro país, cuyas secuelas aún se viven, por las connotaciones políticas y económicas que se han dado alrededor de ella. Como nota procesal al margen de las cuestiones académicas cabe destacar que uno de los elementos exhibidos por la defensa fue que no hubo una retención deliberada sino fortuita puesto que el cierre del banco fue ordenado por las autoridades y no fue una decisión propia. Bueno son hechos y cosas que quedan en la historia procesal.

Finalmente la obtención ilegítima de devoluciones de tributos intereses y multas, por ejemplo un falso minusválido obtiene la devolución del IVA.

La aplicación de las penas es simple, la condena en los casos de los numerales del 1 al 11, de uno a tres años de prisión. De los numerales 12 al 14 de tres a cinco años de cárcel, del 15 al 17 de cinco a siete años, del 18 al 19 de cinco a siete años y en el caso de las devoluciones fraudulentas de impuestos de siete a diez años, este párrafo es un tanto ambiguo en su descripción.

Se crea la responsabilidad para la persona jurídica y se la sanciona, independientemente de la sanción que puedan recibir los administradores y funcionarios que hubieran actuado o no con el consentimiento o dirección de la Junta General de accionistas o de socios.

No existe un numeral para el delito tributario más actual y conocido en el mundo, por ser nuevo, esto es el delito de evasión o defraudación a partir de la mala utilización de los precios de transferencia. Este se encontraba incluido en el numeral sexto del antiguo glosario del Código Tributario y permitía sancionar y perseguir este delito, típico de las transnacionales, o empresas nacionales de manejo internacional, que al manejar su precios locales y disimular gastos con la traslación de estos entre filiales y sucursales generan ingentes trasposos de dinero que liberan de la tributación al disimular ganancias.

El Código Penal Integral, aprobado por la Asamblea, dentro de la lógica de unificación de la estructura penal, realizada por penalistas que no admiten la posibilidad de la existencia de acciones de orden penal fuera de la esfera de la estructura rígida del proceso y del concepto penal, esto es no admiten la posibilidad de un Derecho Tributario Penal, con sus normas procesales propias, inspiradas en el conocimiento y realización de los elementos de ejecución del delito tributario, han logrado que en dicho código se incorporen las normas concernientes a la defraudación tributaria, y así en el Art. 298 de ese cuerpo legal, se establece lo que es el delito de Defraudación Tributaria, cometiendo aquí un error conceptual, al separar la Defraudación aduanera, división que correspondería si estuviéramos tratando dentro del punto de vista de la existencia de un Derecho Tributario Penal, pero no en la conceptualización penalista del Derecho Tributario sancionador.

Así este Artículo contiene la descripción de rectoría a través de los verbos simular, ocultar, omitir, falsear o engañar, en la ejecución del acto de determinación de la obligación tributaria, con el objeto de no pagar, en todo o en parte los tributos

realmente debidos, incluyendo en el caso a la persona que dificulte las labores de control, determinación y sanción que ejerce la Administración Tributaria. Procede a continuación a describir diecinueve conductas sancionables con penas de privación de libertad que van desde los tres años hasta los diez años de prisión, dependiendo del monto de lo considerado evadido, constituyéndose un agravante el monto que supere los cien salarios mínimos vitales.

Establece conductas en las que la persona se hace responsable de la veracidad de los documentos proporcionados por terceros, lo que constituye realmente un perjurio jurídico. Esto ha reafirmado nuestra creencia que la creación y redacción de las leyes debe estar en manos de entendidos en cada materia legal y mientras más especializada, mayor debe ser la intervención de los conocedores de la materia en cuestión.

Las disposiciones procesales afinan el proceso penal tributario a la forma que se ha venido esbozando desde hace algunos años, esto es el proceso penal tradicional, aunque de forma acusatoria y oral. En este punto insistimos en esta tesis contra corriente, que el proceso de resolución administrativa de las reclamaciones e infracciones menores y el juzgamiento penal de los delitos tributarios deben ser materia de procedimientos y jueces especiales, conocedores del tema tributario y de las realidades económicas junto a los procesos que las conforman. De estas dependen las oportunidades de sanción y prevención; así como el examen consciente y docto de las estructuras de los actos conceptualizados como delitos.

## **I.7.- Procesos Administrativo y Penal actuales.**

### **I.7.1.- Procesos Administrativos**

Iniciaremos nuestro análisis en el conocimiento previo de cómo se estructura la Justicia Tributaria en nuestro país, la que ha caminado por senderos erráticos, por decirlo de modo amable, debido fundamentalmente a: 1.- Desconocimiento de sistemas de elaboración técnica de leyes; lo que ha estructurado un Frankenstein sustantivo y jurisdiccional. 2.- Intereses derivados de la necesidad de "manejar" la designación de Ministros de los Tribunales Fiscales y del Juez Fiscal; 3.- Inorganicidad del Código Tributario por inexistencia de una política de estado en lo tributario y más aún en lo tributario contencioso y en el tributario penal.

El deseo de manejar la Justicia Penal, para tenerla como amenaza de última instancia, a partir de una estructura administrativa sancionadora fuerte que ha implementado el Servicio de Rentas Internas ha socavado estructuralmente la organicidad y la estructura legal sancionadora, administrativa y penal, que se había logrado a través de la vigencia del Código Tributario expedido el 23 de diciembre de 1975 mediante suplemento al R.O. 958-S, que contiene el Decreto Supremo 1016-A dictado por el General Guillermo Rodríguez Lara, Jefe Supremo de la nación en ese entonces.

Los principios incluidos en este código, resultante de un estudio profundo de la evolución de la norma tributaria conforme a la realidad de los países de América Latina, realizado por los más distinguidos tributaristas del continente, incluyó normas de adelanto científico. Se eliminó en lo conceptual el principio del "solve et repeat" pague primero y reclame después, por ser un elemento de coerción en contra del contribuyente, exclusión aplicada en ambas aristas de la tributación, impuestos internos y comercio exterior.

Aproximadamente durante 32 años se dejó de aplicar esta norma que se considera retardataria de la aplicación de justicia y si la vemos a la luz de la actual constitución es absolutamente inconstitucional, porque coarta el derecho del contribuyente de poder impugnar conforme es su derecho cualquier imposición de pago de parte de los entes de recaudación; SRI o SENA. E.

A partir de la reforma introducida en la Ley de Equidad Tributaria se impone la presentación de una caución correspondiente al diez por ciento del valor del reclamo. Al efecto se dictan las resoluciones 022-10-SCN-CC y 023-10-SCN-CC de la Corte Constitucional en las que se declara la Constitucionalidad Condicionada del Art. Innumerado agregado a continuación del Art. 233 del Código Tributario.

Al imponer la obligatoriedad de caucionar con el 10% de los valores impugnados en los reclamos tributarios, crea en el contribuyente una condición de indefensión, porque no hay garantía de eficiencia e imparcialidad jurisdiccional en la reclamación. Se convierte el valor depositado en una especie de prisionero de guerra, porque los procesos de reclamación jurisdiccional se alargan y el costo del dinero puede llegar a ser igual al del valor reclamado.

### **Proceso Administrativo o Jurisdicción Tributaria**

Ya hemos visto en que consiste la Declaración de Ingresos, la clasificación de ellos y la obligación de declarar dichos ingresos a efectos de que sirvan de base para determinar el monto del impuesto a pagar.

En los casos en que producto de las revisiones aleatorias y por divergencia de ingresos declarados conforme al servicio de rentas internas, se encuentran diferencias entonces este, el SRI, procede a solicitar información al contribuyente, si dicha información no la consideran congruente entonces se procede a determinación por parte del sujeto activo o administración tributaria.

Como antecedente a cualquier proceso por contravención o falta reglamentaria tiene que llegar a determinarse que se cometió una infracción y previa a la sanción administrativa por errores en la declaración hay que realizar primero una determinación tributaria, así lo determina el Art. 87 del Código Orgánico Tributario la misma que puede originarse de tres formas posibles, conforme el Art. 88 del mismo Código: 1.- por el sujeto activo, 2.- por el sujeto pasivo o 3.- de forma mixta. Si como resultado de este proceso se establece que hay inconsistencias en la declaración realizada por parte del sujeto pasivo de la obligación se inicia el proceso de determinación tributaria a cargo del sujeto activo de la obligación.

El procedimiento administrativo exige una notificación previa en la que se determina la posibilidad de la existencia del error y se pide la rectificación o enmienda de la declaración que considera incompleta la autoridad tributaria, tratando de que el contribuyente entre en un proceso de auto redeterminación, en caso de no lograrlo entonces procede a la determinación por parte del sujeto activo, luego de la cual se comunican resultados que generaran una glosa. Esta glosa determinada por la autoridad tributaria puede ser pagada directamente o ser impugnada ante la misma autoridad tributaria, conforme a las normas que regulan la presentación y trámite del Reclamo Administrativo, que se tramita conforme los Arts. 115 y siguientes del C.O.T. La determinación de valores no declarados o considerados erróneamente como exentos genera además un recargo del 20% establecido en el segundo inciso del Art. 90 del Código Orgánico Tributario.

Encajando con lo dicho anteriormente, podemos encontrar que es el mismo ente determinador el que audita, glosa y conoce del reclamo, dejando para posterior el tratamiento contencioso tributario que sale de su esfera, aparentemente, y esto lo

afirmo porque es evidente la presión que ejercen los funcionarios del Servicio de Rentas Internas ante los jueces del Tribunal Fiscal por sentencias a favor del ente recaudador.

Como habíamos indicado en el caso de la determinación por parte del sujeto activo de la obligación, esto es el SRI como administrador de los impuestos internos, la ley contempla que los valores que se establezcan como no cancelados estarán cargados con un 20% adicional, imponiendo una sanción por presunción de una infracción culposa conforme a la ley, aunque esta no diga taxativamente que es una sanción, la denomina “recargo” sin que exista un proceso, desde ya estamos viendo entonces la inexistencia de respeto a los principios de justicia tributaria, porque el asumir la existencia de una acción merecedora de una sanción de esta proporción (20% sobre la obligación tributaria determinada) es una presunción de derecho que genera una sanción aunque velada, manteniendo una posición de amenaza al contribuyente ya que aplica una sanción evidentemente situada en los ámbitos penales administrativos y de proporción muy elevada.

#### **Estructura formal de las infracciones tributarias no dolosas**

Si nos encuadramos únicamente en el aparente incumplimiento de los deberes formales del contribuyente, contemplados en los Arts. 96 al 101 del Código Orgánico Tributario y estos incumplimientos no configuran un delito: nos encontramos ante la posibilidad de sanciones por contravenciones cuya descripción se encuentra en los Arts. 348 y 349 del Código Orgánico Tributario o por faltas reglamentarias, contempladas en los Arts. 351, Innumerado a continuación del 351 y 352 del Código Orgánico Tributario. aunque estas últimas no están referidas a los deberes formales del contribuyente, sino a normas existentes en reglamentos o en legislación y normativa secundarias, (circulares y disposiciones administrativas) que indebidamente las encuadra el SRI entre las formalidades reglamentarias, porque dicho sea de paso, el reglamento tiene que cumplir la formalidad de ser expedido por el Presidente de la República en acto formal de administración, pero erradamente se le da el mismo carácter jurídico a instrumentos que no han sido emitidos con esta formalidad, como las llamadas circulares de cumplimiento obligatorio.

El art. 351 del COT establece un mismo nivel entre la norma reglamentaria y las disposiciones administrativas al decir: "... la inobservancia de normas

reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos.", deja un margen muy elevado de discrecionalidad para que el funcionario administrativo, genere normas que le van a permitir encuadrar cualquier hecho en ese capítulo sancionador, de tipos penales reglamentarios no escritos en ningún reglamento, flotantes en el querer de los funcionarios, de apreciación subjetiva, rompiendo un principio fundamental de la aplicación de la norma tributaria, el de legalidad. Dentro de la política tributaria quiebra un principio fundamental cual es el de la Seguridad Jurídica.

### **Inorganicidad de la Reclamación Tributaria**

La Reclamación Administrativa Tributaria sigue en manos del funcionario administrativo, el mismo que emite el acto cuestionado y es quien tiene que decir si tiene la razón el contribuyente reclamante. La tramitación del Reclamo Administrativo lleva que el contribuyente proceda ante esa misma autoridad, la que por principio negará dicha reclamación. El Reclamo Administrativo se sustancia conforme los Artículos 115 y siguientes del Código Orgánico Tributario. Ante la negativa o aceptación parcial queda el Recurso de Revisión, artículos 143 al 148 del mismo cuerpo legal, que maneja el concepto de "insinuación", concepto evidentemente antiguo no soportado en los derechos del individuo sino en la omnipresente voluntad del funcionario administrativo.

Al establecer el Art. 143 las causales para la revisión también conceptúa al recurso diciendo: "El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:"

Podemos apreciar que habla de “la potestad facultativa extraordinaria” siendo esta afirmación una que rompe estructuralmente el concepto constitucional de protección de los derechos del contribuyente.

### **Reclamación Contenciosa Tributaria**

La demanda Contenciosa Tributaria se contempla en el Art. 229 del Código Orgánico Tributario y las causales por las cuales se la puede presentar están en los Artículos 220,221 y 222.

El trámite se sujeta a lo dispuesto en los Arts.229 y siguientes. En el Art. Innumerado a continuación del Art. 233 se establece el Afianzamiento de la demanda, esto es la obligatoriedad de entregar el 10% del valor de la demanda a la autoridad judicial o a la autoridad tributaria, constituyendo esto un acto constitucionalmente ilegítimo. Pero, que la Corte Constitucional en una resolución evidentemente presionada declaro la Constitucionalidad Condicionada del Art. Innumerado, por cuanto constaba en las reformas del año 2009 planteadas por el SRI ante la Asamblea Nacional.

Por algún error deslizado en el trámite de la objeción parcial del Presidente de la República a las reformas a la Ley Orgánica de la Función Judicial se produce una laguna en cuanto a la condición de los Tribunales Fiscales o salas de lo Contencioso Tributario, cuya estructura aún se encuentra en debate. La casación le corresponde a la sala de lo contencioso tributario de la Corte Nacional de Justicia.

