



FACULTAD DE DERECHO

**OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES DE LA FISCALÍA FRENTE
AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN**

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos
establecidos para optar por el título de:
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República

Profesor Guía:
Dr. José Javier Jarrín Barragán

Autor:
Esteban Alejandro Calderón Moscoso

Año
2012

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

José Javier Jarrín Barragán

Doctor

C.I.: 170335337-3

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”.

Esteban Alejandro Calderón Moscoso

C.I.: 171361948-2

AGRADECIMIENTOS

A Dios en primer lugar, a mi familia quienes siempre me han brindado su apoyo incondicional, y de manera especial a mi profesor guía, Dr. José Javier Jarrín, profesional a quien guardo gran consideración, estima y respeto.

DEDICATORIA

A Dios, a mi familia y a mi novia

RESUMEN

La presente tesis se centra principalmente en dar a conocer las obligaciones que tiene la Fiscalía frente a un delito de defraudación. Se hace un análisis minucioso de todo el procedimiento legal para perseguir una infracción tributaria hasta llegar a una sentencia. Se analizan los diversos casos de defraudación existentes en nuestro país y se da mayor importancia al trabajo investigativo que ejerce un Fiscal para determinar la existencia del delito y la responsabilidad de la persona que lo comete. Es decir se analiza principalmente las diferentes etapas por las que atraviesa el delito enunciado; esto es la Indagación Previa, la Instrucción Fiscal, el Auto de Llamamiento a Juicio y la Audiencia de Juzgamiento. Se definen los diversos tipos de defraudación, se da a conocer lo que es una infracción tributaria y los sujetos que intervienen en ella; esto es el sujeto activo que vendría a ser la persona que engaña, falsea o simula en perjuicio del Estado; que constituye el sujeto pasivo del delito y por ende el Titular de la Hacienda Pública. Nos enfocamos principalmente en el sistema procesal actual, remarcando la Instrucción Fiscal, que es en donde se investiga el delito; la Etapa Intermedia, que constituye la decisión del Juez de Derecho sobre la petición del representante del Ministerio Público; el juicio, que es en donde se absuelve o condena al acusado y la etapa de impugnación, que vendrían a ser los recursos a los que tienen derecho las partes al no estar de acuerdo con una decisión judicial. En fin se consideran todos los elementos o instancias por las que tiene que pasar un delito de defraudación, incluyendo la resolución administrativa que debe ser emitida por la Administración tributaria que, es el organismo que pone en conocimiento el delito a la autoridad correspondiente. Se hace un análisis pormenorizado del Sistema Inquisitivo, el cual anteriormente tenía un interés prácticamente privado y el Sistema Actual que, es en donde tiene representación el Fiscal, puesto que la etapa del juicio se lo hará en base a su acusación y si no existe acusación fiscal simplemente no hay juicio.

Descriptores: Derecho Penal Tributario, Ministerio Público, Sistema Acusatorio

ABSTRACT

This thesis focuses on publicizing the obligations that has the Prosecutor's Office against a crime of fraud. A thorough analysis of all the legal procedure is done to pursue an infringement of tax up to a sentence. Discusses various cases of fraud in our country and greater importance is given to the investigative work that exerts a Prosecutor to determine the existence of the offence and the responsibility of the person who commits it. I.e. discusses mainly the different stages which passes through the stated crime; This is the previous inquiry, the Prosecutor statement, Auto appeal to trial and the judgment hearing. Define the different types of fraud, it is to know what is a tax offence and subjects involved in it; This is the active subject that would be the person who deceives, distorted or simulates to the detriment of the State; that is the passive subject of the crime and therefore the holder of the public finances. We focus mainly on the current procedural system, remarking the Prosecutor statement, which is where investigates the crime; the intermediate stage, which is the decision of the judge of law on the request of the representative of the public prosecutor's Office; the trial, which is in it where acquits or condemns the accused and the stage of the challenge, that would be the resources that have the right parts to not be in accordance with a judicial decision. End are all items or instances that has to pass a crime of fraud, including the administrative decision that should be issued by the tax administration, which is the body that makes crime known to the appropriate authority. Makes a detailed analysis of the inquiry system, which previously had a virtually private interest and the current system which is where representation has the Prosecutor, since the trial stage will take it according to his indictment, and if there is no fiscal accusation there is simply no trial.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1 CAPITULO I: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN.....	4
1.1 ORIGEN E HISTORIA.....	7
1.2 TIPOS DE DEFRAUDACIÓN	9
1.3 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	21
1.4 CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	23
1.4.1 Vínculo Jurídico.....	23
1.4.2 Personal.....	24
1.4.3 Condicionada.....	25
1.4.4 Obligación de Dar O Hacer.....	25
1.4.5 Indivisible	26
1.4.6 Modal	26
1.5 DE LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	29
1.5.1 Solución o Pago.....	30
1.5.2 La Compensación	31
1.5.3 Confusión.....	31
1.5.4 Remisión.....	32
1.5.5 Prescripción	33
2 CAPITULO II: PRINCIPIOS LEGALES	35
2.1 LEGISLACIÓN TRIBUTARIA	36
2.2 LEGISLACIÓN PENAL.....	42
2.3 DISPOSICIONES REFERENTES A LA DEFRAUDACIÓN EN LA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR	45
3 CAPITULO III: EL SISTEMA ACUSATORIO	52
3.1 GENERALIDADES.....	52
3.2 EL PROCESO MIXTO.....	56
3.3 CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA INQUISITIVO.....	60
3.4 CARACTERÍSTICAS DEL ACTUAL SISTEMA ACUSATORIO.....	61
3.5 PARTES QUE INTERVIENEN EN EL SISTEMA ACUSATORIO.....	62
3.6 CREACIÓN DE LA FISCALIZA EN EL PAÍS.....	65
3.7 LA FISCALÍA	70
3.8 PRINCIPIOS DE LA FISCALÍA.....	73
3.9 SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.....	76

4	CAPITULO IV: INDAGACIÓN FISCAL.....	80
4.1	INSTRUCCIÓN FISCAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN.....	88
4.2	EL DICTAMEN FISCAL.....	97
5	CAPITULO V: NATURALEZA	100
5.1	ETAPA INTERMEDIA.....	105
5.1.1	Auto de Llamamiento a Juicio.....	107
5.1.2	Auto de Sobreseimiento.....	108
5.2	ETAPA DEL JUICIO.....	109
5.3	LA PRUEBA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN.....	117
5.4	RECURSOS.....	124
5.4.1	Recurso de Nulidad.....	126
5.4.2	Recurso de Apelación.....	126
5.4.3	Recurso de Casación.....	127
5.4.4	Recurso de Revisión.....	128
5.5	DERECHO COMPARADO.....	130
5.5.1	Argentina.....	131
5.5.2	Perú.....	132
5.5.3	Chile.....	133
5.5.4	España.....	133
5.5.5	México.....	134
6	CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	135
6.1	CONCLUSIONES.....	135
6.2	RECOMENDACIONES.....	136
	Referencias.....	138

INTRODUCCIÓN

No obstante, que el propósito fundamental de este trabajo investigativo es la actuación del Ministerio Público en un proceso penal tributario, representado por un Fiscal, quien representa a la sociedad, es indispensable tener en claro, conceptos fundamentales que rodean al Derecho Penal Tributario y sobretodo debemos adentrarnos en el conocimiento de conceptos como lo son: procedimiento penal tributario, procedimiento acusatorio, procedimiento indagatorio y el procedimiento oral.

Durante los últimos años hemos podido observar, a través de los medios de comunicación escrita, del gran interés que existe por parte de la Administración Tributaria, para investigar si las conductas, de todas las personas que conforman las empresas, que por una u otra razón no han podido cumplir con sus obligaciones para con el fisco, llegan a ser tipificadas como delitos de defraudación Tributaria.

Por tanto, a través de este trabajo, los lectores podrán darse cuenta en que norma se encuentra regulado el delito de defraudación tributaria, que significado tiene la palabra delito, cuantas formas de defraudación tributaria contempla nuestra ley, y en que consiste cada una de ellas, cuales son las penas que se imponen para cada una de las clases de defraudación; es decir si las personas responsables son privadas de su libertad o en su defecto solamente se les impone una pena pecuniaria; si se sanciona únicamente al representante legal de la empresa en donde se perpetro el delito o también recibe castigo la empresa o persona jurídica que se utilizó para la comisión de este tipo de delitos, que como podrán observar al leer el presente trabajo, perjudica patrimonialmente al Estado, quien es la entidad encargada de elaborar cada año la proforma presupuestaria anual y de remitirla a la Asamblea Nacional, a fin de que estos la aprueben y observen.

El bien jurídico protegido en este tipo de delitos es la Hacienda Pública, el Fisco, el Estado; en otras palabras el bien jurídico protegido corresponde al sistema o proceso de recaudación de ingresos y la realización del gasto público.

Ahora bien, en nuestro país existe un verdadero proceso para investigar esta clase de delitos, que comienza con la actuación del Ministerio Público, quien a través del Fiscal en colaboración con la Policía Judicial, se encaminan a indagar el delito perpetrado en la etapa que se denomina Indagación Previa, y es, en esta etapa en donde se practicaran todos los acontecimientos que conduzcan a establecer de manera clara y precisa tanto la existencia del delito como la responsabilidad de la persona que lo comete.

Una vez tipificado el delito y al tener indicios suficientes de que una persona es responsable del mismo, se da inicio al Juicio propiamente dicho, es decir a la etapa de Instrucción Fiscal, en vista de que el representante del Ministerio Público en la etapa investigativa ya logro determinar que existen indicios claros y precisos sobre la participación de un a persona en el cometimiento del delito. En la Instrucción, el Fiscal deberá decidir si en base a todos los documentos recabados durante la referida indagación y la instrucción acusa o no al que se cree responsable del ilícito investigado. Aquí entra en juego la decisión Fiscal, que servirá como base al juez de derecho para emitir un auto de Llamamiento a Juicio o en su defecto de no encontrarse indicios sobre la participación de una persona o al haberse desvanecido los hechos que motivaron al Fiscal para iniciar la segunda etapa del proceso penal, dictar el correspondiente auto de Sobreseimiento.

Luego corresponde al Tribunal correspondiente, dictar la sentencia respectiva en la Audiencia Oral de juzgamiento, quien luego de practicada la prueba correspondiente, emitirá su fallo absolviendo o condenando al acusado.

La Tributación en los actuales momentos tiene una significativa importancia, por todos los efectos inmediatos y mediatos que produce, tanto en la economía

pública como en la economía privada. Los tributos son una fuente de recursos o ingresos del Estado y deben ser considerados como instrumentos de la política económica y social de un Estado. La obligación tributaria no puede configurarse, donde falte la capacidad contributiva y por otro lado, donde esta exista debe servir como un elemento de medición de la recaudación tributaria.

Es obligación de todo profesional del derecho, tener conocimientos sólidos en cuanto a esta clase de delitos, puesto que en la rutina diaria, en nuestro país podemos observar que no existen los suficientes Abogados que se dediquen a la rama tributaria.

El presente trabajo contiene todo lo referente al delito tributario, los aspectos básicos de los temas impositivos, a fin de dotar a los lectores del conocimiento del delito tributario en el ordenamiento jurídico ecuatoriano; esperamos que les sirva como una fuente de consulta y como una opción al tratamiento intelectual y práctico de los temas abordados y considerados en este trabajo investigativo, sin ánimo de polemizar, controvertir o enfrentar.

Esperamos y aspiramos que los lectores comprendan porque se inicia un proceso penal, cual es la actuación del Fiscal, del juez de derecho, de los Tribunales de lo Contencioso Tributario quienes dictan la sentencia respectiva y sobre todo como se llega a la conclusión de que efectivamente se ha comprobado la existencia del delito y la responsabilidad de la persona que lo perpetra.

1 CAPITULO I: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN

Antes de abordar el presente trabajo es importante recordar que el estudio de las normas, de las conductas que las infringen y de las sanciones aplicables a las mismas constituye el Derecho Penal, el mismo que ha sido objeto de profundos análisis por varios tratadistas desde hace algunas décadas, en las que se puede mencionar Feuerbach, Franz Von Liszt, Beling, Binding, Reinhar Frank, Mezger, Mayer, Welzel, entre otros de indiscutible valía, quienes han concentrado sus estudios en torno a las categorías del delito, es decir los elementos estructurales en la construcción sistemática del mismo y que son la acción, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, que provienen del esquema estructurado desde la época del causalismo clásico y neoclásico; en efecto la corriente impulsada por Welzel vigente hasta la actualidad sostenía que el delito se encuentra estructurado por tres elementos fundamentales: tipo, antijuridicidad y culpabilidad, punto de partida para marcar un progreso innegable en la dogmática del Derecho Penal de las dos últimas generaciones, no obstante de ello y a pesar de su plena vigencia no se deja de mencionar que se encuentran en permanente análisis enlazados con las nuevas corrientes del pensamiento doctrinario. Actualmente consideran los estudiosos que el Derecho Penal debe tener un contenido político criminal expresando que las finalidades rectoras que constituyen el sistema del Derecho Penal solo puede ser de tipo político – criminal, toda vez que los presupuestos de punibilidad han de orientarse a los fines del Derecho Penal y desde este punto de vista las categorías básicas del sistema tradicional tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad se presentan como instrumentos de valoración político criminal.

Es importante establecer que el Derecho Penal como un instrumento de control social debe ser concebido desde dos aspectos a saber: 1) Parte General.- En esta se estudian los fundamentos generales o nociones básicas de la materia: la norma jurídico – penal, su estructura, contenido y función así como los principios que la inspiran, sus fuentes y límites de vigencia temporal, espacial y personal, y dentro de esta se estudia la teoría general del delito como

infracción normativa especialmente penal, con sus elementos integrantes y formas de apreciación comunes a cada una de las particulares infracciones delictivas; 2) Parte Especial.- En donde se estudian las particulares infracciones delictivas tales como el homicidio, hurto, agresión sexual, robo, defraudaciones tributarias, etc., Acotando que algunos autores conciben una tercera parte que se refiere a las consecuencias jurídicas del delito, es decir las sanciones (pena) aplicadas al mismo.

En nuestro caso, siendo el Derecho Penal un instrumento de control social es imperativo que se encuentre supeditado a las normas y principios que emanan de la Constitución, efectivamente dentro de ella de manera clara establece que es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico y que las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales porque en caso contrario carecerán de eficacia jurídica, así lo determina el artículo 424 inciso primero; y, corroborando este mandato encontramos que en el artículo 425 Ibídem, se puntualiza que la Constitución está en primer lugar en el orden jerárquico de aplicación de las normas, por lo que las leyes penales, sustantivas y de procedimiento se encuentran en un plano subyacente con respecto a esta; efectivamente y por la razón anotada el Derecho Penal Ecuatoriano moderno se alinea a ser un Derecho Penal garantista y constitucional tal como lo determina el artículo 1 de nuestra Carta Magna de actual vigencia que el Ecuador es un Estado de derechos y justicia social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico.

En nuestro País la defraudación Fiscal se encuentra tipificada y sancionada en el Código Orgánico Tributario (en adelante COT)

Para comprender mejor estos términos nos vamos a permitir conceptuar lo que significa delito y defraudación.

DELITO.- Según el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas “El delito es culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa. Proceder o abstención que lleva anejo una pena”. (Cabanellas, 1979, p.524)

Se puede ver que el delito consiste en transgredir la ley, violentarla y que lleva consigo una sanción o la amenaza de una pena.

Aquellas personas que realicen algún acto ilegal que no esté acorde con nuestras leyes, estará cometiendo un delito y por ende debe ser sancionado con todo el rigor de la ley por cuanto sus actuaciones están atentando contra la sociedad.

DEFRAUDACIÓN.- Según Cabanellas, “la defraudación consiste en cuanto perjuicio económico se infiere abusando de la buena fe, Sustracción o abstención dolosa del pago de impuestos”. (Cabanellas, 1979, p. 516)

Podemos ver, que defraudar, consiste en privar a alguien, abusando de su confianza de lo que le toca de derecho. En un sentido más amplio y relacionándolo con el tema que nos ocupa, la defraudación es, eludir o sortear el pago de tributos, perjudicando de esta manera al Estado o a cualquier institución de carácter público.

Por tanto se podría definir al delito de defraudación, como toda acción u omisión voluntaria y que conlleva un perjuicio económico, por tanto merece ser sancionada con una pena.

De ahí que en nuestro país es muy común escuchar por algún medio de comunicación que las defraudaciones cometidas por personas naturales y personas jurídicas, y que al ocultar información, falsear documentos intentan evadir el pago de los impuestos perjudicando en grandes proporciones al Estado. Pero la pregunta que todos nos hacemos, es si efectivamente este delito conlleva una investigación adecuada para sancionar a las personas

responsables. En el desarrollo de esta investigación vamos a establecer cuál es el procedimiento para este tipo de delitos y cuáles son las sanciones que se aplican a los transgresores de la ley.

1.1 ORIGEN E HISTORIA

Horacio A. García Belsunce considera que “en la antigüedad el tributo fue considerado como signo de servilismo y como una prestación odiosa y excepcional, caracteres anacrónicos superados en el estado de derecho, en el cual el poder tributario o Fiscal está regulado por normas superiores de raigambre constitucional. No obstante como toda norma jurídica que regula relaciones entre un acreedor y deudor, el incumplimiento de las obligaciones que genera a cargo éste no es un hecho excepcional sino, al contrario cada vez más alarmante en cantidad y en diversificación de conductas antijurídicas”. (García, 1985, p. 1)

Se puede ver que desde la antigüedad las personas tenían que pagar tributos al Estado para fortalecer su economía y su cumplimiento se encontraba establecido por el poder tributario. Aquellas personas que defraudaban al fisco eran severamente sancionadas, por cuanto abusaban de la confianza del mismo, evadiendo impuestos y perjudicando la economía de los pueblos y lo que es más violentando, que en este caso sería la administración pública.

Según Reinaldo Calvachi Cruz, “la sociedad actual no se explica sino a través de un complicado conjunto de relaciones que en el fondo son económicas, por ello desde la perspectiva de la organización estadual, el orden económico es relevante ya que justifica el desenvolvimiento armonizado entre los distintos actores y agentes socio-económicos”. (Calvachi, 2004, p. 66)

Vamos entendiendo que juega un papel preponderante el factor económico ya que con ello se prueba la actitud de los diversos actores económicos de la sociedad y las personas que cometen estos delitos buscan o persiguen lucrar ilegalmente para su propio beneficio perjudicando obviamente al Estado.

Continúa el mismo Autor, indicando que el bien jurídico protegido, constituye desde el punto de vista de su funcionalidad la actividad financiera del Estado, la misma que se nutre básicamente de la recaudación de tributos, para el presupuesto general.

Claramente se establece, que para que la economía de un país se encuentre fortalecida es indispensable recaudar impuestos, y si esto se torna en un factor primordial, todas las personas estamos obligados a cumplir con los pagos establecidos por el Estado, y su incumplimiento conlleva a la administración pública a iniciar acciones legales para tratar de evitar esta clase de defraudación, que perjudica los intereses económico de un país.

El tributo, constituye una obligación Fiscal del contribuyente, por tanto es un nexo personal que existe entre el Estado y los Contribuyentes. Entonces el pago de impuestos permite que la administración pública pueda operar y ahí se estarían cumpliendo los fines del Estado.

Por eso se concluye que todos los países necesitan recursos para poder satisfacer las necesidades de sus ciudadanos y que son elementales para el desarrollo y progreso de su pueblo, quien a través del gobierno central tiene la importantísima función de administrar los recursos para poder desarrollar los proyectos que contribuyan para el desarrollo de toda la nación.

En el derecho mexicano, en el Código Fiscal en cuyo Art. 108 y Art. 109 se autoriza la sanción penal respecto a infracciones tipificadas como “defraudación Fiscal”

Podemos ver que en México esta sancionada la defraudación Fiscal, y que merece la pena de prisión quien evade el cumplimiento de los impuestos, los cuales deben obtener de cada uno de los ciudadanos que estructuran la sociedad de acuerdo a su capacidad económica, es decir de acuerdo al ingreso que perciben.

Rogelio Martínez Vera, manifiesta que la “Fiscalización es la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares, por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídica Fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las formas legales correspondientes” (Martínez, 1981, p. 5)

Vemos que efectivamente existen acciones para controlar si las personas cumplen con sus obligaciones, y quedan facultados para en caso de incumplimiento actuar conforme le permite la norma legal correspondiente.

En consecuencia el delito de defraudación Tributaria es común en todos los países y su origen tiene que ver con los abusos cometidos en perjuicio del Estado por aquellas personas que están obligadas a pagar impuestos y no lo hacen a tiempo o simplemente se valen de ocultamiento de documentos, para no cumplir con sus obligaciones, lo cual acarrea que el Estado se vea en la imperiosa necesidad de iniciar las acciones legales a las que tiene derecho para sancionar esta clase de delito. Por tanto el proceso penal busca descubrir la verdad que no siempre coincide con la intencionalidad de la persona que lo comete.

El Dr. Jorge Zavala Egas, en su obra Delito Tributario nos indica que el “núcleo del tipo de defraudación es engañar, simular y ocultar a la Administración Tributaria para obtener una determinación de la base imponible desfigurada. La defraudación tributaria es un delito de resultado, pues siempre se debe encontrar presente en la conducta la búsqueda de dejar de pagar tributos en beneficio propio o de otro. Es decir existe un resultado típico. Se engaña para obtener una determinación Tributaria inexacta y así conseguir el resultado externo típico.” (Zabala, 2008, p. 159)

1.2 TIPOS DE DEFRAUDACIÓN

Como lo dijimos en líneas anteriores en el Ecuador el delito de Defraudación Tributaria se tipifica en el COT en su Art. 342, y en su Art. 343 prescribe:

“Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena, la cometida con la participación de uno o más funcionarios de la administración tributaria”

Es decir, que la pena es más severa si el perjuicio ha sido cometido por personas que pertenezcan a la administración tributaria, por cuanto se entiende que las normas jurídicas requieren de una fuerza que asegure su cumplimiento, aquí entra en juego el Derecho Penal.

En el Capítulo V de nuestro Código Penal se habla sobre la estafa y otras defraudaciones, y en los artículos 560 y siguientes nos da un listado de las diversas formas de delitos que cometen las personas abusando de la confianza de un tercero para beneficio propio; todos estos delitos son considerados por nuestra ley penal como Defraudaciones.

Al efecto el Dr. Jorge Zavala Egas, manifiesta que: “la función del tipo, es describir los elementos que deben contener las figuras típicas, para ser consideradas como especies del acto típico-genérico de defraudación Tributaria. Por ejemplo, el elemento inducir error a la administración Tributaria en la determinación de la obligación a pagar (elemento del tipo)”. (Zavala, 2008, p. 28)

Por tanto el acto de engaño es la parte fundamental en este tipo de delitos, ya que si no existe engaño, falsedad u ocultamiento, simplemente no existe delito, esa adecuación típica de una actuación a la clase de defraudación tributaria.

EL TIPO OBJETIVO.-

“Constituye el conjunto de elementos materiales que configuran la conducta descrita en la ley penal, tales como el sujeto activo, el sujeto pasivo, el núcleo o verbo del tipo, el resultado, así como cualquier otro seleccionado por el legislador para la estructuración del delito de defraudación tributaria”. (Zavala, 2008, p. 30)

Es decir que para que exista el delito, necesariamente debe tener los siguientes elementos:

- Sujeto Activo
- Sujeto Pasivo
- Acto Típico

Una vez congregados estos elementos se puede establecer que efectivamente se está al frente de un delito de defraudación tributaria.

Analizaremos brevemente estos elementos típicos del delito de defraudación Tributaria:

SUJETO ACTIVO.-

Se trata de aquel sujeto que debe realizar la conducta típica y de las condiciones que de éste exige el tipo.

Es decir que el sujeto activo del delito de defraudación es la conducta típica del delito; esta condición recae sobre quien engaña, falsea, simula, proporciona información falsa, falsifica o altera documentos, etc. para beneficio propio y obviamente perjudicando directamente al Estado.

Siendo el delito de defraudación Tributaria especial el sujeto activo del mismo debe ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria. (Zavala, 2008, p. 30)

Para el efecto nos permitimos transcribir lo prescrito en el Artículo 25 del COT: **“Contribuyente.-** es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador”

Con esto queremos decir que el sujeto activo que comete un delito de defraudación tributaria puede ser cualquier persona natural o jurídica, para beneficio propio o de un tercero.

