

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

*“El Proceso Penal para la sanción del delito tributario
aduanero”*

Autor: *Paulina Ojeda Jaramillo*

**Quito- Ecuador
2008**

RESPONSABILIDAD

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al Centro de Información o a la biblioteca de la Universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Fecha.- Quito, 20 de marzo 2009

Paulina Ojeda Jaramillo
C.C. # 170601585-4

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

*“El Proceso Penal para la sanción del delito tributario
aduanero”*

Tutor: Dr. Gustavo Durango Vela

Autor: Paulina Ojeda Jaramillo

**Quito- Ecuador
2008**

RESUMEN

Con los cambios que se dan continuamente en las leyes tributarias, es menester encontrar una solución para poder evitar que se produzcan con gran frecuencia los delitos tributarios y que al juzgar tengamos leyes claras y eficaces. Que estos temas sean una fuente de consulta para el contribuyente.

- a) La cultura tributaria en nuestro país, es prácticamente nueva, porque si bien ya existía en nuestros códigos las leyes tributarias, la sociedad no tenía amplios conocimientos y poco a poco se han venido incluyendo en el quehacer de la sociedad y uno de los objetivos de este estudio es profundizar en el estudio de lo que se trata el delito tributario.
- b) El delito tributario debe ser sancionado, y otro de los objetivos es conocer el procedimiento penal tributario, analizar la jurisdicción y competencia.

El delito aduanero de contrabando consiste en el ilícito y clandestino tráfico internacional de mercancías, o en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error a la autoridad aduanera, realizados para causar perjuicios al fisco, evadiendo el pago total o parcial de impuestos o el cumplimiento de normas aduaneras, aunque las mercancías no sean objeto de tributación.

Existe consenso a nivel general, y con ello me refiero a la Comunidad Internacional por reducir los delitos aduaneros, con el fin de fomentar la honestidad y concretar el Principio de Legalidad, mantener el de Igualdad y la competitividad.

Por cuanto se trata constantemente de mejorar las políticas tributarias y cubrir los vacíos legales que encontramos, es imprescindible tomar medidas para erradicar este problema.

Existen avances en este campo como el incremento de las verificadoras en el control tributario que es importante todos los medios para mejorar el sistema.

Con este trabajo se quiere hacer una investigación sobre la legislación, la jurisprudencia y la doctrina que los tratadistas han proporcionado sobre el ilícito tributario, haciendo una armonización de la ley tributaria con la ley penal.

INTRODUCCIÓN	7
CAPITULO I	8
EL TRIBUTO Y SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS	8
1. LOS TRIBUTOS - CONCEPTO	8
1.1. CLASES DE TRIBUTOS	10
1.2. LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS	14
1.3. PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL APLICABLES AL ILICITO TRIBUTARIO	15
1.4. CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS	17
1.5. DELITO	19
1.5.1. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL DELITO TRIBUTARIO	20
1.6. TEORÍA PENALISTA	22
1.7. TEORÍA TRIBUTARISTA	23
1.8. TIPOS DE DELITOS TRIBUTARIOS	24
1.9. NATURALEZA DEL DELITO TRIBUTARIO	24
1.10. CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE SE PUEDE PRODUCIR EL DELITO	26
1.10.1. CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES	26
1.10.2. CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES	27
1.10.3. CIRCUNSTANCIAS EXIMENTES	29
1.11. CAUSAS DEL DELITO	30
1.12. ELEMENTOS QUE DIFERENCIAN EL DELITO ORDINARIO Y EL DELITO ADUANERO	31
1.12.1. LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA	34
CAPITULO II	38
2. JURISDICCION Y COMPETENCIA EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA	38
2.1. LA JURISDICCION PENAL TRIBUTARIA	40
2.2. LA COMPETENCIA PENAL TRIBUTARIA	41
2.2.1. COMPETENCIA DEL JUEZ FISCAL	43
2.2.2. COMPETENCIA DE CORTES SUPERIORES	44
2.2.3. COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES DISTRITALES	45
2.2.4. COMPETENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA	46
CAPITULO III	48
3. DE LA ACCIÓN Y DEL PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO	48
3.1. ETAPAS DEL JUICIO SEGÚN EL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO PENAL	49
3.1.1. 1ra) LA INDAGACIÓN PREVIA	50

3.1.2.	2da) LA INSTRUCCIÓN FISCAL.....	53
3.1.3.	3ra.) ETAPA INTERMEDIA	55
3.1.4.	4ta.) ETAPA DE IMPUGNACION	58
3.1.5.	5ta.) ETAPA DEL JUZGAMIENTO	59
3.1.6.	SENTENCIA	62
3.1.7.	6ta.) ETAPA DE IMPUGNACIÓN.....	64
3.1.8.	7ma.) CASACION Y REVISIÓN	65
CAPITULO IV		66
4.	CONCLUSIONES	66
5.	RECOMENDACIONES.....	68
BIBLIOGRAFIA		69

INTRODUCCIÓN

El delito tributario es parte de los delitos económicos, es una variante de este. Este delito tiene la característica de que generalmente las personas que lo cometen tienen cierto grado de preparación o una cultura desarrollada, puesto que tienen conocimientos en la materia, encuentran oportunidades y condiciones especiales de poder, por las cuales pueden evadir la acción de la justicia.

El delito aduanero de contrabando, que entre los tributarios es el más común, consiste en el ilícito y clandestino tráfico internacional de mercancías, o en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error a la autoridad aduanera, realizados para causar perjuicios al fisco, evadiendo el pago total o parcial de impuestos o el cumplimiento de normas aduaneras, aunque las mercancías no sean objeto de tributación.

Existe consenso a nivel general, y con ello me refiero a la comunidad internacional, por reducir los delitos aduaneros, fomentando la honestidad y concretando planes para que primen los principios de Legalidad, el de Igualdad y el de la libre competitividad. Se trata constantemente de mejorar las políticas tributarias sobre todo recaudatorias y cubrir los vacíos legales que se vayan encontrando en los procesos.

Existen avances en el campo de los controles aduaneros, como por ejemplo el incremento de las verificadoras tanto en los puertos de embarque como en los de destino, lo cual siempre será importante para mejorar todo el sistema de recaudación.

Lo que se pretende con este trabajo de tesis, es analizar los cambios que se han dado en torno al procedimiento para el juzgamiento de los delitos tributarios y en especial el Aduanero, justamente a consecuencia de la reforma legal referida a los procesos penales tributarios.

CAPITULO I

EL TRIBUTO Y SUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS

1. LOS TRIBUTOS - CONCEPTO

En esta rama del Derecho, se consideran que los tributos son una clase o modalidad de ingresos públicos, y por lo tanto gozan de los principios generales que caracterizan al ingreso y que en síntesis es la forma como un ente público obtiene recursos materiales para poder cubrir sus gastos, estas erogaciones van destinadas a defensa nacional, salud, educación, salarios de empleados públicos, vías de comunicación, obras de infraestructura, emergencias etc., sin embargo, este tipo de ingresos tienen características propias distintivas que lo diferencian de los otros ingresos públicos. Estas sin duda, son la unilateralidad, la coercitividad y la capacidad económica.

En primer término la unilateralidad significa que el Estado puede imponer tributos a sus súbditos por su solo poder de soberanía, contrario entonces a lo que significa la bilateralidad, más unida a la capacidad y voluntad de dos partes que recíprocamente se obligan.

Los tributos están configurados como ingresos públicos de carácter coactivo, que viene a ser la oportunidad de impeler coactivamente a los contribuyentes al pago de sus obligaciones con el Estado, esta es una característica que diferencia a los otros ingresos del sector público, pero no es absoluta, por cuanto también tenemos otros ingresos como son los de sanciones pecuniarias o multas que tiene también este carácter coactivo, y no son tributos.

Por último la capacidad económica, que no es otra cosa que la posibilidad cierta y material de los miembros de la comunidad de poder pagar en forma proporcional de sus recursos propios a favor del Estado.

Desde el punto de vista netamente económico, la característica de los tributos es el fin que se persigue con su exacción, que sería el de financiar los gastos que requiere cubrir el Estado como los anotamos anteriormente. *“Un importante sector doctrinal entre los que se puede citar a autores como Sainz de Bujanda y Cortés Domínguez los tributos tienen como característica especial y que los diferencia de los demás ingresos públicos, y que justifica su exacción la “capacidad económica” de sus deudores”*.¹

Alejandro Menéndez Moreno, define al tributo de la siguiente manera *“Tributo.-Es una obligación legal y pecuniaria, fundamentada en la capacidad económica del deudor, establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público para atender sus necesidades económicas”*.²

Nuestro Código Tributario no define lo que es el tributo, lo que a mi parecer es positivo puesto que las definiciones y propósitos pueden variar con el tiempo y sobre todo con las concepciones política-filosóficas de quien ostente el poder, y en consecuencia las definiciones legales pueden quedar obsoletas, en menos tiempo que la propia vigencia de la ley, sin embargo el Código si considera a sus clases en forma general, cuando en su artículo 1 al referirse al ámbito de aplicación dice: *“Ámbito de aplicación”*³.- *Los preceptos de éste código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o*

¹ Alejandro Menéndez Moreno pag. 148, Derecho Financiero y Tributario; Lecciones de Cátedra 7ma Edición; Edit. Lex Nova España.

² Alejandro Menéndez Moreno pag. 149, Derecho Financiero y Tributario; Lecciones de Cátedra 7ma Edición; Edit. Lex Nova España.

³ Codificación del Código Tributario Ecuatoriano, Art. 1. R.O. # 38 de 14 de junio del 2005

responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora. ”⁴

Si bien es cierto el Código Tributario no ha definido al tributo, si ha señalado los fines que persigue con su recaudación, al indicar que servirán como instrumento de política económica en general, estimulando la inversión, las exigencias de estabilidad y progreso, procurando una mejor retribución de la renta o riqueza nacional, es decir que los tributos no sólo como fuente de ingresos en favor del Estado, sino con fines parafiscales o políticos que han sido recogidos tanto por la Constitución de 1998 como por la redactada por la Asamblea Constituyente reunida en Montecristi y aprobada mediante Referéndum del 28 de septiembre del 2008, la que se encuentra publicada en el Registro Oficial N° 449 del 20 de octubre de este año, efectivamente el Art. 300, inciso II dice: *“La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”*

1.1.CLASES DE TRIBUTOS

Al considerar los ingresos del Estado, se tiene la ocasión de señalar divergencias que se advierten en el campo doctrinal con respecto a su clasificación, destacando la relatividad de los diversos criterios emitidos al efecto. La corriente más aceptada en cuanto a su clasificación es la que los divide en: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales o de mejoras, recogida por el ya transcrito Art. 1 de nuestro Código Tributario.

⁴ Código Tributario, suplemento del R.O. # 958 del 23 de diciembre de 1975

- **IMPUESTOS.-** Quizás el concepto más aceptado es el que nos trae el art. 26 de la Ley General Tributaria de España (LGTE) que define los impuestos en la letra c) del apartado 2 de la siguiente manera: *“Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta”*.⁵

En relación a estos conceptos puedo afirmar que cada autor pretende elegir el que más se acomoda a su filosofía y formación, por lo que su diversidad es permanente, pero en síntesis puedo afirmar que los impuestos obedecen a la sola voluntad del legislador, puesto que en este tipo de tributo, la POTESTAD TRIBUTARIA, esto es la facultad de crear, modificar o extinguirlos, es exclusiva de la función legislativa, por supuesto que en nuestro caso particular siempre que sea por iniciativa del Presidente de la República, así lo dispone el Art. 301 de la Constitución vigente: *“Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”*.

- **LAS TASAS.-** A manera de referencia y quizá para entender un poco mejor el concepto de tasa, el de más difícil discernimiento y configuración, vale la pena referir que clásicamente la tasa era considerada como la *“contraprestación que una persona debe cumplir a consecuencia de un servicio público recibido en forma particular, sujeta a medición y cuya*

⁵Art. 26 de la Ley General Tributaria de España (LGTE)

recaudación servirá para el coste de este servicio”⁶, criterios ya superados en la moderna doctrina tributaria, pues la contraprestación solo se da en los contratos bilaterales, y la tasa siendo un tributo se impone unilateralmente, estimando eso sí, el cobro de acuerdo a la capacidad económica del usuario del servicio o bien público.

