



**CARRERA DE DERECHO**

**TESIS DE GRADO**

**Previa obtención del título de:**

**ABOGADA DE LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LA REPÚBLICA  
DEL ECUADOR MENCIÓN CIVIL TRIBUTARIO**

**Tema:**

**“ANTI JURICIDAD MATERIAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y SU  
RELACIÓN CON LA ESTRUCTURA CONSTITUCIONAL VIGENTE”**

**Autora:**

**JENNIFER LISSETTE CEVALLOS ZAMBRANO**

**Directora de Tesis:**

**AB. ELIZABETH DUEÑAS CEDEÑO**

**Portoviejo – Manabí - Ecuador**

**2013**

## **CERTIFICACIÓN DE LA DIRECTORA DE TESIS**

En mi calidad de directora de la tesis “**Antijuricidad material de los delitos tributarios y su relación con la estructura constitucional vigente**”, requisito previo para la obtención del título de Abogada de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador,

### **CERTIFICO**

Que el trabajo de investigación jurídica realizado por la estudiante **Jennifer Lisette Cevallos Zambrano**, es original y fue íntegramente guiado bajo mi dirección y supervisión.

---

Ab. Elizabeth Dueñas Cedeño  
**DIRECTORA DE TESIS**

# **CERTIFICACIÓN DEL TRIBUNAL EXAMINADOR**

## **TESIS DE GRADO**

### **“ANTI JURICIDAD MATERIAL DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y SU RELACIÓN CON LA ESTRUCTURA CONSTITUCIONAL VIGENTE”**

De la egresada **JENNIFER LISSETTE CEVALLOS ZAMBRANO** sometida al  
Tribunal de Sustentación para su respectiva aprobación.

#### **TRIBUNAL**

---

**Ab. Jorge Luis Villacreses P.**  
**COORDINADOR DE LA CARRERA**

---

**Ab. Elizabeth Dueñas Cedeño**  
**DIRECTORA DE LA TESIS**

---

**Ab. Vicente Amador Flor**  
**MIEMBRO DEL TRIBUNAL**

---

**Ab. Julia Morales Loor.**  
**MIEMBRO DEL TRIBUNAL**

## DECLARACIÓN DE AUTORÍA

JENNIFER LISSETTE CEVALLOS ZAMBRANO, egresada de la Carrera de Derecho de la Universidad Particular San Gregorio, declaro que:

El presente trabajo de investigación titulado “**Antijuricidad material de los delitos tributarios y su relación con la estructura constitucional vigente**”, es de mi autoría y ha sido realizado bajo absoluta responsabilidad, y con la supervisión de la directora Ab. Elizabeth Dueñas Cedeño.

La responsabilidad por los hechos, ideas, procesamientos de datos, análisis, conclusiones, recomendaciones y doctrinas expuestos en esta tesis, corresponden exclusivamente a su autor y el patrimonio intelectual de esta tesis de grado corresponderá a la Universidad San Gregorio de Portoviejo.

---

**Jennifer Lissette Cevallos Zambrano**

## **AGRADECIMIENTO**

Al culminar este importante trayecto de mi vida, agradezco a la Universidad San Gregorio de Portoviejo, por constituirse en la institución que me brindó la oportunidad de llegar a ser una profesional del Derecho.

Debo agradecer a mis maestros, quienes con su sabiduría me formaron académicamente y humanamente para poder brindar un servicio a la sociedad no sólo de calidad sino también de calidez.

A mi directora de Tesis, abogada y economista Elizabeth Dueñas Cedeño, con mucha admiración y respeto, por la guía prestada en el presente trabajo investigativo y por sus sabios consejos que seguro serán de gran ayuda para el camino que me espera por recorrer.

Al Coordinador de la Carrera de Derecho, Ab. Jorge Luis Villacreses Palomeque, por el tiempo dedicado a sus estudiantes y por motivarnos no sólo a pensar en grande, sino a ser grandes.

*Jennifer Lissette Cevallos Zambrano*

## **DEDICATORIA**

Dedico el esfuerzo y consecución de esta meta a las siguientes personas:

A mi Padre, Daniel Cevallos Mendoza; a mi madre, Lucía Zambrano Vega; y a mis hermanas, Daniela y Priscila Cevallos Zambrano, por apoyarme en todo momento con sus consejos, valores, motivación constante y ejemplos de perseverancia que me han infundado siempre y que me han permitido ser una mejor persona.

*Jennifer Lissette Cevallos Zambrano.*

## RESUMEN

En términos básicos, la antijuricidad se define como la contradicción entre un hecho (conducta) y el derecho, es decir, es antijurídico lo que atenta contra derecho; sin embargo de lo mencionado, una breve mirada a la perspectiva valorativa de que está dotada la antijuricidad dentro de la teoría del delito obliga a mirar un poco más allá, esto es, discutir la verdadera afectación o puesta en riesgo de bienes jurídicos penalmente protegidos por una sociedad a través de su legislación para definir el disvalor contenido en el hecho, cuestión esta, que hace necesaria la distinción entre lo que la doctrina aceptada de derecho penal define como antijuricidad formal y antijuricidad material y la supremacía de esta última en el contexto de una estructura constitucional garantista como la ecuatoriana. La antijuricidad formal, íntimamente ligada a la tipicidad, sería una fría contradicción del hecho y el derecho, contenido en el tipo; pero, a pesar de la existencia de aquella, ¿podría una conducta típica no afectar ni poner en riesgo ningún bien jurídico protegido y tampoco adecuarse a las causas de justificación?, generando de manera inmediata la duda: ¿sería aquella una conducta punible? La antijuricidad material, conocida también como principio de lesividad, condiciona su existencia a la lesión o puesta en riesgo de un bien jurídico protegido y desvanece el delito frente a la ausencia de tal condición, proponiendo un análisis que, aunque común en el mundo del derecho penal, ha sido esquiva o ambigua en el Ecuador, y mucho menos, discutida con miras a su verdadera vigencia en materia de derecho penal tributario y en la necesaria discusión de los tipos penales existentes en aquel, desde una óptica constitucional garantista.

## **ABSTRACT**

In basic terms, the unlawfulness is defined as the contradiction between an act (behavior) and the right, that is to say, it is unlawful which violates law, but the above, a brief look at the evaluative perspective that opens the unlawfulness in crime theory forces us to look a little further, this is, discuss the real involvement or put at risk of criminal legal rights protected by society through its laws to define the content disvalue in the fact, an issue that requires the distinction between what the accepted doctrine of criminal law defined as unlawfulness formal and unlawfulness material and supremacy of the latter in the context of a constitutional structure as the Ecuadorian guarantor. The unlawfulness formal closely linked to criminality, would be a contradiction of cold facts and the law, contained in the type, but, despite the existence of that, could a typical behavior not affect or endanger any legally protected and neither fit the justifications? Immediately generating the doubt: would that punishable conduct? The unlawfulness material known as harm principle, determines their existence to the injury or endangerment of a legally protected interest and fades the crime against the absence of such a condition, proposing a discussion which, although common in the world of law criminal, has been elusive or ambiguous in Ecuador, much less discussed with a view to its real effect on criminal law and the necessary tax discussion of existing criminal offenses that, from a constitutional guarantees.

## ÍNDICE

### PÁGINAS PRELIMINARES

CERTIFICACIÓN DE LA DIRECTORA DE TESIS .....	ii
CERTIFICACIÓN DEL TRIBUNAL EXAMINADOR .....	iii
DECLARACIÓN DE AUTORÍA .....	iv
AGRADECIMIENTO.....	v
DEDICATORIA .....	vi
RESUMEN .....	vii
ABSTRACT.....	viii
ÍNDICE.....	ix
INTRODUCCIÓN .....	1

### CONTENIDOS

CAPÍTULO I .....	2
1. MARCO TEÓRICO, NORMATIVO, CONCEPTUAL .....	2
1.1. MARCO TEÓRICO.....	2
1.1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.....	2
DERECHO TRIBUTARIO .....	2
Se presenta referencia del trabajo “Historia del Derecho Tributario”, s/n, (2011): .....	2
DERECHO CONSTITUCIONAL .....	4
Según Carnota y Maraniello (2008):.....	4
1.1.2 EL TRIBUTO .....	6
NATURALEZA DEL TRIBUTO .....	7
CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	8
1.1.3 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....	9
1.1.4 EL IUS PUNIENDI.....	11
1.1.5 LA LEY PENAL TRIBUTARIA .....	12
LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS .....	13
CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS.....	14
CONTRAVENCIONES .....	14
Referencia de Andrade, 2011:.....	14
FALTAS REGLAMENTARIAS.....	15
DELITOS TRIBUTARIOS.....	16

DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	17
TIPOS DEFRAUDATORIOS Y SANCIONES .....	22
1.1.6 EL VALOR DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO. ....	27
PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO.....	29
Altamirano, 2008, enuncia los principios del Derecho Tributario: .....	29
a) Principio de la capacidad contributiva.....	30
b) Principio de la redistribución de riquezas. ....	30
c) Principio de legalidad o reserva de ley. ....	30
d) Principio del deber de colaboración del contribuyente con la administración tributaria	31
e) Principio del efectivo contradictorio. ....	31
f) Principio de la patrimonialidad .....	31
1.1.7 PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO .....	32
a) Principio de la protección de la dignidad de la persona .....	32
b) Principio de protección del bien jurídico.....	33
c) Principio de la ofensividad.....	33
d) Principio de necesidad de la pena.....	34
e) Principio de reserva de ley .....	34
f) Principio de la proporcionalidad o prohibición de exceso.....	34
g) Principio de la intervención mínima .....	35
h) Principios intradogmáticos decriminalizadores y despenalizadores de la sanción penal tributaria. ....	37
1.1.8 LA ANTIJURIDICIDAD .....	39
LA ANTIJURIDICIDAD Y LO ANTIJURÍDICO.....	39
PRESUPUESTOS DE LA ANTIJURIDICIDAD .....	40
ANTI JURIDICIDAD FORMAL Y MATERIAL .....	41
ANTI JURIDICIDAD MATERIAL .....	42
1.1.9 EL BIEN JURÍDICO. ....	44
EL BIEN JURÍDICO TUTELADO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS. ....	45
CARACTERÍSTICAS DE LOS BIENES JURÍDICOS.....	45
TEORÍAS SOBRE EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS.....	46

1.1.10 DERECHO CONSTITUCIONAL.....	47
LA CUESTION DEL GARANTISMO CONSTITUCIONAL, EI ESTADO DE DERECHOS Y JUSTICIA Y LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL.....	48
1.2 FUNDAMENTACIÓN NORMATIVA .....	50
2. DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN. ....	63
2.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN .....	64
2.2 MÉTODO .....	64
2.3 TÉCNICA .....	65
2.4 INSTRUMENTOS .....	65
CAPÍTULO III.....	66
3. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.....	66
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	81
CONCLUSIONES .....	81
RECOMENDACIONES .....	86
BIBLIOGRAFÍA .....	88
ANEXOS	

## INTRODUCCIÓN

En el marco de la Constitución ecuatoriana que funge de garantista en su contexto filosófico, unido al hecho de que es de data temprana, promulgada en el año 2008, resulta importante el análisis de los cuerpos normativos vigentes para determinar con la mayor precisión posible la legitimidad de las normas que, por supuesto en su gran mayoría han sido discutidas y puestas en vigencia mucho antes que la carta suprema, y, aunque ésta, siendo norma en sí misma, de jerarquía suprema y de directa e inmediata aplicación no necesitaría en teoría ley que le de soporte, no es menos cierto que, cualquier contradicción sutil entre estas, pondría dudas y sobre todo riesgos en la aplicación de casos concretos y por ende la seguridad jurídica que es el soporte básico de cualquier sociedad organizada. Lo expuesto deja en claro la trascendencia que tiene la presente investigación, puesto que deberá convertirse en un instrumento de análisis y consulta frente a las dudas que razonablemente se planteen los operadores de justicia que tengan facultades para conocer y resolver asuntos de esta índole. La presente investigación se hizo factible, pues, contó con los recursos humanos, económicos y tiempo necesario para invertir, teniendo un nivel de conocimientos suficientes para proceder a la compilación, análisis y verificación de todos los insumos que fueron necesarios para la confrontación de las hipótesis y la determinación de resultados, que llegaron a resultar del trabajo investigativo realizado.

## **CAPÍTULO I**

### **1. MARCO TEÓRICO, NORMATIVO, CONCEPTUAL.**

#### **1.1. MARCO TEÓRICO**

##### **1.1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS**

###### **DERECHO TRIBUTARIO**

Se presenta referencia del trabajo “Historia del Derecho Tributario”, s/n, (2011):

Desde sus inicios, el hombre busco la compañía de sus semejantes para sobrevivir en este complejo mundo y es cuando desde aquellos remotos orígenes se empezó de dar la vida en sociedad. Esta vida en sociedad que se había empezado a gestar, en un principio fue formada por comunidades nómadas, las cuales se desplazaban de un lugar a otro dependiendo de las estaciones del año, de la buena cacería y de las circunstancias que se presentaban día a día. En alguna etapa de la historia, el hombre deja la vida nómada para pasar a la vida sedentaria, la cual les trae como consecuencia muchas ventajas pero también se empiezan a dar necesidades que anteriormente no se tenían, necesidades colectivas que había que satisfacer. Es a partir de este punto, en el que el hombre adopta una vida sedentaria, cuando se desarrollan de manera notable las sociedades humanas pasando por diversas etapas históricas, como son la comunidad primitiva, el esclavismo, el feudalismo, el capitalismo y el comunismo.

Para poder satisfacer esas necesidades colectivas, que varían de acuerdo a las circunstancias políticas, económicas, sociales y culturales y que individualmente no se pueden cubrir, se instituye el Estado, como una forma superior de organización social para hacerse cargo de todas esas necesidades colectivas. Para esto, los súbditos del gobierno se ven obligados a aportar una parte de su patrimonio para dotarlo de los recursos económicos necesarios para mantener todas las instituciones elementales, como son el financiamiento de guerras, el mantenimiento del ejército, la seguridad pública, el pago de sueldos a los servidores públicos, la construcción de obras públicas y la atención de diversos servicios demandados por la sociedad.

Tenemos que en su origen, se generaba de una manera despótica, autoritaria, represiva, por medio de la fuerza, ya que muchas de estas contribuciones provenían de las guerras y las conquistas. Los pueblos vencidos quedaban obligados a pagar contribuciones a los gobiernos vencedores. Esta obligación contributiva que se daba entre conquistador y conquistado podía ser en especie, en servicios o en dinero.

Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media. Lo que pudiera llamarse sistema tributario en esta época, se caracterizaba por una serie de cargas de diversa índole, no sobre las clases acomodadas, sino sobre las menos pudientes, todo lo contrario de lo que

aconsejan las sanas finanzas. Existían las rentas del rey y las rentas de los señores feudales; la hacienda del rey era la pública y la de los señores feudales la Hacienda privada.