EL SUJETO PASIVO DEL DELITO.-

Es el Titular de la Hacienda Pública o Fisco o Erario Nacional, es decir, el Estado, y también pueden serlo el titular de las haciendas locales (municipios) cuando se tratan de los impuestos que constituyen recursos propios. (Zavala Egas, J.2008. p. 51)

Se entiende que el sujeto pasivo en esta clase de delitos de defraudación es el Estado.

EL ACTO TÍPICO.-

El nombre escogido por el legislador para este delito nos evidencia que lo punible es la conducta de defraudar, lo que comprende un resultado que se concreta en un perjuicio económico y en un acto de engaño, pues de darse solo el resultado no hay forma de distinguir la conducta defraudatoria con la de simple deuda tributaria. (Zavala, 2008, p. 53)

Se entiende entonces que el acto típico es defraudar, y al hablar de defraudación estamos conscientes de que lleva envuelto consigo el engaño, treta, ardid, trampa, simulación; actos estos que comete el sujeto activo de la defraudación en perjuicio del sujeto pasivo (Estado).

El artículo 344 del mismo cuerpo legal, nos da los diversos tipos de defraudación, que los vamos a ir analizando.

Art. 344, numeral 1: "Destrucción, ocultación o alteración de sellos de clausura o de incautación"

Esta clase de defraudación la cometen aquellas personas que desobedecieren o no acataren las ordenes o disposiciones de las autoridades legalmente constituidas, al alterar, esconder o destruir los sellos o publicaciones que

impone la autoridad, quien al cerciorarse de que efectivamente un negocio o una actividad comercial no cumple con los requisitos establecidos en la ley, procede a cerrar el establecimiento. Pese a ello las personas interesadas, haciendo caso omiso a las órdenes de la autoridad, actúan con mala fe y desacatan dicha disposición lo cual los hace merecedores al castigo de parte de la autoridad correspondiente y a la clausura temporal y en algunos casos, definitiva de sus establecimientos.

Esta defraudación es sancionada con la pena de uno a tres años de prisión, Artículo 345, inciso segundo del COT.

Art. 344, numeral 2.- “Realizar actividades en un establecimiento que se encuentre clausurado”.

Al haber una disposición expresa de clausura, se encuentran inmersos en esta clase de defraudación aquellas personas que, siendo propietarios de un establecimiento continúen con sus actividades cotidianas como si no les importare la sanción que pesa sobre su negocio; en otras palabras están desobedeciendo las órdenes de una autoridad para seguir lucrando injusta e ilícitamente, en vista de que a sabiendas de que existe una prohibición legal en su contra continúan ejerciendo actividades de manera oculta e ilegal.

La pena para esta defraudación, es igual que el caso anterior de uno a tres años de prisión. Art. 345, inciso segundo del COT

Art. 344, numeral 3.- “Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la administración Tributaria”

Es decir, esta clase de defraudación se refiere a aquellas personas que adulteran comprobantes o documentos sin la respectiva autorización del ente que los regula. Y lo hacen para engañar no solo a la sociedad sino también a terceras personas.

El dolo consiste en la intención positiva de causar daño, según nuestra ley penal, entonces las personas que hacen uso DOLOSO de comprobantes conocen perfectamente que están causando un daño, es decir están actuando con mala fe para perjudicar a un tercero. Es un caso también de falsedad dolosa encaminado a generar un daño a la administración tributaria.

Este delito de defraudación es sancionado con una pena de uno a tres años de prisión. Art. 345, inciso segundo del COT.

Art. 344, Numeral 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”.

Este tipo de defraudación se entiende, que lo cometen aquellas personas que conociendo los procedimientos legales para declarar impuestos adulteran información que influyen en la determinación tributaria, es decir al proporcionar declaraciones falsas de mercaderías, cifras están perjudicando al Estado, además se puede pensar que este sería un caso de delito con resultados objetivos y que las personas que lo cometen precisamente inducen al error de manera fraudulenta al otorgar datos falsos, erróneos con el único propósito de favorecerse pecuniariamente.

Esta defraudación es sancionada con una pena de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Art. 345, inciso tercero del COT.

Art. 344, numeral 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”

Al respecto Reinaldo Calvachi Cruz, sostiene que, “en este caso no aparece muy claro la defraudación, ya que aparentemente se trata de salvaguardar la calidad de un producto, por lo que ateniéndonos al espíritu de la norma en función del bien jurídico protegido.” (Calvachi, 2040, p. 68)

A nuestro criterio este caso de defraudación es muy común en nuestro país en vista de que existen personas que al falsificar permisos, guías, facturas y otros documentos, conocen perfectamente que están cometiendo un ilícito para despistar al Estado y sobretodo conocen que al falsear dolosamente estos documentos producen un eminente daño a la administración tributaria.

Esta defraudación es sancionada con una pena de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Art. 345, inciso tercero del COT.

Art. 344, numeral 6: “La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente”.

Al igual que el caso anterior es un claro ejemplo de defraudación. Al hablar del dolo se entiende que las personas actúan con mala fe y sobretodo como lo dijimos en líneas anteriores con esa intención positiva de causar daño en la persona o propiedad de otro, tal como lo establece nuestra normativa civil, al hablar del dolo. Con pleno conocimiento de causa, las personas se valen de datos falsos, incompletos o desfigurados para obtener un menor impuesto causado; es decir ocultan la verdadera información para pagar menos a lo que realmente deberían cubrir; de ahí que, el Estado resulta perjudicado, pues existen muchos casos en que las personas sean éstas naturales o jurídicas omiten deliberadamente información veraz para ahorrarse miles de dólares que afectan evidentemente la economía del país.

Esta defraudación es sancionada con una pena de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Art. 345, inciso tercero del COT.

Art. 344, numeral 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”.

Para Reinaldo Calvachi Cruz, en este tipo de defraudación, “existe una falsedad ideológica sobre documento privado y uso doloso del mismo y que existe además un concurso de delitos” (Calvachi, 2004, p.68)

Al alterar documentos se podría pensar inmediatamente que se está cometiendo una serie de delitos entre los cuales se puede incluir los de falsificación de documentos privados, falsificación de firma, uso doloso de documentos, etc., pero con el único propósito de perjudicar al acreedor tributario, haciéndole creer, que la manera como se han manejado las cuentas de tal o cual empresa es la que consta en los documentos alterados y que se lo presenta en el momento de hacer una declaración tributaria; cuando conocen perfectamente que su actividad económica produce mucho más de lo expresado dolosamente en sus informes periódicos. Al iniciar acciones legales se podría establecer a través de un peritaje contable, si, efectivamente la empresa proporciona información veraz acerca de su actividad económica.

Esta defraudación es sancionada con una pena de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Art. 345, inciso tercero del COT.

Art. 344, numeral 8: “Llevar doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica”

La doble contabilidad conlleva a revelar que efectivamente se está actuando dolosamente con el único y menoscabo propósito de inducir a un error en la determinación. Como lo he dicho en múltiples ocasiones al hablar del dolo, se entiende que las personas tienen esa intención positiva de causar daño, en este caso al Estado o Acreedor Tributario, y en este tipo de defraudación al llevar doble contabilidad las empresas, pretenden engañar o confundir al Estado para librarse de sus pagos onerosos ocultando información económica real sobre el progreso de sus empresas, a sabiendas de que el fin es el mismo; es decir todo lo producido va para el mismo negocio.

Esta defraudación es sancionada con una pena de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Art. 345, inciso tercero del COT.

Art. 344, numeral 9: “La destrucción total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por la normas tributarias o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias”.

En esta clase de defraudación se puede observar que, con el propósito de no cumplir con sus obligaciones tributarias, las personas que cometen este fraude, intentan por todos los medio desaparecer los libros o registros informáticos para de esta manera desaparecer evidencia en caso de acciones legales y pagar mucho menos de lo que realmente les corresponde. Claro está, que la desaparición o destrucción podría ser causada por un caso fortuito o fuerza mayor, en este caso sería casi imposible poder demostrar que tal o cual persona actuó dolosamente.

Esta defraudación es sancionada con una pena de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Art. 345, inciso tercero del COT.

Art. 344, numeral 10: “Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real”.

Este sería un caso de simulación tributaria; es decir inventarse valores irrisorios mas con el único propósito de engañar al acreedor tributario y de esta forma pagar el mínimo de lo que legalmente le corresponde, y en algunos casos, sin ejercer o realizar alguna actividad económica.

Reinaldo Calvachi Cruz, nos da una explicación certera de lo que significa el engaño y dice: “El engaño es la acción y efecto de engañar que consiste en dar a la mentira apariencia de verdad; es también inducir a otro a tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas”(Calvachi, 2004, p.68)

Esta defraudación es sancionada con una pena de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Art. 345, inciso tercero del COT.

Art. 344, numeral 11: “Extender a terceros el beneficio de un derecho o subsidio, rebaja, exención o estímulo Fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos”.

Aquí también hablamos de un delito doloso, en vista de que sin la respectiva autorización se otorgan derechos, rebajas a una tercera persona con el propósito de favorecerlo y perjudicar al Fisco. La Administración tributaria es la única facultada para extender subsidios o rebajas a tal o cual persona, una vez realizada una respectiva investigación o inspección que determine si esa persona está realmente en la capacidad de beneficiarse con algún derecho.

Esta defraudación es sancionada con una pena de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Art. 345, inciso tercero del COT.

Art. 344, numeral 12: “Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo Fiscal”.

Al igual que la defraudación anterior existe aquí, el ánimo fraudulento de causar daño. Simular consiste en representar una cosa, fingiendo lo que no es; y al elaborar un contrato “inventado” en el que, supuestamente se va a beneficiar a alguien se está incurriendo en dolo, y por supuesto se está lastimando la economía Fiscal. De igual forma se están utilizando medios fraudulentos para evadir responsabilidades y obtener réditos.

Esta defraudación es sancionada con una pena de dos a cinco años de prisión y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. Art. 345, inciso tercero del COT.

Art. 344, numeral 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”;

Reinaldo Calvachi Cruz, sostiene que “éste también es un caso de resultado objetivo en un delito por omisión simple, ya que basta la no entrega una vez concluido el plazo previsto para que se consume la acción”. (Calvachi, 2004, p.68)

Estamos hablando de otra especie de defraudación por cuanto hay personas que no acatan el término para la entrega de los tributos percibidos o retenidos y dejan pasar el tiempo perjudicando la economía estatal. Se puede hablar de descuido u omisión, pero si son agentes de retención se entiende que son personas conocedoras de la ley y que deben cumplir con la norma jurídica impuesta.

Esta clase de defraudación es sancionada con una pena de reclusión menor ordinaria de tres a seis años y 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. Art. 345 del COT, inciso cuarto.

Art. 344, numeral 14: “La obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente”;

Este caso de defraudación se da por cuanto al momento de existir una resolución en firme por parte de la administración tributaria, en la que se dispone la inmediata devolución de valores entregados por tributos, intereses o multas, se comprueba que estos fueron obtenidos ilegalmente y falseando documentos para conseguir su propósito; en otras palabras las personas que cometen esta clase de defraudación se amparan en informaciones incoherentes, alteradas, falsas con el propósito de persuadir a la autoridad y obtener un fallo acorde a sus intereses.

Esta clase de defraudación es sancionada con una pena de reclusión menor ordinaria de tres a seis años y 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. Art. 345 del COT, inciso cuarto.

Art. 344, numeral 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 establecido 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”

Esta es la última clase de defraudación que menciona nuestro COT y se refiere al delito que cometen aquellas personas que por lucrar ilegalmente, alteran etiquetas en la venta de licor o simplemente alteran el grado o nivel alcohólico del producto que es sujeto a impuesto, vulnerando los límites establecidos por

el INEN, sin pensar en las consecuencias fatales que podrían ocasionar. Este engaño es más amplio porque se está aparentando la verdad sin recurrir a la falsedad.

Esta clase de defraudación es sancionada con prisión de uno a tres años.

Se deja claro que la administración tributaria podrá formular la denuncia cuando corresponda en todos estos casos de defraudación y hará las veces de Acusador Particular con los mismos derechos que un acusador Particular común.

Finalmente y para concluir con este tema nos podemos dar cuenta que para que exista el delito de defraudación deben concurrir ciertos elementos, ya lo dijimos anteriormente cuando hablábamos del sujeto activo, el sujeto pasivo y el acto típico; pero otro de los elementos constituye el dolo, pues este consiste en la intención positiva de causar daño, debe haber mala fe en la persona que lo comete, pues ésta se vale de engaños, ardides, tretas, simulaciones para alcanzar su consentimiento y perjudicar a la administración tributaria; o bien puede derivar en la persona que utilizando el engaño insta a otro a cometer el delito, y en ese caso responderá quien determinó el acto.

1.3 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El Art. 15 del COT nos da un concepto de lo que significa la Obligación Tributaria así:

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.”

Entendemos que obligación Tributaria se refiere a la conexión que existe entre los contribuyentes y el Estado, quién resultaría ser acreedora de tributos. Es decir los contribuyentes son las personas encargadas de cumplir con las obligaciones tributarias para el Estado, en base a su actividad económica y una vez establecido el presupuesto que hace el Estado para configurar cada tributo.

Así mismo el artículo 16 del mismo cuerpo legal nos aclara lo que significa el hecho generador, así:

Artículo 16.- “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.

El Dr. José Adolfo Morales Quiros al analizar el concepto de obligación Tributaria considera que: “en estricto sentido, se alude solo a la obligación tributaria material o principal y no comprende a las obligaciones secundarias o formales.” (Morales Quiros, J. 2002, p.127)

Entonces nos podemos dar cuenta que para este autor la definición otorgada por nuestra ley es incompleta, en vista de que el contribuyente no solo adquiere con el Estado una obligación tributaria material, sino que también al momento de relacionarse tributariamente con el Estado va adquiriendo otras obligaciones crediticias en virtud del cual deben satisfacer una prestación económica y cumplir con otros requisitos tributarios previamente establecido el hecho generador; es decir configurado el tributo.

Resumiendo este concepto nos podemos dar cuenta que efectivamente para que exista la obligación tributaria debe haber tres elementos: un sujeto activo, que sería el Estado o las entidades acreedoras de Tributos y un sujeto pasivo que serían los contribuyentes; más el hecho imponible.

El Dr. Leonardo Andrade, al referirse al concepto de obligación Tributaria considera: “que se ha demostrado la relación jurídico-tributaria, consiste en un

nexo correlativo de derechos y obligaciones de los ciudadanos con el Estado. En el orden real, se produce este nexo, en el momento en que, en fuerza de las circunstancias y de los hechos se realiza el contacto entre el estado y la persona a quien se imputa tales hechos, y se cumplen los requisitos previstos por la ley para dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Esta relación de hecho se produce en el momento en que el sujeto pasivo debe entregar recursos económicos al Estado” (Andrade, 2011, p.12)

Como podemos observar que el sujeto activo, consiste en aquella entidad que está facultada para recaudar la obligación tributaria, por tanto ostenta la calidad de Acreedor; en tanto que el sujeto pasivo es quien realiza el pago de la obligación tributaria, en este caso sería una especie de Deudor tributario.

1.4 CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Una vez analizado el concepto de obligación tributaria, vamos a enunciar las características de la misma; así tenemos:

- 1.- Vínculo Jurídico
- 2.- Es personal
- 3.- Es condicionada
- 4.-Obligación de dar o de hacer
- 5.-Indivisible y
- 6.- Modal.

1.4.1 Vínculo Jurídico

Según el Dr. José Morales Quiros, “el vínculo jurídico- tributario nace de la circunstancia de que la obligación impositiva tiene su origen en el ordenamiento jurídico del Estado y más específicamente de la ley. Este vínculo se lo puede calificar como legítimo, tratándose de la obligación tributaria material, mientras que en las obligaciones formales, que pueden tener como fundamento la ley, el

reglamento e incluso las órdenes administrativas de autoridad competente”(Morales, 2002, p. 128)

Al afecto, se entiende que este vínculo jurídico-tributario tiene su fundamento en la misma y es verídico por cuanto existen los elementos necesarios que lo consolidan, como lo son el Estado; el contribuyente, y el hecho que lo crea. Al igual que toda obligación, en la obligación tributaria el Estado (sujeto activo) tiene legítimo derecho para exigir el cumplimiento empleando los medios necesarios para su recaudación y lo puede hacer a través de la vía coactiva, es decir dejando de lado tanto trámite para recaudar lo que en derecho le corresponda incluidos los interés y los recargos por mora.

Es decir en la obligación tributaria la relación tributaria se encuentra amparada por el derecho y que tanto la responsabilidad del contribuyente (sujeto pasivo) así como la manera de proceder del Estado deben ser establecidas obligatoriamente en el ordenamiento legal.

1.4.2 Personal

Toda vez que el vínculo jurídico lleva consigo un conjunto de relaciones entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ésta relación comprende la existencia de derechos y obligaciones para ambos elementos, tal como sucede en el derecho civil, siempre y cuando se cree el hecho generador.

Al efecto el Dr. Morales Quiros, sostiene: “El acreedor tributario tendrá el derecho de exigir la prestación tributaria y el sujeto pasivo tiene el deber de cumplirla. Se trata de un vínculo personal en principio simple, pues la obligación tributaria debe cumplirse por cada persona, respecto de la cual se haya producido el hecho generador; sin embargo si la obligación tributaria debe satisfacerse por el contribuyente o por el responsable, el vínculo personal será solidario entre los dos, solidaridad que nace de la ley” (Morales, 2002. p. 129)

En consecuencia se puede comprender acciones de cobro en contra del contribuyente o responsable o en su defecto puede iniciar la recaudación en contra de todas las personas que creyere involucradas en base al hecho imponible creado.

1.4.3 Condicionada

La obligación condicional, consiste en aquellas obligaciones que para que se perfeccionen o tengan tal calidad, necesariamente dependen de una condición; es decir de un hecho incierto que puede suceder o no.

La obligación tributaria implica una condición tácita, es decir “que su nacimiento depende de la realización de la hipótesis legal, configuración legal o hecho generador, de tal manera que si no se produce el hecho generador real, no acaecerá dicho nacimiento, aunque el tributo exista” (Morales, 2002, p.129)

Al hablar de un hecho incierto, estamos refiriéndonos a un hecho que puede suceder o no, y como dijimos en líneas anteriores una obligación condicional depende de una condición para su perfeccionamiento, por tanto resultaría que el Estado, tendría tan solo expectativas pero nada real, y en base a ello no podría exigir legalmente la prestación de tal o cuál tributo, mientras no se hayan perfeccionado los presupuestos legales en el caso específico.

1.4.4 Obligación de Dar O Hacer

La obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria del tributo, entonces es una obligación de dar, por cuanto el contribuyente paga el valor correspondiente a cada tributo; mientras que los deberes tributarios formales son obligaciones de hacer. En todo caso estas obligaciones determinan que el sujeto pasivo se obligue a dar y hacer, por lo que deben cumplir con sus obligaciones por cuanto estas nacen de la ley.

1.4.5 Indivisible

Todas las obligaciones que adquiere cualquier persona debe ser cumplida en un momento determinado, pero según Morales Quiros, “se admite por excepción, que las obligaciones puedan fraccionarse como en los casos de los pagos anticipados, pagos parciales y convenios de pago o facilidades de pago”. (Morales, 2002, p. 130)

En todo caso todos estos pagos deben constar expresamente en la ley.

1.4.6 Modal

El Artículo 14 del código Tributario, transcrito anteriormente sostiene que la obligación debe cumplirse mediante una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al realizarse los presupuestos que configuran cada tributo; por tanto las obligaciones tributarias deben ser cumplidas con sujeción a la ley impositiva y no en base a otra forma.

En resumen, hay cuatro elementos esenciales que deben existir en la obligación tributaria estos son la ley, sujeto activo, sujeto pasivo y el hecho generador, resumiendo lo que establece el Art. 14 del COT.

El Sujeto Activo es aquel que establece los tributos, por tanto el sujeto pasivo debe pagar un valor determinado al Estado quien actúa ejerciendo el poder tributario. Por tanto se puede establecer en forma clara que, aquí se coloca de manifiesto los elementos que coexisten en esta relación y se comporta el hecho de que la obligación sea determinada, que constituye un requisito insoslayable, ineludible, inevitable por su cumplimiento y se cumple con el objeto de la tributación.

En relación a esto Giuliani Fonrouge, citado por el autor Horacio Garcia Belsunce en su obra Derecho Tributario Penal expresa: “ Para evitar

equivocos, entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo, correspondiéndole al primero la prestación de que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie; el objeto de la tributación, en cambio, es el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen, posesión, riqueza, realización de un acto” (García, 1985. p 120)

Podemos establecer que esta cita se asemeja mucho a lo prescrito en nuestra ley en lo que tiene que ver con las obligaciones tributarias y su objeto, en vista de que el fin siempre va a resultar el mismo; es decir, un sujeto pasivo que paga el tributo en dinero o especies y un ente regulador de los tributos, que tiene el poder tributario en base a un hecho imponible o generador que tiene como finalidad configurar los tributos para que los contribuyentes cumplan con lo creado o establecido.

Del mismo modo se pudo dejar en claro que la obligación tributaria comprende dos clases: una obligación material o principal y la obligación secundaria o formal.

Para dejar en claro este tema, nos permito transcribir lo constante en el COT, así:

Art. 23: “Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo”

Es decir el Estado, los Municipios y todos los entes públicos que tiene como finalidad recaudar tributos.

Art. 24: “Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable...”

Es decir todas las personas naturales o jurídicas que se encuentran involucradas con la potestad financiera del Estado o de todos esos entes acreedores de tributos que se hallen debidamente facultados para la recaudación de los mismos.

Art. 25: “Contribuyente.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quién la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quién, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”

Constituye entonces el sujeto pasivo de la obligación tributaria por cuanto se encuentra en relación con el hecho imponible.

Art. 26: “Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste...”

El capítulo V del COT habla sobre las exenciones; así:

Art. 31: “Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social”

La ley contempla la exoneración; es decir descargar el peso de una obligación tributaria a un contribuyente responsable de la misma. Y entre las exenciones expresan de la ley se podrán establecer exenciones tributarias y que las mismas solo comprenderán los tributos que estuvieren en vigencia a la fecha de expedir una ley. Pero la misma si podrá ser derogada o modificada por una ley posterior.

En consecuencia están exentos de pagar tributos:

- 1.- El Estado, las municipalidades, los Consejos provinciales;
- 2.- Las entidades del gobierno seccional o local;
- 3.- las empresas de economía mixta en lo que represente al sector público;
- 4.-Las instituciones y asociaciones de carácter privado, de beneficencia o educación;
- 5.- Las Naciones Unidas, OEA y otros organismos internacionales de los que forme parte el Ecuador;
- 6.-Los Estados extranjeros, la empresa multinacional, los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, todas ellas bajo la condición de reciprocidad internacional.

La exoneración tributaria en consecuencia establece la preexistencia de la obligación tributaria, por cuanto en la práctica se han producido los presupuestos del hecho generador y consecuentemente solo han de conferirse por razones sumamente importantes, en las que efectivamente predomine el interés público sobre otros intereses, por cuanto constituyen una forma de restarle ingresos al Estado, ingresos que son necesarios e indispensables para la colectividad. De no ser así, simplemente serían privilegios para unos pocos.

1.5 DE LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Según el Dr. José Adolfo Morales Quiros, “los modos de extinción de la obligación tributaria responden al principio de reserva legal, y por lo tanto no son otros que los que de manera expresa están regulados por las respectivas normas legales”. (Morales, 2002, p 143)

El Art. 37 de nuestro COT: “Modos de extinción.-La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte por cualesquiera de los siguientes modos:

- 1.- Solución o pago;
- 2.- Compensación;
- 3.-Confusión;
- 4.- Remisión; y,
- 5.-Prescripción de la acción de cobro.

Al efecto podemos apreciar cuales son las formas de dejar sin efecto las obligaciones tributarias, y pasaré analizar una por una para mayor ilustración:

1.5.1 Solución o Pago

Esté modo de extinguir la obligación tributaria se resume en que simplemente un contribuyente con el solo acto de pagar su obligación quedará libre de cualquier obligación tributaria; es decir el contribuyente tuvo la intención expresa de liquidar su deuda tributaria. Por tanto el contribuyente ha solucionado su deuda jurídicamente válida.

Por ello es necesario indicar que el pago obviamente debe realizarlo al correspondiente Acreedor tributario o como lo expresamos en líneas atrás al sujeto activo de la obligación, a través del funcionario competente o los agentes de retención, siempre con sujeción a las normas legales establecidas, en donde el contribuyente además de cancelar el valor de su obligación, pagará los intereses por mora, a más de las sanciones económicas por infracciones tributarias.