La misma disposición referida de la LGT (España) define las tasas así: Artículo 26.: *“Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la relación de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”⁷.*

El profesor Gerardo Ataliva, *“manifiesta que la vinculación entre el gasto público y el sujeto obligado es lo que define la diferencia entre impuestos por un lado y tasas y contribuciones especiales por otro, puesto que si aquel está vinculado a la persona que recibe el servicio se cubrirá con tasas, por el contrario si el servicio no tiene vinculación con el sujeto obligado,*

⁶ **Manuales de Estudio de Cátedra en Maestría en Derecho Tributario, José Vicente Troya Jaramillo , 2006, Quito – Ecuador**

⁷ **Art. 26 de la Ley General Tributaria de España (LGTE)**

deberá cubrirse con impuestos.”⁸ Criterio que como vemos, se va imponiendo en las legislaciones contemporáneas.

- **LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORA**

Son una clase de tributo que participan de las características de los impuestos y las tasas, el hecho generador en este tipo de tributo constituye el beneficio real (no es suficiente la presunción) que recibe una persona en particular, como consecuencia de una obra o servicio público. En nuestro sistema jurídico, es común que los Gobiernos Seccionales como parte de la recuperación del costo de la obra pública cobren este tipo de tributos.

El ordenamiento jurídico español, define a las contribuciones especiales de la siguiente manera: Art. 26: “*Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos*”.⁹

Esta clasificación si bien es de gran importancia y trascendencia para el estudio y el conocimiento de la obligación tributaria, columna vertebral del Derecho Tributario, por cuanto no es motivo de la presente tesis no voy a ampliarme más de lo dicho; sin embargo la clasificación en impuestos, tasas y contribuciones especiales al ser parte del ámbito de aplicación de las normas tributarias en los conflictos que se susciten entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, se traduce dentro del ejercicio de los recursos administrativos tributarios y contenciosos como ámbito de COMPETENCIA EN RAZON DE LA MATERIA tanto de la

⁸ **Manuales de Estudio de Cátedra en Maestría en Derecho Tributario, José Vicente Troya Jaramillo , 2006, Quito – Ecuador**

⁹ **Art. 26 de la Ley General Tributaria de España (LGTE)**

Administración Pública Tributaria como de los Tribunales Distritales de lo Fiscal y de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia y por supuesto resulta esencial para el tema propuesto en esta tesis, que son Las Infracciones de Carácter Tributario, cuyos infractores deberán ser sancionados de conformidad al procedimiento penal tributario.

1.2.LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El término infracción es con el que se conoce a toda acción u omisión imputable a un individuo de la especie humana, que de alguna manera inquieta, trastoca o causa zozobra en la sociedad y que por lo mismo debe ser sancionada para que su repetición no perjudique al conglomerado. De acuerdo a la gravedad se dividen en delitos y contravenciones, así lo señala el Código Penal, sin embargo desde el texto original del Código Tributario sus autores consideraron una tercera clasificación señalando a las faltas reglamentarias, pese a que opiniones de gran valía como las del Dr. José Vicente Troya, sostienen que estas últimas no son sino una clase de contravenciones y por tanto es inútil esta tercera clasificación.

Ya se dijo que, delito es todo hecho en el que el ordenamiento jurídico penal tiene impuesta una pena que la ejerce la autoridad judicial. La Ley penal da origen al delito cuando existe una acción típica, antijurídica (acción u omisión), sin esta acción u omisión positiva humana que viene a ser una conducta indebida no existe delito.

Para que exista delito debe haber dolo que es la voluntad consciente y tiene dos elementos de importancia que son: a) el conocimiento de realizar el delito, y b) voluntad de realizarlo.

Son contravenciones las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por el Código Tributario o por una ley especial.

En cambio, son faltas reglamentarias, las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

De su estudio particular nos encargaremos en los siguientes párrafos.

1.3.PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL APLICABLES AL ILICITO TRIBUTARIO

La Ley Penal se la define como un conjunto de normas que buscan determinar ciertas circunstancias que se producen en la sociedad y son aplicadas cuando existe violación de un derecho ajeno. En todas las ramas del derecho no solo en la penal existen principios a los que las personas pueden acudir para subsanar cuando ha incurrido en el cometimiento de un delito y que podrían facilitar la aplicación de la Ley, cuyo fin último debería ser el de reinsertar al reo en la sociedad, para que no reincida en las infracciones que provocaron su condena.

En materia Penal, la única fuente inmediata es la Ley, sin dejar de ver que la costumbre, los principios generales del derecho, la equidad, la analogía, la jurisprudencia y la doctrina ejercen influencia mediata e indirecta en la producción directa de la Ley.

Es evidente la íntima relación entre el Derecho Penal común y el Derecho Penal Tributario, puesto que siendo el primero de antiquísima aparición y el segundo de reciente creación, éste ha recogido un sin número de principios que pueden y deben aplicarse de aquel: *“Los Principios que el Derecho Penal ha estudiado y que se ponen en práctica, son de igual aplicabilidad a las infracciones tributarias es por esta razón que debemos hacer referencia a ellas. Y así tenemos:*

- a) **Principio de legalidad.-** Según este principio nadie puede ser sancionado sin que se haya iniciado un juicio previo fundado en ley anterior al hecho acontecido. De esto se desprende que debe existir una norma que tipifique la conducta delictiva con anterioridad a que el hecho a juzgar se haya producido, es decir que no hay delito sin ley que lo establezca. Podríamos decir que este principio viene a ser la base de inicio para la imputación de un delito. El principio de legalidad es ineludible en materia penal, así Ángel Loor Mera sostiene: *“Para que exista la Ley Penal, es necesario que esta nazca de un acto legislativo de órgano competente, que tipifique una acción prohibida y establezca una sanción, y que se aplique mediante el procedimiento establecido por la Ley”*¹⁰. Es el “nullum pena sine lege” reconocido como principio universal de los derechos humanos por Naciones Unidas.
- b) **Prohibición de analogía.-** Se refiere a que está vedada la aplicación de normas análogas a los fines de extender las infracciones o las penas. Por humanidad, y por la garantía del derecho no podría concebirse que se apliquen otras leyes similares para la condena del imputado y hacerlas más severas.
- c) **No se puede juzgar a un sujeto más de una vez por el mismo delito.** La doctrina entiende que este principio significa que nadie puede ser sancionado con más de una sanción. Solo se puede juzgar a un sujeto una sola vez por el mismo hecho es decir, en un solo proceso. proceso en el que pueda aportar las pruebas que hagan a su derecho de ser oído, de contar con asistencia letrada y a no ser obligado a declarar en contra de sí mismo.
- d) **Derecho de defensa en juicio.-** Esto es el derecho del imputado a que en cualquier instancia del proceso, o incluso antes de su iniciación, deba obligatoriamente ser asistido

¹⁰ Manual de Derecho Penal Tributario, Ángel Loor Mera, Pág. 75, Quito – Ecuador 2003

y aconsejado por un profesional del Derecho, y este principio también implica que exista una sentencia debidamente fundada o utilizando el término constitucional “motivada”. Este principio es fundamental pues si se imputa un hecho a un sujeto este tiene derecho a defenderse.

- e) **Principio de culpabilidad.**- El hecho punible descrito en la norma para que éste resulte punible se requiere que el sujeto haya actuado con culpa o dolo.
- f) **In dubio pro reo.**- Según este principio establece que en materia sancionatoria que en caso de duda debe interpretarse la norma a favor del sujeto a quien se imputa la comisión del hecho ilícito.
- g) **Ley penal más benigna.**- Significa aplicar la ley más beneficiosa para el imputado entre el momento de comisión del ilícito y el momento de la condena.
- h) **Principio de inocencia.**- Es que toda persona es inocente hasta que se demuestre lo contrario, por cuanto si se imputa un hecho a una persona hay que probar que esta realizó el hecho.
- i) **Principio de certeza.**- Este principio es que cuando el juez tiene la certeza de la consecuencia de todos los elementos necesarios para tener por configurado el ilícito y puede a convicción aplicar la sanción.

1.4. CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El art. 315 del Código Tributario, (**Reformado por la Ley de de Equidad Tributaria de 29 de diciembre del 2007, R.O. 242**), sobre el tema dice: *“Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasificaran en delitos,*

contravenciones y faltas reglamentaria. Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.

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

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.”

La mayoría de los tratadistas tributarios, se inclinan por esta clasificación, sin embargo existen otros como el argentino Soler, que en su obra clasifica a los delitos tributarios:

“Los delitos tributarios son:¹¹

- *El contrabando,*
- *La defraudación tributaria,*
- *Las infracciones aduaneras,*
- *La omisión culposa en el pago de impuestos penados con multas sancionatorias,*
- *Recargos sancionatorios inhabilitaciones temporales o definitivas;*
- *Las infracciones formales sancionadas con penas privativas de libertad.*
- *Contravenciones tributarias son aquellas moras en el pago de tributos castigados con intereses resarcitorios,*
- *Intereses punitivos,*
- *Multas compensatorias o menores”*

En la Legislación tributaria ecuatoriana se tratan por separado la fase administrativa y la contenciosa, encontramos que para la aplicación de las penas o sanciones tanto en las

¹¹ SOLER, Oswaldo. *Derecho Tributario Económico Buenos Aires – Argentina. Editorial La ley. Año 2002. Pag. 331.*

contravenciones como en las faltas reglamentarias es suficiente la intervención de funcionarios administrativos, a través de su facultad sancionadora, sin olvidar y a pesar de que se tratan de sanciones de carácter penal (lo que ha sido motivo de críticas por el rompimiento de la unidad jurisdiccional de que habla la Constitución), tratamiento que rige a partir del 1 de enero del 2008, en que se puso en vigencia la Ley de Equidad Tributaria, pues hasta esa fecha las contravenciones se guiaban por el procedimiento constante en el Código de Procedimiento Penal. Las faltas reglamentarias siguen siendo sancionadas por la Administración, como siempre lo fueron.

1.5.DELITO

Al delito se lo puede definir y se lo entiende como una conducta humana que está tipificada en la Ley y que va en contra de ella y del orden social que se la realiza con la intención dolosa, es decir con la firme intención de causar daño. Los delitos que van en contra de la hacienda pública y la seguridad social, son los que el legislador considera que lesionan con mayor gravedad a la sociedad, por cuanto la falta de pago de un tributo o hechos que afecten la integridad humana, ponen en riesgo la existencia misma del Estado.

Las características del delito son:

1. Conducta humana
2. Atípica: se adecua a alguno de los tipos legales
3. Antijurídica: es contraria al orden jurídico funcionando como tal.
4. Culpable: La acción es culpable cuando se cumple con dolo, culpa o preterintención, según las exigencias de la ley penal en cada caso o bien afirmar que un sujeto es culpable de un delito y es responsable de ella según las normas del derecho penal.

Se puede decir que los delitos tributarios son el resultado de las acciones comitivas u omisivas que se realizan con dolo y que son consideradas como delitos por la ley tributaria.

“Las infracciones que constituyen faltas que derivan de hechos comisivos u omisivos contrarios a los intereses tributarios del Estado y que causan lesiones de menor gravedad a estos intereses y que aún siendo dolosos son excluidos por la ley penal en la categoría de los delitos y comprendidos en la de las contravenciones¹².”

La materia infraccional no delictual, suele ser aplicada por un órgano administrativo, dentro de su facultad sancionadora, sujeto eso si, a control judicial suficiente ulterior. En cambio en materia delictual el proceso se sustancia de inicio en sede judicial.

1.5.1. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL DELITO TRIBUTARIO

La sociedad organizada ha establecido una serie de normas de convivencia las que defienden básicamente la vida, la libertad y la propiedad. El rompimiento de estas normas de conducta, deben ser resarcidas por la propia sociedad, para evitar así que cada individuo en ejercicio de su derecho a la defensa propia, tome la justicia en sus manos.

Hay delitos que se consideran más graves que otros, por la zozobra que causan en la comunidad, no es lo mismo aquellos que atacan a la propiedad privada que los que perjudican el bienestar común, entre los que considero deben estar los tributarios.

Es indudable que los actos voluntarios de los seres humanos son un conjunto de acciones positivas que realiza tal sujeto, que tienen un fin cumplir con los objetivos que se ha propuesto así sean estos contrarios a derecho, pero estas si causan perjuicio a las personas o a las

¹² *Teoría y Práctica de Procedimiento Tributario, ILÍCITOS TRIBUTARIOS; Patricia P. Sánchez, Hernando Coll, Alejandro M. Corrales; Argentina; pág. 2*

Instituciones deben ser castigados, caso contrario su repetición podría causar la decepción de la propia sociedad.