El sistema tributario de esta época se caracterizó por los privilegios otorgados a las más altas clases sociales y el desorden financiero; en tiempos de paz, los gastos apenas se cubrían con los ingresos pero se rompía el equilibrio en tiempos de guerra. (Historia del Derecho Tributario, 2011).<sup>1</sup>

Al pasar el tiempo gracias a los hechos históricos que acontecieron se establecen límites a la imposición del tributo, límites por los que se ha venido luchando y a los cuales llamamos derechos humanos. Por lo expuesto la existencia de los primeros sistemas de tributación exigibles constitucionalmente se encuentran relacionados con la evolución de los derechos humanos, prácticamente el hecho de tributar se encuentra justificado como el costo por la protección a los llamados derechos fundamentales.

## **DERECHO CONSTITUCIONAL**

Según Carnota y Maraniello (2008):

El derecho constitucional nace a fines del siglo XVIII al sancionarse la constitución federal de los EE.UU. de Filadelfia de 1787 y la primera carta orgánica francesa de 1791.

---

<sup>1</sup> Historia Del Derecho Tributario (2011). <http://www.ensayos/Historia-Del-Derecho-Tributario/2015953.htm> Recuperado el 15 de Febrero de 2013.

Después siguieron muchas otras, como la de Suecia de 1809, la de Noruega de 1814, la de Bélgica en 1831, la de Suiza de 1848 y la de Dinamarca de 1849.

Cronológicamente, la primera cátedra de derecho constitucional fue creada en la Universidad de Oxford e inaugurada el 25 de octubre de 1758, siendo su primer profesor William Blackstone. En Inglaterra y en EE.UU.

La expresión Constitutional Law, es la empleada para denominar a la materia, pero también se emplea la expresión Government and administration que tiene un sentido más práctico. En Francia recibió su estructura definitiva en 1819, con el nombre de derecho público.

El Dr. Hernán Salgado Pesantes explica: El Derecho Constitucional es la disciplina que, ubicada en el derecho interno, orienta con caracteres de preminencia a todas las demás ramas del derecho, tanto público como privado, y establece las pautas del orden público de un país.

Guillermo Cabanellas, en su Diccionario Jurídico Elemental, contextualiza los conceptos y dice: Derecho Constitucional.- Rama del Derecho Político, que comprende las leyes fundamentales del Estado que establecen la forma de gobierno, los derechos y deberes de los individuos y la organización de los poderes públicos. (Carnota, 2008, p. 639).<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Carnota, Walter F. y Maraniello, Patricio A. (2008). Derecho Constitucional: Origen y Desarrollo. Primera Edición. Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, p. 639.

### **1.1.2 EL TRIBUTO**

El término tributo en la antigüedad tenía un fin, lograr protección por parte de quienes gobernaban hacia sus súbditos, era así que estos últimos realizaban el pago respectivo, el mismo que podía realizarse en dinero o en especie. De los antecedentes se comprende que al tributo se lo asociaba desde aquel tiempo como una carga, gravamen o imposición que el Estado exigía al súbdito por su capacidad de Imperio. Con el transcurso del tiempo se observaron evoluciones en cuanto al tributo, al mismo tiempo que evolucionaba la sociedad, de tal manera que a pesar de que, quien realizaba el pago no dejaría de hacerlo, se garantizarían derechos fundamentales que servirían para amparar a quien contribuía. En la actualidad el tributo es aquel aporte exigible por la ley que realiza el sujeto pasivo (contribuyente) al sujeto activo (Estado), por el hecho de pertenecer a una sociedad y como tal debe contribuir con el gasto público, sin necesidad de que el sujeto activo tenga la obligación de retribuir de manera equivalente al sujeto pasivo del tributo.

Importante es tener en cuenta lo manifestado por Ramón Costa Valdés (1996):

Nadie será obligado a hacer lo que no manda la ley. En realidad el elemento esencial de carácter universal, no es la ley en sentido formal, sino el mandato del Estado, es decir, la orden de este de efectuar una prestación, o en otros

términos, la imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado (Costa, 1996, p. 71)<sup>3</sup>

## **NATURALEZA DEL TRIBUTO**

Según el Dr. Leonardo Andrade (2011):

El tributo en su calidad de mecanismo de generación de ingresos está eminentemente caracterizado por su carácter público, ya que los individuos están sujetos al mismo, de ahí el reflejo del tributo con sus características como la unilateralidad, puesto que no existe un acuerdo entre las partes... Otra de sus características especiales es la coercitividad, que es la esencia del tributo, el cual si no se lo cumple está supeditado a una pena o sanción. La existencia de las ciencias del estado y el tributo ha hecho que éste al ser sometido a una pena o sanción en caso de incumplimiento, esté contemplado en la ley tributaria. (Andrade, 2011, p.13)<sup>4</sup>

Con lo anterior se concluye que el estado es una ficción jurídica que nace de la organización jurídico política de una sociedad, su naturaleza, fines y potestades nacen en esencia de la voluntad de los asociados que lo dotan de poder para el cumplimiento de fines y objetivos encaminados al beneficio común, aun cuando aquellos poderes incluso puedan resultar coercibles contra sus constituyentes; en ese ámbito nace el tributo como

---

<sup>3</sup> Costa Valdez, Ramón, 1996. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. Editorial Temis S.A., Colombia, p. 71.

<sup>4</sup> Andrade, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario. Primera Edición. Editorial Departamento Jurídico CEP, República del Ecuador, p. 13.

una forma de recaudación de fondos, lo que le da el carácter de público, que además se decide de manera unilateral por parte del estado, a quien los propios contribuyentes han dado tal potestad, siempre dentro de los límites del gran marco constituyente (la Constitución del Estado)... Su carácter de coercible es también una característica que nace de la propia voluntad del pueblo soberano como potestad especialísima y excepcional contra el pueblo mismo, para garantizar el cumplimiento de los fines de tal organización en la búsqueda del bien común y la armonía de la sociedad.

## **CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS**

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales; referencia de

Blacio, 2009:

- Impuesto, es aquella prestación en dinero realizada por los contribuyentes que por ley están obligados al pago, cuya prestación es exigida por un ente recaudador, que casi siempre es el Estado. Además, al realizar el pago del impuesto, el contribuyente lo hace por imperio de la ley, sin que ello proporcione una contraprestación directa por el Estado y exigible por parte del contribuyente. Se contempla como el ingreso público creado por Ley y de cumplimiento obligatorio por parte de los sujetos pasivos contemplados por la misma, siempre que surja una obligación tributaria originada por un determinado hecho imponible.

- Tasas, es también una prestación en dinero que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio efectivamente prestado por el ente recaudador, ya sea en su persona o en sus bienes. Las tasas son contribuciones económicas que hacen los usuarios de un servicio prestado por el estado. La tasa no es un impuesto, sino el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.
- Contribuciones especiales, son aquellas sumas de dinero que el Estado o ente recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública, cuya realización o construcción debe proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente. Las contribuciones especiales son tributos cuya obligación tiene como fin imponible el beneficio que los particulares obtienen como consecuencia de la realización de una obra pública. (Blacio, 2009)<sup>5</sup>

### **1.1.3 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La administración tributaria tiene a su cargo las facultades de aplicación de Ley, de determinación de obligaciones tributarias, de resolución de reclamos del contribuyente, la facultad de sancionar y la facultad de recaudación de los tributos; manifiesta Manotoa, 2009:

---

<sup>5</sup> Blacio R. (2009). Clasificación de los tributos. [http://www.derechoecuador.com/index2.php?option=com\\_content&do\\_pdf=1&id=5194](http://www.derechoecuador.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=5194) Recuperado el 15 de Marzo de 2013.

**Facultad determinadora.-** La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

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

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

**Facultad sancionadora.-** En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley. (Manotoa, 2009)<sup>6</sup>

Según el tratadista Juan M. Álvarez Echague (2004), p.31: “la potestad sancionadora con la que cuenta el Estado se encuentra legitimada, según la moderna concepción del Estado de Derecho, en los valores derivados en la Carta Magna, los cuales son elevados a bienes jurídicos tutelados y protegidos por las normas que imponen sanciones por la comisión de determinadas conductas.”<sup>7</sup>

#### **1.1.4 EL IUS PUNIENDI**

Dice el tratadista Loor Mera: “Constituye una potestad soberana constitucionalmente proclamada, que se manifiesta en la política criminal del Estado...amenazando a través de la ley penal, con lo cual disuade y previene; reprimiendo al momento de condenar judicialmente.” (Loor, 2011, p.34) <sup>8</sup>

Es menester aclarar que, el Ius Puniendi es la potestad pública de castigar, por cuanto su ejercicio no nace de la voluntad de ningún sujeto, como si lo pudiera ser una demanda de carácter civil por ejemplo; este derecho, o potestad de penar, de carácter excepcional, se justifica en la necesidad de proteger bienes jurídicos que la sociedad considera de tal

---

<sup>6</sup> Manotoa P. Facultades de la Administración Tributaria. <http://patriciamanotoa.blogspot.com/2009/11/atribuciones-y-deberes-de-la.html> Recuperado el 25 de Marzo de 2013.

<sup>7</sup> Álvarez Echague, Juan Manuel. (2004). Las sanciones Tributarias frente a sus límites constitucionales. 1era edición, Editorial Ad - Hoc, Buenos Aires, Argentina, p. 31

<sup>8</sup> Loor Mera, Ángel Felipe. (2011). Dogmática Penal Tributaria. Editorial Pudeleco, República del Ecuador, p. 34.

importancia que merecen este tipo de protección. Ante la necesidad de recaudar fondos para poder generar servicios en aras del bien común, se ha posibilitado la imposición de sanciones o penas a quienes atenten de alguna manera contra las regulaciones recaudatorias que se manifiestan a través de los tributos.

### **1.1.5 LA LEY PENAL TRIBUTARIA**

Según el Dr. Leonardo Andrade:

La ley penal constituye la normativa más minuciosa de las ciencias del derecho por los bienes y valores a los que afecta, puesto que son de mayor perjuicio y relevancia para los individuos, podemos decir que todas las ciencias del derecho tienen relación entre sí y se convierten en complementarias unas de otras, por tal razón, en el caso de delitos tributarios se los juzgaba en base a parámetros de la ley penal, sin embargo en busca de mejorar la aplicación de la ley se procedió a reformar nuestro código tributario y sumar a la ley tributaria un capítulo designado al juzgamiento de delitos en el campo de la tributación. (Andrade, 2011, p.35)<sup>9</sup>

En materia penal, la ley es la descripción minuciosa y específica pero abstracta, de un hecho hipotético (siempre futuro) al que le corresponde una consecuencia de derecho que es la pena o sanción. Cuando tal descripción se refiere a actos relativos a la actividad tributaria estamos frente a la Ley Penal Tributaria.

---

<sup>9</sup> Andrade, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario. Primera Edición. Editorial Departamento Jurídico CEP, República del Ecuador, p. 35

## **LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS**

El Dr. Leonardo Andrade las define así:

La infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Se define también como la trasgresión de los deberes tributarios, esto es, cuando no se cumple con pagar los tributos o no se cumple con los deberes formales, lo cual constituye un acto ilícito (Andrade, 2011, p.43)<sup>10</sup>

La doctrina en materia penal ha clasificado los delitos según la gravedad en delitos graves y leves, definiendo como delito aquellos actos típicos, antijurídicos y culpables, es decir, toda conducta punible es un delito por definición penal, a pesar de que ciertas corrientes doctrinales clasifican a los delitos de manera tripartita y cuadripartita es importante entender que en esencia es una clasificación derivada de la gravedad del acto y por lo tanto de sus consecuencias, dicho de otra manera, la finalidad de clasificarlos es justificar la gravedad de la pena en función de la gravedad del acto (principio de proporcionalidad). El derecho penal ecuatoriano ha utilizado el término infracción para definir aquello que la doctrina conoce como delito, y delito a aquello que se entiende como delitos graves. En materia tributaria aparecen además las contravenciones y faltas reglamentarias como una especie de sub clasificación de delitos leves con fundamentos y características sui géneris que merecerían un análisis minucioso pero que sin embargo, no son el objeto de este trabajo, por lo que, a pesar de que se incluyen referencias y nociones necesarias, estos no serán analizados a profundidad.

---

<sup>10</sup> Andrade, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario. Primera Edición. Editorial Departamento Jurídico CEP, República del Ecuador, p. 43

## CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

### CONTRAVENCIONES

Referencia de Andrade, 2011:

El termino contravención se utiliza para designar al acto que desobedece, incumple, quebranta, falta o vulnera normas legales previamente establecidas; es decir, es obrar en contra de lo que está mandado por la ley.

El Artículo 348 de Código Tributario da este concepto de contravenciones: *Son contravenciones tributarias, las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativo.*

Se contraviene cuando se incumple cualquiera de los deberes formales, así como los que respecto de cada tributo establezca la ley.

El Dr. Leonardo Andrade (2011), menciona en su libro también estos deberes formales:

Son deberes formales de los contribuyentes o responsables los siguientes:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria a:
  - a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad: y comunicar oportunamente los cambios que se operen;
  - b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;

- c) Llevar libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;
  - d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,
  - e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.
2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.
  3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que fueren solicitadas.
  4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente. (Andrade, 2011, p.54).<sup>11</sup>

## **FALTAS REGLAMENTARIAS**

Así mismo el Dr. Andrade manifiesta:

Son las acciones u omisiones voluntarias castigadas por la Ley Tributaria, por medio de una sanción pecuniaria. Son faltas reglamentarias las siguientes:

1. No inscribirse o acreditar la inscripción.
2. No emitir comprobantes de venta con sujeción a las disposiciones aplicables; o no exigirlos al momento de la compra.
3. No llevar libros y registros contables de conformidad con la ley.

---

<sup>11</sup> Andrade, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario. Primera Edición. Editorial Departamento Jurídico CEP, República del Ecuador, p. 54

4. No presentar declaraciones e información relativa a la determinación de las obligaciones tributarias.
5. No permitir el control de la administración tributaria y comparecer ante la misma (Andrade, 2011, p.69 y 72).<sup>12</sup>

## **DELITOS TRIBUTARIOS**

El delito es la acción u omisión de un acto que en todo caso provocará daño a un tercero o a un bien jurídico protegido.

Una vez más, el Dr. Leonardo Andrade (2011) señala:

El delito tributario, es aquel que de igual forma, está enmarcado en la descripción y tipificación establecida con la actual reforma al Código Tributario como ley principal que lo regula, sin embargo, existen algunas corrientes sobre este delito, que son:

- El delito tributario es un delito sui-generis que debe ser sancionado con procedimientos de igual forma particulares para la materia.
- El delito tributario es un delito de Estado contra la Fe pública, por lo que debe ser procesado con la política ordinaria.
- En el delito tributario la tipificación de las sanciones son particulares para su sanción, por lo que deben darse parámetros comunes y corrientes.