El contribuyente hará el pago en la fecha que la ley o el reglamento lo señalen expresamente o desde el momento que la obligación tributaria haya nacido, y esta nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.

1.5.2 La Compensación

Es el segundo modo de extinción de la obligación tributaria. Y esta se produce cuando dos o más personas son deudoras una respecto de la otra; es decir las dos partes tienen que ser deudoras recíprocas.

José Morales Quiros, sostiene: “ los elementos de la compensación, a saber: A) ELEMENTO SUBJETIVO.-dos entes que en forma simultánea son acreedores y deudores, el sujeto activo es al mismo tiempo acreedor y deudor del sujeto pasivo o vicerversa B) ELEMENTO OBJETIVO.-al menos dos deudas válidas, recíprocas y simultáneas, que deben ser válidas, liquidas y exigibles y C) ELEMENTO INTENCIONAL.- el ánimo o la intención de compensar” (Morales Quiros J. 2002, p. 154)

Al respecto, este autor nos da tres clases o elementos para que se constituya la compensación, un elemento subjetivo, es decir que las dos personas mantengan deudas entre sí; un elemento objetivo, que las dos deudas sean legales y exigibles y un elemento intencional, que se constituye por el ánimo y la predisposición de llegar a una compensación.

Estas compensaciones en la práctica, pueden realizarse a petición de parte y de oficio.

La compensación tiene su origen en el Código Civil, cuyas raíces históricas se enmarcan en el derecho romano y ésta excluye el doble o múltiple pago de obligaciones recíprocas, simultáneas y concurrentes y cada deuda es cumplida por esta vía segura.

1.5.3 Confusión

El Art. 53 del COT prescribe: “Se extingue por confusión la obligación tributaria, cuando el acreedor de ésta se convierte en deudor de dicha

obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo”

Es decir al momento de concurrir en una sola persona las calidades de acreedor y deudor se está produciendo una confusión que extingue la deuda y surte los mismos efectos que la solución o pago.

Al respecto Morales Quiros, sostiene: “en materia civil, el caso más frecuente de confusión, ocurre con motivo de la sucesión por causa de muerte a título universal, puesto que el heredero, que acepta la herencia, sin beneficio de inventario, asume los activos y pasivos del causante por mandato legal, situación que no es factible en materia tributaria, puesto que cuando el estado o cualquier ente público asume una herencia, siempre ha de aceptar con beneficio de inventario” (Morales, 2002, p. 156)

Por consiguiente la confusión en materia tributaria solo cabe respecto del acreedor tributario o sujeto activo y no en relación al deudor tributario o sujeto pasivo de la obligación.

1.5.4 Remisión

Cuando hablamos de remisión nos estamos refiriendo a la condonación o perdón de la obligación tributaria, por tanto hablando generalmente todas las obligaciones pueden ser perdonadas libremente por el acreedor, salvo el caso que la ley diga lo contrario. Bastará la voluntad unilateral del acreedor para que una obligación tributaria pueda ser redimida, perdonada o condonada, siempre y cuando se cumplan con todas y cada una de las formalidades que la ley establezca; en otras palabras debe justificarse que el acreedor puede efectivamente disponer de la cosa que es objeto de la obligación.

“La ley que conceda la condonación de obligaciones impositivas, debe responder a situaciones de alto interés público, y solo es pertinente como

extrema medida de excepción. Su frecuencia es sin duda contraria al principio de justicia o de equidad” (Morales 2002, p. 157)

1.5.5 Prescripción

Es el último caso de extinguir una obligación tributaria y al efecto nos permitimos citar el Art. 55 del COT que dice: “ La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiera presentado.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operara respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento”

Por tanto en este Artículo se puede establecer de manera clara los plazos para que opere la prescripción; entonces la obligación tributaria prescribirá en el plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que fue exigible y en siete años desde el momento en que debió presentarse la correspondiente declaración.

La exigibilidad cuando la liquidación debe hacerla el sujeto pasivo ocurre al vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración, es decir este plazo correrá desde el día siguiente al de su notificación.

Por último es necesario indicar que la prescripción de la acción extingue tanto la deuda principal como los intereses por mora que se generaron a raíz de la obligación tributaria, a más de las multas impuestas por el incumplimiento de deberes formales; del mismo modo también cesarán las sanciones y acciones correspondientes a infracciones tributarias.

Por tanto el sujeto pasivo en cualquier momento y si los plazos se han cumplido puede solicitar la prescripción como modo de extinguir las obligaciones tributarias.

2 CAPITULO II: PRINCIPIOS LEGALES

Tal como lo manifestamos anteriormente en nuestro COT el delito de defraudación se encuentra tipificado en el Título II, que nos habla de las infracciones en general y en el Art. 342 define a la defraudación; así:

Art. 342.- “Constituye defraudación todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por lo 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 que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.”

Al respecto el Código Fiscal de Mexico en su artículo 108 señala que: “ Comete el delito de defraudación Fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco general” (www.intelegis.com)

Se establece entonces que en base a este Código de la Federación, la defraudación tributaria la comete una persona con engaños y omisiones a la administración tributaria con el malévolo propósito de obtener un beneficio para sí mismo en desmedro de los intereses Fiscales.

En el capítulo V del Código de Procedimiento Penal nos habla sobre la estafa y otras defraudaciones, que constituyen una especie de defraudación en el ámbito ordinario.

La Constitución Ecuatoriana representa la fuente formal más importante de todo el ordenamiento jurídico y prevalece sobre cualquier otra norma legal; por tanto las Cortes, Tribunales, Jueces y autoridades administrativas tienen la obligación de aplicar las normas de la Constitución que sean pertinentes, aún cuando la parte interesada no las solicite expresamente.

2.1 LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

Podemos ver que existe la tipificación debida en nuestra ley tributaria, y aquella persona que oculte, falsee o engañe, estaría cometiendo un delito de defraudación, tanto así que con estas actuaciones dolosas obviamente tienen como consecuencia jurídica inducir al error al Fisco, en lo concerniente a la determinación tributaria, y si aquel delito es cometido por uno o más funcionarios de la administración tributaria constituirá un agravante a la infracción y serán sancionados con el máximo de las penas.

“Las disposiciones de éste Código, se aplicarán a todas las infracciones tributarias, las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y solo a falta de disposición tributaria expresa.”

Se establece claramente que en lo concerniente a infracciones tributarias se aplicarán todas las normas establecidas en el COT y en caso de que no exista una disposición que sancione el ilícito tributario, se considerará a la ley penal como supletoria y podrá aplicarse los principios penales legalmente establecidos.

El Art. 311 del COT prescribe que “Las normas tributarias punitivas, solo regirán para el futuro. Sin embargo tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”.

La legislación es clara al señalar que las normas y reglas del Derecho Tributario, que tengan la calidad de punitivas regirán solo para el futuro, es decir no tienen efecto retroactivo dichas disposiciones legales, mientras que para las normas que supriman infracciones si se aplicara el efecto retroactivo.

La ley tributaria de igual forma establece que todos los ecuatorianos conocemos las leyes tributarias, por tanto nadie puede acogerse al desconocimiento de la misma para excusarse de cumplir una obligación tributaria, salvo el caso de que haya cometido un ilícito tributario asesorado por un funcionario de la administración tributaria.

Al respecto el Art. 312 del COT habla sobre la presunción de inocencia, así tenemos:

“Se presume de derecho que las leyes penales tributarias, son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria.”

Tiene por tanto, el principio dos salvedades. La ignorancia no puede alegarse cuando: Existe, error, culpa o dolo y se origina por instrucción expresa de funcionarios de la Administración Tributaria. La legislación penal nos dice que en la infracción dolosa, existe el designio de causar daño, mientras la culpa se da cuando el acontecimiento pudiendo ser previsto pero no querido por el agente se verifica, por causa de negligencia, imprudencia, impericia o inobservancia de la ley, reglamentos u órdenes. (Benítez, 2009, p. 368)

Vemos entonces que para esta autora el desconocimiento de las leyes tributarias no puede ser objeto de alegación cuando se encuentre inmerso el dolo, el error o la culpa en una infracción tributaria.

Como lo señala nuestra legislación tributaria en su Art. 313 “toda infracción tributaria, cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas. Se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión

que la constituye, aun cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país”

Al efecto podemos concluir que, en lo que tiene que ver con la territorialidad de la ley; efectivamente si una persona, llámese nacional o extranjera comete el delito en nuestro país o el mismo produzca efectos en nuestra nación, será juzgado y sentenciado conforme a nuestras leyes.

Los Art. 344, 345 y 346 del COT en vigencia nos hablan sobre las clases o tipos de defraudaciones y sus correspondientes sanciones, con penas especiales para aquellos que fueren empleados del ente Tributario quien es el perjudicado por los delitos. Esta por decir de más, que siendo empleado de la administración tributaria, se supone que conoce todo el proceder administrativo y tributario interno, por tanto quién cometa un delito tributario o defraude al Fisco, será inmediatamente destituido de su cargo.

El Capítulo II, del Título II del COT nos habla sobre las Contravenciones Tributarias y en el Art. 348 prescribe: “Son contravenciones tributarias, las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o Fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos”.

Tal como sucede en nuestra legislación penal, en Derecho Tributario existen también las contravenciones y se refieren a la acción u omisión que cometen aquellas personas denominadas contribuyentes o sujetos pasivos de la administración tributaria, al desacatar las normas previamente establecidas en la Ley Tributaria o impidan la Fiscalización de los tributos, al ocultar información o callar sobre ilícitos tributarios, retardando su normal trámite y perjudicando los intereses nacionales.

A las contravenciones establecidas en el COT y en las demás Leyes Tributarias se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción se establezcan en las respectivas normas.

Este Art. nos habla sobre la sanción que reciben los contraventores de tributos, y se puede observar que la sanción corresponde a una multa económica que no podrá ser inferior a los 30 ni superará los 1500 dólares americanos. Es decir que no establece una pena de prisión, sino más bien es una especie de llamado de atención a las personas que desacaten las normas establecidas e infrinjan la ley tributaria; sin perjuicio de otras sanciones establecidas en diferentes normas.

Continúa el Art. referido en su inciso segundo: “Para aquellas contravenciones que se castiguen con multas periódicas, la sanción por cada período se impondrá de conformidad a los límites establecidos en el inciso anterior”

Es decir que a más de la sanción pecuniaria, puede imponerse una sanción periódica, mensual que no excederá de la multa económica establecida en el Artículo 348, primer inciso. Se debe entender de igual forma que el pago de la multa de ninguna manera exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que motivaron la sanción o multa pecuniaria.

Al respecto el tratadista Castrejon manifiesta que: “Las multas tienen un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al Fisco, es una característica de orden secundario” (Castrejón, 2002, p. 20)

Para esta autor la multa entonces constituye un elemento importante en la recuperación de la obligación tributaria, por cuanto queda en evidencia que

todos los responsables de una infracción tributaria serán multados en base a su participación en el ilícito cometido. El beneficiario obviamente será la administración tributaria, porque el pago de las multas irá directamente a sus arcas Fiscales por la omisión o descuido en el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes o responsables.

Por último en el Título II, Capítulo III, el COT nos habla sobre las faltas reglamentarias, así:

El Art. 351 del COT prescribe, “Son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos”

Esta misma ley nos define en forma precisa lo que constituye una falta reglamentaria, que sería una especie de contravención; así se entiende que cometen esta contravención aquellas personas que no prestaren atención o desobedecieren a las normas tributarias legalmente establecidas quienes tienen por objeto el cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones tributarias.

Nos permitimos señalar lo que dispone en Art. 351.1 del COT “Las faltas reglamentarias serán sancionadas con una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1000 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción se establezcan en las respectivas normas. El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron”

Igual que el tema concerniente a la contravención Tributaria, una falta reglamentaria recibe una sanción económica, que en esta clase de contravención la multa no excederá de 1.000 dólares americanos, tomando en

cuenta siempre que la referida sanción no exime del cumplimiento de la obligación tributaria; es decir que no basta con solo cumplir con el pago de la multa económica, sino que debe responder por el cumplimiento de los deberes formales y por el eficiente cumplimiento de la obligación tributaria. Al respecto el Art. 352 del COT es claro, en lo concerniente a este tema:

Al respecto el Art.97 “El incumplimiento de los deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar”

Los contribuyentes (sujetos pasivos de la obligación tributaria) al incumplir los deberes formales están sujetos a recibir como sanción el pago de una multa económica y serán responsables por todas y cada una de las normas que hayan sido vulneradas por éste y que se encuentren previamente establecidas en la legislación ecuatoriana.

El Art. 352 del COT dispone que “El pago de las multas, impuestas por faltas reglamentarias, no exime al infractor del cumplimiento de los procedimientos, requisitos u obligaciones que por cuya omisión fue sancionado.”

Es decir, tal como lo expresamos en líneas anteriores no puede alegarse que por haber cubierto o satisfecho una multa por contravención tributaria, una persona queda exenta de cumplir con todos y cada uno de los procedimientos por cuyo descuido u omisión fue sancionado.

Cabe indicar que las multas se imponen en proporción al valor de los tributos y jamás podrá esta multa o sanción, ser reemplazada por una pena de prisión.

En definitiva, en la tipificación de la defraudación Fiscal, se han considerado todas aquellas conductas Fiscales, que llevan a suponer a la administración Tributaria, que el contribuyente o tercero no suministre o

entregue información de los tributos destinados a la determinación tributaria, o que sean ingresos para el erario nacional. Constituyendo defraudación agravada aquel acto típico que se cometa, con la participación de uno o más funcionarios de la administración tributaria. (Andrade, 2011, p. 165)

2.2 LEGISLACIÓN PENAL

En lo concerniente a la legislación penal tributaria, entendemos que todo lo que no esté contemplado en leyes tributarias se aplicará normas supletorias, en este caso entra el derecho penal como una norma que suple los actos o acciones no sancionados en la ley tributaria como infracción.

Al hablar de responsabilidad en materia de infracciones, es necesario señalar que ésta es una responsabilidad solidaria, por lo que las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que corresponden a infracciones cometidas por estos, en ejercicio de su cargo o a su nombre. (Benítez, 2009, p. 375)

Entonces podemos entender que efectivamente, la responsabilidad tributaria acarrea consigo una responsabilidad penal por las infracciones cometidas por personas naturales o jurídicas en pleno ejercicio de sus acciones.

Es muy importante destacar que la jurisdicción penal tributaria tiene normas supletorias para la aplicación de sus mandatos, para lo cual el COT en el Art. 354 dispone, "La Jurisdicción penal tributaria, es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de éste Código, y sólo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal"

Es decir la jurisdicción Penal Tributaria se encarga de juzgar exclusivamente las infracciones cometidas en contra de la administración tributaria y todo el trámite que conlleve esta clase de delitos e infracciones quedarán establecidas en las normas tributarias. Sólo como ley supletoria se aplicarán normas penales y de procedimiento.

El Art. 358 del COT prescribe “La acción penal tributaria es pública de instancia oficial y corresponde ejercerla exclusivamente al Fiscal, de conformidad a las disposiciones de éste Código y el Código de Procedimiento Penal”

Como podemos observar que quién ejerce la acción penal tributaria es exclusivamente el Fiscal, funcionario del Ministerio Público que realizará los actos indagatorios tendientes a establecer la existencia de la infracción tributaria y la responsabilidad de las personas que la cometen. La acción tributaria se considera pública, puesto que en todo el procedimiento penal tributario interviene el poder publico como principal afectado dentro de una defraudación Fiscal.

Así mismo todos los ecuatorianos podemos proponer denuncia tributaria ante la Fiscalía, en caso de conocer que una persona ha cometido un delito tributario.

La legislación tributaria nos explica claramente donde empieza una acción penal dentro del ámbito tributario, para lo cual el COT en su Art. 359 prescribe, “La acción penal tributaria comienza con la providencia de inicio de instrucción Fiscal en los casos que tengan como antecedente un acto firme o resolución ejecutoriada de la administración tributaria o sentencia judicial ejecutoriada, el Ministerio Público, sin necesidad de indagación previa, iniciará la correspondiente instrucción Fiscal. Para el inicio de la acción penal bastará la conclusión del trámite administrativo”

Este Art. nos indica claramente cuál es el procedimiento para iniciar la acción penal a consecuencia del cometimiento de una infracción. Y nos manifiesta

que necesariamente la acción penal tributaria comienza con la providencia de inicio de instrucción Fiscal, es decir con la resolución del Fiscal de iniciar acciones, por cuanto se establece claramente que existe una infracción y se tiene indicios de quien es el responsable de la misma.

Se establece además que en caso de una resolución ejecutoriada, acto firme o sentencia judicial ejecutoriada, el Fiscal no realizará una indagación previa y simplemente se basará en aquel acto firme para iniciar una nueva etapa del proceso penal tributario como lo es la instrucción Fiscal; la misma que se entiende como la afirmación de que existen elementos de convicción que hacen suponer la existencia de un delito.

En el Art. 33 de nuestro Código de Procedimiento Penal de igual forma se establece que el Fiscal es el único funcionario competente para ejercer la acción pública, inclusive sin necesidad de denuncia previa.

Se observa entonces que en la norma tributaria y la norma penal, efectivamente el Fiscal juega un papel preponderante, toda vez que es el funcionario capacitado para iniciar la acción penal tributaria por el cometimiento de un ilícito o delito tributario.

En el lenguaje común, se suele entender la expresión “delito tributario” como cualquier forma de conducta ilícita, remisible en unidad al hecho de causar un peligro, o bien una disminución de los ingresos a favor del Estado, sean tributarios financieros o cambiarios. En un plano más estrictamente técnico-jurídico, se distinguen varias hipótesis de delito contra los ingresos decretados por el estado, si bien caracterizadas por peculiaridades no siempre fácilmente identificables. (Le Monte, 2006, p. 119)

Este autor define al delito tributario como una acción ilegal de causar daño a la administración tributaria, es decir cómo, un acto ilegal realizado contra los

tributos, por tanto un delito tributario guarda relación con un delito penal por cuanto existe una defraudación o un daño a la sociedad.

Hay quienes sostienen que las infracciones tributarias y principalmente los delitos, pertenecen al derecho penal común, así lo han consagrado algunas legislaciones, sin embargo puede reconocerse la existencia, argumentos en pro y en contra de esa posición, y que, al menos didácticamente, ha de reconocerse principios y normas específicas que nacen de la propia y particular naturaleza de la tributación, y que proporcionan una cierta autonomía de esta rama jurídica, respecto del derecho penal común. (Morales, 2002, p. 33)

Se entiende que en algunos países las infracciones tributarias pertenecen al derecho penal, pero se reconoce la existencia de principios y normas que nacen de la ley tributaria lo que le hace ser exclusiva en base a sancionar a los infractores de la administración tributaria.

2.3 DISPOSICIONES REFERENTES A LA DEFRAUDACIÓN EN LA CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR

Es conocido para todos los habitantes del Ecuador, que la Constitución representa la fuente más importante de todo el ordenamiento jurídico y por tanto se impone sobre cualquier otra norma legal existente.

Al efecto el Art. 424 de la Constitución del Ecuador establece:

“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”

En lo referente al Régimen Tributario la Constitución del Ecuador en el Capítulo IV. Sección 5ta, Art. 300 prescribe:

“El Régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.

LEGALIDAD.-

Según el diccionario jurídico de Cabanellas legalidad se refiere al “régimen fundamental del estado, especialmente el establecido por su Constitución.- Legitimidad. Licitud” (Cabanellas, 1979, p. 112).

Es claro que la legalidad se refiere al régimen legalmente estatuido por la ley primordial del Estado; es decir este principio se encuentra dentro del marco de derecho.

“El principio de legalidad es también conocido como principio de reserva de ley, aunque en la doctrina jurídica existe una sutil diferenciación entre ambos conceptos” (Benítez, 2009, p. 18)

Podemos resumir diciendo que tanto los entes administradores de tributos, como las personas contribuyentes o responsables y en general todo lo concerniente a las obligaciones tributarias se encuentran bajo el principio de legalidad, de legitimidad y licitud.

“La vinculación positiva, en cuyo mérito la administración solo puede desempeñarse, en las materias para las que cuenta con autorización en forma inmediata, o incluso mediata, por habilitación de la ley, se denominada principio de legalidad” (Uckmar, 2002, p. 134)

Se observa que según este autor, el principio de legalidad consiste en que, la administración tributaria únicamente podrá desenvolverse con autorización

expresa de la ley, por tanto al hablar de legalidad se entiende que todas las normas tributarias deben encontrarse habilitadas por la ley.

GENERALIDAD.-

El régimen Tributario se rige por el principio de generalidad, esto quiere decir que las leyes tributarias tienen que ser generales y abstractas, y no referirse en concreto a determinadas personas o grupos de personas, sea concediéndoles beneficios, exenciones o imponiéndoles gravámenes. (Benítez, 2009, p.19).

Podemos entender que el principio de generalidad se refiere a la mayoría o casi la totalidad de las personas; y en lo que nos interesa, las leyes tributarias deben ser generales, es decir se deben aplicar las sanciones o exoneraciones a todas las personas en general y no a unos pocos; toda vez que la ley no debe exceptuar a nadie. La generalidad se atribuye a que todos serán tratados con los mismos argumentos y consideraciones.

El objetivo primordial de la generalidad entonces consiste en, anular o abolir los privilegios que tienen las clases altas y que todos tenemos que ser tratados con igualdad ante la ley.

En Francia, antes de la revolución, la nobleza y el clero consideraban deshonroso el pago del impuesto, por lo que no eran alcanzados por la carga tributaria, la preocupación de que los privilegios pudieran ser reimplantados, motivo la inclusión de éste principio en forma explícita. (Uckmar, 2002, p. 59)

Al respecto, en la legislación francesa se observa que no se cumplía el principio de generalidad, ya que para la clase privilegiada era inconsistente que se les impongan tributos. Por ello el principio de generalidad se lo relaciona con la igualdad ante la ley, todos tenemos los mismos derechos y obligaciones

y todos estamos expuestos a pagar tributos o en su defecto a recibir exoneraciones o exenciones de parte de la administración tributaria.

IGUALDAD.-

El Art. 11, numeral 2 de la Constitución del Ecuador prescribe:

Art. 11, numeral 2: “Todas las personas son iguales y gozaran de los mismos derechos, deberes y oportunidades”

Es decir que para nuestra legislación todos los habitantes del territorio ecuatoriano gozamos de los mismos derechos, obligaciones, deberes y oportunidades. Todos somos iguales ante la ley, el pobre, el rico, el negro, el mestizo, y se entiende que en materia tributaria las sanciones o exoneraciones deben ser aplicadas irrestrictamente para todas las personas, a través de un trato justo, imparcial y equitativo con las mismas condiciones. Es decir se debe tratar a los contribuyentes en condiciones similares.

La igualdad ante la ley, consiste en el deber de la ley de tratar igual a todos aquellos que se encuentran en iguales circunstancias, prohibiéndose establecer excepciones y privilegios, tales como excluir a favor de uno, aquello que es impuesto a otros en iguales circunstancias. (Uckmar, 2002, p. 60)

Este autor coincide en lo prescrito en nuestra legislación; es decir todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben tener un similar tratamiento.

PROPORCIONALIDAD.-

En sentido general, la proporcionalidad consiste en disponer y ordenar una cosa con la debida correspondencia en sus partes.

“Se lo reconoce con la acepción de que el que más tiene más pague y el que menos tiene menos pague” (Benítez, 2009, p. 20)

Es claro esta máxima del derecho, en vista de que queda claro que este principio tributario se establece de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, es decir se está entendiendo una especie de justicia tributaria, en vista de que un contribuyente que facture al mes 100 dólares no pagará lo mismo que alguien que facture 200.000 dólares.

Por ello se establece este principio que tiene como objetivo primordial, definir una proporción en base a los ingresos de cada contribuyente, en base a su capacidad contributiva.

IRRETROACTIVIDAD.-

Este principio es trascendental para la aplicación de las leyes tributarias.

La irretroactividad en forma general, consiste en aquel principio jurídico que rechaza el efecto retroactivo de las leyes.

De forma general, las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares de carácter general regirán, lo cual implica la incidencia a futuro, desde el día siguiente al de su publicación en el registro oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación. En cuanto a la aplicación al campo penal tributario, la irretroactividad tiene una excepción, pues por principio general en el campo del derecho penal, las normas tendrán efecto retroactivo únicamente, cuando contemplen situaciones más favorables al infractor (supresión de sanciones, sanciones más benignas, términos de prescripción más reducidos, aún cuando exista sentencia condenatoria. (Benítez, 2009, p. 21).