Según el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas de Torres, “*Delito.- proviene del latín delictum, expresión también de un hecho antijurídico y doloso castigado con una pena. En general, culpa crimen quebrantamiento de una ley imperativa.*”¹³

El Autor Alejandro Menéndez Moreno¹⁴, al tratar sobre los ilícitos tributarios manifiesta que; *al darse la vulneración del ordenamiento jurídico este tiene implícito la reacción que es la reparación y salvaguarda, o que lo que se busca es el castigo del sujeto infractor esto va más allá de la reparación del daño y que estos serían los ilícitos penales. El delito constituye la violación del derecho tutelado por la Ley en cualquier rama, entendido como tal al esquema del ordenamiento jurídico que lo que pretende es ser una guía para el comportamiento de quienes impera en una sociedad organizada.*”

El delito es muy variado en el ámbito tributario, en la actualidad es tratado como un derecho autónomo, en donde adquiere especial trascendencia dañosa, toda vez que su tipicidad vulnera los intereses más elevados del conglomerado social, rebasando largamente los intereses individuales. Es sobre estas consideraciones en que estudiaré al delito tributario, tomando en cuenta la recaudación pública a favor del interés colectivo entendiendo a este ilícito como aquello que contraria la equidad en la distribución de la riqueza, como fin último del derecho tributario.

¹³ Guillermo Cabanellas de Torres, Ediciones Heliastas – Buenos Aires.

¹⁴ Alejandro Menéndez Moreno Derecho Financiero y Tributario, Lecciones de Cátedra 7ª Edición, Pág. 383 Edit. Lex Nova; España.

Existen varias teorías que individualizan y pretenden imponerse sobre el delito tributario y su consideración jurídica, pero quizá las más importantes son la Teoría Penalista y la Tributarista, cuyas principales características son:

1.6.TEORÍA PENALISTA

El derecho penal contemporáneo se sostiene en la Teoría Penalista, según esta teoría no existen diferencias ontológicas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario, pues ambos protegen bienes jurídicos y además, las penas que castigan son de idéntica naturaleza. Por esta razón los ilícitos tributarios y sus sanciones forman parte del Derecho Penal y se rigen por los principios y normas dispuestos en el Código Penal.

En sentido material es el conjunto de reglas jurídicas establecidas por el Estado, que describen las acciones prohibidas y establecen la pena como legítima consecuencia; está formado por el Derecho Penal Sustantivo, que describe la conducta punible y su sanción; por el Derecho Procesal Penal que norma el procedimiento para establecer la existencia del delito y la responsabilidad de su agente y por el Derecho Ejecutivo Penal o Penitenciario, que regula la ejecución de la pena. En el primero interviene la Función Legislativa y el Ministerio Público y en el Tercero la Función Ejecutiva, a través de la Administración Pública.

Dentro de esta teoría existen dos corrientes: a) la primera sostiene que los ilícitos tributarios son penales porque tutelan bienes jurídicos muy importantes, y, b) La otra sostiene que los ilícitos tributarios son penales porque la consecuencia de la realización de una conducta punible es la aplicación de una pena.

1.7. TEORÍA TRIBUTARISTA

En esta teoría¹⁵ tenemos a grandes tratadistas como son Pérez de Ayala en España, Gómez de Sousa en Brasil y Giuliani Fonrouge en Argentina. Para ellos, el Derecho Tributario es un derecho histórico que se va conformando con el devenir de los tiempos y que va generando sus propias instituciones; también dicen que las sanciones fiscales ofrecen un particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tiene un carácter sancionador establecido para prevenir y sancionar.

La Comisión redactora de nuestro Código Tributario, allá en diciembre de 1975, consideró acoger como suya esta Teoría Tributarista, y efectivamente en el IV Libro, tipifica las infracciones y señala los procedimientos para la sanción a los infractores tributarios en forma independiente a lo señalado en el Código Penal y de Procedimiento Penal, los que tendrá vigencia sólo de manera supletoria; sin embargo con el transcurrir de los años, reformas importantes como la Ley 99-24 de 30 de abril de 1999 y la propia Ley de Equidad Tributaria de diciembre del 2007, han colocado nuestro sistema más bien en una situación ecléctica entre la penalista y la tributarista, pues si bien rige en materia Sustantiva Penal el IV Libro del Código Tributario, en el proceso mismo se remite a lo señalado en el Código de Procedimiento Penal común, participando en consecuencia de ambas teorías.

¹⁵Teoría y Práctica del Procedimiento tributario, ILICITOS TRIBUTARIOS, Pág. 4, Patricia P. Sánchez, Argentina

1.8.TIPOS DE DELITOS TRIBUTARIOS

Según el Art. 315 del Código Tributario, reformado por la Ley de Equidad en diciembre del 2007, “*Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias*”, modificando de esta manera el texto anterior de la codificación que manifestaba que constituye delito en los términos tipificados en dicho Código. La defraudación tributaria se diferencia de la defraudación ordinaria, tipificada y reprimida en el Código Penal, por cuanto el sujeto pasivo del delito es el Estado y el bien jurídico vulnerado es el patrimonio público, mientras que en el ordinario el agravio es sobre un interés particular.

Las infracciones aduaneras son también infracciones tributarias, y hasta antes de la expedición de la Ley 04, R. O. # 396 del 10 de marzo de 1994, el contrabando estaba tipificado como una clase de delito tributario en el IV Libro, a pesar de que con la expedición en 1994 de la Ley Orgánica de Aduanas pasó a ser delito tipificado en dicho cuerpo legal. Otras leyes de carácter tributario también tipifican ciertos actos o hechos como delitos tributarios, como por ejemplo la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando habla de la no entrega de lo recaudado por los agentes de percepción del impuesto al valor agregado.

1.9.NATURALEZA DEL DELITO TRIBUTARIO

El ser humano en su incansable deseo de obtener mayor lucro, réditos y posesiones no escatima esfuerzos para lograrlos y cuando los obtiene fuera del ordenamiento impuesto por la sociedad, configura ciertas acciones que perjudican a todo el conglomerado y van en contra de la obligatoriedad de la misma ley, es quizá el poder que obtiene frente a los demás lo que le

impulsa a obtener mayores bienes, aunque para lograrlo no siempre utilice medios legítimos. En síntesis, el delito toma su origen en la ley penal, puesto que el delito viene a ser la violación a la ley, en consecuencia, podemos afirmar que delito es todo hecho humano tipificado o descrito en la ley, al cual el ordenamiento jurídico tiene previsto la imposición de una pena, la que será impuesta por quien está embestido de jurisdicción y por tanto de administrar justicia.

En la legislación ecuatoriana y particularmente el Código Tributario en su art. 314 (codificación R.O. # 38 del 14 de junio del 2005), al referirse al ilícito tributario indica lo siguiente: “*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.*”

Según el Diccionario Jurídico de “Guillermo Cabanellas de las Cuevas” **Delito.-** *Etimológicamente la palabra delito proviene del latín delictum, expresión también de un hecho antijurídico y doloso castigado con una pena. En general, culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa. Es Civil; según la doctrina legal argentina, por delito civil se entiende “el acto ilícito ejecutado a sabiendas y con intención de dañar la persona o los derechos de otro”. Es Común; El sancionado por la legislación criminal ordinaria; es decir por el Código Penal. En este sentido, los delitos comunes se contraponen a los especiales, los castigados por otras leyes¹⁶. Privado; El perseguible a instancia de parte agraviada; Público El de acusación pública el perseguible de oficio, se contrapone al de instancia privada”.¹⁷*

¹⁶ Código Tributario Ecuatoriano en su art. 314 (codificación R.O. # 38 del 14 de junio del 2005)

¹⁷ Diccionario Jurídico Elemental de Guillermo Cabanellas Ediciones Heliasta, Buenos Aires

1.10. CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE SE PUEDE PRODUCIR EL DELITO

Se dice que son circunstancias de la infracción en general, todas aquellas que influyen decisivamente en el cometimiento de la misma, así es como en los delitos comunes el Capítulo Segundo del Libro Primero del Código Penal¹⁸, establece con claridad meridiana como estos hechos que rodean el a la infracción, determinan la peligrosidad o falta de ella en los infractores, pues evidentemente no es lo mismo el cometimiento de una infracción realizada por una necesidad vital del imputado o en su defensa propia o de su familia, que la actuación que hace el mismo individuo aprovechando la oscuridad de la noche o en grupo para asegurar su impunidad, justamente de lo cual dependerá la gradación de la pena, imponiendo la más dura a aquel que ha actuado con agravantes, el mínimo cuando sólo hay atenuantes o simplemente declarar inimputable al que lo ha hecho por las llamadas eximentes.

Tanto la doctrina como nuestro Código Penal, establece tres tipos de circunstancias que rodean a la infracción, las agravantes, las atenuantes y las eximentes, que por su importancia las revisaremos brevemente.

1.10.1. CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES

El texto original del Código Tributario establecía seis circunstancias agravantes, entre las que se encontraban el ejecutar la acción por precio o recompensa como aprovechándose de incendio, naufragio u otra calamidad o desgracia pública, sirviéndose de armas, tomando

¹⁸ **Salustiano Rinthá Martínez.- De la Infracción Tributaria y sus Sanciones.- Instituto Colombiano de Derecho Tributario.- pág. 27**

falsamente un título o insignias de la autoridad, utilizando la noche o vías no abiertas al tráfico público y la reincidencia, mientras que el art. 12 de la referida Ley de Equidad Tributaria, se remite como circunstancias agravantes a las establecidas en el Código Penal, cuyo art. 30 las define como aquellas que aumentan la malicia del acto, o la alarma que la acción produce en la sociedad o establece la peligrosidad de sus autores y al tipificar cada una de las cinco circunstancias, más o menos son similares a aquellas que tenía el Código Tributario, y que ya nos hemos referido; pero además la Ley de Equidad Tributaria, establece dos nuevas circunstancias agravantes: 1ª “Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria, utilizando las bases de datos que ésta posea; y 2ª La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción por la pesquisada dentro de los cinco años anteriores.

Indudablemente el nuevo texto del Código Tributario es más drástico y pretende disuadir a los contribuyentes en el cometimiento de infracciones tributarias, como también lo comprobaremos al revisar las sanciones o penas que se han establecido para este tipo de infracciones.

1.10.2. CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES

Al igual que en las anteriores la nueva Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria para el Ecuador, sustituye el art. 319 del texto original del Código Tributario (art. 13) para remitirse en lo que fuere aplicable en las establecidas en el art. 29 del Código Penal, que las define como aquellas que, refiriéndose a las causas impulsivas de la infracción, al estado y capacidad física del delincuente, a su conducta y consecuencias, disminuyen la gravedad de la infracción o la alarma ocasionada en la sociedad y dan a conocer la poca o ninguna peligrosidad del autor, y

tipifica doce casos de este tipo de circunstancias de las que cabe resaltar por ser pertinentes el que el culpable sea mayor de sesenta años de edad (hasta diciembre está no era atenuante para el infractor tributario), haber procurado reparar el mal que causó, haber delinquido por temor o bajo violencias superables, presentarse voluntariamente a la justicia, ejemplar conducta, rusticidad del delincuente, obrar impulsado por motivos morales, la confesión espontánea, cuando por indigencia, numerosa familia falta de trabajo han colocado al delincuente en caso excepcional o por el pequeño valor del daño causado. Además de éstas para las infracciones tributarias son circunstancias atenuantes: 1º Haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y 2º Presentarse voluntariamente a la Administración Tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga, el ocultamiento o cualquier otra forma.

En resumen podríamos decir que las circunstancias de la infracción de carácter tributario en la actualidad son las mismas que el Código Penal común señala para las infracciones comunes, con lo cual se ha reformado sustancialmente al Código Tributario, que consideraban a las infracciones tributarias con un carácter especial y diferente, mientras que la Asamblea Constituyente pretende con ésta, y otras reformas por el estilo insertar a las infracciones tributarias dentro del derecho penal común, siguiendo con ello una buena corriente de la doctrina que sostiene filosóficamente lo conveniente de ello.