El campo Administrativo de conocimiento de las impugnaciones nos lleva también a las impugnaciones denominadas excepciones al ejercicio de la acción coactiva, en todas ellas los actos de impugnación están sujetas a estas mismas disposiciones de afianzamiento, habiendo vuelto inútil el accionar de parte del contribuyente, puesto que la interposición de las impugnaciones en muchas ocasiones no se pueden realizar por falta de dinero de parte del contribuyente o porque de suyo la determinación, impugnada ya de por si es un acto injuridico, pero que por la existencia de este requisito, deja en indefensión al contribuyente.

### **I.7.2.- Procesos de orden penal**

Los Artículos 354 al 357 del Código Orgánico Tributario fueron expresamente derogados por el Código Orgánico Integral Penal, el Art. 355 lo fue parcialmente. Es importante porque al encasillar al Art. 355 en el ámbito penal, determina

entonces que la sanción por contravención y por falta reglamentaria tienen conforme el concepto de nuestro legislador un carácter penal, de ahí que podemos hablar que se ha dado carácter de juez administrativo penal tributario al funcionario que aplica dichas sanciones, que aunque no tienen el formato de sentencia penal, pero su concepto y fundamento está en dicho ámbito.

Los procedimientos o la forma de ejecución de la potestad penal tributaria estaban en los artículos en los arts.358 al 361 del COT. Que fueron derogados dejando vigente parcialmente el Art. 359, al no derogar el segundo inciso, en donde le confiere la calidad de Fiscal al funcionario que conozca un hecho del que se desprenda según su criterio, la posibilidad del cometimiento de un acto ilícito.

El proceso penal tributario regido por las normas procesales penales ordinarias remiten a un juez penal ordinario con competencia exclusiva en lo fiscal, este fue abolido por resolución del Consejo de la Judicatura, que en la práctica designo un juez penal destinado al conocimiento de la instrucción penal en temas fiscales, que entrega a un Tribunal Penal el conocimiento del Juicio, aparentemente existe un juez penal tributario que ejerce tal función pero es un funcionario judicial ordinario sin distinción de competencia real, sino otorgada administrativamente.

El proceso incoado por el Juez Penal designado como Juez Fiscal, sube para conocimiento del juicio ante un Tribunal Penal ordinario, el que no tiene el conocimiento sustentado del conjunto de hechos que conforman un delito de orden tributario, y es este el que dictara el auto de sentencia de la que se recurrirá a una Sala Penal de la Corte Provincial.

La sala Provincial de Conocimiento que se encuadra en lo penal ordinario conformada por jueces penalistas pero no tributaristas encontrara serias dificultades para discernir sentencias totalmente encuadradas en derecho penal tributario, ratificaciones o cambios de sentencia en el mismo orden.

Conocerá la casación y el recurso de hecho una Sala Penal de la Corte Nacional. Asi lo determina la Ley Orgánica de la Función Judicial en el Art. 186.- Competencia de la sala de lo penal.- La Sala Especializada de lo Penal conocerá:  
1. Los recursos de casación y revisión en materia penal, incluida la penal tributaria y penal aduanera.

Estas salas también adolecerán de los mismos problemas. La ausencia de la especialización y el conocimiento del nuevo orden mundial en cuanto a manejo de

la cuestión tributaria. Todo esto derivado de un desconocimiento total del legislador de lo que es la ley tributaria, de un desconocimiento de la necesidad de una política tributaria integral, incluyendo la justicia tributaria.

El caso es que, el juzgamiento del delito tributario, requiere un conocimiento especializado pero está manejado por jueces penales ordinarios que carecen de las competencias de conocimiento que este tipo de delito requiere tener para poderlo juzgar con la rigurosidad científica debida, adicionalmente estos jueces no conocen los verdaderos problemas ni bifurcaciones económicas derivadas de estas acciones.

La Ley Orgánica de la Función Judicial contempla especialidad únicamente para el caso de la competencia y jurisdicción contenciosa tributaria. Las reclamaciones transitan por las denominadas salas de lo Contencioso Tributario y culminan en una sala especializada de idéntica materia en la Corte Nacional de Justicia.

En el ámbito penal, demostrando la ligereza del legislador y su evidente desconocimiento, dejan el tema tributario penal en manos de jueces penales ordinarios con evidente desconocimiento de una materia tan especial como esta. Privilegiando el concepto penalista, el mismo que como hemos dicho continuamente a lo largo de nuestra exposición debe ser únicamente un proceso de última instancia.

Todo el capítulo correspondiente al juzgamiento penal que contemplaba al respecto el COT fue derogado a partir de las resoluciones de la Corte Suprema de Justicia en el año 2001. Dando inicio a la sujeción a la justicia penal ordinaria de la justicia tributaria penal.

Finalmente la tipificación del Delito Tributario fue incluida en el Código Orgánico Integral Penal como Defraudación Tributaria. Art. 298 y describe 19 subtipos. Pero a diferencia de otros delitos no incluye la contravención.

### **Concepto de la Declaración Tributaria**

Para establecer la naturaleza de la Declaración tributaria debemos dejar sentado que es el vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el activo de la relación tributaria, que se produce como resultante de la realización del hecho generador previamente establecido por la ley como tal.

La Declaración Tributaria es el hecho de manifestar, en la forma prescrita por la ley las condiciones en las que se ha producido el hecho generador y su resultado lógico, que es el establecimiento del monto a pagar por el impuesto generado, así la Declaración Tributaria en el caso del impuesto a la renta es fundamental, porque es la manera como se vincula el sujeto pasivo al activo, mediante una manifestación personal de sus ingresos que hace el sujeto pasivo.

La realización de este acto obligado por la ley ha tenido algunas críticas doctrinarias porque se estaría dando paso a una autoincriminación en el caso de personas que por alguna razón omiten parte de sus ingresos. Nuestra constitución establece en su Art. 83 numeral 15 la obligatoriedad del pago de los impuestos establecidos por ley.

La obligatoriedad de declarar los ingresos para llegar a determinar el impuesto a pagar, se establece entonces por mandato legal plasmado en el Art. 89 del COT, que dice: "La determinación por el sujeto pasivo (contribuyente) se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo."

Vemos entonces que la declaración, esto es la información que proporciona el sujeto pasivo de la relación, es la base de la determinación tributaria, la que consiste en establecer el monto de la base imponible y su consecuencia el impuesto. En nuestro caso el impuesto que grava la renta. Agrega la disposición de ley que esta declaración deberá hacerse en tiempos, forma y requisitos pre establecidos y será a consecuencia de la realización del hecho generador determinado en la ley.

No todos los requisitos están determinados en la ley, algunos se encuentran en el reglamento pero que son aplicables porque su antecedente está en la ley. Así los plazos, momentos y forma están en los reglamentos y circulares administrativas, en tanto que en la ley solo se enuncia que deberá ser hecha en formas tiempo y plazos que pueden darse en el reglamento. Así lo establece el Art. 89 primer inciso del Código Orgánico Tributario

"La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con

anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración."

Disposición contemplada en el Art. 89 segundo inciso del Código Tributario.

La declaración que se hace consiste en informar los ingresos percibidos a partir de la definición de renta que se encuentra en el Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que categoriza los ingresos de fuente ecuatoriana y los obtenidos en el exterior, estableciendo los parámetros legales en los que se consideran renta y por lo tanto estructuran el hecho generador sobre el cual se deberá tributar.

Esta declaración por disposición legal es definitiva y vinculante, esto es, sirve como elemento esencial para la formación de la determinación, porque se presupone que la información entregada corresponde a una realidad y constituye la información que requiere el ente recaudador para saber cuál es el monto percibido por el contribuyente para establecer el porcentaje que tiene que pagar el sujeto pasivo en calidad de impuesto.

La Declaración de Ingresos, mal llamada Declaración de Impuestos, establecida en el Art. 40 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, constituye el elemento de buena fe en el que se sustenta el sujeto activo para poder apreciar la cantidad a contribuir al estado por parte del declarante, esto es, conceptualmente es la manera como la persona le dice al estado, estos fueron mis ingresos, estos mis gastos, esto es lo que me ha quedado y sobre esto tengo que aportar conforme a la tarifas correspondientes que se encuentran a partir del Art.51 del Reglamento para la aplicación del impuesto a la renta. Pero debemos aclarar que Declaración no solo existe y se hace para el Impuesto a la Renta, sino para todos los impuestos.

En cada impuesto al cumplirse el hecho generador nace la necesidad de declarar el ingreso percibido y el pago del correspondiente impuesto generado. A partir de esta circunstancia debemos indicar que existen momentos específicos para la declaración particularizada. Así, para el impuesto llamado del Valor Agregado, se produce la declaración mensual de los valores percibidos y que se encuentran gravados con este impuesto, incluyendo la correspondiente liquidación y el monto a pagar, luego de las salvedades producidas por los cruces y compensaciones propias de dicho impuesto.

En el caso del Impuesto a la renta, la declaración de ingresos se hace anualizadamente en el mes de abril, dependiendo del noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes, dependiendo las deducciones de si es persona natural o si es sociedad. Las condiciones de los ingresos tienen variantes sustentadas en si es sociedad porque incluso el monto a pagar tiene un tope de 25% mientras que el tope a pagar si es persona natural es del 35%. Todo este proceso tiene relación directa con el concepto de los gastos que se consideraran y se aceptan como deducibles por parte de la autoridad tributaria.

### **Impuestos Directos e Indirectos**

Los impuestos de modo general, son o constituyen una exacción pecuniaria en favor del estado, hecho a los ciudadanos de ese conglomerado asociado en forma de nación. Existen varios tipos de impuestos, pero de modo general podemos afirmar que la clasificación más común y práctica es aquella que los cataloga en directos e indirectos. En este contexto, los países del mundo tratan de varias formas de privilegiar a los impuestos directos, porque estos se generan directamente y porque el acto considerado generador que direcciona el cobro hacia una persona o sector de personas de modo específico apuntala la contribución progresiva, dependiendo su monto del nivel de ingresos del contribuyente. El impuesto directo por excelencia es el impuesto a la renta, que está orientado a gravar el ingreso luego de gastos y sobre el que le corresponde pagar al sujeto activo del tributo el porcentaje considerado y determinado conforme a la ley. Existen otros impuestos pero estos no gravan directamente al contribuyente sino que van en cascada o se cargan a un tercero, como el caso del IVA o del ICE.

El llamado Impuesto a la Renta es una ficción jurídica que supuestamente permite la redistribución de la riqueza de los miembros de un estado, considerando que existen posiciones de debilidad y de diferentes condiciones de ingresos entre los miembros de ese estado. Se denomina de redistribución porque la riqueza de un país entra en mejores condiciones y en mejor calidad y cantidad donde unos haciendo que otros por diferentes condiciones no puedan acceder en la misma forma a la riqueza del país.

### **Condición de Vinculante de la Declaración de Ingresos**

Para continuar en el análisis debemos establecer ¿porque es vinculante la declaración? Esta parte de la afirmación legal establece que al producirse la existencia del vínculo jurídico que genera derechos y obligaciones a los sujetos de la relación tributaria, estos contraen cada uno por lado, esos derechos y obligaciones, mientras se cumplan no se produce el conflicto, pero en caso de no hacerlo, tiene el estado el derecho de ejercer la coercibilidad mediante la vía tributaria y/o la penal, mientras que el contribuyente se ve restringido a la vía administrativa primero y luego a la contenciosa tributaria.

La vía administrativa tributaria y sus instancias de reclamación se practican como su nombre lo dice ante las autoridades administrativas encargadas de la determinación, cobro y administración del impuesto. Este concepto de vinculante es el que además sujeta al contribuyente al cumplimiento de obligaciones que tienen una respuesta penal por su incumplimiento o aplicación de variables no sustentadas.

Esta presunción legal de la vinculación es la que genera la posibilidad del ejercicio del derecho a la coercibilidad que tiene el estado ante sus asociados por el incumplimiento de la norma de solidaridad con los demás miembros del estado. Partiendo del hecho de que el documento denominado declaración (sea de impuestos internos o de comercio exterior) es uno en el que consta información personal, resultante de cálculos, así como de situaciones consideradas en diferentes ámbitos por el declarante y por el funcionario tributario susceptible de apreciar subjetivamente los valores declarados así como los conceptos que los estructuran. Subjetividad que también se puede dar en cuanto a los conceptos de los montos no deducibles en el caso de los impuestos internos. O al momento de calificar como renta pura a un ingreso que podría ser de otra naturaleza.

Partiendo de este punto debemos determinar que la declaración tributaria se produce como medio de determinación presentado por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria y se convierte en exigencia legal establecida como medio de información obligatoria para llegar a la determinación y posterior pago del tributo. La declaración tributaria se realiza de modo formal ante la autoridad tributaria usando los elementos que la ley, los reglamentos y las circulares administrativas disponen, en nuestro caso son los formularios determinados por el Servicio de Rentas Internas, al efecto son los formularios: 101, 102 y 102A; cuyos usos son:

101 Sirve para realizar la Declaración del impuesto a la renta y presentación de balances, es formulario único para sociedades o sea compañías y establecimientos permanentes, vigente desde el 01/02/2013

102 Se utiliza para la Declaración del impuesto a la renta de personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, vigente desde el 01/02/2013. y 102A con el se efectúa la Declaración del impuesto a la renta por parte de personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, vigente desde el 01/02/2013.

A partir del año 2013 se realizan las declaraciones mediante sistema informático, con uso de claves de ingreso, esto tiene su fundamento legal en la Ley de Comercio Electrónico y el fundamento de control porque la información recibida mediante sistemas es una que se puede indexar inmediatamente al sistema de control y llegar a determinar la posibilidad de la existencia de evasión voluntaria o involuntaria, de aquí arranca la actitud del SRI que en un momento dado solicita la aclaración de las declaraciones porque al realizar el cruce informático se determina la existencia de operaciones económicas generadoras de renta o de otros impuestos que no se han registrado.

Al respecto: "El punto en rigor técnico, radica en determinar si el desvalor del comportamiento, antijuricidad, se agota con la simple infracción dolosa del deber extrapenal (generalmente ubicado en la Ley General Tributaria) o si, al lado de este hay que acreditar algún requisito adicional para terminar de impregnar de antijuricidad penal al hecho" (Mario Laporta, Alejandro Altamirano, Ramiro Rubinska, 2008).