---

<sup>12</sup> Ibídem pp. 69, 72.

En estricto cumplimiento al Principio de Proporcionalidad: “Las sanciones por el cometimiento de un delito tributario, al igual que los actos contemplados como tales, vienen establecidos en el Código Tributario y se aplicarán de acuerdo al grado de perjuicio que ocasione el acto delictivo o falta que cometa el individuo. (Andrade, 2011, pp.81- 88)<sup>13</sup>

El delito tributario, a pesar de su particular naturaleza, es un delito, como tal, responde, y debe responder, a la realidad de las características de tal, es decir, a la realidad de la teoría del delito. Por lo tanto, deben confluír en el acto, los presupuestos jurídicos de típico, antijurídico y culpable. En atención a lo dicho, el acto debe coincidir de manera perfecta en la descripción previa contenida en la ley penal tributaria (tipicidad), debe necesariamente atentar contra un bien jurídico protegido (antijuricidad) y debe ser realizado por alguien que reúne condiciones para que le haya sido exigible la conducta contraria (culpable), esta última justifica la sanción. Lo expuesto señala el camino de la discusión de este trabajo, puesto que la definición de los bienes jurídicos que se pretenden proteger establecería la legitimidad de las conductas que están tipificadas en la legislación penal tributaria vigente y la justificación plena de las sanciones que a ellas corresponden en el contexto de los límites para el ejercicio punitivo que están establecidas en la Carta Magna del Ecuador.

## **DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

El tratadista Ángel Loor Mera (2011) sostiene:

---

<sup>13</sup> Andrade, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario. Primera Edición. Editorial Departamento Jurídico CEP, República del Ecuador, pp. 81 - 88.

La defraudación tributaria es el delito por antonomasia en esta materia. 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 bien común, mientras que en el segundo caso, el agraviado también puede ser una persona natural o jurídica y el daño se produce sobre un interés particular. De este modo queda consagrada en forma legal, no solo la diferencia entre ambos tipos penales, sino que se destaca la importancia de la defraudación tributaria en relación con la defraudación ordinaria, por la naturaleza y trascendencia del bien jurídico tutelado, pues no solamente es el patrimonio fiscal el lesionado, sino en últimas, el bien común.

En sentido general, defraudar es privar a uno, con abuso de su confianza y con infidelidad de las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho. (Loor, 2011, p.143)<sup>14</sup>

Según el art. 342 del Código Tributario Ecuatoriano, “*Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por el que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquella conducta dolosa que contraviene o dificulta las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria*”. Como se puede

---

<sup>14</sup> Loor Mera, Ángel Felipe. (2011). Dogmática Penal Tributaria. Editorial Pudeleco, República del Ecuador, p. 143.

apreciar, este precepto hace referencia únicamente a la defraudación de “tributos”, no cuentan los intereses, recargos y multas.

El tratadista Loo Mera (2011) sostiene al respecto:

La norma legal comentada no es un tipo penal, sino una norma conceptual de aplicación complementaria a cada uno de los tipos defraudatorios enumerados en el art. 344 CT y a aquellos dispersos en las leyes tributarias. El considerar esta norma como un tipo penal, nos llevaría al equívoco, de catalogar como defraudación fiscal, a todo acto que reúna las características descritas en aquella. No se la podría considerar ni siquiera como ley penal el blanco, por el hecho de contener la descripción de una conducta punible y carecer de sanción; pues tal descripción no es lo suficientemente precisa, como para individualizar una conducta prohibida.

Desde esta perspectiva, el autor considera que el precepto en mención, adolece de ciertas imprecisiones que se deben destacar. En su opinión el delito fiscal se produce, no por el hecho de dejar de pagar los tributos propios o de un tercero, lo cual apenas constituiría una contravención, ya que según el art. 66, numeral 29, literal c) de la CPE, ninguna persona puede ser privada de su libertad por tributos; sino por la utilización de mecanismos ardiosos para no pagarlos, lo cual configura la “evasión”. La distorsión del hecho generador, mediante la simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño, puestos en evidencia al momento de la determinación, revelan la peligrosidad del agente y por ende, configuran el acto punible.

Se debe tener en cuenta que la estructura de esta norma no es tipológica y por ende, mal podríamos analizar su verbo nuclear, pues las acciones descritas son varias, tales como “inducir a error”, “dejar de pagar”, e “impedir o dificultar el control”, todo lo cual constituye, diversos momentos volitivos y conscientivos del obligado tributario. (Loor, 2011, p.143)<sup>15</sup>

Nótese la siguiente referencia de Loor Mera (2011), citando a Enrique Bacigalupo:

Dentro de este concepto de defraudación tributaria, el legislador ha considerado necesario incluir acciones tales como “contravenir y dificultar las labores de control, determinación y sanción de la administración tributaria”, lo cual, strictu sensu, no constituye evasión del tributo.

Cabe indicar que la criminalización de este comportamiento, es considerada por cierto sector de la doctrina, como inconstitucional, pues se considera que tal conducta constituye una manifestación del principio constitucional del derecho a la defensa, ya que el obligado tributario no está obligado a aportar prueba en su contra. Al respecto dice **Enrique Bacigalupo**: *Por tanto, en la medida en la que las informaciones exigidas pueden ser la base de la condena, el sospechoso no está obligado a proporcionar ningún medio de prueba que pueda ser de cargo (...) es evidente que quien no sabe de qué se le acusa no se puede*

---

<sup>15</sup> Loor Mera, Ángel Felipe. (2011). Dogmática Penal Tributaria. Editorial Pudeleco, República del Ecuador, p. 143

*defender, y que quien tiene derecho a defenderse no puede estar obligado a declarar o a proporcionar a la acusación las pruebas de cargo (...) el derecho de defensa concede la facultad de actuar en el procedimiento, pero –como es lógico- no determina que tal derecho sólo pueda ser ejercido después de la apertura judicial de un procedimiento. No cabe duda que si el derecho de defensa naciera con la apertura del procedimiento sería totalmente ineficaz y estaría sometido a toda clase de peligros de manipulación. Por el contrario, el derecho de defensa tiene vigencia ya antes de la apertura judicial del procedimiento (...) una ley que obligue a un sospechoso a responder a los requerimientos y entregar documentos vulneraría el derecho a no declarar.*

A despecho de tan respetable opinión dada la autonomía relativa del derecho penal tributario, este reprochable comportamiento del obligado tributario, también ha sido criminalizado, aunque, que con propósitos sistémicos, debió formar parte de otro artículo con el siguiente texto: Para los fines de esta ley, se considerará también defraudación, a aquella conducta dolosa que contraviene o dificulta las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

Ensayando una definición unitaria el autor prefiere decir que *la defraudación tributaria, es el acto punible por el cual, dolosamente se evade el tributo o se impide su determinación, mediante la utilización de la simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño.* (Loor, 2011, p.144)<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Loor Mera, Ángel Felipe. (2011). Dogmática Penal Tributaria. Editorial Pudeleco, República del Ecuador, p. 144

En el marco de lo anotado, queda claro que la conducta delictiva contenida en la defraudación tributaria no nace del acto de dejar de pagar un tributo, aquello no merece pena privativa de libertad por expresa disposición constitucional, poniendo en tela de duda la referida norma tributaria, que en apariencia describe la defraudación en el ámbito de los delitos tributarios cuando pareciera referirse a las infracciones tributarias en general.

## **TIPOS DEFRAUDATORIOS Y SANCIONES**

Los tipos que constituyen defraudación tributaria, de acuerdo al Código Tributario ecuatoriano son los siguientes:

Según el art. 344 del Código Tributario ecuatoriano, tales conductas son:

**1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación; PENA: 1 A 3 años de prisión.**

Destruir, ocultar y alterar son verbos nucleares de carácter diverso que determinan la conducta en este tipo penal, y dolosa determina la intención de hacerlo; al referirse a los sellos de clausura por ejemplo, define la intención misma de destruirlos, ocultarlos o alterarlos y no aquella que lesionaría o por lo menos pondría en riesgo la seguridad del bien jurídico que se protege, es decir, la presente descripción del tipo no encuadra de manera clara la figura de la defraudación, poniendo en riesgo la antijuricidad de la conducta y por ende la legitimidad de la pena.

**2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado; PENA: 1 a 3 años de prisión.**

La descripción típica contenida en esta forma de defraudación contrariaría la necesaria concurrencia de presupuestos para la configuración de un delito o defraudación, puesto que en ella no se contiene de manera necesaria el “acto doloso” en perjuicio de la administración tributaria y mucho menos la afectación de bienes jurídicos protegidos; la inespecificidad de la descripción de “actividades” sugiere que, si por ejemplo, los propietarios del establecimiento clausurado hicieran un inventario, estarían incurriendo en la conducta típica cuando tal actividad podría resultar de beneficio para la propia administración y por ende para la determinación y pago de tributos...fin último de la protección penal, cabe mencionar que en términos puros el ejemplo mencionado si constituiría un acto doloso pero no en cuanto a la intención dañosa de perjudicar al fisco. Necesaria sería también la discusión en relación al principio de proporcionalidad en la pena establecida, puesto que debemos partir del presupuesto de que aun reiniciando actividades de manera no autorizada realiza declaraciones y pagos cumplidos del ejercicio económico del periodo de funcionamiento no autorizado.

**3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria; PENA: 1 a 3 años de prisión.**

La descripción típica contenida en el numeral precedente contiene dos verbos nucleares estructurados gramaticalmente de manera copulativa, es decir, para que configure la tipicidad debe coexistir el acto de imprimir y usar de manera dolosa comprobantes de venta o de retención, ahora bien, dolosa quiere decir intencional, a sabiendas; pero, no

solo a sabiendas de que tales instrumentos no han sido autorizados por la administración tributaria, sino de que tal uso tiene fines de defraudación propiamente dicha. Si por ejemplo, un sujeto pasivo de obligaciones tributarias hace imprimir facturas y las usa a sabiendas de que son instrumentos no autorizados, pero con ellas declara y paga todo lo que corresponde, ha adecuado su conducta a este tipo penal tributario? La respuesta jurídico dogmática correcta sería No. Especial atención debemos dar también al principio de proporcionalidad para este caso.

**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; PENAS: a) Prisión de 2 a 5 años; y, b) Multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

**5.-** La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados; PENAS: a) Prisión de 2 a 5 años; y, b) Multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

**6.-** La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente; PENAS: a) Prisión

de 2 a 5 años; y, b) Multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

**7.-** La alteración dolosa en perjuicio del acreedor tributario de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos; PENAS: a) Prisión de 2 a 5 años; y, b) Multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

**8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica; PENAS: a) Prisión de 2 a 5 años; y, b) Multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.**

Este es otro tipo penal que despierta dudas en cuanto a la antijuricidad de la conducta que contiene, el registro de una contabilidad paralela no define por si sola la figura de la defraudación...pudiendo ser solo un acto preparatorio en el peor de los casos, mismo que no es punible por principio de derecho penal y del Iter Criminis.

**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 o disminuir el valor de obligaciones tributarias; PENAS: a) Prisión de 2 a 5 años; y, b) Multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

**10.-** Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real; PENAS: a) Prisión de 2 a 5 años; y, b) Multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

**11.-** Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos; PENAS: a) Prisión de 2 a 5 años; y, b) Multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

**12.-** Simular uno o más actos de contrato para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal; PENAS: a) Prisión de 2 a 5 años; y, b) Multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

**13.-** La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; PENAS: a) Reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años; y, b) Multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.

**14.-** El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multa, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente; PENAS: a) Reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años; y, b) Multa equivalente al doble de los valores obtenidos o percibidos que no

hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.

**15.-** La venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecida por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el SRI, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador; PENA: Prisión de 1 a 3 años.

PENAS ADICIONALES:

Según el art. 323 Código Tributario Ecuatoriano, las penas aplicables al delito serán de las siguientes clases:

-Multa;

-Decomiso;

-Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;

-Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;

-Destitución del desempeño de cargos públicos;

-Prisión; y,

-Reclusión menor ordinaria.

## **1.1.6 EL VALOR DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO.**

El estado constitucional de derechos y justicia es una estructura jurídico- política en la que la Constitución se yergue como norma en sí misma, de jerarquía suprema y de directa aplicación, sin necesitar de ley reguladora y aún en contra de la existencia de ésta si contraría sus principios rectores, de interpretación extensiva si es necesario para la plena vigencia y respeto de los derechos y garantías contenidas en ella, constituyéndose así en una esfera axiológica de valores móviles e interdependientes.

El Dr. Cesar Gamba (2009) señala:

En otras épocas (anteriores) resultaba prácticamente impensable que una controversia tributaria pretendiera resolverse recurriendo al “juego” de valores constitucionales adoptado por el constituyente.

Hoy, desde el punto de vista del autor, las cosas parecen haber cambiado, a tal punto que ya no es difícil encontrar alguna referencia a los principios constitucionales en las decisiones de los principales actores en materia tributaria, como son la propia Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Para el autor, el cambio obedece a que la Constitución ha dejado de concebirse como un documento meramente político para “convertirse” en una “norma jurídica” vinculante para todos los ciudadanos y poderes públicos. Esta situación determina que los “valores, derechos y principios” recogidos en la carta magna -por pertenecer a ella- “limitan y delimitan jurídicamente los actos de los poderes públicos.

Según el autor, se puede afirmar que el ordenamiento jurídico ha sufrido un cambio sustancial en su concepción: del Estado Legal de Derecho – en que la “ley” constituía el elemento central para definir cualquier tipo de controversia-, al “Estado Constitucional de derecho”, en el que el texto constitucional

constituye una norma jurídica vinculante y directamente aplicable por todos los operadores jurídicos.

En este contexto, hoy en día es posible afirmar que los principios tributarios – al encontrarse reconocidos expresamente en el texto constitucional o derivarse implícitamente del mismo – constituyen valores esenciales del ordenamiento tributario que ejercen una influencia directa tanto en el proceso de “creación” del sistema tributario, como en el de su “aplicación”.