Es decir que todas las disposiciones emanadas de autoridad tributaria regirán para futuro y no tendrán efecto retroactivo, salvo el caso del derecho penal tributario que contempla una salvedad al expresar que efectivamente en todo lo favorable al reo, se aplicará la retroactividad y en lo referente a norma tributaria se aplicará con sanciones más bondadosas y plazos de prescripción más reducidos.

Resumiendo, podemos darnos cuenta que los principios que rigen a la tributación son legales, en cuanto tienen que ser lícitos, legítimos y estar sometido a normas de pleno derecho; generales, que deben ser para todas las personas y no para un determinado grupo, iguales; que deben tener un trato justo y equitativo para todos los sujetos de la tributación; proporcionales, en cuanto tiene que ver con la capacidad contributiva de los sujetos tributarios y el principio tributario de irretroactividad que regirá para el futuro.

El Art. 301 de la Constitución prescribe:

Principio de Reserva de ley.- “Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Solo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones se crearán y regularán de acuerdo con la ley”.

Podemos ver que la Constitución a más de los principios tributarios analizados, contempla también el principio de Reserva de ley; el cual se refiere a que efectivamente el único facultado para modificar, exonerar o extinguir impuestos es la Asamblea Nacional, previo a una Iniciativa de la función ejecutiva del Estado y a través de una ley que debe crearla este organismo.

“El principio de reserva de ley tiene con fin específico tutelar al ciudadano y evitar que la imposición de prestaciones patrimoniales, o las incriminaciones

conexas, se utilicen como instrumento de opresión del individuo y de sus derechos fundamentales” (Lo Monte, E. 2006. p. 19)

Se puede entender que efectivamente el principio de reserva de ley protege al contribuyente y evita que sus derechos y obligaciones fundamentales sean violentados por causa de imposición de prestaciones patrimoniales.

3 CAPITULO III: EL SISTEMA ACUSATORIO

3.1 GENERALIDADES

El Sistema Acusatorio tiene su representación en el Ministerio Público, por tanto la etapa del juicio se lo hará en base a su acusación. Queda claro que en este sistema, si no existe una Acusación Fiscal simplemente no hay juicio.

En el sistema anterior (inquisitivo) si el representante del Ministerio Público no acusaba, el juez de lo penal tranquilamente podría dictar, el Auto de Apertura del Plenario, por tanto en este sistema se practicaba la etapa del juicio en base a los argumentos esgrimidos por el propio juez de garantías penales.

En el sistema anterior, después de la tremenda actividad probatoria del sumario, los diferentes sujetos procesales llegaban cansados a la audiencia y se limitaban a pedir que se reproduzca como prueba de su parte todas las pruebas actuadas en la etapa de la instrucción. En cambio en el nuevo Código de Procedimiento Penal, traslada toda la actividad probatoria a la etapa del juicio, salvo ciertos anticipos probatorios de urgencia. (Guerrero, 2004, p. 139).

En base a ello, se puede establecer que en el sistema anterior, toda la carga de la prueba se la hacía en base a la etapa del sumario y en la actualidad se practicará la prueba en la etapa del juicio, es decir en la Audiencia Oral, Pública y Contradictoria de Juzgamiento.

En el Sistema anterior, la etapa del plenario tiene por objeto la debida comprobación de todos los elementos de juicio para establecer la responsabilidad o inocencia de los procesados y absolverlos o condenarlos. Continuará sobre la base de las comprobaciones obtenidas en el sumario. (Guerrero, 2004, p. 133).

Entiéndase que efectivamente en el sistema anterior, todos los actos probatorios se lo conocían y valorizaban en la etapa del plenario, y en base a ello se procedía a condenar o absolver a los procesados, que son aquellos a quienes se les atribuye participación o responsabilidad en un acto delictuoso.

Enmarcándonos en el sistema procesal actual, tenemos que la etapa del proceso penal se basa en las etapas siguientes:

- 1.- La Instrucción Fiscal;
- 2.- La etapa intermedia;
- 3.- El juicio; y
- 4.- La etapa de impugnación.

Se puede ver que efectivamente un proceso penal, debe cumplir con estas cuatro etapas fundamentales, que son la Instrucción Fiscal, que es donde se investiga el presunto delito; la etapa intermedia en donde un juez debe pronunciarse sobre la petición del Fiscal; el juicio propiamente dicho, que es la etapa en donde se confirma la inocencia o declara la culpabilidad de una persona acusada de un delito y la etapa de impugnación, que constituyen los recursos a los que tienen derecho las partes por no estar de acuerdo con la sentencia dictada por un Tribunal.

En Atenas y Roma, hace dos o tres mil años atrás, el ofendido presentaba su acusación, el acusado contestaba la querrela, las dos partes presentaban sus testigos para que declaren en forma verbal, se abría el debate oral y los jueces pronunciaban sentencia a viva voz, a fin de que todos escuchen el fallo y sepan a qué atenerse. (Guerrero, 2004 p. 141)

Es decir, desde hace muchos años atrás se ha venido practicando la oralidad en un proceso, tal como sucede hoy en día en nuestro sistema acusatorio, pues basta decir que efectivamente cuando se llega a la etapa del juicio, las partes procesales deben exponer sus alegatos, presentar su prueba de manera

oral y una vez concluido el debate los jueces pronuncian la respectiva sentencia en base a las pruebas y argumentos planteados en esa etapa, en la etapa del juicio.

Con el procedimiento anterior, no existía una oralidad pura sino más bien los sujetos procesales simplemente se limitaban a reproducir la prueba practicada en la etapa del plenario. En el sistema actual se consagra el principio de la oralidad cuando fehacientemente dispone que el juicio sea oral y es así como deben actuar los testigos, peritos y las partes procesales.

A su vez, la Constitución del Ecuador de igual forma acepta el principio de Oralidad, al admitir que la presentación y contradicción de pruebas deben someterse al sistema oral.

Cabe pues destacar que esta forma de actuar en un juicio es mucho más diligente que el sistema anterior, en vista de que se deja pasar por alto tanto trámite y las partes son escuchadas por los jueces en la Audiencia de Juzgamiento a través de sus exposiciones orales.

El Art. 358 del COT, nos habla sobre la acción pública, y manifiesta que la acción penal tributaria es básicamente pública de instancia oficial y el único competente para ejercerla es el Fiscal, de conformidad con las disposiciones de este Código y la ley supletoria para el caso que es el Código de Procedimiento Penal.

Esta acción empieza con la providencia del Fiscal de iniciar la Instrucción Fiscal, es decir cuando el Fiscal tiene los elementos de convicción necesarios para atribuir la responsabilidad o participación de una persona en el cometimiento de un delito tributario.

Del mismo modo, se establece en el COT Tributario, que si el Fiscal tiene como antecedente un acto firme de la administración Tributaria, sin necesidad de

iniciar una indagación previa, resolverá dar inicio a la instrucción Fiscal, previo a la culminación del trámite administrativo.

Corresponde entonces al Fiscal llevar la investigación pre procesal y procesal penal, en base a una indagación previa, para luego de creerlo necesario iniciar con la Instrucción Fiscal, por haber recabado indicios claros y precisos sobre la existencia de un delito e indicios claros y precisos sobre la responsabilidad de una persona en el cometimiento del ilícito.

Podemos concluir diciendo que el sistema acusatorio tiene por objeto abreviar el procedimiento penal tributario y redistribuir los roles, de los diferentes actores procesales. La acusación corresponde al Ministerio Público; la defensa se refiere a la asistencia de un Abogado particular o a un Defensor Público designado por el juez o Tribunal; y la labor de juzgar corresponde exclusivamente al Juez, quien debe decidir sobre la condena o absolución del acusado.

Por todas estas consideraciones el proceso acusatorio se caracteriza primordialmente por ser contradictorio, público y oral, en lo que las diversas funciones de acusar, de la defensa y decisión, están encomendadas a un órgano propio independiente; por ello es que la forma acusatorio da lugar a un proceso de en el que intervienen varias partes; mientras que la practica inquisitoria daba lugar a la concentración de un mismo órgano con funciones de promoción de la acción penal y decisión.

En el sistema anterior, en la etapa del sumario el juez penal era un verdadero investigador y en la actualidad es al Fiscal, a quien le corresponde investigar, indagar y recolectar los elementos de convicción que le servirán en el juicio, y al juez durante la etapa de instrucción Fiscal, le corresponde vigilar que esa investigación no lesione los derechos de los ciudadanos, los mismos que se encuentran garantizados en la Constitución del Ecuador; de esta manera la

administración de justicia no entra a investigar y es ahí cuando se establece la imparcialidad que debe tener todo juez garantista del debido proceso.

Por último y para comprender mejor este tema, nos permitiremos señalar las características de cada uno de los sistemas; es decir del sistema inquisitivo y el actual.

3.2 EL PROCESO MIXTO

El verdadero cambio entre el sistema inquisitivo y el acusatorio se produce con el Código de Instrucción Criminal de 1808, de la época de Napoleón: se mantiene el procedimiento inquisitivo para la primera fase del proceso, que es previa, escrita, secreta y no contradictoria; y la segunda fase, se toman elementos de la leyes revolucionarias, cuyo procedimiento es oral, público y contradictorio.

La acción penal es ejercida por la Fiscalía General del Estado, al que se considera representante del pueblo y de la sociedad, en tanto que la acción civil la ejerce el ofendido. La situación del procesado es distinta en la primera etapa en relación con la segunda etapa, en la que puede defenderse ampliamente; en efecto, la indagatoria es secreto pues no está facultado a conocer los términos de la imputación en su contra, ni de la prueba que ha recogido el juez. Hay prisión preventiva y la libertad provisional no se otorga si el delito que le imputa es un crimen. En la segunda etapa, para apreciar las pruebas, se sigue el sistema de la intima convicción, tanto para los jurados como para los jueces, aunque estos últimos deben motivar sus conclusiones sobre el particular.

Esta sistema se extinguió rápidamente por toda Europa y tuvo influencia en algunos códigos de la época, pero en España la evolución fue más lenta, ya que solo llega en la ley de enjuiciamiento criminal de 1872, en la que la instrucción es también escrita y secreta y se crea el sistema de jurados, mas,

como los resultados fueron negativos, se suprimió en 1875 y luego en 1879, desapareció la oralidad en el juicio, y la segunda fase fue escrita.

Como se ve, el proceso mixto, mezcla los elementos acusatorios e inquisitivos, en mayor o menor medida, de acuerdo a las normas procesales de que se trate.

Creemos que la gran mayoría de ecuatorianos, desde inicios de la década de los 90, estaba consciente que el sistema procesal penal mixto acusaba serias deficiencias y no estaba rindiendo los resultados positivos que se esperaban del CPP de 1983, cuando se lo puso en vigencia el 10 de junio de aquel año. Los procesos penales en trámite se acumulaban sin límite en los juzgados penales de la República ya que los jueces no alcanzaban a despacharlos con oportunidad; se ha escuchado que casi 350 mil procesos penales estaban tramitándose al finalizar el siglo XX, aunque dicha cantidad resultaba harto engañosa como para sustentar un calificativo negativo en contra de la Función Judicial en el área penal.

El auto cabeza de proceso con el que se abría la primera etapa del Sumario del proceso penal mixto, podía tener como antecedente la actuación del oficio del propio Juez, en la excitación fiscal, la denuncia, la acusación particular, las investigaciones policiales y la orden superior de origen administrativo. Dictado el auto cabeza de proceso, de no haber un interesado que comprometiera su tiempo y patrimonio a fin de impulsar la causa, ésta se detenía por meses y años, en tanto el sindicado debía aportar prueba de descargo, si quería salir bien librado, o si quería recuperar la libertad, que la perdía con suma facilidad al dictarse orden de prisión con o sin fundamento. El Fiscal, que a lo largo del sumario mantenía una actitud completamente pasiva – la mayoría de ellos se limitaba a señalar domicilio judicial para recibir notificaciones – se limitaba a presentar su dictamen, acusatorio o no; y, de ser el caso, desempeñar un pobre papel en la audiencia de “juzgamiento” del plenario afirmando que se ratificaba en el contenido de su dictamen acusatorio. Y eso era todo. La labor

instructoria, propia del Sumario – que en realidad era mínima, por obvias razones – corría a cargo de Juez penal, quien por propia iniciativa y ordenando la práctica de diligencias que su escasa imaginación le permitía vislumbrar como conducentes a esos fines, debía comprobar con actuaciones validas y acertadas la existencia del delito, así como para establecer la identidad de los posibles responsables. Terminando el sumario que a veces se prolongaba por meses y años interminables, o se reabría sospechosamente una y otra vez, el juez disponía la apertura de la etapa intermedia, para evaluar las actuaciones cumplidas en esa etapa, y luego dictar el auto resolutorio que a su juicio correspondía. Curiosamente, y aunque muchos no se percataron de ello, al dictar auto de sobreseimiento provisional o definido, el Juez censuraba su falta de acción positiva, cuando no su impotencia o inoperancia para determinar la existencia del delito y la identidad de los responsables. Los autos resolutorios se operaban con o sin motivo, y aunque la impugnación debía resolverse en el plazo de 15 días, ello jamás ocurrió, por manera que los procesos dormían en las cortes superiores, también por meses y años. De haber auto de apertura del plenario, en la audiencia que supuestamente debía ser de juzgamiento, el Fiscal no cumplía ningún papel preponderante, al menos en términos probatorios, pues mas por costumbres, comodidad o desidia, los vocales del Tribunal Penal se limitaban a revisar lo actuado en el sumario para sobre ello sustentar su fallo, bajo el supuesto de que la prueba, al menos la más importante, bien sea material o testimonial, ya formaba parte del expediente procesal. Así las cosas no podían mantenerse por más tiempo.

El nuevo sistema procesal penal que pretende ser oral las cosas han cambiado radicalmente, porque, fundamentalmente, los sujetos procesales han asumido nuevos roles. En apretada síntesis el sistema acusatorio se ajusta al siguiente esquema. La Fiscalía General del Estado junto a la Policía Judicial, en conocimiento de la de la noticia del delito de la acción pública, deben entrar en acción para indagar de manera prolija, técnica y apropiada, respetando los derechos fundamentales de los involucrados, para tratar de establecer mediante el acopio de evidencias o elementos de convicción, previamente a la

iniciación oficial del proceso penal, si se ha cometido o no un delito, y si es posible o no determinar alguna persona para que asuma el papel de procesado al que se pueda atribuir el supuesto delito, de tal manera que contra él se pueda incoar la acción penal, cometido. De no encontrarse evidencias o elementos de convicción que permitan imputar a una persona específica y determinada la comisión del delito, en definitiva acusándole de haber cometido un delito determinado, no puede haber proceso penal. Únicamente cuando la Fiscalía General del Estado cuenta con bases suficientes para sustentar la Resolución Fiscal, el Fiscal la dicta, en el convencimiento de que es indispensable que se establezca una relación jurídico procesal penal básica para comprobar oficialmente lo que él, junto con la Policía Judicial, indagaron previamente. Para dar inicio a la Instrucción Fiscal es necesario que el agente fiscal envíe a la sala de sorteos la petición al juez, a fin de que señale día y hora para la audiencia de formulación de cargos, acto mismo en el que solicitará (si lo considera conveniente) las medidas cautelares personales y reales; en esta misma audiencia si el ofendido considera pertinente solicitará fundamentadamente al fiscal la conversión de la acción, y el proceso podrá solicitar la aplicación del procedimiento abreviado. El fiscal solicitará al juez penal que notifique con el inicio de la instrucción a los sujetos procesales; señalando además el plazo en el que concluirá dicha etapa; que no podrá acceder de noventa días salvo la excepción prevista en el propio CPP. El juez penal asume un papel esencialmente garantista, vigilando que las actuaciones de la policía judicial y del fiscal no vulneren los derechos fundamentales del procesado; en ella el Fiscal fundamenta su dictamen, acusatorio o abstenido; una vez resueltas las cuestiones procedimentales, vicios, prejudiciales, y cumplidas las otras finalidades de la audiencia previstas en la constitución de la República, si el juez lo considera necesario se pasa a la etapa del juicio. Por su parte, el procesado y su defensor pueden contradecir la posición acusatoria del Fiscal y del acusador particular, si lo hubiere, y todo esto en intervenciones orales ante el juez penal. Si se dicta auto de llamamiento a juicio, en la audiencia oral ante los integrantes del tribunal penal se tendrán que evacuar todas las pruebas de cargo o de descargo, que se considere necesarias para

sustentar una sentencia condenatoria o absolutoria según la posición desde la que se mire la intervención del proceso penal. Si el fiscal no demuestra con pruebas debidamente actuadas la responsabilidad del acusado, el Tribunal Penal está en la obligación de dictar sentencia absolutoria.

Como vemos, en el sistema acusatorio el fiscal debe acusar apoyándose en la gestión investigativa de la Policía Judicial, pero siempre y cuando ello sea posible. El procesado y su defensor deben contrarrestar la acción inculpativa del Fiscal. Y el Tribunal Penal debe juzgar con imparcialidad la labor de una y otra parte.

Sin embargo de lo analizado en el sistema procesal acusatorio implementado en nuestro código a partir del 2000, aún se mantienen vigentes algunas particularidades del sistema Penal Inquisitivo, si bien se avanzó bastante en la oralidad muchas de las diligencias pre procesales y actos procesales deben hacerse por escrito, y aún lejos de una justicia “cero papeles”.

3.3 CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA INQUISITIVO

- 1.- En este sistema, el juicio tenía un interés prácticamente privado.
- 2.- Era importante denunciar el delito o acusación, el Juez de oficio no podía actuar así conozca del cometimiento de una infracción. Las partes tenían la imperiosa necesidad de impulsar el juicio.
- 3.- El juez tenía una actitud pasiva frente a las partes procesales.
- 4.- Las partes procesales eran el Juez, quien administraba justicia, el acusador, quien denunciaba el delito y el acusado, a quién se le atribuía ser el responsable del mismo.
- 5.- No existían jueces permanentes

- 6.- El juicio debía ser iniciado y tramitado necesariamente ante el Juez de Derecho.
- 7.- El proceso contemplaba una serie de solemnidades y era oral.
- 8.- Toda persona tenía acceso al juicio incoado. Era público desde el principio.
- 9.- El acusado conocía desde el inicio todos los cargos que se le atribuían, al igual que las pruebas en que se basaba la parte acusadora.
- 10.- Con el solo hecho de presentar su acusación, al acusador no se le exigía demostrar lo aseverado; más bien correspondía al acusado probar los hechos acusados en su contra.
- 11.- El juez no tenía facultades para disponer u ordenar la práctica de pruebas; pues correspondía a las partes demostrar en el juicio sus argumentos esgrimidos en el juicio.
- 12.- No existían reglas que permitían valorar la prueba en su conjunto; es decir el juez tenía plena capacidad para analizarla de acuerdo a su experiencia y educación.

3.4 CARACTERÍSTICAS DEL ACTUAL SISTEMA ACUSATORIO

En el actual sistema encontramos las siguientes:

- 1.- La Instrucción y Acusación Fiscal; es decir cuando el Fiscal está convencido en base a los elementos de convicción recabados de la existencia del delito y responsabilidad del acusado.

- 2.- La Contradicción; es decir cuando las partes puedan con amplitud defender sus argumentos.
- 3.- La Oralidad; el juicio es eminentemente de procedimiento oral y todas las diligencias y actuaciones deben evacuarse de manera oral.
- 4.- La publicidad, la acción penal es pública y la ejerce el Fiscal exclusivamente, y es un principio que esta dado por el interés de la sociedad o del público en general.
- 5.- La inmediación, es decir la comunicación entre el juez y las partes.
- 6.- La concentración, se reúne toda la actividad procesal en un solo acto.

Con ello queda claramente explicado que todos los procesos no son estables, eternos ni inmutables, porque permanentemente deben atenerse a las necesidades que tengan los ciudadanos, quienes son los encargados de tener la iniciativa de modificar las leyes. En cualquier momento pueden surgir ideas innovadoras que permitan a las autoridades aplicar las normas que favorezcan a la colectividad, todos sistema sea esté acusatorio, inquisitorio siempre va a estar sometido a cambios.

3.5 PARTES QUE INTERVIENEN EN EL SISTEMA ACUSATORIO

La acción penal tributaria corresponde promoverla exclusivamente al Fiscal, al ser una acción pública de instancia oficial y cualquier persona puede denunciar ante el ministerio Público el cometimiento de delitos Tributarios.

El Código de Procedimiento Penal, señala que la acción es de dos clases: pública y privada.

Por regla general se puede decir que la mayoría de los delitos son de acción pública. La acción pública se ejerce únicamente por el Fiscal, sin necesidad de denuncia previa. La acción privada se la ejerce únicamente por el ofendido a través de una acusación Particular o Querrela.

En el Sistema Acusatorio entonces intervienen los siguientes sujetos procesales:

- 1.- El Juez
- 2.- El procesado o acusado
- 3.- El Acusador u ofendido.

Siempre al lado de estas partes se reúnen sus auxiliares y asistentes que de una u otra forma se constituyen en sujetos secundarios.

Es decir con respecto del Acusador, interviene el Fiscal, la policía judicial y demás cuerpos auxiliares; con respecto del Querellante interviene su abogado Defensor; en relación al acusado interviene de igual forma su Abogado patrocinador o en su defecto un defensor público.

De igual forma en un proceso penal intervienen otras personas, pero ellas se las consideraría como tercero respecto de la acción; estas son:

1. Los testigos
2. Peritos
3. Los que elaboran informes y
4. Los que posean documentos privados u oficiales.

EL JUEZ.-

La principal facultad del juez es de carácter jurisdiccional, que la ejerce durante la tramitación del proceso y especialmente en la sentencia. El Juez debe ser

una persona imparcial y actuar siempre en base a su sana crítica. Hoy en día se considera a los jueces como garantistas del debido proceso, por ello también deben velar porque se cumplan a cabalidad los derechos de cada ciudadano.

En lo referente a materia tributaria, se entiende entonces que aquella persona que se creyere por una resolución administrativa podrá impugnarla ante un Juez de lo Contencioso Tributario.

EL ACUSADO.-

Según nuestra ley penal, se denomina procesado a quién el Fiscal atribuya participación o responsabilidad en un hecho delictivo en su calidad de autor, cómplice o encubridor y acusado la persona contra la cual un juez haya dictado Auto de Llamamiento a Juicio o contra quién se haya presentado una querrela.

El acusado constituye aquella persona que se encuentra sometida al proceso y se encuentra amenazado en su derecho a la libertad y en el ejercicio de otros derechos. De igual forma el procesado y acusado tiene derechos y garantías que consagra la Constitución del Ecuador y tiene el derecho a tener información desde la etapa pre procesal hasta la finalización del juicio.

El Estado Ecuatoriano garantiza que ninguna persona puede ser privado del derecho de defensa en ninguna instancia del proceso penal, pues siempre tendrá derecho a contar con un Abogado Defensor. En su defecto jamás se quedará en indefensión, pues puede ser defendido por un Defensor Público.

En el caso que nos ocupa, entonces sería procesado o acusado, el contribuyente; es decir cualquier persona natural o jurídica que se limite a no pagar impuestos y al cometimiento de delitos o infracciones tributarias que se encuentren enmarcados en el Código Orgánico Tributario.

EL OFENDIDO.-

Según el Art. 68 del Código de Procedimiento Penal se considera ofendido al directamente afectado por el ilícito. También se considera ofendido a su cónyuge o conviviente que se encuentre en unión libre; a sus ascendientes o descendientes y demás parientes que se encuentren comprendidos dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad con el querellante o acusador. En materia Tributaria se considerará ofendido al Estado, pues es el, quien determina los impuestos o tributos y que deben cumplirlos los contribuyentes o sujetos pasivos de la infracción tributaria.

Este sujeto procesal, al igual que el acusado, tiene derecho a que se le informe sobre todo el desarrollo del juicio, desde la etapa de indagación hasta su culminación en uno de los Tribunales de Garantías Penales.

Se entiende de esta manera y en lo que nos interesa, que para el inicio de la acción penal en Derecho Tributario bastará con la conclusión del trámite administrativo.

El Art. 354 del COT expresa:

Jurisdicción Penal Tributaria.- “La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de este Código y solo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal”

Es decir, que en lo que no esté contemplado en el COT se aplicarán las normas establecidas en el Código Penal y Procedimiento Penal.