### **La omisión de la Declaración de Ingresos**

Al referirse a la omisión de la Declaración como elemento configurador del delito tributario, hace el cuestionamiento si es necesario que esta acredite algún requisito adicional, que sería el caso de agregarle la condición de instrumento público. Pero más adelante agrega que "la antijuricidad de la conducta queda completamente integrada con la infracción de deberes formales tributarios, de tal manera que si a esta se asocia la causación del perjuicio patrimonial típico, se complementan todos los requisitos del tipo objetivo de la defraudación tributaria." (Mario Laporta, Alejandro Altamirano, Ramiro Rubinska, 2008). Esto nos da una

clara dimensión del error cometido por la legislatura puesto que desnaturaliza el concepto tributario de la declaración.

La declaración tributaria responde a una expectativa de cumplimiento de la norma tributaria, en la que se da por descontado que los asociados del contrato social determinan personal y directamente que han adquirido una obligación, a partir de la generación de un ingreso, el que ha sido posible recibirlo a partir de las acciones del estado en la implementación de vías, sistemas, o dar la posibilidad mediante la creación de oportunidades de generación de renta, tales como contratos del estado o simplemente perfeccionando la infraestructura a partir de la que y por su uso se pueden plantear negocios o actos económicos que generan una renta con utilidad.

El hecho del incumplimiento de esa expectativa es lo que genera la sancionabilidad penal en caso de que la motivación sea un acto intencional con el objeto de evadir la obligación mediante el silencio, impidiéndole al estado conocer la actividad económica que ha generado una renta gravable. Esto es, que se ha producido el hecho generador, la situación de percibir una renta, que espera una respuesta del sujeto pasivo de la obligación, la declaración, el no hacerla sitúa a este sujeto en la posición de agresor del sistema, que al encuadrarse en la conducta típica se considerara infractor.

Cuando el tema no pasa por la omisión íntegra de la declaración sino del incumplimiento de factores allegados, si son elementos determinantes se tendría que ver si cumplen con el mismo concepto, esto es, si son elementos de tal nivel de importancia que aunque se haya declarado, imposibiliten la creación del círculo determinativo, entonces actuara el sujeto activo con la clara percepción de que hay una omisión grave que se encuadra en los tipos descritos en el art. 298 del Código Orgánico Integral Penal. .

Pero en otro orden de cosas si la omisión es de elementos que no influyen en la determinación de fondo, sino simplemente son elementos de forma que de cualquier manera, sin su inclusión igual se puede determinar el monto del ingreso gravable, entonces, apreciando igualmente la existencia de una infracción, pero que la gravedad de la omisión no conlleva una agresión al sistema, entonces la percepción infraccional de la autoridad será en el orden meramente contravencional o reglamentario.

Ahora, existen pensamientos expuestos por tratadistas que encuentran poca diferencia entre algunas infracciones de orden administrativo (contravenciones) e infracciones de orden penal (delitos). La diferencia es realmente de condición de realización del acto de voluntad. Es fundamental que se determine el "animus" del infractor para que la justicia tributaria penal tome la determinación de la persecución en uno o en otro sentido. En todo caso el delito tributario se dará a partir de un acto o conducta determinada como dolosa.

La inexistencia de la declaración o su inexactitud marcan una fundamentada diferencia entre las acciones a seguir por parte del sujeto activo y su aparato de coerción. Por un lado están las acciones administrativas de determinación por parte de la autoridad luego de encontrar las diferencias y determinarlas ya generan de por sí una multa, pero en esta parte, conceptualmente pienso que hay un error en el ente recaudador, puesto que se aplica un recargo por determinación por parte del sujeto activo, cuando el sujeto pasivo ha declarado, pero si a criterio del recaudador hay faltas de elementos o errada interpretación de ingresos y el establece que hay diferencias de ingresos, aplica la sanción del art. 90 del código orgánico tributario, considerando esa reforma como determinación directa, lo que jurídicamente es un error, como tantos otros que hemos visto en el ente recaudador.

### **Los Jueces de Coactiva y el poder de cobro**

El momento de determinar las discrepancias o errores en la declaración el sujeto activo, aplica los correctivos administrativos, pero sin remontar los niveles de lo penal, porque de todas maneras, así no ejerza una acción penal, en el concepto lato de la definición, que es más rigurosa, al hacerlo todo en el ámbito administrativo tributario, mantiene el control de la coercibilidad en su mano, aplicando a través de los legalmente denominados jueces de coactiva, cuya designación es una aberración arrastrada de tiempos anteriores cuando el quehacer administrativo permitía crear judicaturas en donde se le ocurría al legislador o simplemente eran figuras traídas de otras realidades jurídicas.

El Art.169 del Código Orgánico Tributario concede a los funcionarios administrativos que tienen la capacidad legal de cobro, competencias que son propias de jueces, estas fueron temporalmente desactivadas pero a raíz de la reforma tributaria realizada el año 2012, se les reintegro a los funcionarios

ejecutores la calidad de "jueces de coactiva", lo que les permite incluso irrumpir en el arraigo de las personas, acción que por norma constitucional está restringida a los jueces de derecho puesto que constituyen una regresión a sistemas de supra fortaleza administrativa que rompen esquemas de seguridad jurídica, de vital importancia y que son reclamados por inversionistas nacionales y extranjeros.

El aparato sancionador tributario, en cualquier ámbito, está fuertemente ligado al sistema determinador de impuestos. Es fundamental que el ente administrativo, SRI o SENAE estén apartados de los operadores de justicia, porque, así se diga que no es correcta la apreciación, en la práctica quienes hacemos de abogados litigantes nos encontramos con la presión de los abogados de los entes recaudadores de impuestos, ya señalados, que tratan de evitar sentencias a favor de los reclamantes, o casos más graves aun, cuando el Juez o el tribunal ha dado la razón jurídicamente, y hay conceptos que no son rebatibles, se presentan recursos con el objeto de lograr como un supra recurso el abandono de parte del reclamante. Para de esta manera obtener la correspondiente resolución a favor del administrador del tributo aunque haya sido obtenida al margen de la norma de ética jurídica.

Abunda en esta línea la imposición de la necesidad de presentar una garantía del 10% (diez por ciento) del monto reclamado y en caso de no hacerlo se tendrá como no presentado el reclamo.

### **Principios de la tributación**

Como toda ciencia humana a practicar o aplicar en medios donde el contrato social es el factor aglutinante para desarrollar la vida en comunidad, la tributación, que es la forma de aplicar la solidaridad entre los seres, tiene sus principios estructurales de formación, de aplicación y de vigencia. Estos se encuentran contemplados en el Art. 5 del código Tributario y son:

1 - PRINCIPIO DE LEGALIDAD.- Los tributos solo se pueden establecer, modificar, extinguir, crear o exonerar mediante ley. Art. 301 de la CRE.

2 - PRINCIPIO DE GENERALIDAD.- Las leyes tributarias tienen que ser generales y abstractas y no direccionarse a determinadas personas o grupos de personas, sea concediéndoles beneficios, exenciones o imponiéndoles gravámenes, art. 5 del COT.

3 - PRINCIPIO DE IGUALDAD.- Las leyes tributarias se aplican en igualdad de

condiciones para todos los administrados, sin que exista beneficios, exenciones ni tampoco imposición de gravámenes por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, filiación política, o de cualquier otra índole, origen social o posición económica o nacimiento. Art, 5 del C:O:T.

4 - PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.- Igualmente el régimen tributario se rige por el principio de proporcionalidad. En virtud de este principio, el ordenamiento tributario tiene que basarse en la capacidad económica de los contribuyentes para el establecimiento de la obligación tributaria. Art. 5 del COT.

En contraposición a este principio se mantiene el de suficiencia recaudatoria, esto es que el presupuesto de ingresos por tributos tiene que regirse a la necesidad del estado y según eso establecer el monto de la presión fiscal sobre los administrados. Este en el fondo, el concepto de suficiencia recaudatoria, era el que se aplicaba en la edad media ya que el requerimiento de ingresos partía de la necesidad de la corona.

5 - PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.- En materia tributaria este principio tiene dos aplicaciones:

Por norma y principio de derecho toda ley es irretroactiva y las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares de carácter general siguen el mismo principio. El Código Orgánico Tributario señala que las normas tributarias son aplicables, esto es rigen, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial aunque por requerimiento de la autoridad y en muchos casos para evitar preparar métodos elusivos se dispone fechas especiales de vigencia, tales como al día siguiente de su publicación aunque también puede señalarse una fecha posterior a la de su publicación.

La Constitución de la República del Ecuador (R.O. 449, 20-X-2008), no tiene en si una definición de lo que son tributos, vacío que se mantiene en nuestro Código Orgánico Tributario, la Constitución únicamente señala que el Régimen Tributario se regirá por determinados principios, Art. 300 inciso primero de la Constitución de la República del Ecuador, y a estos se los tiene entonces como los principios rectores, y son:

Progresividad.- Esto es que se privilegiaran aquellos tributos que vayan estableciendo mayores porcentajes a mayores ingresos generados o percibidos.

Este es el principio que nutre el concepto de la redistribución de la riqueza, puesto que, al momento que se castiga con mayores pagos los mayores ingresos se aplica una tarifa superior logrando una mayor exacción de un mayor ingreso Art. 285 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador.

Eficiencia.- Este principio está directamente relacionado con la obligación del estado de ejecutar el cobro de los impuestos con el mejor uso de la tecnología y con la mayor solvencia administrativa. Colabora en la aplicación del principio de eficiencia el hecho de que los miembros del estado cumpliendo la obligación establecida en la constitución honren dicha obligación mediante el pago oportuno del impuesto, podemos ver entonces que si bien es cierto se demanda la eficiencia administrativa en la aplicación de normas y sistemas técnicos, se obliga también al administrado a cumplir a tiempo y correctamente la obligación tributaria. Art. 83 numeral 15 de la Constitución de la República del Ecuador.

Simplicidad Administrativa.- Este principio, a nuestro criterio directamente ligado al anterior, exige que la forma de determinación y cobro de los tributos sea simple, de fácil comprensión y de rápido cumplimiento, sin la utilización de sistemas complicados en la determinación y pago.

Esto preferentemente se aplica en consideración de lo difícil que es determinar montos y porcentajes en los diferentes tipos de negocios. Una manera aplicada de este principio lo tenemos en el sistema impositivo RISE, mediante el que ciertos contribuyentes previamente determinados y registrados, pueden acogerse a una autodeterminación genérica y fija, que obliga a un pago mensual, sin tener que entrar en la determinación particularizada y se aplica hasta cierto monto de ingresos, dependiendo de la categoría en que se ubique utilizando una formula simple y logrando incluir en la base de contribuyentes a sectores que usualmente se han denominado informales y se autoexclúan de esa base de contribuyentes Resolución NAC DGERCGC13-00862 del 12 de diciembre del 2013 del Director General del SRI.

Equidad.- La equidad consiste esencialmente en la aplicación igualitaria de la norma tributaria para todos los habitantes del estado. Esto es que la generalidad de la norma permite su aplicación sin preferencias ni discrimen, dando seguridad jurídica a los miembros del estado. Especialmente se aprecia a la Equidad en el momento de la aplicación de la exigibilidad cuando el estado tiene que aplicar

normas de cobro.

Transparencia.- Es fundamental determinar que la información de los contribuyentes no puede ser difundida por la misma disposición de la ley, la reserva y la privacidad de la información alimenta únicamente a la base de datos del ente recaudador, mas no al público en general, el Servicio de Rentas Internas y el estado tienen la obligación de preservar la reserva sobre el ingreso y el impuesto causado y pagado por los ciudadanos, pero en reversa tienen la obligación de transparentar la norma y las resoluciones que crean obligaciones y generan plazos y demás condicionamientos a cumplir por parte del sujeto pasivo de la obligación haciendo que dicha norma sea de conocimiento general de forma oportuna y entendible para que no se preste a confusiones o errores. El principio de transparencia obliga a que la manifestación de la obligatoriedad tributaria se entienda clara y oportuna, dejando de lado el oportunismo o la legislación con dedicación para grupos económicos.

Suficiencia recaudatoria.- Este principio conlleva la necesidad de que se determine cuáles son los objetivos que persigue el estado con la recaudación impositiva porque de ahí parte la determinación del estado del monto que requiere para llevar adelante la obra de administración. De ahí que es necesario que al determinar el “cuanto necesita el estado” pueda el administrador determinar el monto de la exacción tributaria.

“ La suficiencia recaudatoria como principio debe cumplir con dos requisitos; el primero, recaudar suficientes recursos al menor costo, hecho que a su vez permiten cumplir con el segundo requisito; que consiste en dar cabal cumplimiento a la finalidad extra-fiscal del régimen impositivo; es decir, administrar diligentemente y con pericia lo recaudado” (Guerra, 2010)

Existen principios que no están constitucionalizados como la no confiscatoriedad que sería largo detenernos en su explicación pero que son de común aplicación en el campo de la búsqueda de la llamada Justicia Tributaria.

### **Plazos y vigencia de las normas tributarias**

Las leyes que se refieren a tributos cuya determinación y/o liquidación deba realizarse por períodos anuales, tales como el Impuesto a la Renta, son aplicables desde el primer día del siguiente año calendario; y si la determinación o liquidación se realiza por períodos menores, se aplicarán desde el primer día del

período siguiente.

En segundo lugar, las normas tributarias penales las que se aplican a delitos, contravenciones y faltas reglamentarias de carácter tributario de modo general rigen a futuro, y como excepción se aplicaran retroactivamente bajo el principio del “indubio pro reo” incluso en caso de sentencia, así: las que suprimen infracciones, establecen sanciones más benignas o términos de prescripción más breves. Arts. 76 y 11 del Código Orgánico Tributario.

### **Derecho y Derecho Tributario**

Partiendo de la premisa fundamental que no se acepta la existencia y el desarrollo de la ciencia, sino se cumple con el requisito básico de formular y sistematizar un marco conceptual racional, objetivo, lógico, metódico, orgánico y funcional que contemple su forma, su contenido; y, su aplicación en la sociedad vamos primero a situar nuestro estudio en el universo del Derecho, para luego enfrentar la localización en lo que es el Derecho Tributario.

El cumplir con este presupuesto básico resulta una tarea muy difícil en las ciencias sociales en general y, particularmente en la ciencia del derecho tributario que nos ocupa, por la constante evolución, diversificación y complejidad de las relaciones sociales que deben ser interpretadas y traducidas en conceptos académicos.