En el escenario expuesto, toma absoluta y preponderante vigencia la dependencia de las normas tributarias del contexto constitucional y la necesaria discusión y análisis de los tipos penal tributario por su carácter de invasivos y excepcionales en los derechos de los ciudadanos consagrados en la carta magna. Hoy las mencionadas normas tributarias están sometidas a la limitación y delimitación de los actos emanados de su poder, por lo que tanto las resoluciones del ejercicio de tal potestad en el ámbito administrativo, y por supuesto judicial, deben ser preferentemente aplicadas en la resolución de toda controversia que se genere en este complejo mundo de los tributos y las relaciones jurídicas que de ellos emanan entre el Estado y los ciudadanos. (Gamba, 2009, p.33)<sup>17</sup>

## **PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO.**

Altamirano, 2008, enuncia los principios del Derecho Tributario:

---

<sup>17</sup> Gamba Valega, César. (2009). Derecho Tributario. Editora Jurídica Grijley, Perú, p. 33

### **a) Principio de la capacidad contributiva**

Se trata de un típico principio de derecho estructural. Se entiende por capacidad contributiva aquella potencialidad del sujeto pasivo de la relación tributaria de aportar al patrimonio y necesidades del erario público recursos nacionales que no afecten su propia posibilidad de generarlos, a riesgo de que la tributación se transforme en simple confiscación.

El principio de la capacidad contributiva se manifiesta en su alcance jurídico por medio de dos expresiones: representa, por un lado, un parámetro de repartición de las cargas públicas en relación con las posibilidades del individuo; por otro, un criterio de ordenamiento y aplicación de la norma tributaria sobre la base de la paridad impositiva (igualdad) por efecto de la cual debe corresponder un régimen tributario igual para situaciones idénticas. De tal modo que en presencia de normativas jurídicas diferenciadas, ellas deberán estar fundadas en criterios de razonabilidad y no en el árbitro o en la discrecionalidad pública.

### **b) Principio de la redistribución de riquezas.**

En el derecho tributario, los principios de capacidad contributiva y de redistribución de riquezas están en la propia esencia del llamado derecho de naturaleza estructural. Se entiende como función redistributiva de riquezas la finalidad estatal de reciclar ingresos tributarios, permitiendo que sectores socialmente pauperizados se vean beneficiados por políticas sociales activas, sin perjudicar la capacidad contributiva de aquellos que crearon originalmente los recursos.

### **c) Principio de legalidad o reserva de ley.**

Se vincula al aspecto instrumental del Derecho Tributario. De acuerdo a este principio, ninguna prestación patrimonial puede imponerse sino sobre la base de la ley.

El sujeto pasivo de la relación tributaria tiene la seguridad de que exclusivamente la ley podrá obligarlo a la contribución tributaria.

**d) Principio del deber de colaboración del contribuyente con la administración tributaria**

Este principio observa en el derecho comparado varias manifestaciones, entre ellas, el deber de veracidad de los obligados al pago de los tributos. El mismo tiende a proteger la correcta y oportuna exteriorización de los hechos imposables como medio de asegurar la recaudación, mediante una declaración jurada que no es constitutiva, sino meramente declarativa de la deuda que por ella se reconoce.

**e) Principio del efectivo contradictorio.**

El sujeto pasivo de la pretensión tributaria tiene que contar con todos los recursos apropiados al pleno ejercicio del magisterio de la defensa. Ello impone la asistencia legal idónea y eventualmente gratuita, así como también la existencia de un sistema procesal administrativo y procesal penal tributario que consagre, en todas sus instancias, la igualdad de oportunidad de las partes a ser oídas en atención al esclarecimiento de los hechos, la concreta posibilidad de revisión de su causa y el derecho a un procedimiento racionalmente breve.

**f) Principio de la patrimonialidad**

El tributo termina por limitar en el plano patrimonial la riqueza de la persona, que se ve despojada de una parte de sus propios ingresos, de sus propios réditos o de parte de su propio patrimonio. (Altamirano, 2008, p. 61)<sup>18</sup>

### **1.1.7 PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO**

El control del derecho penal mediante el Ius Puniendi pretende evitar la comisión de delitos tipificados en un ordenamiento jurídico, sin embargo este derecho sancionador del Estado se ve limitado por los principios intradogmáticos y adjetivos inherentes a la construcción y legitimación del Estado democrático social de derecho. Es así, como el derecho penal tributario también se encuentra regido por estos principios dogmáticos rectores de la actividad estatal, por lo tanto la adopción de estos principios por parte del poder público refleja el respeto a los derechos y garantías que la constitución ofrece a sus ciudadanos.

Referencia de Resolución tomada por el pleno del Consejo Nacional de la Judicatura de El Salvador, 2004:

#### **a) Principio de la protección de la dignidad de la persona**

La protección de la dignidad de la persona debe servir de parámetro en la elaboración de las normas que lo integran, las deben observar necesariamente en un fundamento antropológico. También trasciende a la apreciación, por parte de los administradores y magistrados, de las implicaciones que podrían generar

---

<sup>18</sup> Altamirano, Alejandro C, Rubinska, Ramiro M. (2008). Derecho Penal Tributario. Cervini, Raúl. (s.f) Principios generales del derecho tributario en el estado constitucional de derecho. Tomo I – Primera Edición. Marcial Pons de Argentina, Buenos Aires, Argentina, p. 61.

las mismas, de cara al respecto de los derechos humanos. La premisa de la protección de la dignidad de la persona es que el orden jurídico todo y el penal tributario en particular no pueden tomar al ciudadano como simple medio, sino como fin.

Póngase especial atención a los siguientes principios en el ámbito del efecto de estudio del presente trabajo:

#### **b) Principio de protección del bien jurídico**

Desde la visión de la necesidad de participación de todos en los destinos y objetivos del Estado democrático, la conducta prohibida aún en el ámbito tributario, debe ser encarada como realidad concreta y no como relación causal, neutra y formal, de modo que tanto la prohibición como la determinación de conductas sólo tendrán sentido si tienen como objetivo impedir una lesión concreta del bien jurídico.

Esa realidad, que subsiste en el proceso de prohibición hace que se expresen como inconstitucionales las disposiciones que prohíban por prohibir, o que hagan de la norma penal y/o penal tributaria tan solo el refuerzo para la obediencia, sin ninguna referencia al bien jurídico concreto.

#### **c) Principio de la ofensividad**

La máxima *nullum crimen sine injuria* implica que en un Estado democrático social de Derecho el legislador, al momento de producir normas penales, solo puede llegar a tipificar con tal carácter aquellas conductas graves que lesionan o colocan efectivamente en peligro auténticos bienes jurídicos. Uno de los mecanismos de limitación reside precisamente en el principio de ofensividad. Expresa FERRAJOLI que el referido principio tiene el valor de un criterio

polivalente de minimización de las prohibiciones penales. Eso equivale a un principio de tolerancia tendencial de la desviación, idóneo para reducir la intervención penal a un mínimo necesario. (PLENO DEL CONSEJO NACIONAL DE LA JUDICATURA DE EL SALVADOR, 2004, p.14).<sup>19</sup>

Continuando con los principios enunciados y hechos extensivos según resolución del pleno del Consejo Nacional de la Judicatura de El Salvador, 2004:

**d) Principio de necesidad de la pena**

Generalmente, el enunciado del principio de necesidad de la pena está articulado con los principios de fragmentariedad, subsidiaridad y legalidad. Según el carácter fragmentario, el Derecho penal sólo puede intervenir cuando se trate de tutelar bienes fundamentales o para contener ofensas intolerables, lo que justificaría la imposición de la sanción penal, con todos sus perjudiciales efectos.

**e) Principio de reserva de ley**

Tiene como fin tutelar al ciudadano y de esa manera evitar que la imposición de prestaciones patrimoniales, o las incriminaciones conexas, se utilicen como mero instrumento de opresión del individuo y de sus derechos fundamentales.

**f) Principio de la proporcionalidad o prohibición de exceso.**

Concebida la pena como expresión de poder, esta debe guardar, con todo, una relación proporcional con el daño social producido por el delito. Esto es

---

<sup>19</sup> Pleno del Consejo Nacional de la Judicatura de El Salvador. (2004). Límites Constitucionales al Derecho Penal. Sánchez Escobar, Pablo. (s.f). Los Principios del Sistema Penal. Tercer Obra. El Salvador, p. 14.

evidente en el caso del delito tributario. Cuando no exista esa relación o se presente de un modo absolutamente inexpresivo, se podrá cuestionar la validez de la norma que instituyó la punición, en atención a que el legislador actuó arbitrariamente en su elaboración. (PLENO DEL CONSEJO NACIONAL DE LA JUDICATURA DE EL SALVADOR, 2004, p.15).<sup>20</sup>

De especial atención en la resolución referida del pleno Consejo Nacional de la Judicatura de El Salvador, 2004:

**g) Principio de la intervención mínima**

El principio de intervención mínima constituye antes que nada, un principio de orden público. Los derechos humanos, que deben orientar la elaboración legal y su aplicación al caso concreto, no se limitan a los aspectos puramente formales de los derechos y garantías individuales contenidas en las Constituciones, sino que se extienden respecto a la propia condición humana, como categoría óptica, que no puede ser alterada por el Derecho.

En lo que hace al derecho penal tributario, la exigencia de los derechos humanos, en el aspecto de intervención mínima, debe centrarse en que el ámbito de la sanción penal fiscal sólo debe ser acogido cuando se demuestra racional y fundadamente sólida su utilidad, como instrumento de cohibir en última ratio la injusticia estructural.

Cuando la intervención del poder penal, resulta ser la estrictamente necesaria, para alcanzar la tutela de los derechos de los habitantes en un marco de

---

<sup>20</sup> Pleno del Consejo Nacional de la Judicatura de El Salvador. (2004). Límites Constitucionales al Derecho Penal. Sánchez Escobar, Pablo. (s.f). Los Principios del Sistema Penal. Tercer Obra. El Salvador, p. 15

seguridad, paz social y justicia; de ahí que el principio de intervención mínima es entendido como la menor injerencia invasiva del Estado en los ámbitos de libertad del ciudadano, conforme al principio de reserva constitucional.

Dentro de este importante principio, resulta necesario traer a colación dos aspectos esenciales. La Subsidiariedad y la Fragmentariedad del orden penal.

“*Subsidiariedad*, Aspecto esencial del principio de intervención mínima, el carácter subsidiario, con el cual “colorea” al derecho penal, ello significa que el sistema punitivo únicamente debe actuar cuando los ataques a los intereses jurídicos tengan una connotación de gravedad por fuera de la nimiedad; desde esa perspectiva es que se explica el carácter de subsidiariedad del orden penal, teniéndose en cuenta que la sistemática penal tiene una función fundamentalmente tuteladora de los bienes jurídicos; y, *Fragmentariedad*, como el aspecto fragmentario del orden penal, vinculado al principio de intervención mínima, significa que el proceso de incriminación de la conducta delictiva en cuanto a su configuración legislativa, debe ser limitada, lo cual implica que no todos los intereses que defiende el orden jurídico deben ser elevados a la categoría de bienes jurídico penales, y que aun elevándolos a ese rango de protección, no todos pueden ser defendidos de todas las modalidades de ataque que se realicen contra los mismos, sino únicamente de aquellas formas que afectan al bien jurídico mediante ataques de más gravedad en cuanto a su grado de realización o por los resultados que puede alcanzar; de ahí que el carácter fragmentario del derecho penal obedezca a que éste sólo sanciona aquellas conductas que más gravemente afecten los bienes jurídicos de

terceros. (PLENO DEL CONSEJO NACIONAL DE LA JUDICATURA DE EL SALVADOR, 2004, p.15).<sup>21</sup>

**h) Principios intradogmáticos decriminalizadores y despenalizadores de la sanción penal tributaria.**

La doctrina ha enunciado muy variadas pautas de trabajo, referencia de Altamirano (2008):

- a) Deben decriminalizarse aquellas conductas previstas en los textos penales tributarios que aparecen opuestas a claros mandatos constitucionales.
- b) En el derecho penal tributario como en el derecho penal común deben llevarse las disposiciones derogatorias o restrictivas de la penalidad a todos aquellos ámbitos dogmáticos donde su vigencia, por rigor lógico, tenga que ingresar.
- c) Debe adecuarse, por vía abrogatoria la normativa penal tributaria a los textos internacionales sobre la materia incorporados por ratificación al derecho interno.  
  
Siempre y cuando estos acuerdos bilaterales o multilaterales no resulten violatorios al orden público internacional del estado concernido.
- d) El juez debe prescindir de la sanción penal tributaria o imponerla por debajo de su límite legal cuando ella viola el derecho a la vida o a la dignidad de la persona humana o se muestra manifiestamente excesiva.

---

<sup>21</sup> Pleno del Consejo Nacional de la Judicatura de El Salvador. (2004). Límites Constitucionales al Derecho Penal. Sánchez Escobar, Pablo. (s.f). Los Principios del Sistema Penal. Tercer Obra. El Salvador, p. 15

- e) El juez deberá aplicar una pena inferior a la establecida para determinado delito tributario, o incluso prescindir de su aplicación, si del contexto general del cuerpo normativo penal tributario resulta el entendimiento inequívoco de que la misma conducta es castigada en otro lugar con una penalidad menor o se la exoneró de pena. (Altamirano, 2008, p. 41)<sup>22</sup>

En un estado Constitucional de derechos y justicia, estos principios se tornan en *principios rectores supremos*, en términos normativos, en límites absolutos a la intervención de estado en las egidas tributaria y especialmente penal, que deben necesariamente marcar la circunscripción normativa de las leyes que se dicten, y todas ellas, quedar sometidas al análisis y sobre todo aplicación en el marco de los referidos principios.

Especial énfasis, en este trabajo, se debe hacer acerca del principio de ofensividad, que en términos coloquiales prohíbe la tipificación de conductas que no afecten de manera clara y evidente o que por lo menos pongan en efectivo riesgo bienes jurídicos que merecen protección penal, dando valor especial al principio de mínima intervención penal que marca también el principio de tolerancia del estado y su poder punitivo a la leve desviación de lo que se espera del ciudadano, dejando tales conductas a ramas menos invasivas de derechos que la penal: las conductas típicas penales deben reducirse siempre a la mínima forma y evitarse tanto en cuanto a su tipificación como en cuanto a su aplicación. Los principios referidos, todos, funcionan en una suerte de

---

<sup>22</sup> Altamirano, Alejandro C, Rubinska, Ramiro M. (2008). Derecho Penal Tributario. Cervini, Raúl. (s.f) Principios generales del derecho tributario en el estado constitucional de derecho. Tomo I – Primera Edición. Marcial Pons de Argentina, Buenos Aires, Argentina, p. 41.

interdependencia y sistematización, debiendo entenderse y aplicarse así, para la efectiva vigencia del estado de derechos y justicia que se ha proclamado y por lo tanto, para la verdadera sensación de seguridad jurídica como pilar fundamental del progreso de una sociedad armónica.

### **1.1.8 LA ANTIJURIDICIDAD**

#### **LA ANTIJURIDICIDAD Y LO ANTIJURÍDICO**

La antijuricidad es el presupuesto valorativo objetivo de la teoría del delito, presupuesto que, en esencia reconoce el disvalor de una conducta que se presupone típica (en contexto penal), es decir, conductas contrarias a derecho. Ahora, es necesario entender si el disvalor se define en planos estrictamente normativos o puramente de leyes, haciendo necesaria la diferencia entre norma y ley, ya que resulta penalmente inaceptable entenderlas como un mismo concepto jurídico.