3.6 CREACIÓN DE LA FISCALIZA EN EL PAÍS

Los Orígenes de ésta Institución ya estarían en el derecho griego, en donde el proceso penal era fundamentalmente acusatorio, oral y público;

en el derecho Romano con el procedimiento de oficio, que consistía en que los hombres más insignes de Roma, como Marco Porcio Catón, tuvieran a su cargo el ejercicio de la acción penal en representación de los ciudadanos. En las partidas se llamo patronos del Fisco, el Fiscal y era el hombre puesto para razonar, defender las cosas y derechos que pertenecían a la Cámara del Rey. (www.fiscalía.gob.ec)

Podemos observar, que el Ministerio Público tiene ya sus orígenes en el derecho Griego, en donde predominaba como en la actualidad un sistema acusatorio, oral y público. Al hablar de principio público estamos hablando de que todos los ciudadanos tenemos acceso a la investigación Fiscal y los delitos serán conocidos por toda la población. En cambio en el Derecho Romano, las personas más significativas y de una moral intachable eran los que llevaban la acción penal y representaban a la sociedad. Nótese entonces que todavía en ese entonces no existía la figura del Fiscal, sino que esta labor era encomendada a las personas más ilustres de aquella época.

Los orígenes del Ministerio Público, con las características que hoy conocemos estarían en Francia, donde aparecen ciertas figuras que empiezan defendiendo los intereses de la corona para convertirse en representantes del estado. En 1790 la asamblea francesa creó la figura de los Comisarios del Rey y Acusadores Públicos. En 1808, se expide el Código de Napoleón, que establece el sistema mixto de procedimiento y, en 1810 se dicta la Ley de Organización Judicial, con la que alcanza una mayor Organización el Ministerio Público. (www.fiscalía.gob.ec)

Esta cita, nos da un concepto más claro de cómo pudo tener su origen en el pasado la Fiscalía, y se dice que fue en Francia en donde ya aparecen ciertas personas defendiendo intereses de la corona, que en este caso sería de la sociedad y se convierten en representantes del Estado, es decir son personas facultadas por el Fisco para patrocinar o defender causas que tenga relación con la sociedad.

En lo que concierne a nuestro país, allá por el año de 1830 bajo la presidencia del General Juan José Flores, se instituyó la Alta Corte, en la que ya tenía participación el representante del Ministerio Público y en aquella época se dictó la primera Ley Orgánica del Poder Judicial.

En el libro de Actas del Congreso, de 19 de septiembre de 1830, se habla que los diputados nombraron ministros, entre ellos a quién sería el primer Fiscal del Ecuador de la época Republicana. La Constitución de 1883 trae la figura del Ministro Fiscal de la Corte Suprema, con sede en la capital de la República. (www.fiscalia.gob.ec)

Según esta tesis, en el año de 1830 ya existía un Fiscal nombrado por diputados de aquel entonces y era la persona encargada de representar al Estado.

Allá por el año de 1928, bajo el poder del Dr. Isidro Ayora Cueva, se instituye la Procuraduría General de la Nación, que tiene la facultad y competencia de representar y defender los intereses del Estado y de las personas particulares con lo que se da inicio a lo que hoy conocemos como Ministerio Público.

En la Constitución de 1945 se menciona por primera vez al Ministerio Público, disponiendo que tanto el Procurador de la Nación, los Fiscales de los Tribunales de Justicia (ya mencionan a Fiscales) y los demás funcionarios que sean designados por ley, serían las personas aptas para dirigir y ejercer el Ministerio Público, obviamente en aquel entonces bajo la estricta dirección del presidente de la nación.

En el año de 1974, ya se expide una Ley Orgánica de la Función Judicial, y se dispone que tanto la Corte Suprema de Justicia (hoy Corte Nacional) así como las Cortes Superiores sean integradas por Ministros Jueces como en la actualidad, y, un Ministro Fiscal, disponiendo que el Ministerio Público forme ya parte de la función judicial.

En la Constitución de 1978 se estableció en cambio que el Ministerio Público sea dirigido por el Procurador General del Estado, los Ministros y Agentes Fiscales y los demás funcionarios que determine la ley. Aquí ya se les da el nombre de agentes Fiscales, como se los conoce en la actualidad. En el año de 1979 se expide la Ley Orgánica del Ministerio Público, es decir esta Institución se torna independiente y deja de ser parte de la función judicial para agregarse a la Procuraduría General del Estado.

En las reformas Constitucionales del año 1995, se establece una sección denominada “del Ministerio Público” y su ejercicio corresponde al Ministro Fiscal General, los Ministros Fiscales Distritales, los agentes Fiscales y demás funcionarios que determinen la ley. Sus funciones son las de conducir las indagaciones previas y promover la investigación procesal penal, con el apoyo de la Policía Judicial. (www.fiscalia.gob.ec)

Es necesario establecer que en el año 1995, se da una importante independencia a la Fiscalía, esta se encuentra representada por el Ministro Fiscal General, como lo es hasta la actualidad, un Fiscal Distrital, y los Fiscales. A partir de ahí, entre sus funciones primordiales se encuentran la de llevar una indagación previa y dirigir la etapa procesal penal. A más de ello se establece que la Fiscalía puede contar con la Policía Judicial para auxiliarse en la investigación procesal.

Una vez establecida esta Autonomía Organizativa y Funcional del Ministerio Público, la Constitución recogió estos principios en base a la Ley Orgánica del Ministerio Público, de 19 de marzo de 1997.

En la Constitución de 1998 se implementan cambios relevantes en torno al Ministerio Público por cuanto, en esta carta magna se redefinen e imponen funciones más importantes para esta Institución.

Para ello se aprobó la Ley Reformativa a la Ley Orgánica del Ministerio Público, la misma que se encuentra publicada en el Registro Oficial de 16 de junio del 2000.

Con la Constitución actual se elimina el nombre de Ministerio Público y se lo reemplaza por el de Fiscalía General del Estado y cambian sus funciones.

Con la vigencia del Nuevo Código de Procedimiento Penal, desde el día 13 de julio del 2001, se introduce el cambio del sistema inquisitivo escrito, que había perdurado por más de 150 años, a un sistema acusatorio y Oral, en donde el Fiscal tiene la carga de la prueba en la etapa del juicio, para lo cual debe dirigir la investigación pre procesal y procesal penal con imparcialidad y objetividad. (www.fiscalía.gob.ec).

Hoy en día la Fiscalía juega un papel preponderante en la conducción de un proceso penal, toda vez que al salir de un sistema caduco, como el inquisitivo, el Fiscal adquirió más poder y le corresponde efectuar una correcta investigación para tratar de establecer la existencia del delito y la responsabilidad del proceso. Le corresponde probar los hechos, en las etapas del juicio en base a los elementos recaudados tanto en la etapa de indagación como en la de Instrucción. Su deber dice la ley, es actuar con absoluta objetividad y extender la investigación no solo a las circunstancias de cargo sino también a las que sirvan como descargo del acusado. Su actuación es oral, como la de todos los actores del proceso penal.

La Fiscalía General del Estado en la actualidad se encuentra conformada por los siguientes funcionarios en su orden:

1.- Fiscal General de la Nación

Quien es competente para conocer todos aquellos delitos de acción pública, en los que estarían involucrados todos aquellos funcionarios que

gozan de fuero de Corte Nacional de Justicia, el Presidente y Vicepresidente de la República, Ministros de Estado, Magistrados de la Corte Nacional de Justicia, Autoridades de Control, Legisladores.

2.- Fiscales Provinciales

De igual forma conocen los casos de delitos de acción pública, en los que pudieran estar inmersos funcionarios de Corte Superior, Gobernadores, Alcaldes, Prefectos, Oficiales de la Fuerza Pública, entre otros.

3.- Agentes Fiscales (hoy la ley se remite a designarlos como Fiscales)

Conocen los casos de delitos de acción pública, de aquellas personas que gozan de fuero común, es decir conocen los delitos en los que pudiere estar involucrado cualquier ciudadano que no tenga un cargo público.

Existen además Fiscales Subrogantes, y Fiscales Adjuntos que se reparten en las diferentes provincias del país, y todos ellos colaboran con el Fiscal General en todos los procesos de Investigación.

Los Fiscales además cuentan con el apoyo de personal auxiliar, secretarios y asistentes de Fiscales, a más de contar con el apoyo de la Policía Judicial.

3.7 LA FISCALÍA

Como se conoce, en la actualidad la Fiscalía es el ente defensor de la sociedad, es decir se presenta, como aquel organismo que defiende los intereses de todas las personas y los intereses del Estado, en base a las facultades que le imparte la Constitución del Ecuador y su Ley Orgánica.

Las responsabilidades que le otorga la Constitución al Ministerio Público son extensas y entre ellas consigno las más importantes:

- Prevenir en el conocimiento de los procesos de acción pública.
- Dirigir y llevar la investigación pre procesal y procesal penal.
- Vigilar el funcionamiento y aplicación del régimen penitenciario y la rehabilitación social del acusado.
- Velar por la protección de víctimas y testigos.
- Luchar contra la corrupción.

Según el Art. 197 de la Constitución del Ecuador, la Fiscalía dirigirá y organizará un sistema especial de investigación que incluye la medicina legal y las ciencias forenses.

Así también la Constitución del Ecuador le asigna a que la Fiscalía de oficio o a petición de parte, promueva la investigación preprocesal y procesal penal ejerciendo la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal. De encontrar elementos de convicción del cometimiento de un ilícito impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal.

Según nuestra legislación procesal penal, la Fiscalía es la encargada de iniciar una indagación previa, y luego de ello y en base a los elementos de convicción que llegue a reunir decidirá iniciar la segunda etapa del proceso penal, la Instrucción Fiscal.

Será o constituirá obligación de la Fiscalía poner a entera disposición de las partes procesales, todas las pruebas que haya recaudado en sus etapas investigativas, incluyendo las de naturaleza exculpatoria, es decir deberá

extender la investigación no solo a las circunstancias que sirvan como cargo para el imputado, sino aquellas que sirvan para descargo del mismo. Debe actuar con absoluta objetividad, imparcialidad.

Se conoce que en la etapa de indagación previa, esta debe ser reservada; es decir todavía el delito que se investiga no se convierte en público, no se pueden obtener copias simples de todos los documentos que obren de la referida investigación. Todos los resultados que arroje la etapa investigativa serán conocidos en la Instrucción, y es ahí en donde un proceso se vuelve público.

Los Fiscales, los jueces, los investigadores, la policía judicial que proporcionen datos reservados durante esta etapa serán sancionados conforme a la ley.

La Fiscalía debe entenderse como un ente idóneo, imparcial que constituya un vínculo efectivo entre la sociedad y la administración de justicia. Tendrá como cuerpo auxiliar a la Policía Judicial para que le colaborara en algunas diligencias necesarias dentro de la investigación.

Protegerá los derechos y garantías de los ciudadanos, en especial los que se refieren a una correcta administración de justicia. Todas estas responsabilidades se encuentran respaldadas por el Estado, quien garantizará su protección personal, física en todo el proceso.

LA RESERVA.-

El inciso 5 del Art. 215 del Código de Procedimiento Penal dice: “Sin perjuicio de las garantías del debido proceso, y del derecho a la defensa; las actuaciones de la Fiscalía, de la Función Judicial, de la Policía Judicial y de otras instituciones y funcionarios que intervengan en la indagación previa; se mantendrán en reserva de terceros ajenos a ésta y del público en general; sin perjuicio del derecho del ofendido, y de las personas a las cuales se investiga y

de sus abogados, de tener acceso inmediato, efectivo y suficiente de las investigaciones...”

Se entiende que el objetivo de este principio de reserva de la Fiscalía consiste en prohibir cualquier divulgación a fin de no entorpecer en el desarrollo de las investigaciones; es por ello que en la práctica es difícil acceder a un expediente Fiscal cuando se encuentra en etapa de investigación. Resulta que, esta reserva se encuentra atentando contra las garantías del debido proceso, puesto que como sucede en derecho civil, en los únicos casos en que se debería guardar reserva es cuando se vayan a dictar medidas cautelares como el allanamiento o intervenciones telefónicas a los sospechosos. Las demás diligencias como son el reconocimiento del lugar de los hechos, las versiones del ofendido, versiones de terceras personas, peritajes, etc., no deberían ser reservadas, en vista de que la norma constitucional garantiza el derecho a la defensa.

3.8 PRINCIPIOS DE LA FISCALÍA

Con el nuevo sistema, se da la separación de funciones de investigación y de juzgamiento. Ahora la investigación pre procesal y procesal penal queda a cargo del Fiscal, quien tiene como base primordial tratar de reunir los elementos de convicción necesarios, que le permitan decidir en su momento si formula o no acusación en contra de determinada persona.

Entonces ahora se plantea la figura del Fiscal investigador, quien reemplaza al Juez en las labores de indagación, y éste a su vez se dedica a controlar el normal desenvolvimiento de la investigación.

PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD.-

“El principio de imparcialidad va ligado al principio de autonomía, pues en la medida que se garantiza ésta última, es posible una actuación imparcial de los representantes del Ministerio Público” (lexnovae.blogspot.com)

Si el principio de imparcialidad, va unido al principio de Autonomía se nota claramente que el Ministerio Público se convierte en un Órgano Autónomo e Independiente, todas las personas que pertenezcan a dicha entidad deben actuar siempre con imparcialidad desde los actos iniciales de la investigación, hasta cuando el Fiscal decida en su dictamen si acusar o abstenerse de acusar a tal o cual persona. Este principio de igual forma obliga a cumplir con las leyes actuales y con todas y cada una de las formalidades procesales.

Se entiende de esta manera, que la actuación del Fiscal en todas las etapas del proceso penal debe ser imparcial, objetiva, así como en todas sus actuaciones debe demostrar equidad y justicia en todas las diligencias que dirija.

Dentro de este ámbito, el Fiscal debe actuar con absoluta objetividad, indagando los hechos que presumen el cometimiento de un delito, a la vez que conduce y controla todas las diligencias que haya encomendado a su cuerpo auxiliar, es decir a la policía Judicial.

PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA.-

“El principio de independencia va indisolublemente unido al principio de autonomías, pues en la medida que se garantiza éste último es posible que los Fiscales puedan actuar en forma independiente” ((lexnovae.blogspot.com)

El Ministerio Público, como lo expresamos en líneas anteriores es un Órgano Independiente y Autónomo, pero sobre todo se encuentra obediente a las leyes y a la Constitución del Ecuador.

Por tanto la Fiscalía goza de ese principio de independencia en sus decisiones, y no puede una persona, influir en las decisiones que deban adoptar los Fiscales en el desarrollo de la etapa indagatoria y acusadora.

PRINCIPIO DE UNIDAD DE GESTIÓN.-

Este principio se encuentra ligado al principio de Jerarquía; es decir que la Fiscalía al igual que la Función Judicial, es una Institución jerárquicamente organizada.

A través de los principios de unidad y gestión, el representante del Ministerio Público, queda facultado para acoger las indagaciones y juicios sin importarle el estado en que se encuentren, lo mismo que asignar a las personas que creyere necesarias para una correcta investigación. Con ello se busca la unificación de criterios y modos de actuar en la función Fiscal.

Todo esto busca una actuación uniforme de los miembros del Ministerio Público y equivale a que el Fiscal, en vista de que actúa como un todo frente a la ciudadanía y frente a la administración de justicia.

PRINCIPIO DE JERARQUÍA.-

De acuerdo con este principio, a los Fiscales no solo se les reconoce el ejercicio independiente de sus funciones de acuerdo con sus propios criterios y en la forma que ellos consideren más apropiada a las normas constitucionales y legales que persigue el Ministerio Público.

Es decir todos los Fiscales pertenecen a un cuerpo jerárquicamente bien organizado y siempre deben sujetarse a las órdenes que impartan sus superiores, como sucede en cualquier organismo de carácter público.

Entonces el Fiscal General de la Nación, vigilará las actuaciones del Fiscal inferior,

PRINCIPIO DE LA ACUSACIÓN FISCAL.-

De acuerdo con nuestra Constitución, el Fiscal es el único facultado para el ejercicio de la acción penal y dirige la investigación pre procesal y procesal penal desde un principio, lógicamente con el apoyo de la Policía judicial.

Al llegar a su término las diversas etapas investigativas como son la indagación y la instrucción, deberá decidir si efectivamente acusa o se abstiene de acusar a una persona; es decir el Fiscal es el único responsable en la determinación del delito, pues es él, quien atribuye participación o no a una persona en el cometimiento de una infracción.

PRINCIPIO DEL RESPETO A LAS GARANTÍAS FUNDAMENTALES.-

Las Actuaciones del Fiscal, deben atenerse siempre a las disposiciones constitucionales, lo cual conlleva a que éstas no pueden ser ejercidas irrazonablemente, con desconocimiento de los principios y valores constitucionales; así como tampoco desconocer las garantías y derechos fundamentales concernientes a todos los habitantes del Ecuador.

La Fiscalía es una institución de Derecho Público, única e indivisible y autónoma de la función judicial, en lo administrativo, económico y financiero la Fiscalía representa a la sociedad en la investigación y persecución del delito y en la acusación penal de los presuntos infractores. (www.fiscalia.gov.ec)

3.9 SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

A través de la publicación en el Registro Oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1997, se suprimió la Dirección General de Rentas y se crea el que hoy conocemos como Servicio de Rentas Internas (SRI), como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público,

patrimonio y fondos propios, con jurisdicción nacional y su sede en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de ésta ley, del Código Orgánico Tributario, de la ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo. (Andrade, 2011, p. 207)

De esta manera el Servicio de Rentas Internas fue creado como un ente autónomo e independiente en reemplazo de la Dirección General de Rentas.

FACULTADES DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.-

Entre sus facultades se encuentran las siguientes:

- 1.- Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República.

Es decir que es el Presidente quién aprueba la política tributaria a implantarse en nuestro país.

- 2.- Efectuar la determinación, recaudación y el control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no éste expresamente asignada por la ley a otra autoridad;

Su función consiste en recaudar impuestos a los contribuyentes.

- 3.- Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;

Elaborar proyectos de ley en cuanto tiene que ver a las reformas de leyes tributarias.

- 4.- Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan de conformidad con la ley;

Es el organismo Competente para conocer los reclamos efectuados por los contribuyentes y resolver los mismos de acuerdo a las facultadas determinadas en la ley.

5.- Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro.

Tiene la facultad de anular notas de crédito y emitir órdenes de cobro a los contribuyentes o sujetos pasivos de la obligación tributaria.

6.- Imponer sanciones de conformidad con la ley;

Tiene capacidad sancionadora, para las personas que no acaten sus disposiciones.

7.- Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;

Debe elaborar un sistema estadístico de todos los contribuyentes o personas que pagan impuestos a nivel nacional.

8.- Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de créditos en forma total o parcial, previa autorización del directorio y con sujeción a la ley;

9.- Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la ley y;

Puede exigir la presentación de documentos que tengan relación con la obligación tributaria adquirida por los contribuyentes o responsables.

10.- Las demás que le asignen las leyes.

EL DIRECTORIO.-

El Servicio de Rentas Internas está conformado por:

- 1.- El Ministro de Finanzas y Crédito Público, quién lo presidirá;
- 2.- El Superintendente de Compañías o su delegado;
- 3.- El Superintendente de Bancos o su Delegado;
- 4.- El Subsecretario de presupuesto y contabilidad;
- 5.- El Subsecretario de Aduanas;
- 6.- Un representante de las Federaciones Nacionales de las Cámaras de la Producción.

El SRI inicia sus actividades el 1 de enero de 1998, fecha a partir de la cual asume sus atribuciones que le confiere la ley.

El Servicio de Rentas Internas es una entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. (www.sri.gov.ec)

Aquí se nos da una información más detallada de lo que significa esta Institución, la cual tiene como objetivo fundamental el de establecer una cultura tributaria en los habitantes del Ecuador y procurar que los impuestos sean cabalmente cumplidos por todos los contribuyentes, con el propósito de incrementar los ingresos del Estado. Su función consiste en la determinación y recaudación de impuestos.

4 CAPITULO IV: INDAGACIÓN FISCAL

Según el diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas; indagar significa: “inquirir, averiguar, investigar. Realizar las pesquisas y diligencias que requieran el descubrimiento de un crimen o de un criminal” (Cabanellas, G. 1979. p. 691)

La Indagación se refiere a aquella etapa procesal de investigación, de averiguación con el propósito de establecer el delito y la responsabilidad de quien lo comete. Esta etapa corresponde con nuestro actual sistema, exclusivamente al Fiscal, quien es el funcionario competente para iniciar la Indagación, previo al conocimiento de una denuncia y tratar de establecer en base a sus diligencias el presunto cometimiento de un delito y la presunta responsabilidad de la persona que lo comete.

Nuestro Código Adjetivo Penal establece:

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

Es decir, si efectivamente ha llegado a conocimiento del representante del Ministerio Público, sea por denuncia interpuesta por determinada persona, por la prensa, etc., el cometimiento de un ilícito, el Fiscal deberá proceder a declarar abierta la etapa indagatoria e investigar sobre los hechos ilícitos puestos en su conocimiento.

Si durante la indagación previa, tuvieren que adoptarse medidas para las cuales se requiere de autorización judicial, el Fiscal deberá previamente obtenerla, de un Juez competente que en este caso sería un Juez de Garantías

Penales. Estas diligencias o medidas serían por ejemplo un testimonio urgente del supuestamente ofendido que no podrá estar presente en un eventual juicio.

De no existir fundamentos para deducir la imputación, la indagación no podrá mantenerse abierta por más de un año, es decir durante un año se deben evacuar las diligencias tendientes a establecer la existencia de un delito; y transcurrido este plazo el Fiscal podrá disponer el archivo provisional del expediente o solicitará al único funcionario competente el archivo definitivo, según fuera el caso; este plazo se contará desde la fecha en el cuál el Fiscal dio inicio a la indagación previa.

En materia tributaria casi nunca el Fiscal inicia una Indagación Previa, puesto que como existe una resolución ejecutoriada de la administración tributaria; es decir existe un trámite administrativo con su respectiva resolución, el Fiscal opta por iniciar directamente una instrucción Fiscal por cuanto se presume de la existencia de un ilícito tributario y la responsabilidad de un contribuyente.

El Fiscal contará en esta fase con el apoyo de la Policía Judicial, que vendría a ser como su cuerpo auxiliar y delegará a sus agentes la practica de varias diligencias entre ellas la recepción de versiones del ofendido-denunciante y de terceros que conozcan acerca del hecho que se investiga; también delegará la diligencia de reconocimiento de lugar y otras; para lo cual la Policía judicial emitirá un informe de todo lo que ha logrado recabar en base al ilícito que se investiga.

Esta etapa pre procesal en todos los casos tiene el carácter de reservada, no puede acceder a la misma el público en general. En la práctica se puede observar que los Fiscales en esta etapa, únicamente facilitan a los abogados la revisión simple del expediente; pero no permiten que se obtengan fotocopias por el hecho de ser reservadas; lo cual a nuestro criterio viola las garantías consagradas en el debido proceso y se deja a las personas en estado de indefensión.

Es la etapa que da origen a todo lo relacionado con el proceso penal, por esta razón se la conoce como la etapa pre procesal o preparatoria, estas actuaciones son realizadas por la Fiscalía en conjunto con la policía y su equipo especializado que van a recoger todos los elementos necesarios para armar el inicio del proceso. (Andrade, 2011, p. 177).

Es claro que dos personas intervienen en esta etapa:

El Fiscal, quien dirige la indagación, investigación pre procesal y;

La Policía Judicial quien se pone a órdenes del Fiscal para lograr recabar todos los elementos necesarios que tiendan a establecer la existencia de un delito y la responsabilidad de determinada persona en el cometimiento del mismo.

Según nuestra legislación penal, esta etapa no podrá extenderse más allá del año, en aquellos delitos menores que son sancionados con penas de prisión y de dos años en los delitos sancionados con penas de reclusión.

Si el tiempo para la indagación ha fenecido; el Fiscal, si llegare a tener conocimiento de circunstancias que puedan llegar a serle útil en el proceso, puede incorporarlos a la segunda etapa de un proceso penal que es la instrucción.

La Fiscalía debe enmarcar sus actuaciones dentro de cuatro funciones que debe cumplir para levantar el inicio del proceso penal y son:

- El conocimiento de la causa con antelación a otros organismos en delitos determinados como de acción públicas;
- Dirigir y controlar los pasos de la investigación realizada por la Policía para perfilar la etapa pre procesal;

- Recopilar actuaciones y elementos de la investigación que permitan otorgar el grado de responsabilidad de los infractores y si se perpetró o no el delito; y,
- Fortalecer la etapa del juicio, cuando este haya que sustanciarlo en esa etapa; y el esclarecimiento del delito. (Andrade, 2011, p. 177).