El derecho tributario se enfrenta al constante desafío de establecer un sistema conceptual jurídico compuesto por un conjunto de normas tendientes a regular y organizar la sociedad en cuanto a tributos se refiere. Por ello es de vital importancia que la Función Legislativa desde la Asamblea Nacional, tipifique correctamente los fenómenos sociales, establezca los adecuados procedimientos legales y defina una eficiente organización judicial para el correcto tratamiento y aplicación del derecho.

Se debe de tener en cuenta que para la aplicación de estas normas, es fundamental que el juzgador sea probo, es decir que sus actuaciones en la aplicación de los principios y normas constitucionales sean absolutamente transparentes y sustentadas para que no sean objeto de cuestionamiento. De lo contrario no podría existir un marco jurídico claro, sino en su aplicación difusa, que impide el normal desarrollo de la jurisdicción y la eficiente administración de justicia.

### **La religión y los impuestos**

Paralelamente las religiones, incluyendo a sus representantes, las iglesias, entre ellas las Cristianas, Hebrea y Católica desarrollan el concepto de los diezmos y primicias, a partir de consideraciones establecidas en el viejo testamento encadenadas con normas del nuevo y especialmente de los evangelios de los profetas y algunas de las expresiones atribuidas a Jesucristo, así como se mantiene el mishva en la hebrea. En ambas religiones y es interesante destacar, se establece como metodología la progresividad conforme a la capacidad económica del donante, elementos estos que se incluyen en la estructura del Impuesto a la Renta. Cabe destacar que el concepto de aplicación de una exacción denominada impuesto nace realmente en las religiones politeístas, cuando la clase sacerdotal imponía a los súbditos de un estado o nación, la obligación de dar para el templo. Este concepto se fortalece en la edad media cuando la poderosa iglesia católica impone a la fuerza las grandes contribuciones para la iglesia, haciendo de esta la más grande por parte del terrateniente; pero que se alimentaba también de las donaciones de casas y haciendas, muchas veces de personas que de esta manera obtenían los perdones necesarios que requerían para asegurarse una vida placentera en el paraíso; así como de entrega de feudos y control de territorios que daba el gobernante a favor de tener siempre el perdón de Dios para sus más elementales caprichos que incluían, muertes violaciones, guerras, etc.

### **Los impuestos en la edad antigua**

La concreción estatal del concepto de impuesto arranca en la antigua Babilonia en donde figuran referencias en torno a la tributación en el llamado Código de Hammurabi. Se reglamentan los pagos y se reconoce una calidad especial a los recaudadores de Impuestos.

Los Egipcios establecen una contribución específica tipo tasa a favor de algunos de los Dioses, del amplio espectro de deidades que exponían, las más poderosas eran las merecedoras de dicha contribución.

Los Griegos dan un salto cualitativo en el tema impuestos, establecen un principio de orden o de contabilidad fiscal, se hacía control de determinación, cobro y pago y establecieron lo que se conoce como el primer derecho arancelario de la historia de la humanidad, que se fijaba en un promedio de 2.5% del valor del producto, dando así una norma de seguridad al comerciante que sabía a qué atenerse no

como en otros puertos en donde se imponía la necesidad del gobernante para determinar el impuesto aplicable en cada caso particular.

Los romanos no solamente aplicaron las enseñanzas de los griegos sino que ampliaron sus normas, creando impuestos de varias condiciones, a la tierra, a la herencia, a la propiedad, a las tierras conquistadas, o tributos personales, entre los que se incluía el de la venta de esclavos.

El concepto inclusivo del Contrato Social nos lleva a determinar que el vivir en sociedad incluye la responsabilidad del sostén de esa sociedad en la que todos contribuimos conforme a nuestra capacidad y estableciendo como premisa que al hablar de contribución no nos referimos única y exclusivamente al aporte económico. Nos obliga como contrapartida a ceder económicamente en beneficio de un conglomerado que va a recibir el beneficio en obras comunes a todos los integrantes de ese estado. De ahí que luego de la revolución industrial en la que se cambia la matriz de relación económica entre los miembros del estado se establecen nuevas normas en cuanto a los impuestos ya que el concepto de renta adquiere una dimensión diferente, este avance permite la formación de acumulaciones de capital que dan origen a una relación sustentada en el capital. Las formas de la relación entre los actores económicos varia.

Es así que el ciudadano entiende que la contribución genera un soporte general en el que se sustenta el convivir en sociedad. Se idea con el tiempo la aplicación y el manejo del tributo en favor del estado, dejándose su control a los entes dependientes directamente de las primeras y principales autoridades del país o república. Es así que en los llamados sistemas democráticos la creación de impuestos generalmente está limitada al poder legislativo en combinación con la administración de estos por el poder ejecutivo. En nuestro país por ejemplo la ponencia de proyectos de leyes tributarias está en manos del ejecutivo, por disposición constitucional y solo pueden aplicarse si el congreso las (sanciona) aprueba.

Los tributos de una u otra forma han generado en diferentes momentos de la vida de las sociedades movimientos que han dejado profunda huella en el concepto político así la revolución francesa se origina como rechazo a los movimientos por lograr la creación de un impuesto que sostenga a la corona, los nobles se oponen, el clero se opone, y todo desemboca en la revuelta burguesa que se inicia el cinco

de mayo de 1789, luego la revolución popular que estalla el 14 de julio del mismo año, que se inicia con la toma de la Bastilla.

El origen del problema se da a partir de la necesidad que manifiesta la corona de imponer un nuevo tributo necesario para sostener la corona y el estado. A partir de la revolución francesa el concepto cambia y esos impuestos y tributos se manejarán constitucionalmente en beneficio del estado que actúa en representación de los asociados, los ciudadanos, pero sin privilegios, esto es que los impuestos servirán para establecer obras y beneficios en favor general sin privilegiar a ningún estamento de la sociedad.

En nuestro país la Revolución de las Alcabalas que fue una protesta contra el impuesto del 2% a las ventas para sostener una armada que resguarde a los puertos y barcos españoles del ataque de piratas, julio de 1592 abril de 1593, fue el primer movimiento de insurgencia en América a partir de la imposición de un tributo. (Avilés, s.f.)

El cobro del impuesto lleva a que el estado se convierta en administrador de una riqueza que al ser depositada en él; sirva para cumplir con el saneamiento de las necesidades esenciales de la población, esto es aquellas que no pueden ser atendidas individualmente por los ciudadanos.

Científicamente los impuestos tienen que cumplir con una estructura y esta se arma a partir de los principios que los rigen. Estos principios generalmente se encuentran enunciados en las leyes, así en el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador están enunciados los de: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Mientras que en el Art. 5 del Código Orgánico Tributario se contemplan los de: legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Podemos apreciar que los conceptos incluidos son diferentes, solo hay tangencialidad en el principio de generalidad, en tanto que los demás principios se asientan en una conceptualidad diferente. Pero de modo práctico podemos afirmar que mientras esté vigente el COT estos principios son aplicables en tanto y en cuanto no se opongan a la constitución.

Los lineamientos que ha llevado la justicia tributaria en el Ecuador, son unos que la han sujetado primero a lo administrativo manejando ambas líneas: la

administrativa (reclamaciones, impugnaciones, etc.) y luego lo penal, dependiendo básicamente de la fortaleza política de quien ha encabezado el equipo de recaudación tributaria. La estructura tributaria no contemplaba la inclusión de la Aduana en el concepto de lo que es el universo tributario, incluso se hablaba de impuestos arancelarios, lo que casi constituye una herejía jurídica. Pero generalmente el movimiento tributario derivado de la operación recaudatoria en rentas estaba ligada a normativas que generalmente se iban variando conforme los intereses fiscales, mediante la emisión de circulares y disposiciones administrativas generadas en la Dirección General de Rentas, luego en la Dirección General del SRI.

Es pues dificultoso, por decir lo menos, establecer una norma legal realmente aplicada de modo continuo, se tuvo recién un principio de continuidad en la política fiscal a partir de la jurisprudencia que fue creándose en torno a los fallos del H. Tribunal Fiscal, pero que este tenía el gran defecto que no conocía el tema penal que estuvo por largo tiempo en manos del Director General de Rentas en calidad de Juez Especial, o en manos de los Administradores de Aduanas en calidad de Jueces Especiales de Contrabandos, la justicia penal realmente no encuadraba en el contexto del juzgamiento de la evasión tributaria.

En este universo tomamos como elementos legales que alimentan nuestro marco teórico las normas del Código Fiscal, Ley de creación del H. Tribunal Fiscal, el Código Orgánico Tributario, la Ley de Rentas Internas y sus reglamentos, la jurisprudencia del H. Tribunal Fiscal y de la Corte Suprema de Justicia, las sentencias de la Corte Constitucional; y, el Código Orgánico Integral Penal.

### **Configuración del concepto de legalidad en los impuestos**

Los primeros indicios de aplicación de una normativa adjetiva de justicia tributaria la tenemos a partir de los preceptos romanos, el principio del contencioso tributario no fue desconocido para estos, nociones directas desde el período imperial cuando funcionarios denominados "rationales" realizaban labores de control tributario pero adicionalmente tenían la competencia para resolver los procesos de reclamación en materia tributaria fiscal. Especial referencia se hace en el gobierno de Anastasio, al contencioso tributario que en esta época alcanzo desarrollo y que además tuvo una "reglamentación inteligente y ágil". (Giorgetti, 1967)

Las consideraciones de juzgamiento y de aplicación de sanciones nos arrojan resultados de que se mantenía la misma justicia ordinaria que aplicaba las normas procedimentales de aparente especialidad.

La estructura de juzgamiento que implemento el imperio romano se destruyó junto con el decaimiento del imperio y su ulterior destrucción, se pierden las formas de juzgamiento y se crean normas que luego en el período bizantino dan a luz nuevas estructuras de juzgamiento, pero sin la claridad de la protección justificada de los derechos individuales ni tampoco de los derechos de la colectividad que protegía el derecho romano.

En el Derecho Romano se crea la figura del juzgamiento por la falta de cumplimiento del deber social de cumplimiento con el estado, porque en el derecho romano se establecía como fundamental el cumplimiento del compromiso adquirido. Dentro de las condiciones de establecimiento de la clase social a la que pertenecía el individuo se adquirían obligaciones por clases y en este contexto la falta de cumplimiento de la obligación podría convertirse en elemento de pérdida de la condición de clase, dando origen al "acápite diminutio" en sus tres niveles.

Al perderse el concepto de sanción legal sobre el evasor de la obligación tributaria, creado según el concepto legal romano, encontramos poca referencia en el paso del tiempo hasta la época del manejo feudal en el que la resistencia de los señores hace que la oprobiosa imposición de tributos en especie cause las revueltas que originaron la obligada transición a partir de la revolución industrial en la que ya el concepto de estado había evolucionado y el principio de sostenibilidad a partir de la solidaridad empieza a tener cuerpo, creando ya aquí un nuevo sustento conceptual de los tributos y por lo tanto una nueva forma de ejercicio de la potestad de imperio en torno a la sancionabilidad del incumplimiento de la obligación tributaria.

### **Justificación y sustento de la coercibilidad penal**

El tópico esencial que trata el Derecho Penal es la sanción sobre el sujeto (individuo) autor del acto descrito como típico y que conforme a la pura normativa penal debe ser sancionado con el rigor de la norma penal conocida (prisión).

Pero en el mundo actual existen ya otras penalidades que se aparejan sin tener la dimensión de la sanción drástica y terrible que es la prisión o sea la pérdida de la

libertad que se la está teniendo como sanción de última instancia o como resultado final de la intervención penal de ultima ratio.

No avancemos en la existencia de otras penas, veamos la justificación para que exista una coercibilidad de índole penal como resultado de la adecuación típica de conductas en el campo tributario. El conjunto normativo actual, en algunos países del mundo y localizando el tema en nuestro país, nuestro mundo normativo, se rige ahora por el denominado neoconstitucionalismo, en el que se ha establecido un cambio de conceptos, creando una sociedad de derechos individualmente determinados, sustituyendo lo que se denominó al estado de derecho por derechos de los individuos, o estado de derechos individuales.

En este contexto regresamos a ver los dos mundos que se nos presentan, los derechos individuales y los derechos supraindividuales concebidos como esenciales para determinar la primacía de los derechos humanos. Y nos preguntamos:

¿El derecho tributario penal sanciona infractores o restituye el orden quebrantado?

¿Hasta qué punto la individualidad prevalece sobre el interés colectivo? Al no ser un individuo el agraviado de un delito tributario, sino un colectivo denominado como sociedad de cualquier índole, ¿se elimina entonces la posibilidad de la imputación por cuanto la sociedad es una individualidad ideal?

Ligeramente veamos el Art. 32 de la Carta Americana de los Derechos Humanos (CADH), en este artículo se establece claramente la ponderación aplicable al respecto, puesto que si bien es importante y constitucional la protección individual, pero no nos olvidemos la importancia que le ha dado nuestra constitución al tema de los pactos y convenios internacionales, que los coloca en la punta de la pirámide obligacional, así en dicho artículo se establece en el numeral primero: "Toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad" y agrega: "Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática".

En estos términos regresamos al concepto que rige en nuestra constitución cual es el del buen vivir o "sumak kausay" que no es un concepto nuevo ni propio de una ideología antropocéntrica, sino un concepto jurídico incluido en las legislaciones americanas hace un buen número de años, solo que no se lo tenía como un

principio de origen indígena, se ha tomado el nombre en quichua por intereses de un orden distinto. En este contexto podemos afirmar que tiene aplicación privilegiada el bien común, de ahí que la obligatoriedad del cumplimiento de obligaciones tributarias deviene de un compromiso de doble vía.

Es importante también determinar que los derechos de los individuos generan obligaciones que se deben cumplir bajo la amenaza de la exigencia coercitiva, esto es una parte fundamental del contrato social que incluye a los individuos en las naciones. El contrato social que unifica a los miembros de un estado es la denominada Constitución, quienes son parte de un estado y aceptan su pertenencia adquieren la obligatoriedad de su cumplimiento y de ella nace la obligación del cumplimiento de la constitución tributaria, el cumplimiento de la ley y la sujeción a la sancionabilidad en caso de incumplimiento de ella.

La obligatoriedad del cumplimiento de un compromiso tributario que se determina en la constitución se establece luego en las leyes que hemos desarrollado anteriormente, esto es, el Código Orgánico Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, Código Orgánico de la Producción. Reglamentos y normas tributarias de segundo orden.