El tratadista Raúl Placencia (2004) dice:

Para explicar el problema que enfrenta la antijuridicidad podemos recurrir a la teoría de las normas de Binding a partir de la cual el autor se enfoca a demostrar que el delincuente no actúa en contra de las leyes penales, sino que concreta lo que la ley penal precisa. Empero, es usual la expresión en el sentido de “transgresión” o “violación” de la ley penal, las cuales tienen sus ventajas, pues nos permite deducir que el sujeto activo viola determinadas proposiciones con su comportamiento. A dichas proposiciones jurídicas, Binding las denomina “normas”, siendo éstas las que el delincuente transgrede, pues “ la ley que el

delincuente transgrede precede conceptual y regularmente, pero no necesaria y temporalmente a la ley que dispone la forma de su condena”, lo cual resulta lógico por una cuestión de sistemática, dado que el presupuesto de una teoría del delito es precisamente la existencia de tipos penales, los cuales surgen a partir de leyes penales, y sólo ante la concreción de los tipos penales puede darse la posibilidad de una culpabilidad, originada integrada a un tipo penal contenido en la ley penal. (Placencia, 2004, p. 131).<sup>23</sup>

Distinguir entonces entre antijuricidad y antijurídico resulta necesario, lo primero refiere la relación abstracta entre conducta y derecho aplicable a cualquiera de sus ramas, mientras que lo segundo define la valoración de una conducta previamente tipificada (típica) que se denomina injusto, que a su vez es una acción declarada antijurídica.

## **PRESUPUESTOS DE LA ANTIJURIDICIDAD**

La antijuricidad como noción concreta de lo antijurídico consta de dos presupuestos; primero que sea consecuencia de la previa tipificación del hecho, o sea de la tipicidad (adecuación de la conducta al tipo penal), esto es, que la cualidad de típica de la conducta se traduzca simplemente en un elemento descriptivo, y ésta sólo cobra vigencia en los casos en que no se presente una causa de justificación; y segundo, y el más importante en el contexto del presente trabajo, la existencia de un disvalor de acción y de resultado en la conducta del sujeto activo, lo cual se traduce en que la acción y el

---

<sup>23</sup> Placencia Villanueva, Raúl. (2004). Teoría del Delito. Coordinador editorial: Raúl Márquez Romero. México, p. 131.

resultado ocasionados con motivo de la primera deben analizarse de manera conjunta y bajo ninguna circunstancia de manera independiente.

## **ANTI JURIDICIDAD FORMAL Y MATERIAL**

En el siglo xx, los clásicos definían a la antijuridicidad de manera exclusiva en el aspecto objetivo derivado del acto y entendido de la división de la estructura del delito en objetiva y subjetiva, perteneciendo la antijuridicidad a la esfera de los presupuestos objetivos de la teoría del delito, pero, posteriormente la antijuridicidad dejó de ser simple descripción externa de las características del delito, atribuyéndole elementos valorativos, lo cual transformó a la antijuridicidad en un disvalor sobre la acción a partir de elementos subjetivos que califican al acto típico.

La antijuridicidad material pretende entender como necesaria la violación de intereses comunes de alto interés social, intereses que al ser protegidos por la organización jurídica constituyen una institución o bien jurídico, de ahí que se entienda a la antijuridicidad material como la lesión o puesta en peligro del bien jurídico penalmente protegido, siempre en ausencia de causas de justificación.

Cita Placencia (2004, p. 132) la referencia de Conde Pumpido:

Para Conde-Pumpido, la antijuridicidad material exige además de una acción contraria al derecho positivo, la violación de algún orden superior de valoración de conductas o la lesión de algún genero de intereses considerados por la sociedad, con lo que reconoce el carácter valorativo al concepto de

antijuridicidad, así como su aspecto formal y material. La antijuridicidad formal consiste en la oposición a la norma derivada de un comportamiento atribuible a un sujeto. Para encontrar este concepto es dable señalar que por exclusión las acciones ilícitas son antijurídicas y pueden constituir la antijuridicidad, en tanto el aspecto material alude al grado de ataque, lesión o peligro al que se ha expuesto el bien jurídico.<sup>24</sup>

### **ANTI JURICIDAD MATERIAL**

La antijuridicidad material, definida también como principio de lesividad penal, es la necesaria afectación o puesta en riesgo de un bien jurídico, que de manera específica y previa, ha sido merecedor de la especial protección penal; con lo que se entiende que, ante la ausencia de tal afectación, no habría antijuridicidad material y por lo tanto, no habría delito, con la consecuencia inmediata de la ilegitimidad de la imposición de una sanción aun cuando en sentido formal, si haya contrariedad entre tal conducta y el derecho positivo, rasgo este que quedaría ligado de manera inaceptable a la tipicidad entendida con la subjetivización de la abstracción del tipo penal.

El Dr. Raúl Zaffaroni (2002) manifiesta:

La antijuridicidad material, entendida a veces como antisocialidad de la conducta, fue un concepto surgido al calor de la lucha entre el positivismo jurídico y el positivismo sociológico. Frente al positivismo jurídico, von Liszt opuso, desde el positivismo sociológico, el concepto de antijuridicidad material.

---

<sup>24</sup> Placencia Villanueva, Raúl. (2004). Teoría del Delito. Coordinador editorial: Raúl Márquez Romero. México, p.. 132

Afirmaba que una acción es formalmente antijurídica como contravención a una norma estatal, a un mandato o a una prohibición de orden jurídico, en tanto que materialmente antijurídica consideraba a la acción como conducta socialmente dañosa (antisocial o también asocial).

Esta duplicidad conceptual se fundaba del siguiente modo: La acción antijurídica es la agresión a un interés vital protegido por las normas jurídicas, sean del individuo o de la totalidad; por lo tanto, es la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico.

Proteger intereses vitales es la más próxima tarea de las normas jurídicas. No obstante, por más cuidadosa que fuera la delimitación de los intereses vitales que con la protección jurídica se elevan a bienes jurídicos, no puede excluirse totalmente la lucha de intereses, la colisión de bienes jurídicos. El fin de la vida humana en común, cuyo logro y garantía configura la última y más alta tarea del orden jurídico, exige que se sacrifique el interés de menor valor en cualquiera de tales contradicciones, cuando sólo a este precio pueda ser conservado el interés de mayor valor. De allí resulta que la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico es sólo antijurídica cuando contradice los fines de la vida en común regulada por el orden jurídico; será materialmente adecuada a derecho, pese a su dirección contra intereses jurídicos, si -y en tanto- se

corresponde con todos los fines del orden jurídico y con ello de la vida humana en común. (Zaffaroni, 2002, p. 597).<sup>25</sup>

### **1.1.9 EL BIEN JURÍDICO.**

Explicado de manera simple: Bien es todo aquello que ha de satisfacer o pretender como fin la satisfacción de necesidades, aquello en sentido unitario o subjetivo, pero si la necesidad del goce de tal bien es masiva resulta lógico entender que este es ya un bien de uso común, o bien común, que satisface necesidades colectivas; ahora, si es importante para el bien común se formaliza su protección elevándolo a categoría de bien jurídico, o sea, reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico de una sociedad, y, adelantando el rumbo del presente trabajo, se dice que si tal bien jurídico es de aquellos que la sociedad considera de suprema importancia se le concede la especial protección del derecho penal, estableciendo un catálogo de sanciones para las conductas que afecten o pongan en riesgo tal bien común con categoría de jurídico.

El tratadista Edgardo Donna (1995) manifiesta:

Todas las normas que el Estado dicta lo son en función de la protección de bienes jurídicos. De ahí que el bien jurídico aparece como indicador para entender el núcleo material de lo injusto, que es común a todo el comportamiento antijurídico. En cualquier ejemplo que se traiga del derecho

---

<sup>25</sup> Zaffaroni, Eugenio Raúl. (2002). Derecho Penal: Parte General. Segunda Edición. Ediar Sociedad Anónima Editora, Buenos Aires, Argentina, p. 597.

penal liberal, y en los códigos que han seguido esa orientación, surge la noción de bien jurídico como base ineludible de explicación de ellos.

El derecho penal aparece como la defensa que el Estado hace en respuesta del ataque a determinados intereses que, según lo que la sociedad acepta mayoritariamente en un tiempo determinado, son altamente valiosos. Si la sociedad considera que esos intereses son de tal magnitud, de tal importancia, surge la necesidad de protegerlos mediante la imposición de pena a quienes lo lesionen o pongan en peligro. Desde este punto de vista se justifica la aplicación de pena, ya que son los supuestos límites, en los cuales no se puede dejar de castigar. (Donna, 1995, p. 49)<sup>26</sup>

## **EL BIEN JURÍDICO TUTELADO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS.**

### **CARACTERÍSTICAS DE LOS BIENES JURÍDICOS**

Los bienes jurídicos deben contener características esenciales para poder ser considerados objetos dignos de protección, como sostiene Juan Carlos Ferré Olive, al considerar lo siguiente:

- a) Que, el bien jurídico es el objeto que da contenido material al injusto, y lo que debe ser menoscabado o puesto en peligro para poder justificar la imposición de una pena.

---

<sup>26</sup> Donna, Edgardo Alberto. (1995). Teoría Del Delito y De La Pena. Tomo II. Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, p. 49.

- b) Dicho bien jurídico es un principio de carácter cognoscitivo, que no se limita a dar a conocer lo que protege el legislador, sino que expresa también el porqué de la protección.
- c) Finalmente, el bien jurídico debe:
- Permitir la participación del individuo en los procesos sociales.
  - También facilitar la participación en los procesos económicos.
  - Permitir la profundización del sistema democrático.
  - Evitar la dominación de unos grupos sobre otros.

## **TEORÍAS SOBRE EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS**

La diversidad de criterios en relación al bien jurídico penalmente protegido por el derecho tributario hace necesaria la enunciación de aquellos que de alguna manera resumen las posiciones encontradas relativas al tema:

Gamba Valega (2008) sostiene que:

El bien jurídico protegido es el patrimonio, si bien se trata de Erario Público, pero la trascendencia de la lesión patrimonial no sólo debe valorarse per se, sino que afecta a toda una política económica y social justa.

Martínez Pérez, sostiene que la concepción patrimonial no excluye la tutela de intereses patrimoniales supra individuales, pues la conducta lesiva alcanza de

forma inmediata al propio orden económico, definiendo el delito fiscal como delito pluriofensivo. (Gamba Valega, 2008, p. 909).<sup>27</sup>

Por otro lado el tratadista Juan M. Álvarez Echague (2004) asegura que:

Es la Hacienda Pública el bien jurídico que el ordenamiento tributario tutela, específicamente, la normal y regular percepción de la renta pública; es decir, el exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos pues solo de esta manera se dota al Estado de los recursos para que pueda cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la normativa constitucional, cuya finalidad última es la de hacer viable el desarrollo de la vida en sociedad en un clima de bienestar general. (Alvarez, 2004, p. 33).<sup>28</sup>

#### **1.1.10 DERECHO CONSTITUCIONAL**

En sentido formal, el derecho constitucional es la rama del derecho público que regula las relaciones entre el sistema jurídico organizacional de la sociedad y los asociados mismos. Corresponde a este dos grandes principales aspectos: el primero referido a la perspectiva filosófico jurídico política que los asociados pretenden para su organización, en este aspecto se definen las grandes líneas rectoras de la naturaleza de la sociedad que se pretende, definiendo principios, derechos, garantías y políticas rectoras de la vida de la sociedad; y, el segundo, referido a la organización de la estructura administrativo operativa de la sociedad desde el punto de vista legal.

---

<sup>27</sup> Gamba Valega, César. (2008). Derecho Tributario. Yacolca Estares, Daniel. (s.f) El bien jurídico tutelado en los delitos tributarios. Editora Jurídica Grijley, Perú, p. 909

<sup>28</sup> Álvarez Echague, Juan M. (2004). Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales. Primera Edición. AD-HOC, Buenos Aires, Argentina, p.33

Tales aspectos son los que se denominan filosóficos y orgánicos respectivamente.

## **LA CUESTION DEL GARANTISMO CONSTITUCIONAL, EL ESTADO DE DERECHOS Y JUSTICIA Y LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL**

La supremacía constitucional se define como la jerarquía suprema de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico de un Estado, sin embargo de lo cual, pese a resultar de apariencia simple tal concepto, se hace imprescindible la diferenciación entre el estado normativista y el garantista, pues de tal diferencia, nace la verdadera trascendencia de la invocada supremacía. El sistema normativista reconoce la necesidad de que, los preceptos constitucionales deban necesariamente plasmarse en normas que hagan efectiva su aplicación y protección, en cambio que, el sistema garantista, se construye sobre los derechos fundamentales de las personas en rechazo del poder arbitrario y aun en contra de normas legalistas emanadas del poder legislativo, siendo este legítimo, vinculando los derechos consagrados por la constitución a todo los estamentos del poder público. El Derecho garantista presente, como principal, proclama la invalidez del derecho ilegítimo, haciendo expresa la diferencia entre aquello que es susceptible de decisión de las mayorías democráticas y aquello que esta fuera del alcance de estas, que es en esencia la protección de los derechos fundamentales.

Este estado constitucional garantista se fundamenta en algunos principios que sobresalen:

- La supremacía constitucional en un contexto de principios que son normas en sí mismas; justiciables y de directa e inmediata aplicación, que no necesitan normas

del ordenamiento jurídico ordinario para ser aplicables y que se ejercen y aplican aun en contra de normas expresas que contraríen su vigencia y protección.

- El imperio de esta noción garantista de las normas constitucionales como principio de juricidad que somete a todo poder público y en casos específicos hasta privados
- La obligatoria adecuación operativa y funcional de todo poder público a garantizar y proteger el goce de los derechos fundamentales.

El Estado de derecho tradicional, normativista, se estructuraba como un derecho por reglas, mientras que el estado garantista se estructura en un derecho por principios, lo que se traduce en la supremacía absoluta de los principios que defienden a los derechos fundamentales sobre las reglas del ordenamiento jurídico.

## **1.2 FUNDAMENTACIÓN NORMATIVA**

### **DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR**

#### **Capítulo Primero**

##### **Derechos Fundamentales**

**Art. 1.-** El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico...La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución.

**Art. 11.-** El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

**3.** Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte...Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento.

**4.** Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.

**5.** En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia.

**6.** Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía.

**8.** El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas... Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos.

### **Título III**

#### **Capítulo Primero**

##### **Garantías Normativas**

**Art. 84.-** La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución.

### **Título VI**

#### **Sección Quinta**

##### **Régimen Tributario**

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

## **Título IX**

### **Capítulo Primero**

#### **Principios**

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

### **CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO**

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

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

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

**Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.-** Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

**Art. 315.- Clases de infracciones.-** Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

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.