“La falta de culpabilidad, el error excusable, si el inculpado acredita su falta de culpa no queda configurada la infracción por carecer de elemento subjetivo, pero ante la comisión de la conducta infraccional se presume la culpa en tanto el imputado no demuestre lo contrario.”¹⁹

¹⁹ **Teoría Práctica de Procedimientos Tributarios.- Ilícitos tributarios.- Sánchez –Coll-Corralesm, Buenos Aires, La Ley 2005, pág. 104.**

1.10.3. CIRCUNSTANCIAS EXIMENTES

Son aquellas que han influido de tal manera en el sujeto activo del delito, que de no haberse presentado tales circunstancias, no se hubiesen producido la infracción.- El Art. 320 del Código Tributario establece las circunstancias eximentes, así lo señala el Art. 14 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, con el siguiente texto: *“Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes, en lo que fuera aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de la siguiente: 1ª. Que la transgresión 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”*.

Como podemos darnos cuenta esta reforma se remite al Código Penal, que en forma amplia y previendo una serie de circunstancias y condiciones, señala los casos en que al agente del delito se le debe exonerar de responsabilidad, mientras que el Código Tributario en forma restringida sólo se refería a la incapacidad absoluta del agente o que la acción u omisión sea el resultado de fuerza mayor o temor o violencia insuperables. Es sin duda más conveniente la forma actual de remitirse al Derecho Penal Común, que establece que no hay infracción alguna cuando el acto está ordenado por ley, determinado por resolución definitiva de autoridad competente o cuando el indiciado fue impulsado por una fuerza que no pudo resistir, conforme a la norma trascrita; claro que entre ellas se señalan otras como la legítima defensa, la defensa del honor conyugal y del pudor, de la propiedad, por provocación y otras que considero de muy difícil aplicación en el ámbito tributario, que podrían servir de defensa en casos extremos, sin embargo se ha señalado que hay circunstancia eximente cuando la trasgresión de la norma sea consecuencia de la instrucción expresa de funcionarios competentes y que no proceda de una acción u omisión dolosa, cambiando así el texto original del Código Tributario que señalaba como circunstancias

eximentes, la incapacidad absoluta de la gente o que su acción fuese el resultado de fuerza mayor, temor o violencia insuperables.

1.11. CAUSAS DEL DELITO

- **Causas Políticas.-** La violación de la ley tributaria puede ser el resultado de un rechazo a las políticas del gobierno de turno, por el mal uso de los recursos tributarios y ninguna acción para evitar el despilfarro de los dineros públicos y la corrupción administrativa. Resulta así apenas natural que el contribuyente se vea tentado a incumplir sus obligaciones tributarias, motivado si se quiere, por algún grado de desobediencia civil.
- **Causas Económicas.-** *La violación de la Ley tributaria encuentra una causa en el ambiente económico. “Giuliani Fonrouge, en épocas de inseguridad social y económica, se apodera de los individuos un ansia de lucro que hace caer muchas barreras morales, sin hacer distinciones sobre la naturaleza de los delitos...”²⁰.*
- **Causas particulares.-** Se considera que la técnica de las declaraciones, generalizada en los sistemas fiscales modernos, para los impuestos directos e indirectos, nacionales y locales, sobre el ingreso sobre el gasto, etc. Estimula el incumplimiento de las obligaciones tributarias, particularmente las sustanciales, pues es “una incitación a disimular” entre otras razones, porque “remitirse a la sinceridad del contribuyente, para conocer la materia gravable, es incitar el fraude”. Hace que el contribuyente se vea tentado a mentir.

El ser humano, trata de conseguir mejores rendimientos en su provecho y no quiere por su naturaleza perder el dominio de toda su renta, es así que cuando el Estado pide que los

²⁰ Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *De la Infracción Tributaria y Sus Sanciones*, Salustiano Rinthá Martínez, Pág. 96

contribuyentes obligados realicen las declaraciones se pueden ver tentados a omitir ciertos ingresos, o lo que es más común, inflar gastos o inventar rubros, o hacer registros contables ilegales, y así poseer mayores ganancias particulares que van en perjuicio para el Estado.

*“La técnica de las deducciones y descuentos. Esta técnica es una incitación al aumento, en un proceso de depuración de la base gravable es obvio que basta aumentar los cargos para reducir el impuesto, el contribuyente se ve tentado a aumentar los costos y deducciones con el fin de disminuir la base gravable y solicitar descuentos tributarios con el fin de disminuir el impuesto a pagar”.*²¹. En los últimos tiempos la tecnología ha venido en desarrollo y se han abierto oportunidades para que los contribuyentes puedan crear gastos ficticios que den oportunidad para disminuir los impuestos a pagar.

1.12. ELEMENTOS QUE DIFERENCIAN EL DELITO ORDINARIO Y EL DELITO ADUANERO

Siendo el delito aduanero el más frecuente y sobre todo el más perseguido entre los tributarios, por ello considero de importancia realizar una comparación con el delito ordinario, sobre el que en forma general el Art. 14 del Código Penal lo señala como doloso o culposo, el primero caracterizado porque hay acuerdo o designio de causar daño, y culposo cuando el acontecimiento, pudiendo ser previsto, se verifica por la negligencia o imprudencia del agente. El doloso se clasifica en intencional y preterintencional, la primera cuando el acontecimiento dañoso o peligroso es el resultado de la acción o de la omisión de que la ley hace depender la existencia de la infracción, fue previsto y querido la existencia del agente como consecuencia de

²¹ . Instituto Colombiano de Derecho Tributario, De la Infracción Tributaria y Sus Sanciones, Salustiano Rinthá Martínez, Pág. 96

su propia acción u omisión; mientras que el preterintencional cuando de la acción u omisión se deriva un acontecimiento dañoso o peligroso más grave que aquel que quiso el agente.

En conclusión podríamos decir que el delito ordinario es aquel que ésta tipificado, descrito y sancionado como tales por el Código Penal y que básicamente se refieren a aquellos cometidos contra la seguridad del Estado, los que comprometen la paz y la dignidad del Estado, los que controlan la seguridad interior, los referidos al terrorismo, contra la libertad individual, contra la propiedad, los que tipifican al prevaricato, contra la actividad judicial, contra la fe pública, falsificaciones, contra la vida, contra la honra, de los delitos sexuales y otros tantos señalados en el Libro Segundo del ya referido Código Penal.

Por su parte, los delitos aduaneros tienen las mismas características y elementos de los delitos tributarios en general, pero con la particularidad que se refieren a aquellos que se cometen en el tráfico internacional de mercaderías, en especial actos de simulación, ocultación, falsedad o engaño en el que se induce a la autoridad para no pagar o pagar menos los tributos que gravan las importaciones de mercadería, es decir el paso de la frontera ecuatoriana hacia territorio nacional, resaltando que si bien, también puede haber contrabando en la exportación de bienes, (es de suponer que vender al exterior debe ser un medio para obtener recursos promovidos y protegidos por el Estado), pero se produce por políticas del gobierno, por ejemplo, cuando se prohíbe la exportación de arroz hacia Colombia, el delito está en el hecho mismo del cruce de la frontera, puesto que no existen gravámenes tributarios a la exportación y menos a ese país, con el cual somos copartícipes del Acuerdo de Cartagena, cuyo fin es procurar incrementar el comercio entre sus miembros sin ningún tipo de trabas.

El Art. 80 de la Ley Orgánica de Aduanas, dice sobre la infracción aduanera: *“Constituye infracción aduanera toda acción u omisión que viole normas sustantivas u adjetivas que regulen*

el ingreso o salida de mercancías por las fronteras y zonas aduaneras del país, sancionada con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión". Es el Art. 82 de la Ley Orgánica de Aduanas, el que define a los "delitos aduaneros" en términos similares a los expuestos, y el Art. 83 del mismo Cuerpo de Leyes el 16 literales, tipifica pormenorizadamente los hechos, circunstancias, actuaciones, omisiones al señalar por ejemplo "La entrada de mercancías al territorio aduanero, o la salida de él sin el control de la Administración Aduanera", o más explícito el literal j), que manifiesta: "*La falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del diez por ciento; la falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del 10% será sancionada con la pena establecida para el delito de falsedad de instrumentos públicos, de conformidad con el código penal, en cuyo caso no se requerirá declaratoria judicial previa en materia civil para el ejercicio de la acción penal prevista en el artículo 180 del Código de Procedimiento Civil.*" y otras que el legislador ha considerado deben ser sancionadas con penas que van desde la prisión de dos a cinco años, del decomiso de la mercadería materia del delito y de los objetos usados en su cometimiento, multa equivalente al 300 por ciento del valor CIF, hasta la cancelación de autorizaciones a los gentes afianzados.-

Indudablemente en el Ecuador, el mayor número de ilícitos tributarios, se dan precisamente en materia aduanera al punto que el Ministerio Público ha designado para la persecución de esta clase de delitos al "Agente Fiscal de Delitos Aduaneros y Tributarios", aliviando con ello que en número, cantidad y perjuicio al Estado, esos son los que van a la cabeza; y si somos realistas y justos, vemos a cada paso en cada negocio de venta de mercaderías, que muy pocos son aquellos

que han introducido al país la suya cumpliendo a rajatabla los pagos en las importaciones, por el contrario es conocido por todos que las llamadas Bahías en Guayaquil, Ipiales en Quito, la mercadería de contrabando está a la vista de todos: autoridades y ciudadanos.

De las normas transcritas y referidas, podemos concluir que lo que diferencia al delito común u ordinario del aduanero, y concretamente al contrabando, es que para que se produzca éste, debe haber una violación a las normas tributarias adjetivas o sustantivas, lo que quiere decir que comete infracción no solo quien no paga el tributo, sino también aquel que para no pagarlo, adopta procedimientos encaminados a evadir u ocultar el hecho generador, utiliza engaño para que la autoridad tributaria tenga una apreciación equivocada de los hechos, con lo que va a conseguir el no pago o el pago de una cantidad menor a la que está obligado.

1.12.1. LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA

He dicho anteriormente que son elementos constitutivos de delito la voluntad y el dolo, en definitiva la intención positiva de causar daño; puesto que en el campo tributario, no se discute la protección de la vida o la honra, sino la recaudación de bienes, esta intención positiva se traduce en evadir o disminuir ilegítimamente el pago de un tributo, en base de simulaciones, ocultamiento de bienes, falsificación de documentos de soporte de la contabilidad o engaño, que tienen por objeto determinar una base imponible mucho menor a la que realmente le corresponde, con lo cual el sujeto obligado al pago se aprovecha de dineros que le pertenecen al Estado, condición que con las nuevas reformas quiere ser erradicada, a través del endurecimiento de las penas; efectivamente, conforme a la nueva Ley de Equidad Tributaria, para este tipo de

delitos se ha previsto hasta **penas de reclusión**, lo que significa que no admite fianza y por la peligrosidad del infractor debe ser confinado a una celda.

Nuestro Código Tributario, que hasta 1994 contemplaba como suyo al Contrabando (a partir de ese año pasó a formar parte de la Ley Orgánica de Aduanas) actualmente señala exclusivamente como delito tributario la DEFRAUDACIÓN, es muy explícito en su artículo 342 (reformado por la Ley de Equidad Tributaria), al contemplar varios casos en que la defraudación se evidencia, así por ejemplo, hace relación a la falsa declaración o alteración de mercaderías, falsear datos, antecedentes, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, falsear permisos, guías, facturas, la omisión de ingresos, incluir gastos y deducciones inexistentes o superiores a las que proceden legalmente, la alteración dolosa de libros de contabilidad con datos falsos, o llevar doble contabilidad y otros que se encuentran perfectamente tipificados en el reformado Código Tributario Codificación.- Art. 344, que textualmente reza: **“Casos de Defraudación.-** *A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación:*

- 1. Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;*
- 2. Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado;*
- 3. Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;*
- 4. Proporcionar a sabiendas a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la Administración Tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados;*
- 5. La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte,*

importación y exportación de bienes gravados; 6. La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones inexistentes o superiores a los que procedan legalmente; 7. La alteración dolosa en perjuicio del acreedor tributario de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos; 8. Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica; 9. La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias; 10. Emitir o aceptar comprobantes de ventas por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real; 11. Obtener a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos; 12. Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal; 13. La falta de entrega deliberada, total o parcial por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y, 14. El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas establecida así por acto firme o ejecutoriado de la Administración Tributaria o del órgano judicial competente.”²²

En cuyo caso las sanciones se establecen de acuerdo a la gravedad de la infracción cometida, en los casos del 1 al 3, prisión de 1 a 3 años, de los numerales 4 al 12 prisión de 2 a 5 años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir, y en los

²² **Código Tributario Codificación. Del Ilícito Tributario Título II, Capítulo I de la defraudación.- Art. 344, Quito – Ecuador**

casos 13 y 14 reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos no entregados o que hayan sido devueltos indebidamente.