Dentro de este contexto es necesario establecer que la coercibilidad se da a través de la ley penal y esta se estructura a partir de la determinación de los tipos (conductas) penales que describen las situaciones perseguibles, esto es las conductas que son consideradas anómalas. La coercibilidad en general es el derecho del estado de exigir el cumplimiento de la norma, y para ello se vale entre otros medios de la aplicación de normas de sanción, que estructuralmente se alinean en el campo penal, siendo las más duras aquellas que hacen relación con la normativa penal, sancionatoria. Esto además desde el punto de vista de la seguridad jurídica garantiza dicho cumplimiento. (García C. , 2009)

### **III.3.- Justicia administrativa tributaria. Procesos administrativos de primer nivel.**

De la lectura simple y lata de la disposición colegimos que no es posible jurídicamente la aplicación en sede administrativa de alguna forma de justicia penal, pero la norma señala adicionalmente que se reconocen constitucionalmente las potestades jurisdiccionales. Al respecto no reconoce la constitución ninguna jurisdicción especial en torno al tema tributario, por lo que el ejercicio de

cualquier forma de aplicación de justicia por parte de la función ejecutiva huelga de constitucionalidad.

Establecemos que la función ejecutiva aplica normas, vía administración por cuanto el Servicio de Rentas Internas y el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (Se cambió la estructura de la Corporación Aduanera Ecuatoriana con la promulgación del Código Orgánico de la Producción en diciembre del 2010, transformándola en el Servicio Nacional de Aduanas.) son dependencias de recaudación y control tributario, dependientes directamente del ejecutivo, quien controla las designaciones de sus principales ejecutivos, además son instituciones incluidas en la normativa administrativa del estado.

Las disposiciones que tienen relación directa con la aplicación de la justicia, tanto administrativa como penal, en el campo tributario se encuentran en el Código Orgánico Tributario y en el Código Orgánico de la Producción. Con el primero, en lo Administrativo partimos del Título II, Capítulo I, en donde se crea la opción de la Reclamación Administrativa ante la misma autoridad de la cual emanó el acto que origina la disconformidad del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y genera a partir de esta actividad procedimental administrativa una opción de actividad contenciosa tributaria, la que se ejerce ante los Jueces de la sala Contencioso Tributaria de la respectiva Corte Provincial. Esto se deriva del poco cuidado de los legisladores, tanto de la Asamblea cuanto del Co-legislador el Presidente de la República.

“La Disposición Reformatoria Octava, núm. 1, del Código Orgánico de la Función Judicial (Ley s/n, R.O. 544-S, 9-III-2009), dispone que en todos los artículos del Código Tributario donde se haga referencia al Tribunal Distrital de lo Fiscal, Tribunal, Sala, Presidente, Presidente del Tribunal, Presidente de la Sala, Magistrado, Magistrado de sustanciación, Ministro de sustanciación, se cambie por "la jueza o el juez de lo contencioso tributario"; sin embargo, esta norma no fue adecuada al veto parcial del Presidente de la República, que modificó la estructura orgánica de la jurisdicción fiscal; estableciendo como única instancia competente para conocer la materia contencioso tributaria, a la sala especializada de la Corte Provincial”. (Ediciones Legales, 2014)

En el campo aduanero encontramos disposiciones relativas al Reclamo administrativo en el Código Orgánico de la Producción, Libro IV, Título IV,

Capítulo Segundo, Arts. 216 y 218. Se introduce la novedad de la notificación mediante sistemas electrónicos e informáticos, las que gozaran de presunción de validez jurídica. Pero ante esta novedosa y yo llamaría novelera forma de reclamación, nos encontramos con el pesado tramado del resto de las normas procesales y de reconocimiento de la validez de la resolución judicial y con el trabajoso proceso de reconocimiento de los actos en la ley de Comercio Electrónico, requiriendo formas especiales que permitan el conocimiento y el ulterior reconocimiento del acto.

La opción de reclamación creada ante las mismas autoridades administrativas de las cuales se genera el acto a impugnar no tiene, a mi buen saber y entender y de modo inequívoco la opción de prosperar en una respuesta positiva de auto reconocimiento de error por parte de la autoridad administrativa de la cual se generó el acto impugnado, porque la aceptación del planteamiento del recurrente se convierte en eso, y el proceso de prueba no generara a favor del contribuyente prácticamente ningún beneficio.

Lo expresado representa, para el estado y para el contribuyente, pérdida de recursos y esfuerzos, porque, además sujeta la reclamación contenciosa tributaria al agotamiento previo de la vía administrativa dando luego la opción de la vía contenciosa para rever las decisiones adoptadas por la administración, pero que, aunque no se quiera admitirlo crean un antecedente de elementos que serán tomados en cuenta por los jueces contenciosos al adicionar como parte del proceso los elementos accionados por la administración tributaria, la que por su propio peso político y administrativo en el aparato del estado ya tendrá un doble puntal en su beneficio.

Este antecedente nos informa de la necesidad de centrar la justicia administrativa en lo que al proceso de reclamo se refiere en funcionarios independientes, que actúen como Jueces de primer nivel de lo Contencioso Tributario, dependientes de la función judicial con competencia en los hechos y actos administrativos impugnables, porque al momento dicha fase de administración de justicia está en manos de los mismos funcionarios, tal como se ha mantenido a través de los años desde que se instauró el reclamo administrativo, y esto no representa ninguna garantía para el contribuyente, por cuanto será de consideración casi imposible que el mismo funcionario reconozca la equivocación; amén de la existencia de

consignas de tipo político-administrativo que inducirán y obligaran a los funcionarios-jueces a sentencias contra derecho, con una clarísima connotación de un indubio pro estado. Esto además constituye una regresión o mantenimiento de conceptos ya superados.

Al respecto coincidimos con el criterio del maestro Rodrigo Patiño Ledesma que indica que los actos de la administración producidos en ejercicio de las facultades a ella asignadas por la ley, requieren del control legal materializado en la tutela judicial efectiva, como garantía del Estado respecto a los derechos y al patrimonio de los contribuyentes. (Patiño, 2005. )

Este concepto se complementa con el criterio de la necesidad de un ostracismo real para el ejercicio de la justicia en sede administrativa por la misma condición que convierte al funcionario juzgador en juez y parte, lo que en derecho es una aberración.

Con esto llegamos a la conclusión que se necesita que el sistema legal de justicia contenciosa tributaria sea reformado en lo sustantivo, remitiendo el proceso de reclamación y sanción administrativa a Jueces de lo Contencioso Tributarios, a los que el funcionario recaudador que impuso la sanción o que emitió la Resolución debería remitir el expediente correspondiente, para el proceso administrativo de reclamo o de impugnación de la imposición de la sanción. Que ese mismo Juez tenga la competencia para recibir la reclamación por afectación administrativa de parte del funcionario, tramitando el proceso libre de la presión administrativa y del que la administración formara parte procesal.

#### **III.4.- Justicia penal tributaria. Órganos y procesos.**

Empiezo con el acápite final de la obra de M. Paulina Araujo Granda: "Queda con esto a criterio del lector responder la gran interrogante de si hoy por hoy se puede ejercer el poder sancionador del Estado en los delitos contemplados en la Ley Orgánica de Aduanas y si el estado está verdaderamente respondiendo a sus obligaciones a través de las nuevas normas legales, que deben sustentarse en la estructura de un Estado de Derechos y de justicia, en concordancia con la tutela judicial efectiva". (Araujo, DERECHO PENAL ECONOMICO,, 2010.)

Extiendo el concepto de la distinguida Decana de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad SEK de la ciudad de Quito, a que ¿si es posible a la luz del derecho ejercer plenamente una justicia penal tributaria en todos los ámbitos?, la

disgregación hecha solo para la materia aduanera se extiende de modo real y fáctico a todo el campo tributario. Se ha perdido, en el intento de penalizar el juzgamiento tributario, toda una línea de juzgamiento especializado que se había mantenido en el país desde el avance producido por la aplicación del Código Tributario en Diciembre de 1975. Ya habíamos señalado lo establecido en el Art. 393 del Código Tributario de 1975 al referirse a la Jurisdicción penal tributaria. Versión Original Decreto Supremo No. 1016-A, R.O. 958-S, 23-XII-1975.

La normativa se regía a lo que se había establecido en dicho código, el que otorgaba la competencia a los Directores Regionales de la Dirección General de Aduanas, a los Administradores de Distrito, a los Jefes Provinciales de Alcoholes, al Director General de Rentas, a los Jefes de las Direcciones Financieras Municipales, todo esto detallado en el Art. 394. Posteriormente se reforma y se crean los Juzgados Regionales de Aduana que reemplazaran en la competencia a los Directores Regionales de Aduana, sin reformarse el orgánico funcional aduanero, manteniendo la Dirección General Única, en tanto que en el caso de los Jueces Regionales, estos se crean tres, uno en Quito, otro en Guayaquil y otro en Cuenca.

En la evolución permanente que experimenta el derecho y el derecho procesal más, estos jueces regionales de aduana se convierten en Jueces Fiscales, los que finalmente son absorbidos por el sistema penal ordinario mediante la inconsulta e ilegal resolución de la Corte Suprema del año 2001, tomada únicamente con el fin de sacar a un juez fiscal de su cargo que por relaciones y contubernio político adquirió la categoría de inamovible.

El Código Orgánico Integral Penal en materia de tipificación solo se refiere al Delito en tanto que las Contravenciones y Faltas Reglamentarias siguen reguladas conforme a las normas del Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, el Código Orgánico de la Producción, etc. En el caso del delito describe como tal a la Defraudación. La diferencia se sitúa fundamentalmente en la gravedad de la pena, estableciendo privación de libertad, pérdidas de los derechos de propiedad, etc contemplados en los Arts. 58 y siguientes hasta el Art. 71 del COIP y como ya dijimos se saltan las contravenciones y faltas reglamentarias, hecho este que tiene su lógica por cuanto se deriva el juzgamiento de estos hechos netamente a los funcionarios administrativos dispuestos según la

norma de jurisdicción y competencia derivadas de la sancionabilidad administrativa.

En el Código Tributario se establecían aspectos que fueron novedosos para su época y que aun en este día pueden representar normas facilitadoras en la ejecución de los actos que permitan determinar la existencia de delitos tributarios así como efectivizar sanciones. Así los Arts. 405 y 413, establecían la posibilidad de una investigación por autoridad administrativa que permitía determinar en esta sede la posibilidad de la existencia de un acto típico, y para efectos del juzgamiento disponía remitir todo lo actuado al Juez Fiscal en ese entonces.

Esta idea procesal intento ser recogida en la reforma del 2007, mediante la llamada ley de Equidad Tributaria, dándole al Servicio de Rentas Internas la capacidad de efectuar dicha acción y remitir a la fiscalía los elementos, para que, sin la realización de la indagación previa se proceda directamente a un instrucción de cargos, pero no especifica como lo hacía el Art. 413, del Código Tributario anterior, los momentos y los procesos a realizar, articulo este que determinaba también elementos de la jurisdicción y de la competencia, dejando la actuación procesal propiamente dicha en manos de los jueces de derecho.

Toda esta estructura ha sido reformada sucesivamente, queriendo separar los ámbitos tributario administrativo y el penal tributario. El campo tributario se lo ha sujetado al accionar de la administración y en este se ha depositado la confianza y accionar sobre dos tipos de infracciones: la contravención y la falta reglamentaria.

Los Artículos 310 y siguientes del Código Tributario establecen las normas aplicables en torno a las infracciones tributarias, las clasifica en contravenciones y faltas reglamentarias. En relación a las disposiciones anteriores se elimina la separación de delito de defraudación, contravención y falta reglamentaria. En el campo aduanero también remite el delito tributario aduanero al código orgánico integral penal. Originalmente la sanción de prisión únicamente se remitía al contrabando, mientras que ninguna de las otras infracciones, incluso el delito de defraudación, era sancionada con prisión.

Pero precisamente por las normas que se fueron incorporando a la Ley Orgánica de la Función Judicial; vigente desde el 2 de septiembre de 1974, publicada en R.O. 636, 11-IX-1974 derogada por el Código Orgánico de la Función Judicial,

promulgado mediante R.O. 235, 14-VII-2010 se implementó la existencia de un Juez Fiscal, que fue el resultado de la evolución desde la norma procesal penal aduanera, hacia una norma procesal penal tributaria, mediante la que se lograba afinar en una sola jurisdicción y bajo una sola competencia el juzgamiento del delito tributario, bajo la normativa específica de juzgamiento que al efecto contemplaba el código tributario, pero que, por la interpretación evidentemente errada de la norma producto del desconocimiento de la materia se origina la resolución en contrario de los jueces de la Corte Suprema que dice:

"Art. 1.- Para el juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros, a partir del 13 de julio del 2001 son aplicables las normas del Código de Procedimiento Penal, publicado en el Registro Oficial No. 360 de 13 de enero del 2000. Respecto de los delitos cuyo juzgamiento se hubiere iniciado con anterioridad, se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Penal de 1983.

Art. 2.- La administración tributaria, denunciará ante el Ministerio Público la infracción tributaria o aduanera debiendo el Juez Fiscal conocer y realizar los actos que en el Código de Procedimiento Penal corresponden a los jueces de lo Penal, incluyendo la etapa intermedia; los tribunales distritales de lo Fiscal, el juicio; las cortes superiores de la sede del Juez Fiscal respectivo, las apelaciones y los recursos de nulidad; y, las salas de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, previo sorteo, los recursos de casación y de revisión en contra de las sentencias que expidan los tribunales distritales de lo Fiscal.

Art. 3.- Esta resolución tendrá fuerza generalmente obligatoria mientras no se disponga lo contrario por la ley." (Corte Suprema R.O. 431, 12-X-2001, 2001) Traspasando las competencias del área de lo fiscal hacia el ámbito penal iniciándose desde este momento un proceso de penalización, esto es, un derivamiento de las normas sustantivas y adjetivas tributarias penales hacia un concepto penal tributario.