**Art. 342.- Concepto de defraudación.-** Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

**Art. 344.-**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 encuentre 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;

## **LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO**

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

**Art. 3.- Sujeto Activo.-** El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

**Art. 4.- Sujetos Pasivos.-** Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta ley.

**Art. 105.- Sanción por falta de declaración.-**Cuando al realizar actos de determinación la administración compruebe que los sujetos pasivos de los impuestos de que trata esta Ley no han presentado las declaraciones a las que están obligados, les sancionará, sin necesidad de resolución administrativa previa, con una multa equivalente al 5% mensual, que se calculará sobre el monto de los impuestos causados correspondientes al o a los períodos intervenidos, la misma que se liquidará directamente en las actas de fiscalización, para su cobro.

**Art. 106.- Sanciones para los sujetos pasivos.-**Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, que no entreguen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas, dentro del plazo otorgado para el efecto, serán sancionadas con una multa de 30 hasta 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, la que se regulará teniendo en cuenta los ingresos y el capital del contribuyente, según lo determine el reglamento.

## **1.3 MARCO CONCEPTUAL**

### **DERECHO TRIBUTARIO**

El Derecho Tributario es una rama jurídica del Derecho Público y del Derecho Financiero; regula dos aspectos fundamentales en la vida del Estado, esto es los tributos, y las relaciones jurídicas que surgen como consecuencia de las diferentes manifestaciones tales como el nacimiento, aplicación, modificación y extinción de los tributos, aplicado por el Estado como ente acreedor y los contribuyentes como obligados al pago de los mismos.

### **DERECHO PENAL**

Conjunto de normas y disposiciones que regulan la imposición de penas por el Estado a los autores de delitos y faltas.

### **DERECHO PENAL TRIBUTARIO.**

El Derecho Penal Tributario es el conjunto de normas que define las infracciones o ilícitos cometidos en el desarrollo de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

### **DERECHO CONSTITUCIONAL**

El Derecho Constitucional es la rama del Derecho cuyo objeto es el estudio e interpretación de la Constitución y de todas aquellas leyes que tienen por finalidad desarrollar las previsiones constitucionales relativas a las instituciones básicas del Estado, la distribución territorial del poder, los derechos fundamentales y libertades públicas, el régimen electoral general y las relaciones políticas entre los ciudadanos y los poderes públicos, o la de éstos entre sí.

## **DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO.**

El Derecho Constitucional Tributario es el encargado de delimitar el ejercicio del poder estatal, distribuyendo las facultades que de él provienen entre los diferentes niveles y organismos de la Administración Tributaria.

### **CONSTITUCIÓN**

La Constitución se entiende como norma suprema de un ordenamiento jurídico determinado. La Constitución es norma suprema debido a las siguientes características: Primero, la Constitución ocupa el lugar primario en el Sistema de Fuentes del Derecho y dentro de ella se establece el Sistema de Fuentes de la Constitución. Segundo, la Constitución en la actualidad recoge un procedimiento de elaboración de normas, los órganos facultados para elaborarlas y la jerarquía de las mismas.

### **TRIBUTO**

Contribución al Estado que por lo general es en dinero por parte de quienes están obligados legalmente a hacerlo dando lugar a relaciones jurídicas de tributación. Dentro de los tributos hay tres categorías: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

### **IMPUESTO**

Es una obligación unilateral dispuesta por una ley, cuyo cumplimiento no origina una retribución directa a favor del contribuyente por parte del Estado. El impuesto es el tributo que debe ser pagado por todo individuo que realiza una actividad o hecho alcanzado por una ley tributaria, donde se manifiesta el carácter coercitivo de la misma.

## **TASAS**

Son todos aquellos ingresos derivados de los tributos, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público o individualizado en el contribuyente. Ej. El peaje.

## **CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

Son tributos cuyo hecho generador consiste en beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado

## **GRAVAMEN O IMPOSICIÓN**

Un **gravamen** es una **carga** (una obligación, **impuesto** o tributo que se aplica a un inmueble, a un caudal o a un bien y al uso que se hace de estos). Se conoce como **tipo de gravamen** a la **tasa** que se aplica a la base imponible y que supone la **cuota tributaria**.

## **SUJETO ACTIVO**

Titular de la obligación y la deuda tributaria, puesto que es el sujeto acreedor de la misma, y es el único con capacidad para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

## **SUJETO PASIVO**

Todo individuo llamado a cumplir con la ley tributaria, por lo que podemos definirlo señalando que el sujeto pasivo es aquel quien en virtud de la ley debe cumplir con la obligación tributaria, ya sea a título de contribuyente o ya sea en calidad de responsable.

## **ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Organismo público o entidad facultada para la administración de los tributos establecidos por el código tributario y las demás leyes que establecen impuestos o tasas y sus reglamentos.

### **FACULTAD SANCIONADORA**

Corresponde a la Administración Tributaria sancionar las infracciones tributarias contempladas en el Código Tributario, conforme al procedimiento establecido. Asimismo, compete a la Administración Tributaria, formular la denuncia correspondiente en los casos que encuentre indicios razonables de la comisión de delitos.

### **INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

Son las distintas acciones cometidas por los sujetos pasivos o contribuyentes en violación al código tributario y a las demás leyes tributarias.

### **CONTRAVENCIÓN**

Infracción, acción u omisión contraria a una conducta impuesta por la ley, un reglamento o un acto jurídico.

### **FALTA REGLAMENTARIA**

Constituye falta reglamentaria la violación de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

### **DELITO TRIBUTARIO**

El delito fiscal es aquel que comete una persona cuando defrauda a la Hacienda Pública mediante acciones de evasión de impuestos tanto si son dinerarias como si son provenientes de beneficios fiscales no correspondientes.

### **EVASIÓN FISCAL**

Es la disminución de un monto de tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

### **ANTONOMASIA**

Figura retórica que consiste en usar un nombre común o un apelativo en lugar del nombre propio para hacer referencia a una persona o cosa, y viceversa

### **DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

La defraudación se presenta cuando se simule, oculte o se realice alguna maniobra o cualquier otra forma de engaño con el fin de que la Administración incurra en error en la determinación de los tributos y puede tener como fin, lograr o facilitar la evasión total o parcial de los mismos.

### **HACIENDA PÚBLICA**

Tres conceptos: El primero la define como los recursos disponibles por parte del Estado y las entidades públicas para el cumplimiento de sus actividades y proyectos. El segundo como el conjunto de entidades públicas que tienen encomendado gestionar los ingresos que recibe el Estado. El tercero, que corresponde al más común de todos, como la disciplina que se encarga del estudio de los objetivos del sector público y la forma como se pueden lograr éstos con unos recursos limitados.

## **DOLO**

La voz “dolo”, que expresa fenómenos jurídicos de derecho civil, penal, etc., deriva del latín *dolus* o del griego *dolua*, y significa comúnmente engaño. Fraude, simulación, mentira.

## **CLAUSURA**

Cierre y precintado de local o negocio, sanción que se impone por la falta de emisión de facturas o como medida conservatoria en el cobro coactivo de una deuda tributaria.

## **ACTIVIDAD**

Conjunto de operaciones o tareas que son ejecutadas por una persona o unidad administrativa como parte de una función asignada.

## **DOBLE CONTABILIDAD**

La doble contabilidad no es otra cosa que llevar dos tipos de contabilidades, en la primera el empresario, contador, o quien la realice anotará cual es la situación real de la compañía, y en la otra anotará lo contrario, es decir lo ficticio.

## **COMPROBANTE DE VENTA**

Son los documentos autorizados que acredita la transferencia de un bien o se preste un servicio y es el respaldo de la propiedad de un bien.

## **ITER CRIMINIS**

Se denomina *Iter Criminis* o camino del delito a la estructura que sigue el delito, ya que este es un fenómeno Psíquico-Físico, pues nace en la mente del autor y se consuma materialmente a través de la ejecución de una acción que produce un resultado.

## **PRINCIPIO**

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la palabra *Principio*, como causa, origen de algo; norma no legal supletoria de ella y constituida por doctrina

o aforismos que gozan de general y constante aceptación de jurisperitos y tribunales... Asorey et al, menciona que principio es aquello que da realidad y consistencia a una cosa, lo que permite conocerla, explicarla e interpretarla.

### **ANTI JURICIDAD**

Considera al delito como contrario al derecho, en cuanto constituye un acto injusto.

### **ANTI JURICIDAD FORMAL**

El acto es formalmente contrario a derecho, en tanto que es transgresión de una norma establecida por el Estado, de un mandato o de una prohibición del orden jurídico.

### **ANTI JURICIDAD MATERIAL**

El acto es materialmente antijurídico, en cuanto significa una conducta contraria a la sociedad. No es otra cosa que causar un daño a otro sin causa de justificación. De tal modo, para que exista no es necesario que haya una norma expresa que prohíba una determinada conducta, es suficiente la injustificación.

### **BIENES JURÍDICOS**

Son intereses vitales del individuo o la comunidad, el orden no puede crearlo, lo crea la vida, pero la protección del Derecho eleva el interés vital a bien jurídico.

### **MINIMIEDAD**

Cosa que tiene poco valor o escasa importancia; generalmente se trata de cosas inmateriales.

## CAPÍTULO II

### 2. DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN.

**TRABAJO DE CAMPO:** La presente investigación se inició en la biblioteca de la Universidad San Gregorio de Portoviejo donde se consiguieron libros en digital y en físico cuyo contenido estaba involucrado con el tema planteado, libros que fueron la piedra angular para iniciar el proceso de investigación.

Primero se estudió el criterio de los autores respecto al tema y a medida que se conseguía la información, surgieron nuevos cuestionamientos importantes por lo que se realizó un análisis profundo de los materiales bibliográficos con los que contó la presente investigación, una vez despejadas las dudas y contrastando el resultado conseguido con la fundamentación normativa correspondiente, se logró un mejor entendimiento del problema.

Se elaboró la guía de entrevista, la cual constó de tres preguntas clave para obtener el material necesario a fin de realizar el análisis respecto al tema. Una vez aprobado el material de entrevista por la abogada directora de la presente tesis, ab. Elizabeth Dueñas Cedeño, se procedió a entrevistar a cinco abogados, expertos en la materia, tales abogados fueron: Dos funcionarios del Servicio de Rentas Internas de Manabí, dos Jueces del Tribunal Primero de Garantías Penales de Manabí y un abogado en libre ejercicio especializado en el área tributaria. Obtenida la información, se realizó el análisis respectivo de cada pregunta efectuada a los entrevistados.

Por último, se llevó a cabo la búsqueda de casos de delitos tributarios en Manabí, en donde se encontró un caso de rompimiento de sello de clausura, sin embargo, este no nos brindó información necesaria por tornarse en un caso de delito común, ya que se juzgó como delito contra la Administración Pública por lo tanto no otorgó ningún tipo de información más que el ratificar que son raros los casos en que se pueda juzgar a una persona por los tipos penales tributarios establecidos en el Código Tributario ecuatoriano, justamente por adolecer estos de inconsistencia jurídica.

Hasta allí la descripción de todos los elementos que han servido de sustento para el desarrollo de la presente investigación.

## **2.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN**

**ANALÍTICA:** Para estudiar en forma exhaustiva el problema, causas y consecuencias del mismo, se llevó a cabo el análisis del contenido recolectado a través de las entrevistas realizadas. Se comparó la información brindada por los entrevistados con la doctrina y las normas en la cual se fundamenta la presente tesis.

## **2.2 MÉTODO**

**DEDUCTIVO:** porque a partir de principios generales dogmáticos y normativos se parte para el estudio analítico de la realidad del derecho tributario.

## **2.3 TÉCNICA**

**ENTREVISTA:** Se efectuó la entrevista a dos funcionarios del Servicio de Rentas Internas de Manabí; dos Jueces del Tribunal Primero de Garantías Penales de Manabí; y, un abogado en el libre ejercicio especializado en el área tributaria.

## **2.4 INSTRUMENTOS**

Guía de entrevista

## CAPÍTULO III

### 3. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.

#### 3.1. RESULTADO DE LA ENTREVISTA REALIZADA.

**Pregunta N° 1.- ¿Cuál o cuáles cree Usted son los bienes jurídicos que se pretenden proteger por el derecho penal tributario?**

**FUNCIONARIO SRI (1):** El bien jurídico que se pretende proteger con la tipificación de ciertas conductas como defraudación es el fisco, la hacienda pública. Si revisamos la normativa contenida en el Código Tributario podemos ver que las conductas tipificadas como defraudación atentan contra las diversas facultades de la administración tributaria en mayor o menor intensidad que de una u otra manera afectan al fisco.

**FUNCIONARIO SRI (2):** De acuerdo con nuestra legislación, fundamentalmente lo que establece nuestro Código Tributario, el bien jurídico que se pretende proteger a través de los nuevos tipos penales que se crearon a raíz de la expedición de la ley para la equidad tributaria en el Ecuador efectivamente es el erario nacional es decir los tributos en sí, que evidentemente tienen que ser cancelados en la justa medida por las personas que están obligadas a aquello.

**JUEZ (1):** Considero que el bien jurídico protegido por el derecho penal es el bien patrimonial, el mismo que lo encontramos dentro de nuestra constitución vigente a partir del artículo 66 en sus respectivos numerales, más que todo es el Patrimonio que se afecta a las personas que se encuentran contempladas dentro de uno de estos ilícitos.

**JUEZ (2):** Yo considero que el Derecho Penal Tributario en términos generales trata de proteger la hacienda pública, pero además no solo se protege la parte económica del Estado sino también yo pienso que son delitos que atentan contra la administración pública en general, es decir no solo abarca un ámbito que sería la parte económica, porque muchos de estos delitos como Usted habrá notado, no solamente protegen que el contribuyente cumpla con la obligación de pagar el tributo establecido, sino que también el Estado tiende a que el contribuyente respete las decisiones y el control que ejerce la administración tributaria sobre todos los ciudadanos y ciudadanas que habitan en un Estado de derechos y justicia como es el nuestro. Recordemos que los tributos son los que van en definitiva a sustentar el costo del gasto público, entonces es muy importante que todos los ciudadanos y ciudadanas tengan en cuenta el fin que tiene la recaudación tributaria.