Es indudable que el legislador endureció las penas a los infractores, y es que casos como el de Fernando Aspiazu del Banco del Progreso, causó enorme zozobra en la sociedad, quien no sólo que fue uno de los causantes de la debacle del sistema financiero ecuatoriano del 2000, sino que no pagó los impuestos que habían sido retenidos por el Banco como agente de percepción y de retención. Es entonces a mi entender, positiva la posición de la nueva legislación sustantiva penal tributaria, pues pretende que los evasores tributarios piensen dos veces antes de cometer un ilícito.

CAPITULO II

2. JURISDICCION Y COMPETENCIA EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA

Ya he manifestado en líneas anteriores que la Ley Penal Tributaria es aquella que describe una acción tributaria prohibida y fija la pena a aplicarse en el evento de su realización.

La calificación de una ley como penal o no penal, es trascendente, pues de ello se deriva la aplicación de un régimen jurídico específico con sus propios principios y garantías.

La Ley Penal tributaria tiene atribuciones, porque las sanciones impuestas por las autoridades administrativas y judiciales, son verdaderas penas, toda vez que estas menoscaban bienes jurídicos definidos, tales como la libertad, la honra y la propiedad de las personas. Ningún individuo tiene facultad personal para ello, esta es una atribución privativa de la Autoridad pública competente, quien obra con fundamento en una ley que tipifica una acción prohibida y establece la sanción respectiva, y con sometimiento a un procedimiento legal de juzgamiento, que varía según el bien jurídico vulnerado.

Interpretar la Ley, implica establecer, buscar su sentido y alcance, a efectos de su aplicación debida en un caso concreto. Cuando el legislador interpreta, lo hace mediante la expedición de una ley interpretativa de aplicación general y obligatoria. Cuando el juez dicta sentencia, ha existido de su parte una interpretación previa de la ley aplicada al caso particular controvertido. Creo que el interpretar una norma es darle su sentido actual, en concordancia y conforme con las reglas jurídicas, tiene que hacerlo en forma creativa para adaptar la norma a la realidad.

Podríamos decir que una vez que el Órgano Legislativo crea las leyes para sancionar los delitos tributarios, debe existir una autoridad para que conozca de las infracciones a la norma

tributaria y la apliquen sin temor. Es por esta razón sobre todo que las Salas Especializadas tanto de los Tribunales Distritales de lo Fiscal como la de la Corte Suprema de Justicia,²³ deben de tener Magistrados con amplios conocimientos y experiencia, el tema Fiscal es de alta especialización y podría decirse que muy complejo.

Existen diversos criterios sobre la política de represión de las infracciones tributarias, que el Estado debe utilizar para impedir la elusión o evasión tributaria, pero los más importantes son los previstos en estos tres criterios:

1.- La importancia de la infracción.- Se debe tener en cuenta la gravedad de las infracciones, esto es que para sancionar a quienes cometen errores debe existir la flexibilidad de la autoridad al permitir que el contribuyente subsane y corrija su error, no así para los verdaderos infractores a quienes, se debe aplicar la pena con severidad.-

2.- Los procedimientos empleados.- Se debe analizar y estudiar cuales son las formas que el infractor diseña o utiliza para poder engañar y descuidar a la Administración, por cuanto no es frecuente en el mismo contribuyente relacione un ingreso como no gravable, que con intención de ocultar y engañar se lleve doble contabilidad o doble facturación muchas veces utilizando programas de computación para omitir ingresos reales.

3.- La búsqueda de la ejemplaridad.- Con esto se trata de ejemplificar a la sociedad, haciendo conocer como la Administración está controlando y sancionando a los contribuyentes infractores, para que tenga efectos de gran temor para infringir.-

²³ El Art. 178 de la Constitución aprobada mediante Referéndum del 28 de sept. 2008, no contempla la existencia de una Corte Suprema de Justicia, sino de la Corte Nacional de Justicia, cuya conformación, hasta el momento que estoy redactando esta tesis, no ha sido definida, pero que espero por el bien del país y la Administración de justicia se conserve independiente de cualquier otra

2.1.LA JURISDICCION PENAL TRIBUTARIA

La jurisdicción la conocemos como la potestad pública que la ley concede a alguna persona o tribunal para que administre justicia, es decir que en los conflictos de intereses opuestos entre dos sujetos, la Autoridad le conceda a cada cual lo que le corresponda, dentro de los límites y bajo el procedimiento que la Ley señala y establece para el efecto.

La definición clásica de JURISDICCIÓN, nos trae el art. 1 del Código de Procedimiento Civil que a la letra dice.- *“La jurisdicción, esto es, el poder de administrar justicia, consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los tribunales y jueces establecidos por las leyes....”*

Casi igual definición tiene el Código Tributario en su art. 217.- **“Concepto y límites de la jurisdicción.-** *La jurisdicción contencioso-tributario consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.”*²⁴

Siendo el tema principal que me he propuesto, lo referente a la jurisdicción penal tributaria, podría ampliar la definición de la misma y decir que es la potestad que tiene tanto la administración pública tributaria como los tribunales distritales de lo fiscal para conocer y juzgar las infracciones a las normas, reglamentos o resoluciones de carácter tributario, y cuya realización o actos preparatorios para su realización, estén sancionadas con la imposición de una

²⁴ Código Tributario Ecuatoriano Art. 217, 310.

pena. Las normas del referido Código Tributario se aplicarán a todas las infracciones tributarias y que solo de manera supletoria y a falta de disposición expresa se aplicarán las normas del derecho penal común.

2.2.LA COMPETENCIA PENAL TRIBUTARIA

La competencia es la capacidad que tiene una autoridad para pronunciarse sobre una materia o asunto determinado, así mismo la definición que sobre ella trae el art. 1 del Código de Procedimiento Civil, *“Competencia es la medida dentro de la cual la referida potestad está distribuida entre los diversos tribunales y juzgados, por razón del territorio, de la materia, de las personas y de los grados”*. En el ámbito tributario tenemos dos tipos de competencia, la primera que es la atribución que tiene la Administración Pública Tributaria para conocer sobre los reclamos, recurso de revisión, consultas o cualquier petición que el contribuyente o persona interesada haga por asuntos de esta índole y que está definido en el art. 75 del Código Tributario, la misma que incluso es irrenunciable, salvo los casos de delegación o sustitución previstos en la ley. En el área penal tributario, a la Administración Pública le compete el conocimiento y juzgamiento de las infracciones de carácter tributario conocidos como contravenciones y faltas reglamentarias.

El segundo tipo es el que se le otorga a los Tribunales Distritales de lo Fiscal en la esfera contenciosa-tributaria, y que además de los delitos de carácter tributario le confiere competencia para decidir sobre la legalidad de las decisiones tomadas por la Administración Tributaria, por así disponerlo en el *“Art. 220, Acciones de Impugnación.- El Tribunal Distrital Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por*

los contribuyentes o interesados directos:²⁵.- De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales.....”²⁶

El contribuyente o responsable que se considere injustamente sancionado por un funcionario administrativo puede acudir ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, para impugnar tal sanción, en ejercicio a su derecho a la defensa. Las decisiones de la administración tributaria en este sentido, no constituyen pronunciamientos inapelables, quedan sometidos a un tribunal de derecho, el cual juzga con sometimiento a la ley y a los principios que rigen el ordenamiento penal común. Así se pasa de la sede administrativa a la jurisdicción ordinaria, quedando así reducido el procedimiento administrativo a un proceso judicial, en el que se convierte el Derecho Penal Tributario en un ejercicio jurisdiccional aún tratándose de contravenciones y faltas reglamentarias.²⁷

En el caso de los delitos tributarios, el Art. 355 del Código Tributario define con claridad la competencia de las diferentes autoridades, así se señala que 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 de que se desprende la presunción de responsabilidad penal, la etapa de juicio será conocida y remitirá el proceso para ser resuelta por los conjuces.

²⁵ Art. 26 de la Ley General Tributaria de España (LGTE)

²⁶ Código de Procedimiento Civil, Art. 1

²⁷ Manual de Derecho Penal Tributario; Dr. Ángel Loor Mera; pag. 90, 92- Quito – Ecuador 2003

La Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia será la competente para resolver los recursos de casación y revisión.

Este segundo inciso del art. 355, es reformado por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, así: *“Las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias serán impuestas por la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas”*.

De esta manera esta Ley da competencia a la Autoridad Administrativa para ser un órgano represor facultad que anteriormente no la tenía.

Los artículos 356 y 357 del Código Tributario que trataban del juzgamiento y lo referente a los procesos por delitos relativos a otros tributos, los derogó la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria,

De lo transcrito y explicado resulta de suma importancia, revisar las competencias individuales de cada etapa en el proceso penal común, que como vemos son las mismas que para el juzgamiento de los delitos de carácter tributario, veámoslo:

2.2.1. COMPETENCIA DEL JUEZ FISCAL

El artículo 27²⁸ Código de Procedimiento Penal, se refiere a la Competencia de los Jueces Penales, indicando que tienen, entre otras las siguientes:

- 1.- Para garantizar los derechos del imputado y del ofendido durante la etapa de instrucción fiscal, conforme a sus facultades y deberes.
- 2.- Para la práctica de los actos probatorios urgentes;
- 3.- Para dictar las medidas cautelares personales y reales;

²⁸ **Art. 27 Código de Procedimiento Penal Ecuatoriano.**

- 4.- Para la sustanciación y resolución de la etapa intermedia;
- 5.- Para el juzgamiento de los delitos de acción privada; y,
- 6.- Para la sustanciación y resolución del procedimiento abreviado, cuando le sea propuesto.

De ahí, que conforme hemos señalado antes, el Juez Fiscal tiene las mismas competencias que el Penal común para realizar las actividades descritas, excepto la prevista en el numeral **5.**, que dice relación al juzgamiento de los delitos de acción privada, por cuanto el juez fiscal es un juez penal especial. Hay que anotar que en los cantones donde no existen jueces fiscales, los jueces penales comunes serán los encargados de tramitar la fase preliminar del proceso penal en los asuntos que impliquen cometimiento de delitos tributarios.

2.2.2. COMPETENCIA DE CORTES SUPERIORES

Es importante señalar (Art. 29 C.P.P)²⁹ Las Cortes Superiores de Justicia, tienen competencia:

- 1.- Para la sustanciación y resolución de los recursos de apelación.
- 2.- Para la sustanciación y resolución de la etapa del juicio en los casos de fuero previstos en la ley;
- 3.- Para los demás actos procesales previstos en la ley; y,
- 4.- Los Presidentes de las Salas de las Cortes Superiores tendrán competencia para controlar la instrucción fiscal y para sustanciar y resolver la etapa intermedia en los casos de fuero. De la decisión del Juez Fiscal, la Corte Superior, dentro del ámbito que le corresponde y asiste, tendrá las mismas atribuciones que las tiene con respecto al Juez Penal.

²⁹ **Código de Procedimiento Penal Ecuatoriano Art. 29, 30**

2.2.3. COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES DISTRITALES

Como se dijo, a ellos les corresponde las mismas atribuciones y competencias que el Código de Procedimiento Penal, les concede a los Tribunales Penales, es decir como veremos en el capítulo siguiente, la etapa del juicio, es decir la etapa en la que se va a administrar justicia, y al cabo de la realización de la Audiencia de Juzgamiento, deberán pronunciarse, generalmente mediante una sentencia, así lo señala el Art. 28 del C de Pro Penal: para sustanciar el juicio y dictar sentencia en todos los procesos de acción penal pública como corresponde a la tributaria, para sustanciar y resolver el procedimiento abreviado, cuando le sea propuesto (no aplicable a nuestro caso) y para realizar los demás actos procesales previstos en la ley.