El Art. 355 del Código Tributario vigente hasta el 2007, decía: "Art. 355.- Competencia.- El Juez Fiscal tendrá las mismas competencias que el Código de Procedimiento Penal establece para el Juez Penal. La etapa del juicio será conocida por el Tribunal Distrital Fiscal competente, quien dictará sentencia. La sala que conozca de la materia penal de la Corte Superior de Justicia competente, tendrán en materia de recursos, las mismas competencias que establece el Código

de Procedimiento Penal para las cortes superiores. Si una de las salas de los tribunales distritales de lo fiscal hubiese conocido, en el ámbito contencioso tributario, el caso del que se desprende la presunción de responsabilidad penal, la etapa del juicio será conocida y resuelta por los conjueces. La Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia será la competente para resolver los recursos de casación y de revisión." Es evidente que esta disposición fue incorporada luego de la respectiva codificación que se hizo en el 2005, y que la comisión de Codificación arrogándose las funciones que no le establece la ley incorporo la disposición sin la salvedad correspondiente ya que nunca fue examinada por la legislatura, que tenía la obligación de hacer el análisis respectivo, destrozando de esta manera el concepto tributario de persecución tributaria penal.

La sujeción de la materia tributaria al concepto penal tributario conlleva la inclusión de algunos conceptos esencialmente penalistas, como ser el principio del *ne bis in idem* considerado en el Art. 5 de Código Procesal Penal: Único proceso.- Ninguna persona será procesada ni penada, más de una vez, por un mismo hecho ¿Cuál sería la condición del sujeto pasivo que habiendo sido juzgado por una infracción en nivel de contravención, luego se encuentre que el mismo hecho puede ser considerado delito? ¿Cuándo, entre la simple inobservancia adjetiva de la norma y la voluntad de crear la condición beneficiosa por sobre el diez por ciento de diferencia de tributos se considera delito y más aún cuando sean evidentes los hechos de intencionalidad de un beneficio ilegítimo? El aparentemente sencillo hecho de no volver a juzgar por el mismo acto se torna en una trampa legal para evitar un juzgamiento al estar unidos en una misma línea penal los hechos sometidos a análisis.

La distracción de una justicia penal rígida y formal bajo el concepto que manejamos ahora se encuentra entonces divorciada de la vitalidad que debe tener la justicia tributaria penal, que por la íntima relación con la estructura económica tributaria debe considerar otros elementos de aplicación de sanciones, más viables y en muchas circunstancias derivadas de una realidad de conductas que no han sido consideradas como posibles en el ámbito penal ordinario, ya que son conductas devenidas únicamente por la voracidad económica del defraudador o del delincuente económico.

A diferencia de otras legislaciones este principio en nuestro país no está delimitado ni restringido, de ahí la posibilidad de convertirse en una válvula de escape para quien haya delinuido en el ámbito tributario. La cuestión podría delimitarse cuando nos refiramos únicamente a situaciones de juzgamiento penal, sin incluir las llamadas infracciones de carácter administrativo, pero que por la misma condición de estar sujetas a una jurisdicción diferente con el delito puede interpretarse que, aunque su juzgamiento se dé en sede administrativa, por el hecho de conllevar una sanción, ya han sido sujetos de una pena, lo que las situaría conceptualmente en el campo penal, pero en un rango excluyente del infractor por haber sido sujeto de sanción, aplicando el principio de “no dos veces por la misma causa”.

La circunstancia considerada en nuestro país se torna de carácter obligatorio e importante a nivel constitucional porque la constitución de la República del Ecuador incorpora como principios constitucionales los existentes en los convenios suscritos por el Ecuador, especialmente los referidos a derechos humanos, y este principio está incorporado en el pacto de San José de Costa Rica y consta en la Carta Americana de los Derechos Humanos.

Pero, en nuestro país a diferencia de otros, la norma es clara al referirse al doble proceso, porque la norma de la CADH dice que el inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos. Esta norma está claramente incluida en el Art. 2 del Código Orgánico Integral Penal.

La diferencia es sustancial puesto que la disposición existente en el Código Orgánico Integral Penal prohíbe el doble proceso a partir de la misma identidad procesal sin importar si es absuelto o penado, se remite a la existencia de perseguibilidad doble sobre un mismo acto típico. Hace una salvedad al referirse a las consecuencias administrativas o civiles derivadas del juzgamiento penal, pero eso no obsta que una vez concluido un proceso de orden tributario en el que se imponga una sanción por una infracción como una contravención, se tenga como que ya se dio una sanción y se produjo un juzgamiento, así lo establece el numeral 9no., del Art. 5to del ya mencionado COIP.

El asunto no termina ahí, la confusión es mayor al determinar conceptualmente el COIP que las infracciones penales son y cito los Arts. :

18.- **Infracción penal.**- Es la conducta típica, antijurídica y culpable cuya sanción se encuentra prevista en este Código.

19.- **Clasificación de las infracciones.**- Las infracciones se clasifican en delitos y contravenciones. Delito es la infracción penal sancionada con pena privativa de libertad mayor a treinta días. Contravención es la infracción penal sancionada con pena no privativa de libertad o privativa de libertad de hasta treinta días.

Al incluir a la contravención en el orden penal, aunque la sanción sea impuesta por un “juez administrativo” o sea el funcionario empoderado a una condición legal pero ilegítima, va a generar un sentencia de orden penal que estaría en la ruta ya señalada de convertirse en una válvula de escape al infractor doloso. La sustitución de la sanción y la clarificación en la vía del delito especial daría un buen término de sancionabilidad pero aclarando en la línea tributaria con disposiciones claras y bien analizadas por conocedores en la materia tributaria. Esta falla es evidentemente generada en la falta de conocimiento de nuestros legisladores, cuya misión es más política que legislativa.

Sin profundizar en la cuestión de la posibilidad de una autoincriminación, numeral 8 del Art.5 del mismo COIP, al iniciar la persecución penal tributaria a partir de una declaración propia sobre hechos económicos considerados tributables, sabemos que penalmente está protegido el individuo de la autoincriminación y por concepto prohibida, debemos examinar la cuestión de las diferencias de conceptos de beneficios; porque, como en el caso de nuestro país, se presume de derecho que la ley tributaria es conocida por todos y que la ignorancia de ella no constituye excusa alguna, aunque la misma ley incluye una salvedad consistente en la inducción al error: Art. 312 del Código Tributario: .- Presunción de conocimiento.- Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria.

La pregunta que viene inmediatamente es ¿hasta qué punto sería cuestionable el alegar la realización del hecho a un interés personal y directo de un asesor o de las personas que siendo obligadas por ley se encuentra a su vez sujetas a la decisión de una autoridad superior en el orden empresarial?, tal es el caso de los Agentes

de Aduana o de los Contadores, que tienen un nexo de responsabilidad por la misma condición de ser considerados como auxiliares del fisco en el tema tributario. Quizás la condición que se esté creando sea la de prestar la posibilidad de eludir las responsabilidades en el orden penal.

Esta disposición está íntimamente ligada con lo que se establece en el Art. 317.- Culpa o dolo de tercero.- Cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo.

La falta de delimitación de los elementos en los que se debería asentar el concepto de engaño doloso puede dar lugar a la evasión de la responsabilidad en testaferros o en inculpados ausentes, de ahí que la delimitación de esta traslación de la responsabilidad deberá de ser debidamente regulada, hechos estos que escapan normalmente a la aplicación de la normativa en el campo penal estricto porque la rigidez de la norma de juzgamiento no deja lugar a una investigación de los elementos variados de que se nutre el delito tributario que es un delito económico y por lo tanto con sujetos de diferente condición intelectual social y política, a los que de modo usual trata la justicia ordinaria.

### **La responsabilidad de Terceros o Inducción al error**

Abundaba la legislación al tratar el tema de la responsabilidad de los terceros al decir en el Art. 320.- "Circunstancias eximentes.- (Sustituido por el Art. 14 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007 y, derogado por la Disposición Derogatoria Décimo Novena, del Código Orgánico Integral Penal, R.O. 180-S, 10-II-2014). Son circunstancias eximentes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de la siguiente: 1a. Que la trasgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa." Al decir que no proceda de una acción u omisión dolosa se refiere taxativamente al dolo propio del inculpado, esto es que, tiene que estar plenamente demostrada su falta de intención.

Esta disposición ya no consta en nuestra legislación, aunque hasta qué punto es conveniente que haya desaparecido, porque deja cerrada la opción de la inducción, cerrando el camino de la infracción agravada o inducida. Pero, ¿cómo se puede demostrar dicha falta de intención, si estamos hablando de una conducta humana

que no va dejando rastros indelebles en cada hacer? Y en este punto insisto en la rigidez del medio de prueba de que se vale el Derecho Penal Común, no apropiado para el juzgamiento y la incursión incongruente en el ámbito de los hechos económicos.

No hemos tomado en cuenta la oralidad dispuesta en los procesos penales actuales, ni la inclusión de una serie de principios procesales tales como la inmediatez, juicio abreviado, etc., que devienen de una constitución garantista pero que en el caso específico de la norma tributaria pueden ser elementos de un accionar que no genera la posibilidad de sanción, sino que devendrá en una forma legal de impunidad o de aplicación lata de la ley, sin tener la opción de que los inculpados inocentes no puedan entrar a utilizar medios de prueba acordes con la especial disciplina del Derecho Tributario Penal.

La disposición que constaba en el antiguo Código Tributario en el Art. 415.- Auto Cabeza de Proceso.- A base de la denuncia, del Acta de Aprehensión o del expediente de investigación formado de acuerdo a los artículos 405 y 413, el Juez de Instrucción correspondiente iniciará sumario mediante auto cabeza de proceso que contendrá: la determinación del hecho, participes posibles, sitio, hora y más elementos que ayuden a determinar la existencia de un hecho punible y los posibles autores. Podemos decir que la investigación previa es la que maneja actualmente la Fiscalía, el auto cabeza de proceso es el auto inicial de llamado a Juicio.

El Juez de Instrucción ha sido sustituido por el Fiscal que investigará la existencia de hechos punibles, o de un acto realizado con intención, antijurídico. Será este Fiscal quien mediante una indagación y posterior instrucción determinará ante el Juez, la existencia de la infracción, nexo causal y elementos de imputabilidad, pero al ser la fiscalía una institución que maneja unidades especializadas pero que por tratar de evitar la corrupción de los funcionarios, rota a los fiscales, se rompe entonces la posibilidad de crear unidades realmente especializadas, con funcionarios realmente entrenados en el conocimiento de las circunstancias que rodean a infracciones especiales como las tributarias.

Esto correspondía a lo que decía el Art. 359 del Código Orgánico Tributario cuyas disposiciones están reformadas o derogadas en todo cuanto tenía que ver con el proceso penal tributario. La Acción Penal Tributaria comienza con la providencia

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

### **La Tipificación Penal Tributaria**

La tipificación de los actos como delito de Defraudación en el campo de los impuestos internos contempla 19 numerales, que en realidad no son más que diecinueve modalidades distintas de defraudación esto implica que se debe tener la consideración que el tipo penal tributario es uno solo que cumplirá con las características de la definición del Art. 298 del Código Orgánico Integral Penal (antes 342 del Código Orgánico Tributario).

Estas consideraciones dirigidas a las diecinueve conductas descritas significan que cada una de ellas independientemente será posible examinarlas a la luz de la prueba procesal y que puedan encuadrarse estas en los elementos del concepto y además cumplir con la exigibilidad de la Teoría Penal de que a ellas correspondan actos típicos imputables merecedores de una sanción, pero además al ser examinados a la luz de las disposiciones procesales penales puedan demostrar que la conducta dolosa se ha cumplido individualmente o por la traslación del hacer en la inducción.

Este artículo contiene además una apreciación subjetiva que puede permitir la desviación de la justicia, por cuanto establece que también es defraudación "las conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria", esto podría derivar en que un funcionario del servicio de rentas considere que un funcionario de una empresa o institución se está tomando atribuciones que no le corresponden y que por ende obstruye su labor de determinación, suficiente esto más la capacidad legal del SRI de notificar simplemente la determinación de la existencia de un hecho considerado ilícito, conforme las reformas de la Ley de Equidad Tributaria para que se inicie un proceso penal por defraudación.

Las pasiones humanas y la exacerbación de los sentidos a partir de la subjetividad pueden generar casos de abuso de poder, de ahí la oposición a la discrecionalidad en manos de un funcionario administrativo y sería ésta sola, una razón suficiente para que el manejo integral del aparato de administración de justicia, incluso la

justicia administrativa esté en manos de jueces independientes y profundamente conocedores de la materia tributaria y económica.

Como ya hemos dejado en claro el Art. 298 del Código Orgánico Integral Penal establece los tipos o casos de defraudación, Se derogan todos los demás tipos penales existentes en otras leyes, e igual cosa ocurre con los delitos aduaneros. Esto es que lo que se determinada en el Código Tributario anteriormente que se dejaba una especie de puerta abierta para la utilización de conductas existentes en otras leyes como tipos penales tributarios.

En esta parte si hay un avance al cerrar en un solo cuerpo legal el delito en general y por ende al considerar en este universo al tributario, gozara por extensión del mismo beneficio doctrinario y no dejar ventanas y puertas abiertas, que generaban confusiones. Art. 17.- Ámbito material de la ley penal.- Se considerarán exclusivamente como infracciones penales las tipificadas en este Código. Las acciones u omisiones punibles, las penas o procedimientos penales previstos en otras normas jurídicas no tendrán validez jurídica alguna, salvo en materia de niñez y adolescencia.

Este marco legal da las armas para que la Justicia Penal Tributaria quede estructurada, pero, procesalmente está cercada y atada a la justicia penal ordinaria, dejando de lado la posibilidad de una realización procesal que responda a una realidad actual, mas no a un concepto desfasado en el tiempo.

Con el innegable respeto que le tenemos a la justicia penal, es indiscutible que esta adolece de defectos propios de la responsabilidad que implica tratar con libertades, con la libertad individual, tiene que procesar un sinnúmero de informaciones que permitan al juez o jueces de modo indubitado ordenar una prisión al imputado. Sentenciar a privación de libertad a un reo.

Considerando que la agresión tributaria es una que tiene relación a beneficios ilegítimos, que normalmente tienen que ver con la ambición humana y el deseo del "tener más", y que los actos y hechos económicos son muy volátiles, que además dentro de la globalización de la comunicación y la rapidez de la tecnología, es muy fácil cometer un delito tributario a distancia, la justicia tributaria tiene que encuadrarse en estas condiciones, a las que lamentablemente no responde la justicia penal ni procesal penal, en el modo en que la concebimos y la hemos conocido.