**ABOGADO (LEP):** El Derecho Penal Tributario como el derecho en sí, procura que se precautelen, se garanticen, se respeten, no se vulneren los bienes jurídicos establecidos en una sociedad para que esta armónicamente pueda desarrollarse y convivir, por ejemplo, entre los bienes jurídicos que protege el Derecho Penal Tributario, el principal y de acuerdo a la doctrina jurídica es preservar el erario público, las arcas fiscales, en virtud de que todos los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria cuando se encasillan en un presupuesto legal denominado hecho generador se obligan a contribuir al fisco y el bien jurídico que protege el Derecho Penal Tributario y que se vería afectado por la defraudación tributaria, que es el único delito establecido en el cuarto libro del código tributario es la afectación a las arcas fiscales del Estado para poder cumplir sus operaciones, para poder cumplir como Estado con la sociedad, requiere de ingresos, y requiere de ingresos recaudados en una justa medida a través de los tributos

que se generen o que se den dentro de una determinada demarcación territorial. Entonces el bien jurídico principal, el único yo diría que protege el Derecho Penal Tributario, aunque se pretenda tergiversar esto, es el derecho que tiene el Estado a recaudar tributos, el derecho a tener unas arcas fiscales en donde todos los ciudadanos contribuyan en la justa medida.

**-Análisis del resultado de la primera pregunta realizada:**

Respecto a la primer pregunta formulada a los entrevistados, se llega a la conclusión de que en su mayoría opinan que el bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario es la hacienda pública, el fisco, el derecho que tiene el Estado a recaudar tributos, lo que no concuerda con la respuesta del Juez (1) ya que para su criterio el bien jurídico protegido por el derecho penal tributario es el bien patrimonial. El Juez (2) a más se sumar su criterio a la mayoría, añade que no solo se afecta el erario nacional sino también a la administración tributaria, ya que el Estado tiende a que el contribuyente respete las resoluciones y el control que ejerce el mismo.

**Pregunta N° 2.- En los siguientes tipos penales, según su criterio se afectaría el bien jurídico protegido en mención?**

**FUNCIONARIO SRI (1):**

*Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación;*

*PENA: 1 A 3 años de prisión.*

Como habíamos dicho, el bien jurídico que se afecta en los delitos tributarios es el fisco, la hacienda pública, aunque podemos evidenciar que algunas conductas tienen una afectación directa o inmediata a cierta actividad o facultad de la administración tributaria, por ejemplo en el primer caso planteado, lo que se afecta directamente es la facultad de control que constantemente realiza la administración tributaria, justamente en miras al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, actividad de control que se encuadra o está dentro de lo que se conoce como la gestión tributaria de la administración y evidentemente la gestión tributaria está encaminada justamente a eso, a que el fisco se provea de los recursos necesarios para los fines que persigue el estado, entonces en lo largo caemos en lo mismo, solamente varía la intensidad de la conducta respecto de ciertas actividades de la administración tributaria.

***Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado; PENA: 1 a 3 años de prisión.***

Respecto al segundo caso, también se estaría atentando contra la actividad de control de la administración, porque si la administración tributaria dentro de su facultad sancionadora, que le permite imponer sanciones administrativas, en este caso la clausura, y si se pasa por alto una sanción establecida por la administración tributaria, evidentemente existe un ánimo deliberado de perjudicar al Estado, ya que si se pasaran por alto las sanciones impuestas, los contribuyentes no estarían motivados a cumplir las obligaciones, por el temor de ser sancionados, entonces existe hay una conducta que atenta contra el orden público y a la larga desembocamos en lo mismo, que es una afectación al bien jurídico Fisco.

***Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria; PENA: 1 a 3 años de prisión***

Respecto al tercer caso, de la misma manera, la gestión tributaria que realiza el Servicio de Rentas Internas, tiene su razón de ser, es decir la actividad que realiza el SRI como administración tributaria central es justamente regularizar la actividad de los contribuyentes y llevar un debido registro de todas las transacciones que realizan los particulares dentro de sus actividades económicas, entonces si se trata de adulterar ese debido control de las actividades económicas de los contribuyentes que es justamente lo que sostiene al sistema tributario, como por ejemplo con la adulteración de facturas o número de facturas o emitir comprobantes que hayan sido autorizados, evidentemente se está afectando al fisco y por lo tanto es una conducta que es reprimida y está tipificada como delito concretamente como defraudación.

#### **FUNCIONARIO SRI (2):**

***Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación; PENA: 1 A 3 años de prisión.***

Los tres tipos que se describen tienen un fin y en mi criterio todos persiguen justamente proteger la hacienda pública. La clausura es una herramienta jurídica que permite a la administración tributaria una especie de medida coercitiva para que los contribuyentes puedan cumplir con su obligación. Ahora bien, Usted se preguntará, que puede ganar un contribuyente con el hecho de romper un sello de clausura? si lo vemos de forma material, quizás nada, se rompe el sello y se terminó, sin embargo está inmerso dentro de un tipo penal, pero vamos a ver las consecuencias jurídicas de aquello, en que puede

influir en la recaudación de impuesto, como protegería la hacienda pública este tipo de actividades o de sanciones. Si yo clausuro un establecimiento de pronto esa clausura hace que el contribuyente cambie su comportamiento y ese cambio de conducta siempre va a redundar en una mejor recaudación. Entonces el rompimiento de sellos igual en mi criterio personal influye y el propósito final es proteger el erario nacional.

***Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado; PENA: 1 a 3 años de prisión.***

Es un tipo penal igual sancionado con pena de prisión no obstante a eso también tiene la parte de la recaudación. ¿Afecta la recaudación? Por supuesto que afecta la recaudación porque el hecho de que un contribuyente esté ejerciendo una actividad económica en el establecimiento, pese a que se encuentra clausurado, primero que está desobedeciendo una orden de autoridad pública legalmente emitida y que como consecuencia a ello puede ser sancionado con pena de prisión y segundo que al realizar estas actividades de pronto puede que no esté facturando o que la mercadería que se encuentra en ese local no este tributando, entonces también hay una afectación al Erario.

***Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria; PENA: 1 a 3 años de prisión***

Finalmente, el tercer caso, es quizá el más grave, porque el hecho de no facturar o el hecho de hacer uso de comprobantes que no han sido autorizados por la administración tributaria, simple y llanamente hará que ese tributo no entre al erario nacional, porque el IVA que se puede cobrar por la transacción, en ese comprobante de venta que no ha sido autorizado, evidentemente no va a poder ser depositado. Supongamos que el contribuyente ha emitido un comprobante de venta que no ha sido autorizado por el

Servicio de Rentas Internas, para esto primero tenemos que ver la utilización, si ese contribuyente hizo uso de ese comprobante de venta para deducirse gastos a los que nunca incurrió, evidentemente que afectará al impuesto causado, porque a mayor gasto menos impuesto causado. En el caso en que el contribuyente realizó un gasto pero no tiene el respaldo y él elabora un documento o escanea algún tipo de factura o comprobante de venta para poder sustentar ese gasto, en ese caso aparentemente no habría ningún tipo de evasión o fraude, es decir no habría defraudación, lo único que se ha hecho es elaborar un documento no autorizado para efectos de respaldo contable, entonces en mi opinión no estaría tan encasillado al tipo penal pero tampoco podemos decir que no hay delito hasta que se compruebe quien es el autor, cómplice o encubridor de ese documento y por qué razón lo emitió sin autorización. Finalmente yo creo que el tipo penal está ahí, y ese tipo penal es elaborar un documento, fraguar un documento y no necesariamente para dejar de pagar impuesto sino para hacer uso doloso de ese documento, claro que debe existir el dolo. Cuál es el bien protegido? El erario nacional, entonces si ese contribuyente fraguó ese documento, tiene que haber un propósito, un acto doloso. Cuál es el acto doloso? No pagar impuesto o pagar menos de la cuantía correspondiente; es decir, todo tiene que ir concatenado, no solo la falsificación del documento, sino también el propósito de fraguar el mismo.

**JUEZ (1):**

***Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación;***

***PENA: 1 A 3 años de prisión.***

No existe afectación del bien jurídico protegido.

***Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado; PENA: 1 a 3 años de prisión.***

No existe afectación del bien jurídico protegido.

***Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria; PENA: 1 a 3 años de prisión***

En este tercer tipo penal se afecta al bien jurídico protegido que según su criterio es el bien patrimonial.

**JUEZ (2):**

***Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación; PENA: 1 A 3 años de prisión.***

En este caso el bien jurídico protegido sería la administración pública, porque vemos que aquí no existe si se lo puede llamar así, un delito económico ya que no hay aquí un acto determinativo en donde se establece cual es el monto que estaría afectando al patrimonio o al haber del Estado ecuatoriano, sino que en este caso cuando el contribuyente destruye, oculta o altera dolosamente sellos está evadiendo el control, es decir está afectando al bien jurídico administración pública, porque el simple hecho encajar en este tipo penal, no implica necesariamente que pueda haber una afectación económica.

***Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado; PENA: 1 a 3 años de prisión.***

Es igual mi criterio en este segundo caso, porque el hecho de que estando clausurado en establecimiento el contribuyente proceda a realizar actividades no necesariamente significa que hubiera algún tipo de daño económico, porque puede ser que si este

facturando, puede ser que si valla a tributar dentro de esos días que estaba obligado a no hacerlo pero las personas y los contribuyentes tienen que aprender a respetar las decisiones de la administración pública.

***Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria; PENA: 1 a 3 años de prisión***

En el tercer caso, al igual que los anteriores, puede ser que haya ciertos contribuyentes que impriman y hagan uso doloso de estos documentos y que esto no implique una afectación al fisco. Como por ejemplo si el contribuyente tenía gastos y costos que no sabía cómo evidenciarlos, entonces utilizó comprobantes de venta que de repente no estaban autorizados por la administración, entonces no se ve en este caso una afectación económica, si es que fuéramos a lo justo, sin embargo el contribuyente está usando prácticas que no están debidamente legalizadas. En resumen no necesariamente todos los delitos que comete un contribuyente puede ser que tengan una afectación de tipo patrimonial.

**ABOGADO (LEP):**

***Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación; PENA: 1 A 3 años de prisión.***

El primer tipo de defraudación lo considero una exageración y una evidencia de la falta de técnica legal de parte del asambleísta al establecer este tipo de infracción como defraudación. ¿Porque razón? Porque destruir un sello de clausura es un tipo de infracción que está previsto en el Código Penal como delito penal común. En consecuencia de acuerdo a la técnica jurídica, con la destrucción, ocultación o alteración

dolosa de un sello de clausura que suspende actividades, no se afecta al erario público en ningún sentido porque al contrario, que pasaría si la persona natural o jurídica que se encuentre con un sello de clausura lo alterase y empezase a iniciar actividades económicas normalmente, en lugar de afectar al Estado, estaría contribuyendo con él, entonces no existe la afectación al erario público, muy por el contrario se estaría ayudando a recaudar a través de esta actividad económica que realiza esta persona natural o jurídica, más bien este tipo de infracción podría asimilarse como una infracción de menor categoría, en mi concepto debería estar tipificada como una falta reglamentaria o como una contravención.

***Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado; PENA: 1 a 3 años de prisión.***

De igual manera, este tipo de defraudación, es exorbitante y la pena estaría sobredimensionada, de paso se violenta un principio categórico en materia penal respecto a lo taxativo que debe ser la tipificación de una infracción. En materia penal no caben interpretaciones extensivas, y si se señala que realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado, ¿Qué podemos entender o definir como actividades? Actividades es cualquier acción humana, entonces no necesariamente se refiere a actividades económicas, actividades mercantiles, de trabajo, etc., entonces existe una insuficiencia de normas que tornaría en inaplicable una sanción por defraudación por este tipo, porque se estaría afectando la seguridad jurídica, las garantías de debido proceso y los derechos de cualquier ciudadano con una sanción de esta naturaleza. Eso aparte de que tampoco habría afectación al bien jurídico que protege el derecho penal tributario que es el erario público, las arcas fiscales, el derecho que tiene el Estado a recaudar una vez que por autoridad del imperio aplica algún tributo a

sus conciudadanos por alguna actividad económica o por algún presupuesto legal. Entonces no tiene sentido y constituye una barrabasada jurídica este tipo de infracción categorizada como defraudación penosamente en el código tributario.

***Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria; PENA: 1 a 3 años de prisión***

En cuanto al tercer tipo de defraudación, habría que hacer un análisis especial al respecto, porque los comprobantes de ventas autorizados por el SRI aún se cuestionan si se tratan de instrumentos públicos o privados. ¿Por qué razón? Hasta antes de la vigencia del reglamento de comprobantes de ventas y de retención de acuerdo al código de comercio todos estos tipos de facturas, notas de venta, eran documentos privados y obviamente cualquier alteración de los mismos constituía una falsedad de instrumento privado que no necesita de prejudicialidad para iniciarse un proceso penal. En la actualidad surge la controversia porque resulta que estos comprobantes de venta tienen una autorización y una autorización que lo otorga el funcionario competente de la administración tributaria, lo que los adecuaría a lo que señala el código de procedimiento civil respecto de que constituyen instrumentos públicos aquellos realizados con todas las solemnidades establecidas en la ley y autorizados por la autoridad pública correspondiente. Entonces bajo ese esquema no se ha dilucidado el tema, en mi concepto es muy controversial este asunto y de tener categoría de instrumento público requeriría de prejudicialidad de acuerdo al código penal. En todo caso este delito de carácter tributario que podría asimilarse también como un delito de falsedad de instrumento público o privado dependiendo de la óptica jurídica con que lo asimilemos, no es menos cierto que para que exista defraudación tiene que haber previamente un acto determinativo, es decir, que la administración ejercite su facultad

determinadora de tributos dentro de los plazos de caducidad que tiene previstos en la ley y que producto de ese ejercicio de la facultad determinadora establezca la presunción del cometimiento del delito de defraudación. Más bien este tipo de delitos que están categorizados como defraudación son más bien circunstancias que podrían categorizarse como infracciones medios para cometer el delito fin que sería la defraudación. Si viviésemos en un Estado donde tuviésemos la certeza de que los funcionarios judiciales, los funcionarios públicos cumplen con lo previsto legalmente, toda esta normativa sería inaplicable porque atentaría contra derechos básicos establecidos en la Constitución de la República del Ecuador y en los Tratados Internacionales donde el Ecuador es país suscriptor.

**-Análisis del resultado de la segunda pregunta realizada:**

Esta segunda pregunta se torna algo controversial por los diversos criterios que aporta cada una de las personas entrevistadas.

**Del primer tipo penal se arrojaron los siguientes resultados:**

A criterio del funcionario del SRI (1), lo que se afecta en el primer tipo penal es la facultad de control, que se encuentra encuadrada a la gestión tributaria, la misma que está encaminada a que el fisco se provea de los recursos necesarios para los fines que persigue; Por lo tanto, de acuerdo a su concepto si se afecta al bien jurídico protegido (Fisco).

El funcionario SRI (2), deja claro que todos los tipos penales descritos persiguen proteger la hacienda pública, además añade que la sanción del tipo penal descrito afecta a la conducta del infractor lo que traerá como resultado que este cambie su comportamiento y por ende la administración logrará una mejor recaudación. El Juez

(1), señala que el primer tipo penal no afecta al bien jurídico protegido que el menciona (patrimonio), mientras que el Juez (2) asegura que si se afecta al bien jurídico protegido que mencionó (administración pública) ya que no se afecta a un delito económico, sino que afecta al control que ejerce la administración pública. Por último el Abogado (LEP) se manifiesta criticando al legislador, asegurando que el tipo penal es una exageración y falta de técnica legal ya que incluso incurriendo en el tipo penal, se podría estar contribuyendo con el fisco. Agrega que ese tipo de delitos debería asimilárselo como infracción de menor categoría.