Debe anotarse que en el Ecuador se ha distribuido la Administración de Justicia de carácter tributaria, a partir de la reforma de la Constitución de 1992 y que entró en vigencia en Enero de 1993, en cuatro Tribunales Distritales de lo Fiscal, el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 con sede en la ciudad de Quito, que tiene jurisdicción y competencia para conocer las controversias y la fase del juicio en lo penal tributario, en las provincias de Carchi, Imbabura, Pichincha, Cotopaxi, Tungurahua, Chimborazo, Bolívar, Santo Domingo de los Tzáchilas, Orellana, Sucumbíos, Napo y Pastaza; por ello y por ser el Tribunal que reemplazo al Tribunal Fiscal consta de tres Salas conformada con tres jueces cada una. El Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 con sede en la ciudad de Guayaquil conformada por una Sala; con competencia para conocer las controversias y lo ilícito penal tributario en las provincias del Guayas, Los Ríos, El Oro, Santa Elena y Galápagos; El Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 3 con sede en la ciudad de Cuenca, conformada por una Sala, para conocer los ilícitos tributarios en las provincias de Azuay, Cañar, Loja, Morona Santiago y Zamora Chinchipe; y, por último el Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 4 con sede en la ciudad de Portoviejo, conformada por una Sala, que tiene

competencia para conocer los ilícitos tributarios en las provincias de Manabí y Esmeraldas. Esta fue una Resolución de la Corte Suprema de Justicia que ha sido recogida en la Ley Orgánica de la Función Judicial. Era, hasta antes de la expedición de la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Judicatura, facultad del Pleno de la Corte Suprema de Justicia el crear y suprimir Tribunales Distritales, es así como se creó con sede en la ciudad de Riobamba un Tribunal Distrital de lo Fiscal y un Tribunal de lo Contencioso Administrativo con una Sala cada uno, con jurisdicción en las provincias de Tungurahua, Bolívar y Pastaza, sin embargo en la práctica dicho Tribunal nunca funcionó por falta de presupuesto de la Función Judicial.

Vale la pena mencionar que, mediante Resolución del Consejo Nacional de la Judicatura³⁰, 12 de septiembre del 2006, crea el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo N° 5 con sede en la ciudad de Loja, con jurisdicción y competencia para las provincias de Loja y Zamora Chinchipe. Publicado en el Registro Oficial N° 367 de 29 de septiembre del 2006.

2.2.4. COMPETENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

En materia penal común la Corte Suprema de Justicia tiene a su cargo, tanto el recurso de casación (lo que ocurre en todas las materias), como también el de revisión, a través de las Salas Especializadas de lo Penal, el **Art. 30 C.P.P.**³¹ **La Corte Suprema de Justicia** es competente:

- 1.- Para sustanciar la resolución de la etapa del juicio en los casos de fuero previstos en la ley;
- 2.- Para la sustanciación y resolución de los recursos de casación y de revisión,
- 3.- Para los demás actos previstos en las leyes y reglamentos; y,

³⁰ Resolución del Consejo Nacional de la Judicatura, de 12 de septiembre del 2006

³¹ Código de Procedimiento Penal Ecuatoriano Art. 29, 30

4.- El Presidente de la Corte Suprema tendrá las mismas atribuciones señaladas en el numeral 4 del art. anterior en los casos de fuero de la Corte Suprema.

En materia Penal Tributaria la casación y el recurso de casación será conocida por una de las Salas de lo Penal, previo el sorteo de ley, según lo dispuso el Pleno de la Corte Suprema de Justicia mediante Resolución General, y que fue recogido por una reforma expresa al Art. 355 del Código Tributario³² ya transcrito.-

³² Justicia mediante Resolución General, reforma expresa al Art. 355 del Código Tributario

CAPITULO III

3. DE LA ACCIÓN Y DEL PROCEDIMIENTO PENAL TRIBUTARIO

El presente capítulo, hace referencia a la praxis penal tributaria, con el afán de entender con mayor precisión y profundidad la doctrina que rige a nuestras instituciones, pues en los dos primeros capítulos me he referido a la filosofía y doctrina que la rigen.

El Derecho Penal Tributario se manifiesta en la institucionalidad estatal, en sus tres niveles de poder soberano:

- a) A través del órgano Legislativo, cuando se formula la ley tributaria que describe la conducta prohibida y establece una sanción. El Código Tributario de manera fundamental; y las demás leyes especiales en forma complementaria, estas constituyen la ley sustantiva, el derecho material.
- b) Por medio del órgano jurisdiccional, cuando se analiza y valora la conducta concreta de un individuo que pudiere tener la apariencia de infracción tributaria. Las normas y principios que rigen esta función del Estado, pertenecen al Derecho Procesal y aún cuando algunas de ellas forman parte de leyes sustantivas tales como el Código Tributario, la Ley Orgánica de Aduanas, La Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento y demás disposiciones especiales. Es el Código de Procedimiento Penal, el cuerpo legal que rige de manera general, con las salvedades propias que exige la especificidad de la materia.
- c) En el evento de existir sentencia condenatoria, la Función Ejecutiva, a través del órgano Administrativo competente ejecuta la decisión judicial que impone la pena.

1.1.- El Procedimiento administrativo.- En el caso del juzgamiento y sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias, nuestro Código Tributario, establece las autoridades y el procedimiento administrativo indispensables para tal propósito. Sólo de las resoluciones que imponen sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, se podrá impugnar ante la fase contenciosa, ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal.

1.2.- El Procedimiento Jurisdiccional.- Es lo que dice relación al juzgamiento y sanción de los delitos tributarios, entre los que se incluyen los delitos aduaneros, acorde con el sistema oral acusatorio adoptado por nuestro actual Código de Procedimiento Penal, esta fase se concreta con la investigación del hecho aparentemente delictivo, que es de incumbencia policial y fiscal y el proceso judicial que es asumido por el órgano jurisdiccional.

3.1.ETAPAS DEL JUICIO SEGÚN EL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO PENAL

Cuando me refiero a ETAPAS del juicio, me estoy refiriendo al procedimiento para perseguir a los DELITOS tributarios, puesto que las contravenciones y faltas reglamentarias, cuya competencia como he dicho corresponde a la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, se consagra en el Capítulo III, del Título III del Libro IV del Código Tributario.

Las etapas del juicio para perseguir DELITOS según nuestro Código de Procedimiento Penal, y que, como lo he dicho, son las mismas para el proceso penal tributario, son:

“Art. 206.- Etapas.- Por regla general el proceso penal se desarrolla en las etapas siguientes:

- La Instrucción Fiscal;
- La Etapa Intermedia;
- El Juicio, y;
- La Etapa de Impugnación.”

3.1.1. 1ra) LA INDAGACIÓN PREVIA

Art. 215 C.P.P.- Indagación Previa.- Antes de resolver la apertura de la instrucción, si lo considera necesario, el Fiscal con la colaboración de la Policía Judicial que actuará bajo su dirección, investigará los hechos presumiblemente constitutivos de infracción penal que por cualquier medio hayan llegado a su conocimiento.

Si durante la indagación previa tuviere que adoptarse medidas para las cuales se requiera de autorización judicial, el fiscal deberá previamente obtenerla.

La indagación previa no podrá prolongarse por más de un año en los delitos sancionados con pena de reclusión. Estos plazos se contarán desde la fecha en la cual el Fiscal tuvo conocimiento del hecho.

Sin embargo, si llegaren a poder del Fiscal elementos que le permitan imputar la autoría o participación en el delito a persona determinada, iniciará la instrucción aunque el plazo hubiere fenecido, siempre que la acción penal no hubiere prescrito según las reglas generales.

Sin perjuicio de las garantías del debido proceso y del derecho a la defensa, las actuaciones del Ministerio Público y de la Policía Judicial para el esclarecimiento del delito durante la indagación previa, se mantendrán en reserva del público en general, sin perjuicio del derecho del ofendido y de las personas a las cuales se investiga de tener acceso inmediato, efectivo y suficiente de las investigaciones. Los fiscales, los investigadores, los jueces, el personal policial y los demás funcionarios que habiendo intervenido en estas actuaciones, las divulguen o pongan de cualquier modo en peligro el éxito de la investigación, serán sancionados conforme a lo previsto en el Código Penal.

Esta etapa da origen al proceso penal, y se le denomina etapa preprocesal, por cuanto es la preparatoria que la realiza el Ministerio Público con la ayuda de la Policía Judicial quien reúne todos los indicios para iniciar el proceso.

Esta etapa de indagación previa no puede ser mayor de un año en lo que tiene que ver con los delitos reprimidos con prisión ni más de dos años en los delitos con reclusión.

Por cuanto se encuentra garantizado por la Constitución Política de la República expedida el año 1998, el Ministerio Público debe referirse y cumplir las cuatro funciones que dan inicio al proceso penal y son:

- El conocimiento de la causa con antelación a otros organismos en delitos determinados como de acción pública.
- Dirigir y controlar los pasos de la investigación realizada por la Policía para perfilar la etapa preprocesal.
- De actuaciones y elementos que se han recogido en la investigación que permiten darse cuenta el grado de responsabilidad de los infractores y si se perpetró o no el delito.
- Fortalecer la etapa del juicio cuando esta haya que sustanciarla para el esclarecimiento del delito.

Es preciso indicar que si el informe del fiscal no es positivo o no ha podido recoger evidencias necesarias para establecer las responsabilidades de los autores o cómplices en el cometimiento de un delito, no puede incoarse la instrucción fiscal por cuanto si no existe un imputado del delito no puede existir un proceso.

Puede ocurrir en delitos flagrantes que el Juez ordene la detención de un individuo que no será mayor de 24 horas hasta que el fiscal presente un informe para dar inicio al proceso.

En materia tributaria esta etapa del proceso, no se cumple en la forma y mecanismos señalados en el Procedimiento Penal, sino que tiene como base la propia actuación de la Administración en un proceso de determinación tributaria, que ha llegado a la fase de resolución, y ésta se ha ejecutoriado; o también cuando en la sentencia dictada en el juicio de impugnación, se establece indicios de responsabilidad penal en contra del contribuyente. Claro que lo dicho, tampoco es regla definitiva sin excepciones, puesto que en el caso del contrabando de mercaderías, cuya aprehensión haya correspondido al Servicio de Vigilancia Aduanera, esta acta y la pertinente comunicación al Agente Fiscal del Ministerio Público conocido como de los Delitos Aduaneros y Tributarios, servirá de base para que inicie la pertinente etapa de la Instrucción Fiscal.-

Cuando no haya mérito suficiente para promover un juicio en contra del imputado, el Fiscal de los Delitos Aduaneros y Tributarios emite dictamen absteniéndose de acusar y pasara el expediente al juez Fiscal del Distrito que corresponda, (Art. 226 del C.P.P.).

Si el Ministerio Público se ratifica en su decisión de no acusar el Juez Fiscal, dictará el correspondiente sobreseimiento provisional o definitivo, según lo dispone el Art. 244 del C.P.P.

Como ejemplo de ello, me permito como muestra hacer constar el Acta N° 2008-014-8DC-3, que dio origen al juicio N° 26-2008 (*ver anexo 1*).

3.1.2. 2da) LA INSTRUCCIÓN FISCAL

Art. 217 C.P.P. Inicio de la Instrucción. El Fiscal resolverá el inicio de la instrucción en cuanto considere que existen fundamentos suficientes para imputar a una persona participación de un hecho delictivo. Si como medida cautelar o por tratarse de un delito flagrante se hubiere privado de la libertad a alguna persona, el Fiscal deberá dictar la resolución de inicio de la instrucción dentro de las veinte y cuatro horas siguientes al momento de la aprehensión.

La resolución del Fiscal contendrá:

- 1) La descripción del hecho presuntamente punible;*
- 2) Los datos personales del imputado;*
- 3) Los elementos que le han servido de sustento para hacer la imputación;*
- 4) La fecha de inicio de la instrucción; y,*
- 5) El nombre del Fiscal a cargo de la instrucción.*

El Fiscal notificará la resolución al Juez, quien dispondrá que se notifique al imputado, al ofendido y a la oficina de la Defensoría Pública, para que designe un defensor.

Es obligación del Fiscal poner a disposición del imputado, del ofendido y de sus defensores todas las evidencias que tenga en su poder, incluyendo las de naturaleza exculpatoria, de manera que el imputado ejerza su derecho de examinar todos los objetos, instrumentos o documentos recogidos durante la investigación. Si es requerido, el fiscal deberá entregar al imputado, copias de todos los documentos relacionados con la infracción.

“La acción penal tributaria comienza con la providencia de inicio de la instrucción fiscal...”, dice el Art. 359 del Código Tributario,(R.O. # 242 del 29 de diciembre del 2007). Esta etapa se caracteriza por ser eminentemente investigativa y cuya finalidad es la comprobación de la existencia de un hecho tipificado como delito y la identidad de sus presuntos responsables,

mediante el acopio de evidencias y prácticas de diligencias investigativas y cautelares. En el sistema anterior el proceso arrancaba con Auto Cabeza de Proceso en la actualidad ese Auto ha sido reemplazado por la Resolución Fiscal, con la cual arranca el proceso y se abre la etapa de instrucción fiscal, que ha diferencia de la Indagación Previa, se procede de manera oficial y pública, con notificación a los sujetos principales. En esta etapa, el imputado puede presentar pruebas de descargo, incluyendo su propia declaración. Transcurridos noventa días de plazo, o antes si han concluido los actos de investigación, la instrucción fiscal concluirá con la expedición de su dictamen, el mismo que en caso de ser acusatorio, contendrá la petición del juez de dictar el auto de llamamiento a juicio.