Se adhiere al cuestionamiento el hecho que en la organización procesal penal, la Fiscalía se ha subdividido en unidades especializadas, más los juzgados no responden a la misma división especializada, porque se corre el peligro, al decir de autoridades judiciales, que los jueces se enquisten y la corrupción asiente sus reales, pero en una justicia tan cuestionada como la que hemos tenido en el país, huelga hablar de corrupción en la función judicial, esta fue el pretexto de la intervención en el sistema judicial a través de una consulta popular, no sabemos los resultados, estos se verán a lo largo de las siguientes dos generaciones.

El resultado es que tenemos un Juez que no tiene acceso al procesamiento de pruebas ni a la agilización del proceso, sino a que únicamente un agente fiscal que deberá ser especializado, que presente el caso a su conveniencia, y el Juez con escasos o nulos conocimientos se afine en conceptos penales o procesales penales para el juzgamiento, lo que arrojará resultados nefastos porque la óptica de apreciación de la prueba, de la catalogación de los actos presentados como típicos, adolecerán de falencias que no podrá ser examinadas a la luz constitucional porque el juez desconocerá los elementos tributarios.

El Código Orgánico Integral Penal establece dos tipos de defraudación: Tributaria con 19 tipos que son descripción de 19 conductas que conforman independientemente el delito de Defraudación Tributaria. En el campo aduanero establece la Defraudación Aduanera con seis conductas descritas y, además crea el delito de receptación aduanera, contrabando con ocho conductas penalizables y finalmente el beneficio ilegítimo a partir del mal uso de las franquicias aduaneras o liberaciones o regímenes aduaneros liberatorios.

Para nuestro conocimiento y motivo de la presente tesis tienen que ver las 19 conductas descritas en el Art. 298 del COIP, las que son similares en algunos casos a las que se describían en el Art. 315 del Código Orgánico Tributario, que fuera sustituido por el Art. 9 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, por el numeral primero de la Disposición Reformatoria Cuarta del Código Orgánico Integral Penal, R.O. 180-S, 10-II-2014).

La misma disposición deja vigente como Infracciones Tributarias a las contravenciones y a las faltas reglamentarias al decir:

“Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes.

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general.”

En el COIP se establece que el procedimiento de Juzgamiento para los delitos será a partir de la instrucción fiscal. Pero el proceso anterior que se denomina “investigación previa” la conocerá el fiscal, Art. 580 del COIP, el que si encuentra méritos pedirá al Juez de Garantías Penales la iniciación de la instrucción en la que mediante audiencia pública Art. 591 COIP se determinara la recepción de pruebas para establecer que existe un acto típico antijurídico sancionable, así como que ese acto típico tiene un nexo causal con quien se reputa autor. Si el Juez considera que hay ese mérito dicta el auto de llamamiento a Juicio conforme a la ley procesal penal constante en el mismo COIP. Art. 601 COIP. En esta instancia el Juzgador, el Juez, podrá acoger la acusación o desecharla conforme las reglas de los Arts.605 al 608 del mismo cuerpo legal.

El juzgamiento lo realizara el Tribunal de Garantías penales a partir de la instrucción y formulación de cargos aceptados por el Juez de Garantías Penales. Art. 609 del COIP. La etapa de alzada o apelación la conocerá la Sala Penal de la Corte Provincial Art. 653 COIP y la casación la Sala Penal de la Corte Nacional. Art. 656 COIP.

Este proceso penal y bajo la concepción penal, se aplicara también al juzgamiento del Delito Tributario, por cuanto, como ya indicamos anteriormente, el Art. 18 establece que toda infracción contenida en este código es penal. Al ser la Defraudación una conducta descrita en el Art. 298 entonces deberá ser juzgada conforme las normas del COIP.

La evidente dicotomía con el accionar económico tributario hace que este juzgamiento caiga por los suelos ante la realidad del delito económico, ante la realidad de la infracción tributaria. Amén si hablamos del reclamo tributario, la justicia del administrador no ofrece las garantías necesarias ni las acciones de la justicia penal garantiza un correcto y debido juzgamiento para los delitos económicos y tributarios, perdiendo tanto el estado cuanto el contribuyente, dependiendo el caso.

### **Diagnóstico previo a la propuesta**

Para poder delimitar el alcance de nuestra propuesta, así como, justificar en el contexto del desarrollo científico del derecho, debemos primero ver, aunque sea someramente como se ha desarrollado en nuestro país el Derecho Tributario. Partiendo del conocimiento del contenido de las diferentes y variadas constituciones que ha tenido el Ecuador, sin desmerecer aquellas aferradas al dogma religioso o esas otras inmersas en el laicismo que permitieron una separación real de los intereses del estado de los manejados por la iglesia.

Durante mucho tiempo la iglesia ordeno y delimito la política del estado, el que devenía de los órdenes políticos-religiosos creados a partir de la edad media, en la que la Iglesia Católica se convirtió en el eje del conocimiento humano; y, contradecir el origen inmanente del conocimiento; significaba la tortura o la muerte por el delito de herejía. Al efecto examinaremos los antecedentes históricos políticos que sustentan la existencia del Tributo así como algunos de los principios que estructuran la norma tributaria.

Parte importante es el análisis de la capacidad contributiva del ciudadano, la que se conceptúa como la aptitud para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado, según la condición particular de generación de riqueza de cada individuo, aunque esta capacidad contributiva es difícil de medir, hay que tener en cuenta que no es lo mismo tener la capacidad de adquirir riqueza que ya tenerla, lo que cabría a tener un patrimonio; y, tampoco es lo mismo que consumirse esa riqueza, lo que es equivalente al gasto, el tener la capacidad de generar o adquirir esa riqueza es lo que equivaldría a la renta, base conceptual de sustentación de esta especie de impuesto.

La fuente productiva es la fuerza económica que no expresa capacidad contributiva y la identifica con el patrimonio, no así los ingresos que vienen a ser los frutos y por ende la verdadera riqueza susceptible de gravamen. La vinculación que existe entre los principios de igualdad y capacidad contributiva tiene la finalidad de hallar un sistema de distribución de cargas tributarias más justo. No todo ingreso debe ser objeto de gravamen, solo la riqueza excedente.

### **Fundamentos Constitucionales de la propuesta.**

Antes que nada debemos determinar la posición jurídica del tributo. Si partimos del hecho de que la deuda tributaria es una adquirida como ser social y se genera en correspondencia la obligación de pago, que parte de una acción previa prevista

en la ley como obligación tal como es la de declarar, simplemente, estaríamos ante el hecho cierto que esta deuda no se encuentra encuadrada por principio de derecho en la posibilidad de alcanzar un estatus de punibilidad, puesto que la prisión por deudas es una condición aberrante desterrada del concepto de los marcos de punibilidad de las acciones (Fernando Perez Royo, Daniel Yacolca, 2009. )

En nuestro país, la constitución vigente, R.O. 449,20-X- 2008, en los Arts. 300 y 301 de la Sección V, Capítulo IV, Título VI, el Régimen Tributario y establece los principios en que se fundamenta así como el objetivo que persigue, lo que está en directa relación con la Política Fiscal de los Arts. 285 y siguientes ya que toma a los tributos como medio de la redistribución del ingreso, partiendo de los principios fijados en los artículos que hacen referencia al Sistema Económico y Política Económica de la Sección I Arts. 283 y 284.

La organización de la Justicia se encuentra en el Capítulo IV, Función Judicial y Justicia Indígena, del Título IV, Participación y Organización del Poder. Art. 167 y siguientes. Se establece como principio la unidad jurisdiccional, virtud de la cual ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria.

El establecer fundamentos de la propuesta significa delimitar el alcance de lo que queremos dejar como resultado de esta brevísima investigación. Al haber encontrado en los elementos que han configurado históricamente la trama de la justificación del tributo, luego su realidad jurídica en el Ecuador nos lleva a pensar que nuestra propuesta se sustenta en la necesidad de que la justicia tributaria esté libre de los avatares políticos de nuestro país, porque de modo usual y quiera que no, se la ha usado como medio de "ablandamiento" a los que se han opuesto a los proyectos y propuestas de los líderes de turno.

La aplicación de la norma tributaria tiene que sustraerse de intereses de orden político así como de las circunstancias de proyectos partidistas. Esta tiene que estar sujeta eso al planteamiento claro del fin propuesto para el estado, considerando que el contribuyente es la persona, natural o jurídica, que de una u otra forma entrega recursos en favor de una solidaridad efectiva entre los miembros de este pacto social que conformamos en calidad de estado.

Al delimitar mediante los principios tributarios expresados en la constitución cual es el marco efectivo en el que tiene que desenvolverse la tributación, damos paso a la creación de la norma secundaria que tiene que responder a esos principios constitucionales. No está demás examinar los mismos principios de la tributación a ver si estos encajan de modo integral en el concepto de protección de los derechos individuales que la misma constitución determina, así por ejemplo habría que determinar hasta qué punto el principio de suficiencia recaudatoria cumple ese proyecto de protección de los derechos del individuo, porque a través de él, se revierte la protección individual, para privilegiar el derecho del estado, cuando sabemos perfectamente que conforme al marco constitucional actual, el individuo no está al servicio del estado; sino, el estado al servicio y protegiendo al individuo.

Es a partir de esto que debemos determinar:

- a) Si constitucionalmente el tributo está enmarcado y hasta donde puede avanzar el poder coercitivo de los administradores;
  - b) Si están garantizados los caminos de reclamación del sujeto pasivo;
  - c) Si están legalmente diseñados los medios de determinación del sujeto activo para que se cumpla el principio de legalidad;
  - d) Hasta qué punto los derechos del individuo están garantizados en el sistema penalista creado en torno a la exigencia legal de la declaración y pago del tributo;
  - e) La realidad de la justa aplicabilidad del derecho penal administrativo y del derecho penal como medios de imponer sanción al incumplidor de las normas de declaración y pago del IR lleva a cuestionar la dependencia del sistema administrativo sancionador del ente determinador; y,
  - f) La realidad del nexo político entre la administración judicial y el ejecutivo al que se pertenece el SRI, garantiza el accionar libre e independiente de los jueces en todos sus niveles para resolver conforme a derecho y no conforme a los intereses del ente recaudador que en sí no es el estado sino eso, ente recaudador.
- Estos son los puntos que alimentan como fundamentos teóricos a la propuesta que hemos desarrollado.

### **Fundamentos históricos de la propuesta**

El capitalismo que maneja el mundo, con predominio del sistema de mercado hace que se den condiciones de desigualdad en el momento del acceso a la riqueza la misma que es generada a base de las facilidades que presta el estado.

Desde el momento que se concertó el contrato social entre los seres que luego formaran un estado tenemos condiciones de desigualdad porque el estado se fundamenta en el reconocimiento de la propiedad privada de los bienes de producción, haciendo que quien posea los medios de producción tenga una posición predominante en relación a quienes no los tienen.

Este hecho que ha sido posibilitado por el estado, a través de la construcción de todo un andamiaje administrativo, burocrático, judicial, de obras públicas, requiere una réplica, esta consiste en que quienes han obtenido las ventajas por circunstancias de orden social, político, económico; y que, se han fortalecido en el tiempo a través del ejercicio del derecho de herencia, entreguen una porción equiparable de su renta final a favor de ese estado que le ha permitido y le permite seguir generando ingresos personales o societarios acumulables.

Los conceptos que manejaban los tributos hasta fines del siglo 18, eran relacionados a necesidades específicas; así, podían los gobierno monárquicos establecer impuestos especiales para una guerra, para realizar una obra determinada, o se tenían impuesto locales que favorecían a los señores feudales. Pero de modo general los impuestos aparecen en el tiempo como un "tributo" a los dioses, luego a los gobernantes; siendo los primeros en sistematizar la imposición y cobro del impuesto los romanos. El emperador Constantino le da un carácter esencial al tributo cuando ordena su imposición en todas las conquistas con el objeto de hacer grande a Roma, esto es, considera al tributo como un medio de desarrollo, estableciendo el destino de los fondos recaudados, como el sustento para la creación y construcción de obras.

### **III.7.- Justificantes de la propuesta.**

#### **Justificación de una justicia administrativa tributaria de primer nivel.**

- a) La separación de la administración de la aplicación de la norma de juzgamiento administrativo acelera la administración y restituye derechos al administrado por la independencia del juzgador.
- b) La creación dentro de la línea jurisdiccional de una línea tributaria, que conozca los ámbitos contencioso tributario y penal tributario, siendo justificada la

fusión y el manejo por parte de un grupo de jueces, los que a partir de la especialización podrían conocer más que los jueces penales ordinarios, especialmente con el manejo de la doctrina y el concepto de tributación.

Los jueces penales actuales solamente ven la aplicación de la arista penal, que en el ámbito tributario no se puede visualizar solo de esta forma, porque la aplicación solo de elementos de penalización puede llevar al estado a perder ingentes ingresos por la evasión consolidada a través de un mal juzgamiento, porque el tema en el campo tributario no es primero el de castigar al infractor sino de reordenar, re estabilizar el sistema económico agredido por la infracción tributaria que es un delito económico por esencia, al respecto anotamos "Las estructuras del sistema económico se configuran en atención al cumplimiento de su función y ordenan de esta manera las diferentes comunicaciones producidas en la economía. No obstante, las personas que participan comunicativamente en la economía mantienen su autonomía y pueden, por tanto, apuntar a la consecución de objetivos que no se correspondan con las estructuras de expectativas del sistema económico. Estas actuaciones divergentes producen una defraudación de expectativas que, en muchos casos, no puede ser restabilizada cognitivamente por el propio sistema económico, de manera que se hace necesaria la intervención del sistema jurídico para devolver la vigencia de tales expectativas defraudadas y mantener la identidad del sistema social de la economía." (García P. , 2007 )

### **III.6.- Concreción de la Propuesta**

La propuesta a partir de lo analizado sería:

a) Creación de una línea de Juzgamiento Tributario Administrativo independiente de la Administración Tributaria Central, independiente del ejecutivo, que dependa únicamente de la función judicial y que tenga la capacidad de resolver los reclamos de los administrados sin irrumpir en la realización de actos de administración, siendo su jurisdicción y competencia únicamente la limitada a la resolución de los casos de reclamaciones administrativas tributarias derivadas de actos administrativos de sanción por infracciones de contravención y faltas reglamentarias, o conozcan de los reclamos administrativos planteados a las acciones de administración y que en su origen cuenten con la garantía de la judicialización conforme a la normativa establecida en el Código Tributario y que hace relación a las competencias de un juez fiscal. La apelación será conocida en

segunda y última instancia por el Tribunal Fiscal que en este momento se lo eleva a sala especializada de la Corte Provincial. El órgano superior en la línea tributaria se lo constituye con una sala de igual jerarquía en lo contencioso tributario a nivel de Corte Nacional, sería un órgano de alzada. Esta sala tendría el conocimiento último vía casación y consulta de las resoluciones y sentencias dictadas en segunda y última instancia por la sala provincial fiscal.