**Del segundo tipo penal se infirieron los siguientes resultados:**

El funcionario del SRI (1), se manifiesta de la misma manera respecto a este segundo tipo penal, ya que el asegura que el afectar al control de la administración tributaria, significa afectar al fisco. De igual manera el funcionario del SRI (2) está de acuerdo con el tipo penal, ya que éste prevé no solo que el contribuyente obedezca a la Autoridad Pública, sino que no afecte al erario nacional, porque el contribuyente podría estar facturando sin declarar. Para el Juez (1) no existe afectación del bien jurídico que el menciona (El bien patrimonial), sin embargo el Juez (2) insistió en que aunque no existe un daño económico con esa conducta, si se falta el respeto a las decisiones de la Administración. El abogado (LEP), utiliza el mismo criterio utilizado en el tipo penal anterior, es decir, la conducta descrita no afecta al bien jurídico protegido, además añadió que se estaba violando el principio de Taxatividad.

**Del tercer tipo penal se concluye así:**

Para los funcionarios del SRI (1 y 2) este tercer caso de defraudación si afecta al bien jurídico protegido, porque si se adultera el debido control de las actividades económicas, evidentemente se afectará al fisco. El Juez (1) a diferencia de sus opiniones anteriores en este caso en específico concluye con que si se afecta al bien jurídico protegido que mencionó, (El bien patrimonial). El Juez (2) vuelve a instar en que el bien jurídico protegido puede no afectar directamente al fisco pero si se afecta al bien jurídico protegido que según su concepto es la administración pública, ya que el contribuyente estaría usando prácticas que no están debidamente legalizadas.

**Pregunta N° 3.- Usted en calidad de experto, ¿Conoce algún caso (de los descritos) en donde se haya llegado a sentencia ejecutoriada?**

**FUNCIONARIO SRI (1):** Aún no conozco ningún caso de los descritos en donde se haya llegado a sentencia ejecutoriada, sin embargo si existen casos por el tipo penal: *“Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la administración tributaria”* en donde se está tramitando el proceso.

**FUNCIONARIO SRI (2):** Conozco un caso del tipo penal *“Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación”* en donde se llegó a condenar al contribuyente con la pena respectiva que establece la ley.

**JUEZ (1):** En mi juzgado justamente se está llevando a cabo un proceso por el tipo penal: *“Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la administración tributaria”* en donde se está tramitando el proceso.

**JUEZ (2):** No he escuchado casos de este tipo en donde se haya llegado a sentencia ejecutoriada.

**ABOGADO (LEP):** No conozco ningún caso de los mencionados en Manabí, pero en la Sierra escuché de un caso en donde se llegó a la condena por la destrucción de un sello de clausura.

**-Análisis del resultado de la tercera pregunta realizada:**

A pesar de haberse iniciado procesos judiciales por los nombrados delitos tributarios, éstos por lo general no llegan a término, es así que ningún abogado entrevistado conoce a ciencia cierta acerca de algún caso de los ya descritos en la provincia de Manabí, sin embargo uno de ellos conoce de un proceso que se llevó a cabo en parte de la Sierra, por el primer tipo penal, en donde se llegó a sentencia ejecutoriada.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### CONCLUSIONES

El estudio analítico de la antijuricidad en sentido amplio, y particularmente de antijuricidad material en los delitos tributarios en el contexto de un marco constitucional garantista, de que ha sido objeto del presente trabajo, estudiado desde el punto de vista de la dogmática ecuatoriana, ha producido conclusiones de diversa índole, que necesariamente deben ser presentadas de manera sistémica y contextual a fin de preservar su verdadero sentido en el complejo mundo de la doctrina penal tributaria, por lo que se resumirán esquemáticamente de la siguiente manera:

- En primer lugar, la estructura constitucional de derechos y justicia vigente en el Ecuador, define con absoluta claridad la supremacía del Derecho Material sobre el Derecho Formal, esto es en sentido estricto, la invalidez de la norma injusta aun legal; el principio sobre la norma escrita, principios que son normas en sí mismas; justiciables y de directa e inmediata aplicación, que no necesitan reglas del ordenamiento jurídico para ser aplicables y que se ejercen y aplican aun en contra de leyes expresas que contraríen su vigencia y protección.
- En tal ámbito, la Constitución ecuatoriana, en sentido criminológico, es un verdadero tratado de política criminal, que ordena, entre otros, principios que deben tenerse en consideración cuando discutimos la antijuricidad material de delitos tributarios, principios que han sido tratados en el presente trabajo y uno

de los cuales es el principio de mínima intervención penal, o del Derecho Penal de última ratio, que significa que el derecho penal interviene lo menos posible en la vida de la sociedad y que tanto en el ámbito legislativo como interpretativo debe entenderse en sentido de excepción.

- Las consideraciones antes enunciadas dejan clara la necesidad de identificar y jerarquizar los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario para discutir la necesidad de punición de tales conductas en el contexto de la verdadera afectación de aquellos bienes jurídicos; en este trabajo, se ha podido determinar con precisión que el bien jurídico que se pretende proteger es el patrimonio, aunque se trata del erario público, pero la trascendencia de la lesión patrimonial no sólo debería valorarse “per se”, sino por su afectación a toda una política económica y social justa; o bien, sería, la hacienda pública el bien jurídico que el ordenamiento penal tributario tutela, específicamente, la normal y regular percepción de la renta pública; es decir, el exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, cuyo final objetivo, aunque más elaborado, sería también patrimonial, con lo que concluyentemente podemos decir que para que se justifique la intervención penal tributaria, es necesario una defraudación típica que perjudique en alguna medida al patrimonio del Estado y así a sus fines y objetivos últimos.

- Por otro lado, siendo la antijuricidad uno de los presupuestos jurídicos de la Teoría del Delito, aun en el delito tributario, es necesario que la discusión de sus alcances en el ámbito normativo sea entendida y definida en el contexto de una

línea material que debería gobernar la estructura completa del Derecho Penal en el Ecuador, puesto que muy mal se podría incorporar disposiciones que contraríen principios rectores de las instituciones jurídicas contenidas en él.

- La antijuricidad material no está incorporada al Derecho Penal Ecuatoriano, a pesar de que, visto el problema desde una óptica constitucional, la plena vigencia del Estado Constitucional de Derechos y Justicia en el que la estructura legal del país está subordinada a una suerte de esfera de valores móviles de igual jerarquía que constituyen principios y que derivan en derechos de absoluta supremacía normativa y de plena justiciabilidad harían suponer que, ante la ausencia de un bien jurídico de protección penal afectado o puesto en riesgo, no tendría razón de ser la activación del engranaje penal estatal que reacciona solo ante tales circunstancias, con lo que cualquier juez de garantías penales, que es ante todo garante de la Constitución, debería declarar la inexistencia de la antijuricidad y por lo tanto del delito cuando no pueda comprobarse la afectación o puesta en riesgo de bienes jurídicos de protección penal tributaria.
  
- A pesar de lo expuesto en el párrafo precedente, la necesidad de la seguridad jurídica como pilar fundamental de una sociedad civilizada, merece que sus estructuras legales, en concordancia con los principios constitucionales, sean la más claras posibles, en cumplimiento del principio de taxatividad, que en materia penal tiene especialísimas connotaciones debido a la naturaleza de punitivo del Derecho Penal, por lo que se hace necesario que la antijuricidad material o

principio de lesividad se encuentre de manera expresa en la legislación penal sustantiva ecuatoriana y de manera clara en la legislación penal tributaria.

- Es evidente que nos encontramos frente a un sistema sancionador tributario lleno de defectos, como por ejemplo la incompatibilidad de las normas legales del Código Tributario Ecuatoriano con los principios constitucionales, lo cual hace peligrar la seguridad jurídica del Estado, ya que crea confusiones a los mismos expertos en la materia, tal es así que en las entrevistas realizadas se encontraron inconsistencias e incompatibilidad en las respuestas otorgadas por algunos de los abogados entrevistados respecto al bien jurídico protegido por el derecho penal tributario y la real afectación de este bien jurídico por ciertos delitos tributarios establecidos en nuestra legislación, pues resultó notorio que existía un conflicto entre los fundamentos en los que basaron su teoría y las conclusiones a las que esperaron llegar.
  
- Finalmente, es una obligación constitucional del Estado ecuatoriano, la tutela efectiva en materia judicial, generando el derecho de los ciudadanos a exigirla, y en materia penal, donde el principio rector debe ser aquel de la mínima intervención penal, la codificación del principio de lesividad o reconocimiento de la antijuricidad material, sería un invaluable aporte a tal objetivo en la búsqueda de una sociedad más justa como principio y fin del derecho en una concepción teleológica.

Todas las consideraciones expuestas dejan la sensación de que muchas disposiciones constantes en la parte especial de los delitos tributarios en el Código Tributario vigente en el Ecuador, carecen de antijuricidad material puesto que no lesionan el bien jurídico protegido, siendo inconstitucional su tipificación e ilegítima su aplicación, haciendo necesaria una urgente revisión de aquellas, de manera específica el presente trabajo considera a las constantes en los artículos 342 y 344 numerales 1, 2, 3 y 4.

## RECOMENDACIONES

Lo expuesto en el presente trabajo de investigación permite dejar planteadas de manera somera algunas cuestiones que, por su importancia, deberían constituirse en un aporte por el solo hecho de generar la discusión de los temas tratados, y que, como corolario podrían entenderse como recomendaciones para la solución integral del problema planteado.

Es necesario que en el Ecuador, se proponga un debate amplio, respetuoso, serio e incluyente, en el que los profesionales del derecho, pero especialmente la academia del derecho tributario y del penal, discuta y resuelva de una vez por todas la gran directriz doctrinal que en sentido integral y contextual gobierne la estructura de un nuevo derecho penal tributario coherente y adaptado a las especialísimas condiciones de nuestra realidad constitucional, histórica, cultural y ambiental.

Que instituciones como la Universidad San Gregorio de Portoviejo, y su Carrera de Derecho, con su peso académico y moral y la sapiencia de sus miembros docentes, sean luz guía y promotores de tal esfuerzo que el mañana y la historia reconocerá y agradecerá en las futuras generaciones de abogados.

Que particularmente en nuestra institución, las tesis de grado se conviertan en material fundamental para la preparación académica de los estudiantes, ya que mediante el conocimiento a fondo de los temas investigados los estudiantes se conviertan no solo en

lectores sino también en críticos respecto a temas jurídicos muchos de trascendental importancia.

Y, finalmente, que dentro del esquema de recomendaciones presentado, se dé especial atención al tema investigado para que se confirme y se requiera la incorporación del Principio de lesividad al Derecho Penal Tributario Ecuatoriano como herramienta de concordancia con los principios constitucionales y la infinita búsqueda de la armonía social que como herramienta del éxito y progreso de los pueblos.

## BIBLIOGRAFÍA

### DOCTRINA

- Altamirano, Alejandro C, Rubinska, Ramiro M. (2008). Derecho Penal Tributario. Cervini, Raúl. (s.f) Principios generales del derecho tributario en el estado constitucional de derecho. Tomo I – Primera Edición. Marcial Pons de Argentina, Buenos Aires, Argentina.
- Andrade, Leonardo. (2011). El Ilícito Tributario. Primera Edición. Editorial Departamento Jurídico CEP, República del Ecuador.
- Álvarez Echague, Juan Manuel. (2004). Las sanciones Tributarias frente a sus límites constitucionales. 1era edición, Editorial Ad - Hoc, Buenos Aires, Argentina.
- Carnota, Walter F. y Maraniello, Patricio A. (2008). Derecho Constitucional: Origen y Desarrollo. Primera Edición. Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina.
- Costa Valdez, Ramón, 1996. Curso de Derecho Tributario. Segunda Edición. Editorial Temis S.A., Colombia.
- Donna, Edgardo Alberto. (1995). Teoría Del Delito y De La Pena, tomo II. Buenos Aires: Editorial ASTREA.

- Gamba Valega, César. (2009). Derecho Tributario. Editora Jurídica Grijley, Perú.
- Llor Mera, Ángel Felipe. (2011). Dogmática Penal Tributaria. Editorial Pudeleco, República del Ecuador.
- Placencia Villanueva, Raúl. (2004). Teoría del Delito. Coordinador editorial: Raúl Márquez Romero. México.
- Pleno del Consejo Nacional de la Judicatura de El Salvador. (2004). Límites Constitucionales al Derecho Penal. Sánchez Escobar, Pablo. (s.f). Los Principios del Sistema Penal. Tercer Obra. El Salvador.
- Zaffaroni, Eugenio Raúl. (2002). Derecho Penal: Parte General. Segunda Edición. Ediar Sociedad Anónima Editora, Buenos Aires, Argentina.
- Constitución de la República del Ecuador.
- Código Tributario Ecuatoriano
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
- Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

## LINKOGRAFÍA

- Historia Del Derecho Tributario (2011). <http://www.ensayos/Historia-Del-Derecho-Tributario/2015953.htm> Recuperado el 15 de Febrero de 2013.
- Blacio R. (2009). Clasificación de los tributos. [http://www.derechoecuador.com/index2.php?option=com\\_content&do\\_pdf=1&id=5194](http://www.derechoecuador.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=5194) Recuperado el 15 de Marzo de 2013.
- Manotoa P. Facultades de la Administración Tributaria. <http://patriciamanotoa.blogspot.com/2009/11/atribuciones-y-deberes-de-la.html> Recuperado el 25 de Marzo de 2013.

# **ANEXOS**

## GUÍA DE ENTREVISTA

**DIRIGIDA A:**

**DOS FUNCIONARIOS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DE MANABÍ;  
DOS JUECES DEL TRIBUNAL PRIMERO DE GARANTÍAS PENALES DE  
MANABÍ; Y, UN ABOGADO EN EL LIBRE EJERCICIO DE LA PROFESIÓN.**

**Pregunta N.1.- Cuál o Cuáles cree Ud. son los bienes jurídicos que se pretenden proteger por el derecho penal tributario?**

**Pregunta N.2.- En los siguientes tipos penales, según su criterio se afectaría el bien jurídico protegido en mención?**

- a) *Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación; PENA: 1 A 3 años de prisión.*
- b) *Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentra clausurado; PENA: 1 a 3 años de prisión.*
- c) *Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria; PENA: 1 a 3 años de prisión.*

**Pregunta N.3.- Usted en calidad de experto, conoce algún caso (de los descritos) en donde se haya llegado a sentencia ejecutoriada?**