El agente fiscal de los Delitos Aduaneros y Tributarios del Ministerio Público, determina si existen fundamentos suficientes para imputar a una persona participación de un hecho delictivo, para iniciar con la Instrucción Fiscal en la que el representante del Ministerio Público toma la dirección de la investigación, recopila datos con la colaboración de la Policía Nacional que esta bajo su dirección con capacidad y sagacidad para que las investigaciones sean efectivas para sustentar la acusación y dar al juez elementos de juicio ayudando a una ampliación eficiente y eficaz de la ley para castigar al verdadero culpable.

El Agente Fiscal tiene la obligación de poner en conocimiento del imputado, del ofendido y de sus defensores todas las evidencias que tenga en su poder, incluyendo las de naturaleza exculpatoria. El Fiscal tiene que investigar en el plazo establecido por la ley. La instrucción fiscal junto con la indagación previa constituyen la etapa investigativa y cuya finalidad es establecer y determinar la realidad de los hechos de la infracción, es así que el Ministerio Público por intermedio del fiscal debe reunir los elementos de convicción necesarios para determinar la

materialidad del hecho punible que configure con la descripción legal establecida y así poder determinar si la acción denunciada constituye o no delito.

El fiscal con los elementos de convicción recopilados en la instrucción fundamentos de su acusación, intervendrá como parte del proceso ya que ejerce la acción penal, todo lo que va encontrando en su investigación y que consta en el expediente constituyen prueba cuando son presentadas en la etapa del juicio. La prueba busca demostrar de manera legal la certeza respecto de un hecho considerado como delito, todo cuanto se actúe en la Instrucción Fiscal será prueba, y para que puedan introducirlas al proceso y tengan el valor de prueba plena deben ser practicadas respetando las garantías constitucionales del debido proceso, en esta etapa de la Instrucción Fiscal no se tiene capacidad probatoria sino elementos de convicción. Véase la providencia referida en el caso del ejemplo (*ver anexo 2*). y la de resolución que decide iniciar la siguiente etapa (*ver anexo 3*).

3.1.3. 3ra.) ETAPA INTERMEDIA

Art. 227 C.P.P. Consulta de expedientes, Presentado el dictamen Fiscal, el Juez mandará que se lo notifique al imputado y al ofendido. Dispondrá además que el expediente se ponga a disposición de estos para que puedan consultarlo.

Art. 228 Convocatoria....

Art. 229 Audiencia. En el día y hora señalados, el juez declarará instalada la audiencia y dispondrá que se escuche al imputado, al Fiscal y al acusador particular.....

*Art. 230 Resolución.- Inmediatamente después de escuchar a las partes según lo previsto en el artículo anterior, el juez leerá a los presentes su resolución.....*³³

³³ Código de procedimiento Penal Ecuatoriano Arts. 227, 228, 229, 230.

En esta etapa **corresponde al juez fiscal** evaluar la instrucción fiscal y en juicio previo decidir si ha lugar o no al juicio penal propiamente dicho. Esta etapa tiene por objeto fundamental la realización de la audiencia preliminar, en la que los sujetos procesales principales, intervienen con exposiciones orales.

Concluida esta el juez debe dictar su Resolución, la cual deberá contener el Auto de llamamiento a Juicio o el Auto de Sobreseimiento según sea la valoración dada a las actuaciones investigativas de la Policía Judicial y el Ministerio Público. El Juez Penal y por ende el juez fiscal, puede, a petición de parte (del Agente Fiscal) o de mutuo propio si evidencia por sí el cometimiento de la infracción y sus posibles responsables, la orden de captura o cualquier otra medida de apremio personal o medidas cautelares que protejan los intereses económicos del acusador. (*ver anexo 4*).

La Etapa intermedia es la segunda etapa del proceso penal, período donde se analiza las investigaciones realizadas por el Ministerio Público a través del Agente Fiscal donde se analiza si procede o no, esta es la etapa en la cual el juez penal debe escuchar las intervenciones del imputado, del Fiscal y del acusador particular, cuya finalidad es que el juez penal reúna todos los elementos posibles para establecer responsabilidades del imputado en los hechos delictivos que se le atribuyen, este juzgamiento debe efectuarse en base de evidencias o elementos de prueba que el Fiscal y la policía llegan a obtener en esta etapa de Instrucción Fiscal.

En los delitos tributarios la sustanciación del proceso, como ya se dijo, se ejecuta ante el Juez Fiscal, en la que se realiza una evaluación de la etapa investigativa que sustanció el Agente Fiscal, aquí se encuentran los elementos de convicción que sustentan la acusación al imputado, por cuanto se estableció la existencia de la infracción y la responsabilidad del imputado. Esta etapa la conduce exclusivamente el Juez y ejerce su función y se pone de manifiesto los

principios del Derecho Procesal Penal como son la oralidad, publicidad e inmediación, al escuchar a las partes involucradas, en la que interviene el Agente Fiscal como acusador, el acusado y su defensor en sus planteamientos. El juez juzga las actuaciones de la instrucción para luego emitir su resolución.

La Audiencia Preliminar está incluida en el proceso para evitar que la etapa del juicio sea muy extensa, es aquí donde se discuten los asuntos de forma y sobre la acusación del fiscal, evitando ir a la siguiente etapa si en el juzgamiento del proceso se encuentran vicios que impidan su prosecución.

Para la Audiencia Preliminar que se lleva a cabo en la Etapa Intermedia el juez fiscal convoca a las partes mediante providencia que se dictará en un plazo no menor de diez días ni mayor de veinte, a contarse desde la fecha de la convocatoria, posteriores a la notificación del dictamen fiscal (*ver anexo 5*).

Esta Audiencia Preliminar se desarrolla en forma oral, la preside el Juez que la escucha en el siguiente orden: al imputado, al fiscal; y, al acusador particular si lo hubiere, directamente o a través de sus abogados. (*ver anexo 6*).

En la primera intervención se discuten aspectos formales de carácter legal y jurídico que puedan afectar a la validez del proceso como requisitos de procedibilidad.

En la segunda intervención se invierte el orden, de la misma, donde primero interviene el fiscal, luego el acusador particular si lo hubiere y luego el imputado, los dos primeros tratan de demostrar al juez la fundamentación de la acusación la participación y responsabilidad del imputado. El imputado a través de su abogado defensor en su intervención trata de desvirtuar los elementos de convicción presentados al juez por los acusadores. De todo lo que se diga en la

Audiencia, queda la constancia en la respectiva Acta que es levantada por el secretario del Juzgado. Una vez concluida la audiencia preliminar el Juez emite la resolución respectiva.

De la decisión que tome el juez en esta etapa del proceso depende el futuro del mismo y también el futuro del imputado. No es ni se la denomina sentencia, por cuanto la resolución que emite el juez no reúne los requisitos de una sentencia, en la Audiencia Preliminar no se actúa prueba, pues la prueba se da ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en la siguiente etapa del proceso penal.

Una vez concluida la audiencia preliminar el juez fiscal emite la Resolución que puede ser el auto de llamamiento a juicio o el sobreseimiento correspondiente.

Me permito hacer constar un auto dictado por el Juez Fiscal en un proceso penal tributario.

(ver anexo 7).

3.1.4. 4ta.) ETAPA DE IMPUGNACION

Del auto de llamamiento a juicio dictado por el Juez Fiscal, evidentemente el imputado, podrá proponer recurso de nulidad o apelar de tal decisión ante la Sala de lo Penal de la Corte Superior de Justicia competente, a de entenderse la del domicilio del indiciado o del lugar que se cometió la infracción, que no puede ser otro en el que se inició la acción penal, así lo señala con claridad el Art. 355 del Código Tributario, que ya fue transcrito. La mencionada Sala de lo Penal, resolverá sobre la validez o no del auto de llamamiento en mérito de lo actuado, previo el trámite fijado en el Art. 333 y siguientes del Código de Procedimiento Penal.

Es también evidente que del auto de sobreseimiento, podrá también apelar ante la misma Sala de lo Penal, el Agente Fiscal de los Delitos Aduaneros y Tributarios.

En caso de que el auto de llamamiento a juicio se confirmado o sea revocado el sobreseimiento y por tanto se dite el llamamiento a juicio, se remitirá el proceso al Tribunal Distrital de lo Fiscal

que corresponde, que no podrá ser otro que el del lugar donde se haya expedido el auto por el Juez Fiscal, para que inicie la siguiente etapa (la del juicio propiamente dicha).

En caso de confirmarse el sobreseimiento, sin duda se devolverá el proceso al Juez Fiscal, para que lo archive definitivamente

3.1.5. 5ta.) ETAPA DEL JUZGAMIENTO

Art. 250 C.P.P. En la etapa del juicio se practicarán los actos procesales necesarios para comprobar conforme a derecho la existencia de la infracción y la responsabilidad del acusado para, según corresponda, condenarlo o absolverlo.

La etapa del Juicio está constituida por la audiencia oral, en la que el Tribunal Penal (para nuestro campo son los Tribunales Distritales de lo Fiscal) dicta sentencia condenatoria o absolutoria previa la comprobación de la existencia del delito y la responsabilidad o inocencia del acusado, mediante las pruebas debidamente solicitadas por los sujetos procesales principales y ordenadas por el Tribunal Penal o Distrital de lo Fiscal.

Podemos decir que el espacio físico del Tribunal no estaba preparado para este tipo de audiencias y exposiciones orales, en que nos podemos dar cuenta que falta un lugar adecuado para poder realizar, y atender las exposiciones de las partes interesadas.

Una vez que se ha concluido la Audiencia Preliminar y con la resolución que el juez, por supuesto si se ha dictado auto de llamamiento a juicio (en caso contrario si se dicta sobreseimiento no pasa a la etapa del juicio el proceso), ejecutoriado este auto se remite para que se sustancie la etapa del juicio ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal (***ver anexo 8***).

Esta etapa del juicio es en la que se da el verdadero juzgamiento del acusado donde se practican las pruebas de cargo y descargo que son aportadas por los sujetos procesales, principalmente por el fiscal que es quien inicia la acción penal con la acusación que presenta y

que es la base del proceso; en esta etapa del juicio se dicta la sentencia correspondiente, que en definitiva decide la suerte de los imputados.

La etapa del juicio tiene por objeto. A).- La prueba de la existencia del delito b).- La prueba de la culpabilidad del infractor; c).- La imposición de la pena correspondiente al delito cometido, de las medidas de seguridad y del daño causado al ofendido si no se llegan a cumplir los literales a) y b) se debe absolver al acusado.

Por lo expuesto en la etapa del juicio a cargo del Tribunal Distrital de lo fiscal, en la etapa de juzgamiento, se discute la culpabilidad o no de las personas a quienes se les considera responsables del delito, se valora la conducta antijurídica, se resuelve sobre los intereses en conflicto que se pusieron en conocimiento de los Miembros del Tribunal. En esta etapa del juicio y particularmente en la **Audiencia de Juzgamiento** se da la el **principio de inmediación**, que no es otro que, los Ministros jueces que conforman el Tribunal tengan contacto directo con las partes procesales, con las evidencias y con las pruebas que presenten cada una de ellas para defender y sostener sus pretensiones. En esta Audiencia de juzgamiento también se hace efectivo el **principio de publicidad**, es decir el de ser pública y sin reserva, sirve para realizar un control.

La Audiencia se realiza ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal en Pleno, en el día y hora señalados en la que comparecen los Miembros del Tribunal, el acusado, el acusador particular si existiese, los defensores, el fiscal y el secretario. Si fuera necesario un testigo, un perito o intérprete, de no comparecer a la audiencia, se oficiará al fiscal para que inicie la instrucción fiscal al rebelde.

Interviene el fiscal quien expondrá el motivo que lo llevó a determinar la acusación.

El Acusador particular por si mismo o por intermedio de su abogado defensor, quien realiza ante el Tribunal la exposición de las causas que motivaron su acusación contra el acusado y de igual

manera concluirá su intervención solicitando la INCORPORACIÓN de las pruebas que se crea conveniente para sustentar sus afirmaciones en el juicio.