Este Autor, pone énfasis en que un Fiscal debe cumplir básicamente cuatro puntos en esta etapa, empezando por una Indagación, es decir que conoce con anterioridad el delito que se investiga antes que cualquier otra autoridad, controla su desarrollo; reúne elementos de convicción para poder instruir y con todos los elementos recopilados se presenta a la etapa final; claro está que para la etapa de juzgamiento el Fiscal ya tiene la certeza de la existencia del delito y de la responsabilidad del infractor.

La Indagación Previa no es una etapa procesal. Esto es así, porque el proceso arranca con el inicio de la acción penal, que de acuerdo con la actual legislación, corre a cargo del Fiscal; mediante la expedición de la resolución que abre la Instrucción Fiscal. (Loor, 2011. p. 314)

La indagación no se inicia de manera concreta el proceso penal, puesto que para que se de inicio a un proceso penal deben ya, existir fundamentos precisos sobre la existencia del delito y la responsabilidad del infractor; es decir todo lo recabado en la Indagación Previa sirve como elemento de convicción de que efectivamente estamos al frente de un ilícito.

Si el delito y sus autores son conocidos, no habrá necesidad de iniciar la indagación previa; esto se da prácticamente en los delitos flagrantes, pues al ser el infractor puesto a órdenes de una autoridad inmediatamente después de haber cometido el ilícito, se realiza una Audiencia de Formulación de cargos y se inicia la Instrucción Fiscal respectiva; notemos entonces que en estos delitos

no hubo necesidad de la Indagación por cuanto el delito y sus autores son conocidos.

Como señala el autor Bucheli, citado por el Dr. Ángel Loor en su obra Dogmática Penal Tributaria “Es Facultad del Fiscal asumir la responsabilidad de iniciación y realización del procedimiento, a través de una selección que permita determinar el hecho que lo motiva, puesto que se considera como necesaria una especie de economía que permita que el empeño se ubique en lo que realmente tiene significado para la seguridad jurídica, a punto de que el esfuerzo no quepa en el hecho que, pudiendo ser delictivo, no alcanza el nivel de proyección social que amerite la correspondiente investigación” (Loor, 2004, p. 315)

A su vez se observa que una de las facultades del Fiscal es iniciar una investigación seria y motivada, puesto que durante todo el tiempo que dura la etapa indagatoria tendrá el deber primordial de encontrar la figura delictiva y a sus presuntos autores, cómplices o encubridores o en su defecto tendrá que desestimar la denuncia puesta en su conocimiento y solicitar a un juez de Derecho el archivo definitivo del ilícito que se investiga.

Por último y una vez que ha quedado claro lo que es la etapa de Indagación Previa o Etapa Pre Procesal, nos permitiremos resumir cuales son las funciones específicas del Fiscal, puesto que es él, el funcionario competente para desarrollar esta etapa investigativa y encontrar el tipo delictivo y la responsabilidad del infractor; así tenemos:

- 1.- En todos los delitos de acción pública, es deber del Fiscal recibir las denuncias que presente alguna persona que conozca sobre el cometimiento de un hecho delictivo.
- 2.- Reconocer los lugares, en donde se han producido los hechos presumiblemente punibles, sus resultados, huellas, señales, objetos o

instrumentos que conduzcan a establecer la existencia de un delito y la responsabilidad de quienes pudieron haberlo perpetrado.

- 3.- Receptar las versiones del ofendido y de aquellas personas que conozcan sobre el delito denunciado. Cabe aclarar que estas versiones se las recepta sin juramento.
- 4.- Solicitar al Juez de Garantías Penales el testimonio urgente de quien se encuentre imposibilitado de concurrir a la etapa de juzgamiento.
- 5.- Impedir por un tiempo de seis horas como máximo, que las personas que tengan información que conlleve al esclarecimiento del delito se ausenten del lugar en donde se perpetró el mismo.
- 6.- Disponer la detención de la persona a quién se le encontró en delito flagrante y ponerla en 24 horas a órdenes de un Juez de garantías Penales para oficializar tal detención.
- 7.- Solicitar a un Juez de Garantías Penales que realice la identificación del o los sospechosos del delito; siempre con la presencia del abogado de la Defensa y siguiendo las reglas establecidas para esta clase de diligencia procesal.
- 8.- Disponer que la Policía Judicial, Cuerpo auxiliar del Ministerio Público, conserve los objetos, instrumentos que puedan servir para el momento de la Audiencia de Juzgamiento.
- 9.- Realizar y disponer de ser el caso, se realice un croquis del lugar en donde se cometió el delito y que se obtengan grabaciones, fotografías u otras pericias realizadas por peritos de Criminalística de la policía Judicial.

- 10.- Solicitar a un Juez de Garantías Penales, a fin de que dicte las medidas cautelares de carácter personal y real que el Fiscal considere necesarias.
- 11.- Solicitar de igual forma que el Juez de Derecho revoque o cese dichas medidas, sin los elementos de convicción que tuvo se han desvanecido.
- 12.- Practicar todas y cada una de las diligencias que a su criterio resulten beneficiosas para esclarecer el hecho que se investiga y sobre todo para fundamentar su acusación.

Estas son las principales atribuciones que tiene un Fiscal en el desenvolvimiento de la etapa investigativa y de instrucción, y entiéndase que todas las personas a las cuales el Fiscal las llama a declarar, están obligadas a comparecer a su despacho para colaborar con la administración de justicia. Para ello como queda dicho, podrá delegar diligencias a la Policía Judicial para acelerar la investigación, debido a la cantidad de denuncias que a diario se presentan en nuestro país. Aquellas personas que siendo llamadas por el Fiscal a declarar no lo hicieren, podrá el Fiscal hacer uso de la fuerza pública para cumplir con dicha diligencia.

El Fiscal además, según nuestra ley podrá solicitar al Juez de garantías penales la figura de suspensión condicional del procedimiento, siempre y cuando el investigado admita su participación en el hecho ilícito.

Podrá solicitar la desestimación, el archivo provisional y archivo definitivo del juicio a un Juez de Garantías Penales. También estará capacitado para facilitar acuerdos reparatorios que den por terminado el pleito. Cabe indicar que estos acuerdos en materia tributaria simplemente no existen, dada la naturaleza pública de los intereses patrimoniales en disputa.

Queda evidente, que el Fiscal es una persona sumamente importante en un proceso penal-tributario, puesto que es él, quien determina el delito; quien

dirige y promueve de oficio o a través de denuncia la indagación previa en casos de delitos de acción pública; acusará a los presuntos infractores ante un Juez de Derecho e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal.

De igual forma dirigirá y coordinará todas y cada una de las actuaciones realizadas por la Policía Judicial y garantizará la intervención de la defensa de los imputados en la indagación previa e investigaciones procesales; en fin es obligación del Fiscal extender la investigación no solo a las circunstancias que sirvan como cargo al acusado, sino también aquellas que sirvan como descargo. Deberá actuar en todas las etapas del proceso penal con absoluto objetividad e imparcialidad.

Finalmente y para dejar en claro este tema, es importante indicar que la indagación se resume en cuatro características fundamentales:

- 1.- Se establece claramente si la investigación debe continuar o no;
- 2.- Constituye un aporte fundamental y básico en la siguiente esta, que es la instrucción Fiscal;
- 3.- Tiene un carácter de integral, comprende actos investigativos que se deben evacuar una vez que se conozca la existencia de una infracción; y,
- 4.- Las diligencias son reservadas, pero la defensa puede llegar a tener conocimiento desde el momento en que el Fiscal llama al investigado o denunciado a rendir su versión libre y sin juramento.

La información reservada tiene por objeto asegurar los resultados de la investigación y sobretodo no permite que se interfiera en el proceso investigativo.

4.1 INSTRUCCIÓN FISCAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN

Una vez que el Fiscal haya culminado con su etapa investigativa y en ella haya recabado los elementos suficientes como para realizar una imputación a determinada persona, corresponde iniciar otra etapa del proceso penal, la Instrucción Fiscal.

En el diccionario de derecho usual de Guillermo Cabanellas Instruir significa: “Iniciar y proseguir un proceso o expediente, para preparar la resolución o fallo del mismo, conforme a las reglas del derecho y practicas recibidas” (Cabanellas, 1979, p. 756).

En base a ello, al instruir un Fiscal continúa con el juicio en base a las pruebas recabadas y aportadas durante la etapa pre procesal, con el propósito de ir preparando el expediente hasta llegar a una sentencia.

En materia tributaria, mientras no exista un acto administrativo firme o una resolución ejecutoriada o sentencia judicial con igual característica no procede el ejercicio de la acción penal.

La acción penal tributaria se ejerce con el acto de inicio de la Instrucción Fiscal. De existir como antecedente un acto firme o resolución ejecutoriada de la administración tributaria o sentencia judicial ejecutoriada, el Fiscal sin necesidad de indagación previa, iniciará la correspondiente instrucción Fiscal. Sin la justificación documentada de la existencia de estos presupuestos alternativos el Fiscala no podrá ejercer la acción penal. (Loor, 2011, p. 316)

Es decir, una vez que se tenga una resolución en firme, bastará para que el Fiscal, inicie con la correspondiente Instrucción, por cuanto cuenta con los antecedentes necesarios, como lo es una sentencia ejecutoriada o resolución administrativa que le hacen presumir sobre la existencia de un ilícito tributario.

Existe divergencia en cuanto a considerarla como la primera parte del proceso judicial, puesto que para muchos este se inicia en la indagación previa, es fácil determinar que, debido a que la indagación previa solo se remite al recogimiento de hechos y evidencias sin determinar responsabilidad alguna; no nos hallamos todavía dentro del proceso y sus etapas; pues la esencia de éste es determinar la responsabilidad del procesado, la misma que solo nace cuando el Fiscal, contando con suficientes elementos de convicción, decide dar inicio a la Instrucción Fiscal. (Andrade, 2001, p. 182).

A nuestro criterio este juicio empieza efectivamente con la indagación previa, por cuanto es en esa etapa en donde el Fiscal se entera de la existencia del delito y empieza a realizar cuanta diligencia fuere necesaria para el esclarecimiento del delito infringido.

Una vez que el Fiscal tiene la certeza y cuenta con elementos de convicción o con fundamentos suficientes que los encontró en la etapa indagatoria, procede a dar inicio a la etapa de Instrucción Fiscal, en la cual simplemente desarrollará lo realizado en la etapa investigativa. Se entiende que en la Instrucción Fiscal, ya se tiene el convencimiento de la existencia de un delito y de la responsabilidad del procesado en el cometimiento de alguna infracción de carácter tributario y aduanero, que haya llegado a conocimiento del Fiscal por cualquier medio.

Estas dos etapas la Indagación Previa y la Instrucción Fiscal son de exclusiva potestad del Fiscal.

El inicio de la Instrucción Fiscal deberá ser notificado a un Juez Fiscal, quién a su vez asumirá la responsabilidad de disponer que se notifique con el auto de inicio de Instrucción al procesado, al ofendido y a la Defensoría Pública.

Cabe señalar que en materia tributaria, ofendido se refiere a la autoridad competente que incoará la denuncia, la misma que recae en la persona del Director General del SRI, para los casos de defraudación Fiscal.

Para presentar una denuncia el director del Servicio de Rentas Internas debe adjuntar la constancia del acto administrativo (sea mera declaración o resolución) firme o ejecutoriado o, en su caso, una sentencia judicial ejecutoriada en la que, necesaria e imprescindiblemente, se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. (Zabala, 2008. p. 74)

El Art. 217 del Código de Procedimiento Penal prescribe:

Art. 217.- “Audiencia de Formulación de cargos.- Cuando el Fiscal cuenta con la información necesaria y los fundamentos suficientes para deducir una imputación, enviará a la sala de sorteos la petición al juez de garantías penales, a fin de que señale día y hora para la audiencia de formulación de cargos, acto en el que solicitará de estimar pertinente, las medidas cautelares personales y reales”.

Se entiende que en el derecho penal común y en base a lo recaudado y recopilado en la indagación previa, en esta etapa instructiva el Fiscal ya cuenta con elementos necesarios y una información suficiente que hace presumir la existencia de un delito, tal como se entiende a la norma invocada y es su deber solicitar a un Juez de Derecho una Audiencia de Formulación de cargos en la cual atribuirá cargos a determinada persona y solicitará medidas cautelares como son la prisión o prohibición de enajenar bienes, prohibición de salida, etc.

La etapa instructiva, ya tiene el carácter de pública y no es reservada como la indagación; y el procesado podrá solicitar al Fiscal presentar todos los elementos de descargo que considere necesarios para su ulterior defensa. Al contrario el ofendido, de igual forma podrá solicitar al Fiscal, todos los actos

procesales que considere indispensables para comprobar la existencia del delito y la responsabilidad del procesado.

El Art. 223 del Código de Procedimiento Penal, establece la duración de la Instrucción así:

“Art. 223.- Duración: La etapa de la instrucción Fiscal, concluirá dentro del plazo máximo de 90 días, improrrogables, a partir de la fecha de notificación al procesado o de ser el caso, al defensor público o al defensor de oficio, designado por la Jueza o Juez de Garantías Penales”

Esta etapa se termina en 90 días y durante este tiempo deberán practicarse las diligencias que las partes creyeren necesarias para comprobar conforme a derecho si existe o no infracción; o si el infractor es responsable o no de la misma.

Si el Fiscal no declarará concluida esta etapa el Juez de Garantías Penales podrá declararla concluida y todos los actos procesales que se practiquen después de este tiempo no tendrán eficacia probatoria.

En síntesis esta etapa culmina cuando el Fiscal de manera categórica considere que se han realizado todos los actos de investigación o cuando hubiere culminado el plazo, para luego emitir su dictamen que puede ser abstentivo o acusatorio; nos ahondaremos más en este tema en el siguiente punto; es decir cuando hablemos del dictamen Fiscal.

En cuanto tiene que ver con la acción penal tributaria, es indispensable diferenciar el derecho a presentar denuncias por delitos tributarios, conforme a esa acción concedida en el Art. 358 del COT; la obligación que tiene una persona de denunciar la existencias de delitos tributarios, por parte de la administración, según lo manifiesta el último inciso del Art. 345 ibídem; y por último la exclusividad conferida al Fiscal, para que desarrolle y ejerza la acción

penal tributaria. La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificada en los numerales 4 al 13 del Art. 344 del mismo cuerpo legal, dará inicio cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias ejecutoriadas, se establezca la presunción del cometimiento de una especie de defraudación tributaria. Se entiende de esta manera que el Fiscal encargado de investigar un delito de defraudación no podrá dar inicio al proceso penal, si no cuenta con este presupuesto jurídico.

Así mismo el Art. 359 del COT expresa que “para el inicio de la acción penal, bastará la conclusión del trámite administrativo. Es decir, que una vez que se encuentre culminado un trámite administrativo, el Fiscal podrá resolver el inicio de la instrucción Fiscal por cuanto cuenta con el antecedente jurídico necesario para iniciar esta etapa procesal sin necesidad de esperar la sentencia ejecutoriada a dictarse, en caso de la parte afectada recurra a una impugnación”.

El Fiscal actúa en forma inmediata y la administración tributaria se encuentra obligada a presentar la denuncia correspondiente, apenas conozcan de indicios del cometimiento de una infracción punible.

En el actual sistema oral Acusatorio, durante la indagación previa y la instrucción Fiscal, se recogen evidencias. Todavía no se presentan como pruebas. Todas las pruebas se presentan oralmente al final, en la etapa del juicio. Aquí la clave es la recolección de evidencias. Estas tienen que ser recogidas en función de la teoría del caso, esto es, con el fin de probar los argumentos de la acusación y la defensa y deben ser recogidas adecuadamente desde el punto de vista técnico y desde el punto de vista legal, para que resistan el análisis de la contraparte en el momento del juicio. El conjunto de actividades necesarias para recoger, proteger, examinar y preservar adecuadamente las evidencias, constituye la cadena de custodia. (Loor, 2011, p. 318).

Es decir, durante las etapas investigativas, llámese indagación e instrucción el Fiscal va estableciendo los fundamentos necesarios para probar sus argumentaciones de manera oral en la etapa del juicio, ante el Tribunal correspondiente; pues es en esa instancia en donde las partes procesales en forma oral presentan sus pruebas y las incorporan procesalmente al juicio, para que luego de un análisis deliberado los jueces de derecho emitan su pronunciamiento y declararen la culpabilidad o confirmen la inocencia de los involucrados.

En un delito tributario singular, como cuando un agente de retención no entrega los valores retenidos, se podría suponer que existe una defraudación impositiva y al mismo tiempo una retención indebida de bienes y por ende podría verse afectados dos órdenes jurídicos penales, el tributario y el ordinario.

Con respecto al tema el autor Carlos Díaz, citado por el Dr. Ángel Loor en su obra Dogmática Penal Tributaria expone “Sintéticamente, podríamos decir que el delito Fiscal, presenta como todos los ilícitos penales, una doble vertiente: a) Fáctica: caracterizada por dos acciones: la ocultación total o parcial de los ingresos y el incremento real de los gastos; b) Jurídica, es decir, constituida por el tratamiento tributario del comportamiento elusivo” (Loor, 2004. p.319)

Tal como lo manifestamos en líneas anteriores, si el Fiscal encuentra méritos suficientes para imputar a una persona solicitará una Audiencia de Formulación de Cargos, en la cual las partes quedarán notificadas con el inicio de la instrucción. Esta etapa se caracteriza por ser investigativa y su propósito final es la de establecer la existencia del delito y su nexos causal, mediante la recolección de evidencias y práctica de una serie de diligencias investigativas y cautelares.

En la Instrucción Fiscal se procede de manera oral y pública, con notificación a los sujetos principales.

En materia penal tributaria no cabe la figura jurídica de conversión de la acción, como sucede en el derecho penal común; pero si puede el procesado solicitar la aplicación del procedimiento abreviado así como cada uno de los derechos y garantías de los cuales se crea asistido.

El Fiscal en esta etapa podrá receptar las versiones del sospechoso, procesado, imputado, del ofendido y de terceras personas que puedan esclarecer los delitos que se investiguen. Estas versiones alcanzarán el valor de prueba únicamente cuando sean ratificadas en la Audiencia de Juzgamiento. El imputado podrá rendir su versión libre y sin juramento o simplemente no declarar.

En la instrucción Fiscal, el Fiscal que lleve una investigación ya podrá solicitar medidas cautelares, entre ellas la privación de la libertad (medida cautelar de carácter personal) y los bienes del acusado (medida cautelar de carácter real); todo con el único propósito de garantizar que el procesado comparezca a un eventual juicio.

Haremos un breve análisis de estas medidas, dispuestas en el Art. 160 del Código de Procedimiento Penal; así tenemos:

MEDIDAS CAUTELARES DE CARÁCTER PERSONAL:

- 1.- La obligación de no asistir a determinados lugares.
- 2.- El procesado no podrá acercarse a determinadas personas.
- 3.- La vigilancia de una autoridad, quién informará al juez sobre su comportamiento.
- 4.- La prohibición de salida del país.

- 5.- Suspensión del agresor en las actividades que desempeña, cuando ello signifique alguna influencia sobre los testigos y víctimas.
- 6.- Disponer la salida del acusado de su lugar de residencia.
- 7.- Ordenar que el procesado por si mismo o a través de terceras personas, realice actos de persecución o de intimidación a la víctima, testigo o algún miembro de su familia.
- 8.- Reintegrar al domicilio a la víctima o testigo ordenando la salida simultánea del procesado, cuando se trate de una vivienda común y sea necesario proteger la integridad personal y/o psíquica.
- 9.- Privar al acusado de la custodia de la víctima menor de edad.
- 10.- La obligación de presentarse periódicamente ante el Juez de Garantías Penales o ante la autoridad que éste designare;
- 11.- El arresto domiciliario, que puede ser con supervisión o vigilancia policial.
- 12.- La detención; y
- 13.- La Prisión preventiva.

De todas estas medidas de carácter personal que pueden ser solicitadas por el Fiscal y dispuestas por un Juez, las más comunes y de acuerdo a la práctica que se tiene, son las de presentarse periódicamente ante el Juez; la prohibición de ausentarse del país y la prisión preventiva. En pocos casos se da el arresto domiciliario, pues esta es una garantía que tienen las personas mayores a 65 años.

Se conoce que la prisión preventiva es de carácter excepcional, y los jueces podrán aplicar estas medidas con el único propósito de asegurar la inmediatez del acusado.

MEDIDAS CAUTELARES DE CARÁCTER REAL:

- 1.- El secuestro;
- 2.- La retención; y,
- 3.- El embargo.

Estas medidas en cambio son de carácter real, y se van en contra de los bienes muebles o inmuebles de las personas que están siendo investigadas por el cometimiento de un delito. Nótese de que en caso de que un Tribunal disponga, luego de un análisis deliberado y motivado confirmar la inocencia de una persona, estas medidas quedarán inmediatamente sin efecto.

La medida cautelar se caracteriza, por estar prevista expresamente en nuestra ley y puede ser revocable, en consideración al desvanecimiento de las pruebas que la fundamentaron.

Todo juez debe disponer las medidas enunciadas de una manera motivada, fundamentada y sobre todo cuando considere que existe indicios claros y precisos de culpabilidad, observando siempre la debida proporcionalidad entre el delito causado, el daño irrogado y la personalidad del infractor.

Estas medidas también pueden ser suspendidas por una caución que rinda el procesado, la misma que puede consistir en dinero en efectivo, fianza, prenda, hipoteca, o una carta de garantía otorgada por una Institución Financiera.

Desde el inicio de la instrucción Fiscal, el ofendido tendrá el derecho a presentar su acusación Particular, y el juez podrá resolver sobre la medida cautelar de prisión preventiva, sobre la caución y la aplicación del

procedimiento abreviado, que no es otra cosa que un procedimiento especial en donde el acusado acepta el cometimiento del ilícito y se somete a la pena que el imponga el juez, la misma que no podrá ser mayor a la solicitada por el Fiscal.

Transcurridos los 90 días que dura la instrucción Fiscal, el Fiscal deberá solicitar al juez a través de un escrito la Audiencia Preparatoria del Juicio, la cual constituye el acto procesal fundamental de la etapa intermedia.

4.2 EL DICTAMEN FISCAL

Una vez concluida la etapa de instrucción Fiscal, es obligación del Fiscal pronunciarse a través de un dictamen y en él resolverá, si efectivamente acusa a la persona que ha sido investigada por el cometimiento de un delito o se abstiene de acusarlo. Si el Fiscal se olvida, o no declara concluida la instrucción el Juez podrá hacerlo.

Con la presentación del dictamen Fiscal a uno de los jueces de garantías penales o Juez Fiscal, se da por iniciada la etapa intermedia, en la que se formaliza la defensa frente a la acusación Fiscal y por ende la acusación del ofendido; el juez de derecho tiene el control judicial en relación a los aspectos formales; entra en juego el debate de toda la evidencia recabada en la etapa investigativa y de instrucción y se da paso al juicio eminentemente oral.

El Art. 224 del Código de Procedimiento Penal al respecto manifiesta que concluida la etapa de instrucción Fiscal dentro de los 90 días, el Fiscal solicitará al Juez de Derecho la realización de una Audiencia a fin de que el Fiscal presente y sustente su dictamen.

Cuando el Fiscal considere que los resultados de la investigación proporcionan datos relevantes sobre la existencia del delito y fundamento que le permita deducir que el procesado es autor de la infracción deberá emitir un Dictamen

Acusatorio y solicitar al juez que dicte el correspondiente Auto de Llamamiento a juicio.

En cambio, cuando el Fiscal considere que no hay mérito para promover un juicio contra el procesado en la audiencia solicitada al Juez, se pronunciará sobre su abstención de acusar; esto por cuanto para el Fiscal no existen esos datos relevantes que establezcan la existencia del delito o si con todos los elementos recabados durante las etapas de indagación e instrucción no le son suficientes para formular una acusación a determinada persona.

En síntesis el Fiscal podrá pronunciarse de la siguiente manera:

Dictamen Acusatorio: cuando todos los resultados de la investigación realizada por el Fiscal, establezcan claramente que se ha perpetrado un delito y sobre todo que estos mismos fundamentos le conlleven a presumir que el procesado es autor o participe de la infracción.