Se eliminaría una etapa en el proceso y se deberán establecer plazos cortos para la realización de las audiencias las mismas que podrán manejarse a través del mismo organismo rector de las audiencias del Consejo de la Judicatura.

b) Elaboración de normas de Juzgamiento Tributario Especializado.

c) Propuesta para el juzgamiento penal tributario, órganos y procesos.

El Juzgamiento del Delito Tributario independiente de la línea Penal Ordinaria. El Delito Tributario debería estar indagado y luego instruido con la participación de Fiscales Especializados en materia tributaria, los que se remitirán a los jueces y tribunales especializados. En el caso del conocimiento de la segunda instancia por los Tribunales Fiscales se les integraría jueces que formen una sala penal tributaria, de igual manera la sala tributaria de la corte nacional podría tener una sala penal tributaria para el conocimiento en alzada de estos procesos. A esto se suman las disposiciones que constaban en el antiguo Código Orgánico Tributario. Esta forma de juzgamiento permitiría incluso una aplicación más clara de la norma tributaria penal y se haría efectiva la especialización de la justicia.

## **CAPITULO IV**

### **Metodología**

#### **IV.- Metodología de la elaboración de la propuesta.**

Partiendo del estudio comparativo de las normas legales administrativas tributarias y penal tributarias, revisando códigos y leyes que se han ido sustituyendo hacemos un histórico de dicha normativa para extraer lo positivo de ellas creando un Enfoque Cualitativo y analizamos los motivos por los que se las ha dejado de lado algunas normas resaltando lo positivo de ellas para en una reedición presentarlas otra vez; con la finalidad de adaptarlas al momento actual, tratar de volverlas a implantar, temporizandolas o estableciendo su inutilidad y la inconveniencia de su aplicación.

Luego de la investigación de las normas en la Constitución de la República, Constitución Política de la República del Ecuador, el Código Tributario y Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica de Aduanas, Código Procesal Penal, Código Orgánico de la Función Judicial, Código Orgánico de la Producción Capítulo de la Facilitación Aduanera. Código Penal Integral. Traemos la norma a tiempo presente y la analizamos a la luz de la teoría penal tributaria, y administrativa tributaria.

Elementos de valoración también tienen que darse a partir de la conceptualización económica del derecho y del derecho tributario en especial. Afirmamos esto por cuanto la norma genera siempre una expectativa de orden económico, tanto en su cumplimiento cuanto en su incumplimiento.

La vida y la integridad física no tienen un precio, tienen valores intrínsecos, pero con respuesta económica. La muerte de un padre es irreparable en valores pero genera una condición de incertidumbre de vida a sus dependientes. La moratoria de las obligaciones con el estado tienen un valor determinable, pero la libertad no es valorable. Entonces, compensando una con otra debemos determinar hasta qué punto la aplicación de la norma penal lata puede constituir un beneficio valorable para la sociedad pero de injustificable aplicación para el ser humano. La valoración del derecho interviene dando pautas sobre la ponderación aplicable.

Con todos estos elementos ahora si podemos determinar sobre lo planteado en el capítulo III, dando así la propuesta a la que se llegará luego de recorrer todos estos aspectos del estudio. Sin descuidar que el objeto de este análisis es determinar sobre la conveniencia de una identidad propia para la justicia tributaria en ambos campos, el tributario y el penal tributario. La metodología aplicada fue sustentada en la comparación primero y en el análisis de resultados que son los elementos que conforman la propuesta final.

De la hipótesis planteada originalmente hemos extraído las siguientes conclusiones:

***La aplicación de las normativas administrativas, penal y procesal penal, en la sancionabilidad tributaria no favorece el cumplimiento de los principios de garantía de los derechos individuales y colectivos del ciudadano y no propende al control, restablecimiento del orden,***

*prevención del delito y protección de los intereses de la sociedad.*

Variable Independiente	Criterios	
H1 Aplicación exclusiva de las normas	Administrativas, Penal y Procesal penal	
Variable dependiente H1		
No permite el cumplimiento de las Garantías del individuo	Debido proceso Reinserción en la sociedad	
Variable dependiente H2		
No permite el cumplimiento de las Garantías de la colectividad	Garantía de Control Restablecimiento del Orden Prevención del delito Protección de los intereses de la sociedad	

Aparte de las variables de la hipótesis se derivan también los criterios usados en el análisis comparativo de la Legislación Tributaria

## **CAPITULO V**

### **MARCO ADMINISTRATIVO**

#### **V.- PLAN DE TRABAJO**

##### **V.1.- Recursos**

Se requiere un computador de escritorio o una portátil por cada uno de los autores, un juego completo de las leyes tributarias, tanto en el concepto histórico, como las vigentes. Una conexión a internet a cada uno de los autores, para poder visitar páginas web sobre leyes y de sistemas legales, así como de artículos de opinión sobre los temas relacionados. Usaremos el sistema interactivo de leyes conocido como Fiel Magister y Fiel Web, y aproximadamente veinte libros de consulta extraídos de nuestras bibliotecas particulares, cuyos títulos y autores estarán incluidos en la bibliografía.

##### **V.2.- Cronograma de Actividades**

En las 28 semanas, comprendidas entre el 6 de enero al 20 de julio procederemos en períodos de cuatro horas semanales por cada participante esto es 8 horas semanales, totalizando 32 horas de trabajo mensual para elaborar el documento a entregar.

El Diseño Definitivo de tesis será elaborado entre el seis de enero del 2013 y el ocho de febrero, a partir de esa fecha se procederá a elaborar la tesis, revisaremos lo realizado entre el 22 de Julio y 2 de Agosto el diseño de tesis se entregara en septiembre del 2013.

Hemos recibido el informe metodológico de la tesis en fecha 1 de octubre del 2014.

El proceso de recolección e identificación de la bibliografía a usar se realizó entre los días 1 de octubre y 23 de diciembre del 2012, dejando listos los temas a consultar e incorporar como referencias.

Se debieron incorporar las variantes ocurridas por la expedición de un nuevo código penal y procesal penal, denominado Código Orgánico Integral Penal.

### **V.3.- Sumario para la exposición de la tesis**

20 minutos para exposición de tesis:

2 minutos para exposición de motivos

3 minutos para Introducción, objetivos y resultados esperados.

15 minutos para exposición del marco teórico y conclusiones.

10 minutos para comentarios y preguntas de los miembros del tribunal

10 minutos para responder a las preguntas de los miembros del tribunal

5 minutos para comentarios y preguntas de los miembros invitados al tribunal.

15 minutos de deliberación y calificación.

Alvarez, J. (2004). *Las Sanciones Tributarias frente a sus límites Constitucionales*. Buenos Aires: Ad-hoc.

Alvarez, J. (2004). *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*. Buenos Aires: Ad-Hoc.

Andino, M. (s.f.). *www.sri.gob.ec*. Obtenido de Hacia un nuevo sistema de Imposición Directa. El

- Impuesto a la Renta para el Ecuador. Un sistema distributivo: <http://www.sri.gob.ec>
- Araujo, P. (2010.). *DERECHO PENAL ECONOMICO*,. Quito: Corporacion de Estudios y publicaciones.
- Araujo, P. (2010.). *DERECHO PENAL ECONOMICO*, . Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Asamblea Nacional. (2005). Código Tributario. En A. Nacional, *Codificación 2005-09 (Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005*. Quito: Registro Oficial.
- Avilés, E. (s.f.). [www.encyclopediadelecuador.com](http://www.encyclopediadelecuador.com). Obtenido de <http://www.encyclopediadelecuador.com>
- Bacigalupo, E. (2005). *Curso de Derecho Penal Económico, pags.488 y 489*. Buenos Aires: Hammurabi.
- Barco, O. (2004). *Teoría General de lo Tributario. Pag. 378*. Lima: Grijley.
- Belsunce, G. (1985). *Naturaleza del Ilícito Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Bravo, J. (2006). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra.
- Cabanellas, G. (1996). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Heliasta S.R.L.
- Cabanellas, G. (1996). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual Tomo VI, pag 331*. Buenos Aires: Heliasta.
- Cabanellas, G. (1996). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, tomo VII, pag 445*. Buenos Aires: Heliasta.
- Casas, J. (2005.). *DERECHOS Y GARANTIAS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- César, G. (2009). *El concepto de Tributo, Pag. 83*. . Lima: Tax Editor.
- Codificación de la Ley Organica de Servicio Civil y Carrera Administrativa. Art. 6 lits. e) y g). 2005-008 R.O. 16, 12-V-2005*. (2005). Quito: Registro Oficial.
- Código Orgánico Integral Penal. (2014). En *(Reformado por el Art. 40 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-Código Orgánico Integral Penal, R.O. 180-S, 10-II-2014)* (págs. (Reformado por el Art. 40 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, derogado por la Disposición Derogatoria Décimo Novena, del Código Orgánico Integral Penal, R.O. 180-S, 10-II-2014)). Quito: R.O. 180-S, 10-II-2014).
- Codigo Organico Integral Penal s/n (Suplemento del Registro Oficial 180)*. (10-11-2014). Quito: R.O.
- Código Tributario* . (1975). Quito: R.O.
- Código Tributario de 1975. Decreto Supremo No. 1016-A. R.O. 958-S 23 XII 1975*. (1975). Quito: Registro Oficial.
- Código Tributario, Decreto Supremo No. 1016 A. R.O. 958-S 23 Dic*. (1975). Quito: Registro Oficial.
- Congreso. (2009). Art.7 de la Ley Orgánica de Garantías Constitucionales y Control Constitucional de la R.E. En Congreso, *Ley Orgánica de Garantías Constitucionales y Control Constitucional de la R.E.* (pág. Art. 7). Quito: Registro Oficial.
- Constitución de la República del Ecuador Arts. 135, 301*. (2008). Quito: R.O.
- Constitución de la República del Ecuador. Art. 300*. (2008). Quito: R.O.
- Corporación de Estudios. (primero de Enero de 2014). [www.fielweb.com](http://www.fielweb.com). Obtenido de [www.fielweb.com](http://www.fielweb.com):  
[http://www.fielweb.com/buscador/Norma.aspx?Id=24&Nombre=&T=Ley%20Organica%20de%](http://www.fielweb.com/buscador/Norma.aspx?Id=24&Nombre=&T=Ley%20Organica%20de%20)
- Corte Suprema R.O. 431, 12-X-2001. (2001). Resolución de Jurisprudencia. En C. Suprema, *Resolución de Aplicación Obligatoria* (pág. 1). Quito: Registro Oficial.
- Costa, V. (2001). *Teoría de los Tributos*. Bogotá: Temis.
- Decreto. Supremo 2401-A, R.O. 601 del 6 de junio de 1978.- Ley Orgánica de Aduanas*. . (1978). Quito: Registro Oficial.
- Dickinson, J. (2005). Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. En J. Casas, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Ediciones Legales. (Enero de 2014). *Fiel Web*. Obtenido de <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=24&Nombre=&T=Codigo%20Tributario&Opcion=1&Buscar=1&Historico=0>
- Fernando Perez Royo, Daniel Yacolca. (2009. ). *Derecho Tributario*:. . Buenos Aires : Grijley.
- Franco, A. (25 de marzo de 2011). *La suficiencia recaudatoria "Desde mi Trinchera" 25 de marzo 2011*. Obtenido de [www.desdemitrinchera.com](http://www.desdemitrinchera.com): <http://www.desdemitrinchera.com>

- Franco, A. (25 de marzo de 2011). *www.desdemitrinchera.com*. Obtenido de La suficiencia recaudatoria: <http://www.desdemitrinchera.com>
- García, C. (1996). *Derecho Tributario.- Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Buenos Aires: Depalma.
- García, C. (1996). *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*, pag. 313. Buenos Aires: Depalma.
- García, C. (2009). *El concepto de Tributo*. Lima: Tax Editor.
- García, P. (2007 ). *Derecho Penal Económico, primer tomo*. . Lima: Grijley.
- Giorgetti, A. (1967). *La Evasión Tributaria*. Buenos Aires: Ediciones De Palma.
- Gobierno Militar . (1971). *Ley de impuesto a la renta, Decreto Supremo 1283, R.O.305; 8-IX-71*. Quito: Registro Oficial.
- Guerra, E. D. (2010). *Tesis de Maestría en Derecho, Mención Tributaria*. Quito: Universidad Andina.
- Loor, A. (2011). *Dogmática Penal Tributaria*. Quito: Pudeleco.
- Mario Laporta, Alejandro Altamirano, Ramiro Rubinska. (2008). *Derecho Penal Tributario I Tomo*. Marcial Pons.
- Pascuale Russo. (2001). *Capítulo XXIII. Tratado de Derecho Tributario, tomo segundo, dirigido por Andrea Amatucci*. Bogota: Temis.
- Patiño, R. (2005. ). *Derecho Procesal Tributario, volumen II*. . Loja: Editorial Universidad Técnica particular de Loja.
- Plazas, M. (2006). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Tomo I y Tomo II*. Bogotá: Temis.
- Ramírez, A. (1986). *Derecho Sustancial Tributario*. Bogotá: Temis.
- Riquert, M. (2004). *Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario*. Buenos Aires: Ediar.
- Sutherland, E. (1949). *"Delincuencia de cuello blanco"*. New York: Holt Rhinehart and Winston.
- www.explored.com.ec*. (s.f.). Obtenido de <http://www.explored.com.ec>
- Zambrano, A. (2011). *Del estado constitucional al neo constitucionalismo, Edilex S.A. 2011. 1era. Edición. Pag.203*. Guayaquil: Edilex.
- Zavala, J. (2010). *Derecho Constitucional, Neoconstitucionalismo y Argumentación Jurídica*. Guayaquil: Edilex S.A.