En el caso tributario eventualmente el acusador puede ser un tercero como lo establece según el art 227 del Código Tributario inciso tercero dice; *“Tercero es todo aquel que dentro del procedimiento administrativo o en el contencioso, aparezca como titular de un derecho incompatible con el que pretenda el actor y solicite ser oído en la causa”*,

Cuando se inicia la prueba, en la misma audiencia de juzgamiento, se ordena que se llame uno por uno a los peritos y testigos solicitados por el fiscal y el acusador particular los cuales declaran ante el Tribunal bajo juramento. Los jueces miembros del Tribunal podrán interrogarlos para que aclaren puntos que consideren necesarios, igualmente existe la opción de interrogarlos el fiscal, el defensor del acusador particular por intermedio de su abogado.

El acusado también rinde su declaración, en ella indica sus nombres, apellidos, edad, nacionalidad, domicilio, estado civil, oficio u ocupación, el acusado realiza una exposición completa sobre el hecho que motivó su presencia en el Tribunal, este realiza preguntas para descubrir la verdad de los hechos. El acusado al dar contestación a los interrogatorios tiene algunas opciones:

- Consultar a su abogado defensor en cualquier momento.
- Negarse a contestar las preguntas.
- El derecho de acogerse al silencio y no responder.

Concluida la prueba y para finalizar la Audiencia, se efectúa el debate que no consiste en otra cosa que la presentación de los alegatos. De igual manera y en el orden que la intervención anterior

3.1.6. SENTENCIA

Art. 304-A.- Reglas Generales.- La sentencia debe ser motivada y concluirá condenando o absolviendo al procesado. Cuando el Tribunal tenga la certeza de que está comprobada la existencia del delito y de que el procesado es responsable del mismo dictará sentencia condenatoria. Si no estuviere comprobada la existencia del delito o la responsabilidad del procesado, o existiere duda sobre tales hechos, o el procesado hubiere acreditado su inocencia, dictará sentencia absolutoria.

Si el Tribunal al momento de sentenciar observare que existe alguna causa de nulidad la declarará a costa de quien la hubiese provocado ordenando que se reponga el proceso desde la actuación en que se produjo la nulidad inclusive.

“La sentencia es el acto jurisdiccional que cierra la instancia, decidiendo definitivamente la cuestión. En las causas por delito, es el pronunciamiento que, con base en las pruebas practicadas en el juicio oral, en las razones expuestas por la acusación y la defensa, y estos por el delito principal y sus conexos y por las faltas incidentales de que se haya conocido en la causa, resolviendo también en caso de condena todas las cuestiones referentes a la responsabilidad civil que haya sido objeto del juicio”. Emilio Gómez Orbaneja, FS.

Si se ha comprobado la existencia del delito y determinado que el procesado es responsable se dicta la sentencia condenatoria en la que se determinará con precisión el delito por el que se le condena y la pena que se impone, si fueren varios los acusados la sentencia se referirá a cada uno de ellos y se detallará participación si son cómplices o encubridores. Si no estuviere comprobada la existencia del delito o la responsabilidad del procesado, o existiere duda sobre tales hechos, o se hubiese comprobado la inocencia del procesado se dicta la sentencia absolutoria y esta no está sujeta a condición alguna y se ordena la libertad inmediata a pesar de

cualquier recurso que se interpusiere y sin perjuicio de la pena que se imponga si la absolución es revocada.

Concluida la audiencia de juzgamiento el Tribunal Distrital correspondiente dictará sentencia en forma inmediata para lo cual el Presidente, una vez concluida la audiencia de juzgamiento, pedirá se retiren las partes y el público, para proceder a deliberar y emitir la pertinente sentencia, que podrá diferirse máximo hasta el día siguiente, conforme lo señalan los Arts. 305 y 306 del Código de Procedimiento Penal.

La sentencia contendrá los requisitos establecidos en el art. 309 del Código de Procedimiento Penal.

- 1.- La mención del Tribunal, el lugar y la fecha en que se dicta; el nombre y el apellido del acusado y los demás datos que sirvan para identificarlo;
- 2.- La enunciación de las pruebas practicadas y la relación precisa y circunstanciada del hecho punible y de los actos del acusado que el tribunal estime probados.
- 3.- La decisión de los jueces, con la exposición concisa de sus fundamentos de hecho y de derecho.
- 4.- La parte resolutive, con mención de las disposiciones legales aplicadas.
- 5.- La condena a pagar los daños y perjuicios ocasionados por la infracción; y,
- 6.- La firma de los jueces.

3.1.7. 6ta.) ETAPA DE IMPUGNACIÓN

Art. 324.- C.P.P. Facultad de Impugnar.- Las sentencias, autos y resoluciones son impugnables solo en los casos y formas expresamente establecidos en este Código.

Cuando la Ley no designa, el derecho a impugnar corresponde a las partes.

El defensor puede interponer los recursos pero el imputado o acusado puede desistir de los recursos interpuestos por el defensor.

Finalmente en la etapa de impugnación, la parte que se considere perjudicada, con la decisión de un órgano judicial inferior, puede impugnar ante el superior, mediante el ejercicio de los recursos de apelación, de nulidad, de casación, de revisión o de hecho. La sentencia emitida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal puede ser susceptible del recurso de nulidad ante la Corte Superior; y ante la Corte Suprema de Justicia los recursos de Revisión y de Casación, con una particularidad que son resueltos por las Salas Especializadas de lo Penal.

Si el fallo del órgano Judicial inferior no es impugnado, el proceso judicial concluye. Por tanto no es de la esencia del mismo la interposición del recurso, pero presentado da lugar a una nueva etapa procesal, la de la revaloración de lo actuado o la valoración de nuevos elementos que acrediten la verdad histórica y sustancial del hecho juzgado.

3.1.8. 7ma.) CASACION Y REVISIÓN

Art. 349³⁴. - Causales.- El recurso de Casación será procedente para ante la Corte Suprema de Justicia, cuando en la sentencia se hubiere violado la Ley, ya por contravenir expresamente a su texto; ya por haberse hecho una falsa aplicación de ella; ya en fin, por haberla interpretado erróneamente.

El recurso de casación, de la sentencias dictadas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal, procede cuando se hubiere violado la Ley, ya por contravenir expresamente a su texto, ya por haber hecho una falsa aplicación de ella; ya, en fin, por haberla interpretado erróneamente. La Sala de lo Penal de la Corte Suprema seguirá el procedimiento señalado en los Arts. 349 y siguientes del Código de Procedimiento Penal, puesto que la Ley de Casación expresamente excluye del trámite previsto en ella, a los asuntos de carácter penal (Art. 20 de la Ley de Casación).

Art. 359.- Objeto El recurso de revisión por una de las causas previstas en el artículo siguiente, podrá proponerse en cualquier tiempo, después de ejecutoriada la sentencia condenatoria.

³⁴ Ley de Casación Art. 349

CAPITULO IV

4. CONCLUSIONES

1.- Con la expedición del Código Tributario en el Suplemento del registro Oficial N° 958 del 23 de diciembre de 1975, se unificó, aclaró y sistematizó el régimen de lo penal tributario, puesto que el IV Libro de este Código está dirigido a él. El sistema que se implementó es al que los tratadistas lo conocen como la Teoría Económica, es decir que se consideró a las infracciones tributarias en forma totalmente distinta a aquellas normas que regulan las infracciones dentro del Derecho Penal Común.

2.- Con la expedición de las reformas al Código Tributario con la Ley N° 99-24 del 30 de abril de 1999 se reformó el Código tributario y de alguna manera se adoptó un sistema mixto, es decir que la parte sustantiva penal se mantenía la teoría economista, mientras que en el aspecto procesal se remitió al Código de Procedimiento Penal, utilizando la implantación del sistema oral recogido por el nuevo ordenamiento jurídico.

3.- Con la expedición de la Ley de Equidad Tributaria publicada el 29 de diciembre del 2007 en el Registro Oficial N° 424, pretende más bien ir hacia la Teoría Jurista, esto es considerar a la infracción tributaria como cualquier otro delito común, y prueba de ello es que el recurso de casación y de revisión se tramita ante la Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia y no ante la Sala de lo Fiscal y Tributario como procedería en caso de aplicarse el otro sistema.

4.- Esta última Ley ha endurecido las penas a los infractores tributarios, estableciendo en los casos más graves reclusión menor ordinaria de tres a seis años, lo cual a mi modo de ver no es del todo aplicable, puesto que no se trata de llenar las cárceles con los infractores tributarios, sino

que el Estado recupere lo que le corresponde en concepto de impuestos, tasas y contribuciones especiales.

5.- En el régimen penal tributario ecuatoriano, la parte sustantiva se regirá expresamente por lo señalado en el CT. Y solio supletoriamente las demás leyes tributarias y penales comunes, en cambio en el Procedimiento Penal, pese a que se señala que solo supletoriamente se aplica las competencias que el C:P:P: señala para el juez fiscal y Tribunales Distritales

5. RECOMENDACIONES

1.- Es importante señalar que el proceso para perseguir los delitos de carácter tributario, han de basarse en la normativa del Código de Procedimiento Penal, lastimosamente ni conceptualmente, ni físicamente, los Tribunales Distritales de lo Fiscal y Tributario, no están preparados para tramitar, puesto que la Audiencia de Juzgamiento, se realizan en locales inadecuados que no prestan facilidades para la realización de tal diligencia, que resulta de trascendental importancia para los involucrados.

2.- Debe reformarse el Código de Procedimiento Penal, en relación a la fase de impugnación ante las Cortes Superiores, puesto que en el ámbito penal común el juez penal tiene competencia para sentenciar en los delitos de acción privada, providencia de la cual es factible recurrir en apelación, consulta o por nulidad ante una de las Salas de la Corte Superior. De ninguna manera creo, que de las sentencias dictadas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal, quepa los recursos señalados ante las Cortes Superiores, que a mi modo de ver son de menor jerarquía que los Tribunales. Este es un punto que debería ser reformado para el trámite de los delitos tributarios.

3.- La recomendación más importante sería que se establezcan salas de audiencias cómodas y adecuadas para la realización del juzgamiento de los infractores tributarios acusados por delitos, pues en ellas se va a recibir las pruebas, alegatos e intervenciones de las partes involucradas.

BIBLIOGRAFIA

- **Derecho Financiero y Tributario**, Lecciones de Cátedra 7ª Edición, Autor.- Alejandro Menéndez Moreno. Edit. Lex Nova; España
- **Teoría Práctica del Procedimiento Tributario**, Ilícitos Tributarios, Autor.- Patricia Sánchez; Hernando Coll; Alejandro M. Corrales. Buenos Aires.- La Ley 2005
- **El Delito Tributario**, Autor.- Jacinto R. Tarantino, Victor P. de Zavalía.- Buenos Aires
- **Delitos Aduaneros**, Ley N° 22.415; Autor.- Scelzi – Gottiffredi – Alais, Lerner Editores Asociados.- Buenos Aires
- **De la Infracción Tributaria y sus Sanciones**, Autor.- Salustiano Riñita Martínez, Instituto Colombiano de Derecho Tributario
- **Manual de Derecho Penal Tributario**, Autor.- Dr. Angel Looz Mera.- 2003 Quito – Ecuador
- **Doctrina Sobre Derecho Aduanero del H. Tribunal Fiscal de la República del Ecuador**, Autor.- Dr. Jorge Zavala Egas. Quito – Ecuador
- **El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia**, Autor.- José Aparicio Pérez. Editorial Aranzadi S.A. Pamplona
- **Tratado de Derecho Aduanero y Portuario**, Autor.- Juan Pedro Fracchio, Ediciones Jurídicas Amalio M. Fernández.- Montevideo
- **Diccionario Jurídico Elemental**, Autor.- Guillermo Cabanellas de Torres, Ediciones Heliasta.- Buenos Aires
- **Código Penal Ecuatoriano**, Corporación de Estudios y Publicaciones, Código Tributario Ecuatoriano. Corporación de Estudios y Publicaciones

- **Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriano**, Corporación de Estudios y Publicaciones
- **Código de Procedimiento Penal Ecuatoriano**, Corporación de Estudios y Publicaciones
- **Ley Orgánica de Aduanas**, Corporación de Estudios y Publicaciones
- **Ley de Equidad Tributaria Publicada el 29 de Diciembre del 2007 en el Registro Oficial N° 424**