El dictamen acusatorio contendrá:

- 1.- La determinación del delito acusado con todas sus circunstancias.
- 2.- Los nombres y apellidos del procesado
- 3.- Todos los elementos en que funda su acusación en contra del procesado, y si estos fueren varios deberá el Fiscal referirse individualmente a cada uno de ellos, es decir a esta persona lo acuso de autor, a este de cómplice o encubridor según los resultados de su investigación.
- 4.- La norma legal que sanciona el acto por el cual se decidió a acusar.

Dictamen Absolutorio: De la misma forma si el Fiscal considera que de todos los resultados practicados en la investigación no existieren méritos para iniciar

un juicio o proceso penal emitirá el dictamen absteniéndose de acusar y el proceso pasará a un Juez de Derecho. Cuando existe un dictamen absolutorio, el proceso pasará donde el Fiscal superior para que ratifique o confirme el dictamen del Fiscal inferior.

En síntesis el Fiscal al ser el funcionario que, primero tuvo conocimiento de la existencia de un hecho delictuoso, es la persona encargada de decidir si se ha cometido un delito o no.

Si evacuadas las etapas de indagación e instrucción considera que efectivamente existen indicios de que se ha cometido un delito tributario solicita al juez día y hora para la audiencia de sustentación del Dictamen Fiscal, el cual como queda dicho podrá ser acusatorio, en cuanto se tuviera la certeza de que existe un ilícito y la presunción de responsabilidad de una persona en el cometimiento del mismo o podrá ser abstentivo, cuando se ha desvanecido todos los fundamentos que tuvo al comienzo de su investigación para acusar.

En esta Audiencia, el juez escuchará al Fiscal y luego dictará el auto que corresponda. Podrá ser un Auto de Llamamiento a Juicio, cuando acoja en todas sus partes el dictamen presentado y sustentado en la mentada Audiencia por el Fiscal o en su defecto podrá ser un Auto de Sobreseimiento Provisional o Definitivo del proceso y del procesado; es decir es el Juez, quien tiene la última palabra con relación a la situación jurídica del procesado.

En la práctica hemos podido observar que si un Fiscal acusa por tal o cuál delito a determinada persona, el Juez simplemente se reduce a acoger en la mayoría de los casos el dictamen presentado. Muy pocas veces un Juez no acoge el dictamen acusatorio y dicta sobreseimiento; puesto que como queda dicho el Fiscal es la persona que desde un principio comenzó a investigar, indagar en base a una serie de diligencias el delito que ha llegado a su conocimiento y el Juez valora todo lo realizado por el Fiscal para pronunciarse en la respectiva Audiencia.

5 CAPITULO V: NATURALEZA

La Defraudación tributaria consiste en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que se encamina a inducir a error en la determinación de una obligación tributaria; o por el que se deja de pagar en su totalidad o en parte los respectivos tributos realmente debidos en beneficio propio o de una tercera persona.

Como señala el tratadista Espinoza citado por el Dr. Ángel loor en su obra Dogmatica Penal Tributaria “Defraudación, delito que comete quien se sustrae dolosamente el pago de los impuestos públicos además de engaño genérico con perjuicio económico concreto, defraudación se emplea de modo especial contra abusos cometidos contra el fisco y contra las propiedades intelectual e industrial” (Loor, 1986, p. 143)

Podemos observar con esta definición, que efectivamente la defraudación se concreta en el hurto que se le hace al Estado, en base a esa intención positiva de causar daño, pues la persona que lo comete emplea el dolo y la mala fe con el único propósito de perjudicar al Fisco y beneficiarse para sí mismo o beneficiar a una tercera persona. La persona que lo comete actúa con voluntad y conciencia.

El delito de defraudación se caracteriza porque efectivamente el fraude está dirigido directamente a perjudicar en su patrimonio al Estado.

Atendiendo al modo de obrar del sujeto activo y al bien jurídico tutelado, la defraudación se puede definir, como concepto genérico y sin alcance legal, diciendo que es toda lesión patrimonial que se ocasiona con fraude. Fraude es engaño, inexactitud consciente, abuso de confianza que produce o prepara un daño. Cuando tal conducta fraudulenta perjudica el patrimonio de una administración pública, se está en presencia de esta forma de defraudación. Vale decir que la circunstancia calificativa

agravante está determinada solo por la calidad del sujeto pasivo, que se trate de una administración pública. (Omeba, 2005, p. 125)

Es claro entonces, que para que se configure el delito de defraudación el sujeto activo debe lesionar el patrimonio de un bien que pertenezca a la administración pública; así como debe existir un fraude, un engaño por parte de éste (contribuyente) con el propósito protervo de adjudicarse bienes u otras cosas que pertenezcan al Fisco, abusando de su confianza y perjudicando sus intereses.

El Código Tributario nuestro contempla el delito de defraudación y nos define de manera clara y categórica quien se encuentra inmerso en esta clase de delito.

Al delito de defraudación se lo puede enmarcar en lo que tenga relación con el dolo y con la culpa; y como lo hemos manifestado el dolo consiste en la intención de causar daño, de vulnerar las normas legalmente establecidas. El contribuyente al cometer un delito está engañando, defraudando a la autoridad.

El fraude es un acto para engañar o sorprender la buena fe ajena; y la persona que utiliza el fraude como un medio para conseguir un propósito, lo hace con la voluntad de poner en ejercicio determinada actividad enmarcándola a la idea de conseguir obviamente un beneficio patrimonial; en consecuencia se puede defraudar a la administración pública no tan solo por una estafa, sino también por abuso de confianza.

“El Fraude en perjuicio de una administración pública, figura en nuestros antecedentes legales, concebido como un delito peculiar a los empleados públicos” (Omeba, 2005, p. 126)

Se entiende, que para cometer defraudación tributaria deben existir tres elementos importantes:

Sujeto Activo, que sería el contribuyente o responsable;

Sujeto Pasivo, sería la administración pública, que puede ser nacional, provincial o municipal; comprensivas éstas de los organismos dotados de autonomía económica y funcional con personalidad de derecho público; y,

El objeto material del delito son todos los bienes que son propiedad de alguna administración pública; por tanto el perjuicio que sufre el Estado, debe ser con motivo de la lesión operada en sus bienes, y no el que pueda sufrir a raíz del delito, como cuando lo defraudado consista en un bien de propiedad particular que se encuentre en poder de la administración pública y que ésta deba responder civilmente por su pérdida.

Siendo la defraudación toda acto de simulación y engaño que induce error en la determinación del tributo; también es todo acto de simulación que realicen los importadores de vehículos, ya que es el ocultamiento de la verdad o de la no justificación de las mercaderías: en la cantidad, calidad y en el valor justificado de las mismas. (Andrade, 2011, p. 118)

Este autor considera que aquellos que realicen actos de simulación o engaño en el ocultamiento de las mercaderías, también cometen defraudación tributaria al no poder justificar y establecer el valor real de las mentadas mercaderías.

En el delito de defraudación, se pueden establecer dos elementos de tipo objetivo:

- 1.- La evasión de impuestos u obtención ilegal de devoluciones y;
- 2.- El componente defraudatorio de la conducta mediante la cual se obtiene un resultado. El bien jurídico protegido sería la recaudación tributaria o el interés público.

Son delitos de defraudación los siguientes:

La falsa declaración de la aduana de mercaderías; la inexacta declaración de la aduana de mercaderías; la falsificación y alteración de los documentos comprobatorios (facturas); falsificación o alteración de permisos, guías de movilización etc.; la sustitución de mercaderías, la ocultación total o parcial de bienes, ingresos, rentas, frutos o productos; la alteración dolosa de libros de contabilidad; llevar doble contabilidad; la destrucción total o parcial de los libros de contabilidad; la falta de registro o inscripción de letras de cambio, pagares a la orden, contratos de arrendamiento o anticréticos, la falta de entrega de los tributos recaudados como agente de percepción y todo documento de obligación que deba registrarse.

También en el delito de defraudación deben existir dos elementos subjetivos, como son el dolo del contribuyente y la consideración del error.

Por tanto, para poder configurar el delito se requiere el conocimiento de los deberes tributarios, cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y la conciencia de la cuantía de la que se perjudica al estado.

El error en cambio se refiere a la normativa tributaria; es decir cuando el agente actúa con una conducta errónea sin el ánimo de causar el delito de fraude al Fisco. Por tanto la defraudación es la distracción de lo ajeno en desmedro de los intereses estatales.

En lo que se refiere a los casos especiales de defraudación han sido ya tratados en el capítulo primero de ésta investigación y no cabe ahondar en lo mismo, para confundir a los lectores.

En definitiva en la tipificación de la defraudación fiscal, se han considerado todas aquellas conductas fiscales que lleven a suponer a la Administración Tributaria, que el contribuyente o tercero no suministre ni

entregue información de los tributos destinados a la determinación tributaria o que sean ingresos para el erario nacional. Constituyendo defraudación agravada aquel acto típico que se cometa con la participación de uno o más funcionarios de la Administración Tributaria. (Andrade, 2011, p. 165)

Por ello se entiende que, efectivamente la administración Tributaria es la encargada de denunciar aquellos delitos en los cuales un contribuyente oculte información de tributos destinados a los ingresos del estado. Y peor aún cuando son funcionarios de la administración Tributaria los que la cometen el delito se agrava, por cuanto se entiende que estas personas tienen conocimientos tributarios casi exactos para perpetrar los delitos de evasión fiscal.

La norma se comprende en su complejidad, cuando un empleado de la administración tributaria (SRI) tuviere conocimiento de un delito tributario y lo ponga en conocimiento de la autoridad competente para decidir mediante acto administrativo o cuando al resolver una petición reclamo se detectare un delito tributario, en ambos casos, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria, podrá ejercerse la acción penal. Lo que constituye el denominador común, es que exista un acto firme o una resolución ejecutoriada que establezca la presunción de delito tributario, siempre producido por el funcionario o empleado con competencia para dictarlo. (Zavala, .2008, p. 70)

Finalmente el estado constituye el sujeto pasivo en esta clase de delitos y el bien jurídico a proteger sería el bien común.

Defraudar consiste en privar a uno con abuso de su confianza y con infidelidad a las obligaciones propias de lo que le toca de derecho. Es eludir el pago de

impuestos o contribuciones para beneficio propio. Es un delito contra el patrimonio, es un engaño o fraude en las relaciones con otro.

La Defraudación supone la intención de dañar (DOLO), la realización de un acto voluntario o la ocultación de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con un propósito deliberado de sustraerse de todo o en parte una obligación fiscal, pues debe existir una actitud intencional dirigido expresamente para inducir a error a la Autoridad Tributaria.

Por tanto el delito fiscal se produce por aquella utilización de mecanismos engañosos, tramposos para no pagar los impuestos o tasas. Este engaño del hecho que lo genera, mediante el empleo de actos mañosos como son la ocultación, la simulación, omisión, falsedad o engaño, que son evidentes al momento de realizar la determinación tributaria, descubren la responsabilidad de quien lo ejecuta y por tanto configuran el acto punible.

5.1 ETAPA INTERMEDIA

Esta etapa, se da cuando el Fiscal una vez concluida su instrucción y al haber encontrado indicios suficientes que haga presumir la existencia del delito y la responsabilidad del acusado, le corresponde al Juez evaluar todo lo realizado por el Fiscal y en juicio previo decidir si efectivamente se inicia o no el enjuiciamiento penal en contra del responsable o acusado.

Una vez concluida la Audiencia Preparatoria del Juicio, corresponde al Juez dictar lo que en derecho corresponda, utilizando la sana crítica y llamar a juicio o dictar un Auto de sobreseimiento a favor del acusado.

El Juez de Garantías Penales tiene competencia para conocer y resolver las solicitudes que se presenten, respecto a la comparecencia, vicios formales de lo actuado (los mismos que de ser posibles serán subsanados en la propia audiencia) temas de procebilidad y exclusión de

pruebas. En esta Audiencia se deberá anunciar y se podrá impugnar las pruebas a ser presentadas en el juicio. Para esto las partes podrán presentar la evidencia documental que sustente sus alegaciones. (Loor, 2004, p. 328)

Las partes al asistir a la audiencia Preparatoria del Juicio presentaran sus alegaciones respecto de la existencia de causas de nulidad y si el Juez considera que efectivamente se encuentran motivadas, declarará la nulidad a partir del acto procesal que lo nulita o invalida.

Si el dictamen fiscal es acusatorio, es decir que el Fiscal haya encontrado la existencia del delito tributario y la responsabilidad del contribuyente dictará Auto de Llamamiento a Juicio y declarará la validez del proceso.

Si las partes impugnaren la legalidad de la evidencia, el juez en la misma audiencia deberá pronunciarse rechazando o aceptando la objeción planteada, y declarará que evidencias son ineficaces hasta ese momento procesal.

Luego de practicada la Audiencia, las partes en tres días deberán anunciar las pruebas que van a ser utilizadas en la etapa del juicio. En la actualidad las únicas piezas procesales que se remiten al Tribunal son el auto de llamamiento a juicio, el acta de audiencia preparatoria y los anticipos probatorios, y el expediente será devuelto al fiscal.

Al respecto, no nos encontramos de acuerdo con lo manifestado por cuanto el tribunal no contará en la audiencia Oral, Pública y Contradictoria de Juzgamiento con los suficientes recaudos procesales para emitir una sentencia; pues antes se remitía todo el proceso al Tribunal para que lo analicen mesuradamente y se tomen el tiempo oportuno para dictaminar lo que en derecho y en justicia corresponda.

El juez que no acoja el dictamen acusatorio, dictará Auto de Sobreseimiento definitivo y decidirá si la acusación ha sido maliciosa o temeraria. La malicia se refiere al dolo. En la temeridad en cambio hay imprudencia.

Como queda dicho en la etapa intermedia, el juez tiene una participación directa y deberá dictar el auto que corresponda, al respecto nos permitiremos analizar el auto de Llamamiento a Juicio y el Auto de Sobreseimiento.

5.1.1 Auto de Llamamiento a Juicio

Si el juez considera que de los resultados de la instrucción fiscal se desprenden presunciones graves y fundadas sobre la existencia del delito y sobre la participación del procesado, acusado dictará Auto de Llamamiento a Juicio.

Este Auto en lo principal debe contener:

- 1.- La identificación del acusado;
- 2.- El análisis mesurado y motivado de los resultados de la Instrucción Fiscal;
- 3.- La descripción diáfana del delito cometido y la determinación del grado de participación del acusado (Autor-Cómplice o Encubridor)
- 4.- La cita de las disposiciones legales aplicables.

Si el acusado se encontrare prófugo al momento de dictar el correspondiente auto de Llamamiento a Juicio, ordenará la suspensión de la etapa del juicio, hasta que el encausado sea aprehendido o se presentare voluntariamente.

Ejecutoriado el auto de llamamiento a Juicio el Juez, remitirá de inmediato el proceso al Tribunal correspondiente.

5.1.2 Auto de Sobreseimiento

Si el Juez considera que los elementos en los que el Fiscal ha sustentado la presunción de existencia del delito o la participación del procesado, no le son suficientes dictará Auto de Sobreseimiento provisional, bien sea del proceso, o del procesado, o de los dos, declarando que por el momento, no puede de ninguna manera continuarse con la etapa del juicio.

El sobreseimiento del proceso y del acusado será definitivo cuando luego de un análisis prolijo el Juez concluya que los hechos no constituyen delito o que los indicios existentes no conducen de manera clara a presumir la existencia de la infracción, de igual forma dictará este auto si encontrare que se han establecido causas de justificación que eximan de responsabilidad al acusado.

Si el Juez considera que existe el delito pero no la responsabilidad del procesado, dictará auto de sobreseimiento provisional del proceso y definitivo a favor del procesado.

Si el Fiscal hubiere emitido un dictamen abstentivo, el Juez dictará el correspondiente sobreseimiento provisional o definitivo del proceso o del procesado.

Al tiempo de dictar el sobreseimiento definitivo el Juez debe declarar si la acusación ha sido maliciosa y temeraria; si la acusación ha sido temeraria el condenado pagará las costas judiciales y la indemnización por los daños y perjuicios irrogados.

Si el juez declara maliciosa la acusación, el denunciante responderá por el delito previsto en el Art. 494 del Código Penal.

Con el sobreseimiento definitivo del proceso se termina el juicio y no se podrá iniciar otro por el mismo hecho.

En fin como queda dicho corresponde evacuar esta etapa judicial al Juez de Derecho, basándose siempre en el pronunciamiento Fiscal y empleando la sana crítica y el libre entendimiento que gozan los jueces para pronunciarse en lo que en derecho y en justicia corresponda; dicho de otra manera si el fiscal Acusa el Juez llamará al acusado a Juicio; al contrario si el fiscal se abstiene de acusar dictará el correspondiente Auto de Sobreseimiento, que puede ser definitivo o provisional.

5.2 ETAPA DEL JUICIO

En esta etapa se va a resolver la situación jurídica de las personas que han perpetrado un delito tributario. Es decir, una vez realizada la etapa de instrucción fiscal que llevaron al Fiscal ha establecer la existencia del delito y la responsabilidad del procesado y al Juez ha dictar el correspondiente Auto de Llamamiento a Juicio en caso de acoger el dictamen fiscal o el correspondiente Auto de Sobreseimiento; corresponde al Tribunal en base a las pruebas que aporten los sujetos procesales en la respectiva Audiencia, confirmar la inocencia o declarar la culpabilidad del acusado.

Según nuestro Código Adjetivo Penal, las etapas del proceso penal ecuatoriano son:

- 1.- Instrucción Fiscal;
- 2.- Etapa Intermedia;
- 3.- El Juicio (Etapa del Juicio)
- 4.- Etapa de Impugnación

No debemos olvidar que previamente a estas etapas, se inicia una denuncia, que conlleva a una etapa pre procesal analizada anteriormente como lo es la indagación previa o etapa investigativa para tratar de encontrar el delito y sancionar al infractor.

Las personas sobre quienes recae la capacidad para juzgar los delitos en materia tributaria son:

- 1.- Juez de garantías penales
- 2.- Tribunales distritales de lo Fiscal
- 3.- Cortes Provinciales
- 4.- Salas de lo Penal de la Corte Nacional de Justicia.

Las juezas y jueces de lo penal conocen y resuelven en primera instancia, las causas por ilícitos tributarios, incluidos los delitos aduaneros de su jurisdicción.

Esta etapa se comprobará la existencia de la infracción, así como el grado de responsabilidad, para lo cual se han de practicar todos los actos procesales que permitan tal cometido, así en base a hechos y actos procesales que obren del proceso, pueda sancionarse al procesado, de acuerdo a la pena que se establezca para la comisión del delito. (Andrade, 2011, p. 192).

El delito tributario entonces pasa a ser juzgado por un Tribunal Contencioso Tributario competente, quién será el ente encargado de dictar la sentencia que corresponda.

El procedimiento penal tributario se sujeta a las normas del COT y sólo en forma supletoria, al Código Penal y al de Procedimiento Penal.

En esta etapa del juicio es importante la existencia de la acusación Fiscal, por lo que se supone que si, ésta no existe no puede haber juicio alguno.

La certeza de la existencia del delito y la culpabilidad del acusado, se obtendrán de las pruebas de cargo y de descargo que aporten los sujetos procesales en esta etapa, sin perjuicio de los anticipos jurisdiccionales de prueba que se hubieren practicado en la Instrucción Fiscal, de la iniciativa

probatoria de los jueces en la audiencia o de las nuevas pruebas que ordene el Tribunal.

El juicio se debe realizar con la presencia obligatoria de los jueces y las partes procesales; si el defensor del acusado no comparece a juicio se debe proceder a oficiar a la fuerza pública para hacerlo comparecer obligatoriamente. Si vuelve a no comparecer el Presidente del Tribunal designará un defensor de oficio para que asuma la defensa.

En esta etapa es necesaria la presencia del acusado, pues es él quien va a escuchar atentamente todas las declaraciones o testimonios que se digan en el tribunal y que entienda de manera clara el delito por el cual ha sido llamado a juicio. Si estuviera con prisión preventiva, se tomarán las medidas necesarias para asegurar su comparecencia y de esta forma evitar su fuga.

Esta Audiencia en la etapa del juicio es de carácter público. El juicio debe continuar ininterrumpidamente hasta su conclusión. Se puede suspender la Audiencia cuando:

- 1.- Haya que practicar un acto probatorio o pericia fuera de la sala de audiencias.
- 2.- No comparezcan personas importantes para el juicio, como testigos, peritos o traductores.
- 3.- Si algún juez, Fiscal, acusado o Defensor por cualquier causa insuperable no puedan continuar interviniendo en el juicio.

El juicio es eminentemente oral, y bajo esa táctica deben declarar las partes, los testigos, los peritos, así como las exposiciones y alegatos de los abogados y fiscales.

En esta Audiencia Oral, el Tribunal dicta sentencia condenatoria o absolutoria, previa la declaración de la existencia jurídica del delito y la culpabilidad o confirmación de inocencia del acusado, mediante las pruebas debidamente solicitadas por los sujetos procesales principales y ordenadas por el tribunal Penal.

En la etapa del juicio, se hace un juicio de atribubilidad sobre el acusado. Este juicio de atribubilidad se descompone en dos subjuicios claramente diferenciados entre sí: el sub-juicio de desaprobación y el sub-juicio de reproche. El primero mira hacia el establecimiento de la imputabilidad; el segundo, hacia el establecimiento de la culpabilidad. En consecuencia los actos procesales que se practican dentro de la audiencia del juicio en relación con el acusado se refieren a la capacidad del acusado para cumplir con la exigencia impuesta por la norma jurídica penal; y si actuó con capacidad, se debe probar si estuvo en posibilidad de cumplir con la norma jurídica y el motivo por el que no lo hizo. El primer juicio es de desaprobación de la conducta, es decir, se trata del juicio de imputabilidad. El acusado pudo cumplir con la norma jurídica penal y no la cumplió. Pero una vez comprobada la imputabilidad del acusado y sentada la desaprobación del Estado por no haber cumplido con la norma jurídica, pudiendo cumplirla, es necesario que el fiscal pruebe si es que el acusado, pudiendo ser capaz para cumplir con la norma jurídica penal en el caso concreto, debió hacerlo; es decir, si es que no actuaron ciertas circunstancias que hicieron imposible que el acusado cumpliera el deber de respetar la norma jurídica. En consecuencia, si el tribunal llega a la convicción que el acusado, siendo capaz, pudo haber cumplido con la norma, le reprocha su conducta antijurídica, porque debiendo éste haber cumplido con la norma, no lo hizo, por lo que lo declara culpable. Al imputable, el Estado le desaprueba su conducta antijurídica porque “pudo” cumplir la norma; al culpable el Estado le reprocha dicha conducta porque “debió” cumplir la norma. (Zavala, 2006, p. 211).

Se observa que en esta etapa corresponde a los sujetos procesales probar al tribunal su inocencia en el caso de la defensa y la culpabilidad en el caso de la Acusación, en esta Audiencia las partes tratarán de justificar las pruebas aportadas durante las diferentes etapas procesales e incorporarlas al juicio; en donde los jueces, una vez escuchadas a las partes y en base a las pruebas aportadas por ellos deliberarán y darán su veredicto declarando la culpabilidad o confirmando la inocencia del acusado.

Los Tribunales de Garantías Penales son competentes para:

- 1.- Sustanciar la etapa del juicio y dictar sentencia en todos los juicios de acción pública, cualquiera que sea la pena prevista para el delito que se juzga.
- 2.- Resolver el procedimiento penal abreviado.
- 3.- Realizar los actos procesales previstos en la ley.

Con fecha 4 de agosto del 2009, la Corte Nacional de Justicia, emitió una resolución sin número, que fue publicada en el Registro Oficial No. 648, por lo cual interpreta con carácter general y obligatorio que, los Tribunales Distritales de lo Fiscal tienen competencia para conocer y resolver las causas por delitos tributarios y aduaneros, de conformidad con el inciso primero del artículo 355 del Código Tributario, el cual deberá continuarse aplicando, no obstante a que el Código Orgánico de la Función Judicial promulgado con fecha 4 de marzo del 2009, lo derogó expresamente. Tal interpretación ha sido hecha, con fundamento en la disposición transitoria cuarta de dicho código, lo cual prorroga la competencia de dicho tribunal distrital de lo fiscal. (Loor, 2011. p. 331).

Por tanto El Tribunal Distrital de lo Fiscal es plenamente capaz y competente para conocer la defraudación tributaria y sancionar o absolver según sea el

caso. Acorde con esto se entiende que el referido Tribunal obra con las mismas facultades que un Tribunal de Garantías Penales, al actuar en la etapa del juicio.

En esta etapa en que las pruebas deben ser producidas mediante su presentación e incorporación al proceso. Su reproducción no está permitida.

Las partes en esta etapa presentaran una lista de testigos que rindan su testimonio en la Audiencia, y solicitaran el anuncio de pruebas que creyeren necesarias a fin de que se practiquen en la Audiencia; las mismas que podrán ser impugnadas u objetadas por las partes en la Audiencia de Juzgamiento.

Los elementos de cargo y de descargo, así como todos los documentos que de una u otra forma constituyan evidencia durante la etapa indagatoria y de instrucción fiscal; anunciados por las partes como anticipos probatorios, formaran parte del expediente del juicio y no serán reproducidos.

En los testimonios las partes pueden objetar su declaración y asesorar a sus defendidos que se omitan de contestar preguntas capciosas, impertinentes y sugestivas.

En la Instrucción Fiscal no se prueba, solo se investiga, se indaga. En la etapa intermedia el Juez de Derecho, conoció, evaluó y resolvió la pretensión del Fiscal, pero su resolución no constituye una sentencia firme; es decir no se pronunció sobre la existencia o inexistencia de la infracción ni sobre la inocencia o culpabilidad del acusado.

Por tanto la etapa del juicio tiene tres puntos importantes:

- 1.- Demostrar la prueba de la existencia del delito;
- 2.- La prueba de la culpabilidad del infractor; y,

3.- La declaración de la pena que corresponde al delito cometido, de las medidas de seguridad y el pago del daño causado al ofendido.

Obviamente si no se demuestra la existencia del delito y la responsabilidad del acusado, el tribunal confirmará su inocencia.

Esta etapa concluye con la resolución del Tribunal (Sentencia) y a su vez ésta termina con el proceso penal, absolviendo o condenando al acusado. La sentencia deberá ser motivada, es imperativa y por tanto esta llamada a cumplirse.

En este punto es necesario indicar, que en la sentencia los jueces consideraran las circunstancias agravantes, circunstancias atenuantes y circunstancias eximentes.

CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES.-

Son aquellas que aumentan la pena, la alarma social que la infracción produce en la sociedad o que determinen la peligrosidad de las personas que las cometen.

Son circunstancias agravantes y se encuentran establecidas en el artículo 318 del Código Orgánico Tributario:

- Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la administración Tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y,
- La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.

CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES.-

Son aquellas que disminuyen o rebajan la gravedad de la infracción, no causan alarma social y no existe peligrosidad en la persona que la perpetra.

Son circunstancias atenuantes y se encuentran establecidas en el artículo 319 del Código Orgánico Tributario:

- Haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y,
- Presentarse voluntariamente a la Administración Tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma.

CIRCUNSTANCIAS EXIMENTES:

Son aquellas en las cuales la persona que comete un ilícito queda liberada de la responsabilidad por la ejecución de la infracción.

Son circunstancias eximentes y se encuentran establecidas en el artículo 320 del Código Orgánico Tributario:

- Que la transgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la Administración Tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa.

Como queda dicho el Tribunal Fiscal considerará en la sentencia, todas y cada uno de las circunstancias de la infracción que creyere necesarias a fin de aumentar o disminuir la pena correspondiente al delito perpetrado.

5.3 LA PRUEBA EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN

El autor Colombiano Echandia, señala que la " noción de la prueba está presente en todas las manifestaciones de la vida humana ", siendo en " las ciencias y actividades reconstructivas, donde... adquiere un sentido preciso y especial, que en sustancia es el mismo que tiene en derecho ".

Teniendo presente esta opinión y la finalidad que se busca a través del proceso penal que es la reconstrucción formal de los hechos para obtener la posesión de la verdad material, resulta claro que es de indiscutible importancia la prueba dentro del proceso penal. En efecto, por medio de la prueba se " confirma o desvirtúa una hipótesis o afirmación precedente " relacionada con la existencia de la infracción y de la responsabilidad de los procesados a los que se refiere de manera específica y previa la resolución de la Instrucción Fiscal en la que se relatan los hechos supuestamente delictivos sujetos a una ulterior comprobación formal, así como la responsabilidad de quienes, al menos en principio, aparecen como presuntos responsables.

Lo dicho nos permite comprobar que el criterio de Francisco Carrara, acerca de la importancia de la prueba se mantiene vigente, en cuanto la " prueba es todo lo que sirva para dar certeza acerca de la verdad de una proposición ", que procesalmente hablando se da al emitirse la decisión de iniciar un proceso penal, en el entendido que lo que el Estado busca es someter al procesado a la justicia, haciendo que, previa declaratoria oficial de su culpabilidad, sea condenado a las penas previstas en las leyes penales, en tanto que éste busca que se declare su inocencia o, por lo menos, que no se lo someta a un proceso penal largo, complejo y complicado. Sobre la base de lo dicho y con relación a la prueba se puede poner de relieve los siguientes aspectos:

El asunto sometido a conocimiento de los jueces penales, no tiene que resolverse exclusivamente sobre la base de las afirmaciones que sobre los hechos materia del juzgamiento hace las partes involucradas. Acusador,

defensor y Fiscal General del Estado, deben probar dentro del proceso sus afirmaciones para hacer viables sus pretensiones. Cada parte persigue finalidades diversas y en ocasiones opuestas, (culpabilidad, inocencia, indemnizaciones civiles) pero buscando todas el objetivo común de que se llegue a descubrir la verdad; es decir, reconstruir conceptualmente el acontecimiento histórico sobre el cual versa el proceso penal y por el cual se va a juzgar a los responsables.

Cronológicamente, lo único que en muchos casos existe al iniciarse la actividad procesal son simples presunciones, sospechas o afirmaciones interesadas que hacen las partes; cuantas veces, los propios informes o partes policiales también se sustentan en presunciones o apreciaciones que conducen a conclusiones sujetas a verificación posterior, lo cual es más evidente cuando existen informes investigativos preliminares que sirven de base para una más detenida y profunda investigación posterior. De esta manera, surge una contraposición de intereses: El Estado por una parte, haciendo uso del derecho de castigar, pretende juzgar y sancionar a los responsables de las infracciones; pero, por otra parte, los particulares sospechosos o procesados tienen el derecho a que se les considere inocentes hasta cuando se los declare culpables en sentencia ejecutoriada. Ante esta confrontación de intereses y derechos surge la necesidad de que las particulares e interesadas afirmaciones de las partes procesales sean racionalmente comprobadas dentro del proceso penal, supuesto que la prueba es el mecanismo procesal más confiable para descubrir la verdad real, y a la vez la mayor garantía contra la arbitrariedad de las decisiones judiciales.

La búsqueda de la verdad, fin inmediato del proceso penal debe desarrollarse teniendo a la reconstrucción conceptual del acontecimiento histórico sobre el cual aquel versa. La prueba es el único medio seguro de lograr esa reconstrucción, de un modo comprobable y demostrable ", afirma el profesor argentino Cafeterra. En el proceso debe probarse que el hecho es típico y antijurídico para que exista como delito. Más aún: hay que probar la

participación de las personas en el acto delictivo señalando la responsabilidad individual, según la conducta ejecutada. Y, lo que es más importante, debe comprobarse la responsabilidad del acusado como base de su declaratoria de culpabilidad. De la misma manera, puede haber prueba de la existencia de los elementos objetivos del delito, acción y resultado, tipicidad y antijuridicidad, pero no se puede atribuir penalmente el acto a una persona determinada. Precisamente, en la etapa del juicio deben practicarse los actos necesarios para comprobar si el acusado es culpable o inocente a fin de condenarle o absolverle. Por ello, las decisiones que se toman al concluir la primera parte del proceso al dictarse los autos resolutorios, bien auto de sobreseimiento, o de llamamiento a juicio, como también y fundamentalmente la que se expide al dictarse sentencia, solo pueden estar sustentadas en actuaciones probatorias que hayan sido acreditadas mediante pruebas objetivas.

La prueba es la demostración de una proposición, y por ello los romanos definieron la prueba como la averiguación de algo dudoso mediante la producción de elementos de convicción que propone el litigante ante el juez de la causa y que son propios para justificar los hechos alegados. Probar, en términos del derecho procesal penal, es demostrar legalmente la existencia de un hecho delictivo y la responsabilidad de aquel a quien se lo atribuye para el juez penal alcance la posesión de la verdad y con certeza resuelva un asunto sometido a su conocimiento.

La prueba es una garantía para todos, porque interesa a la sociedad que se descubra la verdad, sin embargo, respecto del inocente es mucho más importante en cuanto le garantiza que el juez penal no le condenará a menos que exista pruebas legalmente obtenida, objetivas y suficientes que demuestren con evidencia su responsabilidad penal. El juez penal, debe adquirir la certeza de que se ha cometido el delito y de que procesado o acusado es efectivamente culpable de los hechos delictivos que se le atribuyen. El juzgador, de ninguna manera, puede basar su resolución en elementos exclusivamente subjetivos, como son las simples afirmaciones que

hacen las parte interesadas en las denuncias o querellas, y que posteriormente no son respaldadas con pruebas, o peor aún, si han sido indebidamente utilizadas como recursos para obtener otros fines, luego de obtenidos los cuales son abandonadas.

La producción de la prueba está sujeta a medios y formalidades previstos en la ley, esto significa que los medios probatorios tienen que ser introducidos al proceso respetando las normas constitucionales y legales, por disposición del Órgano Jurisdiccional correspondiente, es decir, el juez penal o del tribunal penal, por pedido de algún sujeto procesal, cumpliéndose estrictamente las formalidades previstas en la ley. Solo las actuaciones cumplidas en esta forma pueden tener plena validez probatoria dentro del proceso penal. En efecto, el Art. 83 CPP dice: " la prueba solo tiene valor si ha sido pedida, ordenada, practicada e incorporada al juicio conforme a las disposiciones de este código. No se puede utilizar información obtenida mediante torturas, maltratos, coacciones, amenazas, engaños o cualquier otro medio que menoscabe garantías fundamentales de los encausados. Tampoco se puede utilizar la prueba obtenida mediante procedimientos que constituyen inducción a la comisión del delito ".

De la misma manera el Art. 80 del CPP, que tiene como epígrafe " Ineficacia probatoria " precisa que " toda acción preprocesal o procesal que vulnere garantías constitucionales carecerá de eficacia alguna. La ineficacia se extenderá a todas aquellas pruebas que, de acuerdo con las circunstancias del caso, no hubiesen podido ser obtenidas sin violación de tales garantías ". Queda claro que la ineficacia no se da únicamente con relación a las acciones procesales, como sería la presentación en juicio de pruebas obtenidas con violación de las garantías constitucionales, sino que alcanza y se extiende también a las preprocesales.

Más allá de que las disposiciones constantes en los Arts. 80 y 83 del CPP, reiteraran de manera más amplia y desarrollan el mandato constitucional (Art.

76 numeral 4), según el cual la evidencia obtenida con violación a las disposiciones constitucionales es nula y carece de todo valor probatorio, por lo que debe ser excluida del expediente o ignorada si ya se ha incorporado, en cuanto a su valor probatorio. En la justicia de Estados Unidos, las decisiones de la Corte Suprema han llegado a constituir lo que se denomina " exclusionary rule ": la evidencia obtenida con violación de los derechos constitucionales del procesado no puede ser presentada al juicio para probar la culpabilidad del procesado.

El autor argentino Cafferata, al respecto dice: " este importante aspecto no ha sido siempre bien advertido, pues frente a la importancia de la prueba ilegalmente obtenida, a veces se ha olvidado que la justicia no puede aprovecharse de ningún acto contrario a la ley, sin incurrir en una contradicción fundamental ". Es oportuno advertir que la tacha de ilegalidad de las pruebas no alcanza sólo a las que constituyen violación de garantías constitucionales, sino también a las que sean sus consecuencias inmediatas, como sería el caso de la aprehensión de objetos materiales del delito en el lugar indicado en la confesión forzada. Y por eso el mismo autor argentino más adelante, aclara: " cierto es que ésta solución puede llevar a la impunidad de algún delito, pero no es menos cierto que el orden jurídico ha optado en muchos casos por la impunidad, cuando ella fuere el precio de la tutela de otros intereses que han considerado más valiosos que el castigo del ilícito, dándoles una protección de rango constitucional ".

Una vez que la prueba llega a formar parte del proceso, si ha sido introducida legal y oportunamente en el proceso, es de utilidad común; en consecuencia, ya no solo pertenece a quien la aporta o, a quien la favorece sino a la causa o al interés público. Este principio se extiende también a las actuaciones investigativas que debe realizar el fiscal en la fase previa al proceso y que pueden poner al descubierto evidencias que la favorezcan al sospechoso, al procesado. Por ello el Art. 65 inciso final expresa que: " es obligación del fiscal, actuar con absoluta objetividad, extendiendo la investigación no solo a

las circunstancias de cargo, sino también a las que sirvan de descargo del procesado ". De esta manera, una vez iniciado oficialmente el proceso es obligación del fiscal poner a disposición del procesado, del ofendido y de sus abogados todas las evidencias que tenga en su poder, incluyendo las de naturaleza exculpatoria.

En la sentencia el juzgador hace una valoración en conjunto de los medios de prueba que han sido aportados por las partes, aplicando los principios de la lógica, de las ciencias y de la experiencia confirmadas por la realidad, en mérito de esa valoración el juez llega al convencimiento de la verdad o falsedad de las afirmaciones de las partes, de la existencia de una cosa o la realidad de un hecho. La valoración y apreciación de la prueba, viene a ser entonces, el producto final de aquella operación intelectual, pero esta valoración no queda al arbitrio del juzgador, puesto que la ley determina normas precisas para el efecto que le obligan a valorar los medios de prueba aportados por las partes con determinado alcance, conforme a expreso mandato legal o conforme a las reglas de la sana crítica. Y, es que en todo procedimiento, incluso el legal debe estar sometido a reglas y principios que le permitan llegar a convicciones válidas pero también enmarcadas dentro de los límites de la lógica y excluir lo absurdo y arbitrario; y, por supuesto determinar si las pruebas que se reunieron en el proceso han sido o no provechosas o ineficaces e inútiles, y si esa prueba cumple o no con el fin procesal al que estaba destinada.

El Juez o Tribunal, para dictar sentencia condenatoria, debe tener la certeza de la existencia del delito, así como la responsabilidad del procesado, tal como refiere el Art. 304-A del Código de Procedimiento Penal, y aquella certeza no puede ser otra que la convicción inequívoca de que la acción delictiva se produjo. Un juzgador no puede dejarse llevar, por los titulares de prensa, ni por la morbosidad colectiva, pues su accionar debe estar única y exclusivamente constreñida a los aportes procesales y a la confrontación que de ellos pudiera encontrarse en la ley, lo contrario implicaría acomodar los hechos al tipo penal para condenar en forma indebida al procesado, trastocando el principio de

equidad y justicia que debe primar en una sentencia transformando el fallo en absurdo y arbitrario.

En todo proceso penal y fundamentalmente la prueba debe observarse el principio de legalidad que, es el fundamento lógico y metafísico que garantiza la atribución exclusiva del legislador para tipificar las infracciones punibles y establecer las sanciones penales correspondientes. Este principio jurídico otorga a la Asamblea, Congreso o Parlamento, la facultad de definir las conductas constitutivas del delito y la aplicación de las penas que les correspondan. Esta potestad pertenece exclusivamente al Derecho Positivo, que es la manifestación democrática – representativa de la voluntad soberana general y de la separación de poderes del Estado de Derecho. Del principio de legalidad, en latín "Nullun crimen, nulla pena sine previa lege penale", se deriva por cierto, la necesidad jurídica de que la pérdida o limitación de la libertad individual, que conlleva la trasgresión penal, se realice con la finalidad de dotar, indefectiblemente, de protección a los bienes jurídicos constitucionalmente legítimos. Asimismo, permiten entender el sentido material razonable de la norma, esto es que los ciudadanos asuman o no, una determinada conducta, si previamente conocen con suficiente claridad, el mandato o prohibición. Esta seguridad y certeza jurídica es un derecho político del ciudadano, que solo el carácter previo y taxativo de la norma le puede proporcionar. El principio de legalidad, a más de ser demostración de separación de los poderes del Estado, - su fundamento democrático- representativo-, y, del sentido material- racional de la ley penal, -su fundamento político criminal-, también es protección política de las garantías ciudadanas y de los derechos fundamentales, ante la privación o restricción de estos por parte del Estado, o sea, es el expreso reconocimiento del derecho natural del libertad total del ser humano. Finalmente, este principio impide la arbitrariedad en el ejercicio de la facultad punitiva y preserva la objetividad e imparcialidad del sano criterio judicial.

5.4 RECURSOS

Un Recurso es el conjunto de procedimientos que permiten, en forma extraordinaria, reclamar sobre una sentencia dictada por los jueces de administración de justicia.

La manera de presentar un recurso es para ante un Juez superior de aquel que ha dictado la sentencia.

Una vez dictada la sentencia por el tribunal y si alguna de las partes no se encuentra conforme con la resolución emitida, puede proponer los recursos que ampara la ley, para que un Juez Superior ratifique o revoque la sentencia dictada por el Tribunal. Es un derecho que tienen las partes que consideran que con la sentencia han afectado sus intereses.

Esta etapa brinda una oportunidad al que se creyere afectado por la decisión del Juez en la sentencia, a impugnar o re4clamar ante el superior, solicitando que se analice mesuradamente la sentencia dictada por un Juez inferior y se tome en cuenta el recurso planteado, ya sea de apelación, de nulidad, casación; lo cual sin duda alguna alarga el normal desarrollo del proceso y otorga facultades al superior para analizar el fallo del Juez inferior ya sea ratificando o revocando a fin de que regrese al Tribunal de origen y sea ejecutada la sentencia.

Cuando se ha establecido el procedimiento en base a las etapas del juicio, se valorará y se respetaran los criterios o alegatos del procesado, así como del ofendido, que buscan demostrar sus argumentos; de igual manera en el campo tributario se ha establecido un procedimiento que permite la igualdad ante la ley, una mejor aplicación de la misma y por ende un eficaz resultado de la administración de justicia. (Andrade, 2011, p. 209).

La etapa de impugnación va a establecer la interposición de los recursos de la parte que se creyere afectada por la decisión del Tribunal Penal.

Los recursos se los pueden considerar como un beneficio que otorga la ley a fin de que no haya injusticias y se garantice el respeto a los derechos de la parte que se creyere perjudicada por la sentencia; siempre y cuando estos recursos sean presentados oportunamente dentro del término que contempla la ley de la materia.

Son impugnables, las sentencias, los autos, los decretos, solo en los casos y formas previamente establecidos en la ley.

El defensor puede interponer los recursos, pero el procesado o acusado puede desistir de los recursos interpuestos por su defensor, para ser admisibles, los recursos deben ser interpuestos dentro del plazo y según la forma que determine la ley. Al concederse un recurso se emplazará a las partes para que concurren ante el superior para hacer valer sus derechos. Quien haya interpuesto un recurso, puede desistir de él, el defensor no puede desistir de los recursos sin mandato expreso del procesado o acusado. (Andrade, 2011, p. 209).

Es necesario aclarar que si en un proceso existen varios procesados, el recurso presentado por solo uno de ellos, puede obviamente beneficiar a los demás acusados. Una vez interpuesto el recurso, automáticamente se suspende la ejecución de la sentencia.

Los recursos serán interpuestos por las partes ante la Sala Penal de la respectiva Corte Superior y la Sala de lo Penal de la Corte Nacional de Justicia será la competente para conocer y resolver los recursos de casación y de revisión.

Los Recursos admisibles en materia tributaria son los siguientes:

5.4.1 Recurso de Nulidad

Este Recurso procede en los siguientes casos:

- 1.- Cuando un Juez hubiere actuado sin competencia.
- 2.- Cuando la sentencia no reúna los requisitos exigidos por la ley.
- 3.- Cuando en la sustanciación del proceso se hubiere violado el trámite previsto en la ley, siempre que tal violación hubiere influido en la decisión de la causa.

Este recurso podrá interponerse por cualquiera de las partes, dentro de los tres días posteriores a la notificación con la respectiva sentencia. El Juez o el Presidente del Tribunal concederán el recurso siempre y cuando se lo hubiere interpuesto en el plazo legal y recibirá la causa prueba por el plazo de seis días, si el recurso interpuesto tuviere hechos que deban ser justificados procesalmente.

Fenecido este plazo se remitirá el proceso a la Corte Provincial (Juez Superior) para que lo resuelva. Si las partes hubieren interpuesto el recurso de apelación y nulidad al mismo tiempo, la Corte resolverá en primer lugar el recurso de Nulidad y luego el de apelación.

Si la Corte Superior aceptaré el Recurso de Nulidad mandará el proceso a la etapa del juicio en donde se hubiere producido la nulidad; obviamente para que se continúe con la tramitación del proceso pero con otro funcionario, condenando en costas al responsable que ha causado la nulidad.

5.4.2 Recurso de Apelación

Este Recurso procede cuando alguna de las partes lo interponga en los siguientes casos:

- 1.- Del Auto de Sobreseimiento dictado por el Juez de Derecho.
- 2.- Del Auto de Llamamiento a Juicio.
- 3.- De los autos de nulidad, de prescripción y de inhibición por incompetencia.
- 4.- De las medidas cautelares impuestas por el Juez como lo es la prisión preventiva.
- 5.- De la sentencia de acción privada.
- 6.- De la sentencia sobre la reparación del daño.
- 7.- De la sentencia dictada en un procedimiento abreviado o proceso simplificado.

Este escrito deben proponerlo las partes mediante escrito debidamente motivado ante el Juez o Tribunal dentro de los tres días de dictada la providencia.

De lo que resuelva la Corte Provincial respecto del Recurso de apelación no cabe otro recurso. Una vez ejecutoriado el fallo de la Corte se deberá remitir inmediatamente el expediente al Juez o Tribunal para su cumplimiento.

5.4.3 Recurso de Casación

Este Recurso a diferencia de los otros antes nombrados lo conocerá la Corte Nacional de Justicia, cuando en la sentencia se hubiere violado la ley, ya por contravenir expresamente a su texto; ya por haber hecho una falsa aplicación de ella o haberla interpretado erróneamente.

Este recurso será concedido si las partes lo interponen dentro de los tres días posteriores a la notificación con la sentencia en general; y en materia Tributaria se lo mandará de inmediato a la Corte Nacional de Justicia.

Las partes que pueden proponer este Recurso son el Fiscal, el acusado y el Acusador Particular.

Una vez recibido el recurso, la Sala de Casación que conozca sobre él, ordenará que el recurrente fundamente por escrito su recurso en el término de 10 días; si se desacatará esta disposición de oficio o por solicitud de una de las partes lo declarará desierto.

Con la fundamentación del Recurso, se pondrá en conocimiento de todos los sujetos procesales que intervienen en el proceso para que se pronuncien en diez días. Luego de lo cual la Corte, señalará día y hora para escuchar a las partes en una audiencia.

Luego de la respectiva Audiencia, si la Corte nacional estimare procedente el Recurso pronunciará sentencia enmendando la violación de la ley; al contrario si lo declarare improcedente inmediatamente devolverá el proceso al Tribunal a fin de que se ejecute la sentencia.

El Recurso de Casación entra exclusivamente a analizar la sentencia, y si observaré que se ha contravenido la ley, tiene potestad de admitir la casación, así el recurrente estuviere equivocado en su fundamentación.

5.4.4 Recurso de Revisión

Después de ejecutoriada la sentencia condenatoria, es decir cuándo que ha comprobado la materialidad de la infracción y la responsabilidad del infractor; podrá la parte afectada proponer el Recurso de Revisión.

Este Recurso tendrá lugar ante la Corte Nacional de Justicia en los casos siguientes:

- 1.- Si se comprueba la existencia de la persona que se creía muerta;
- 2.- Si existen a la par dos sentencias condenatorias sobre un mismo delito contra diversas personas; sentencias que por ser contradictorias revelen que una de ellas está errada;
- 3.- Si la sentencia se ha dictado como consecuencia de testigos o documentos falsos o informes periciales maliciosos o errados;
- 4.- Cuando se demostrare que el sentenciado no es el responsable del delito por el cual recibió sentencia condenatoria;
- 5.- Cuando se haya promulgado una ley posterior más benigna;
- 6.- Cuando no se hubiere comprobado conforme a derecho, la existencia del delito a que se refiere la sentencia.

El Recurso de Revisión debe estar debidamente fundamentado, motivado y deberá anunciarse la prueba que se va a utilizar.

Una vez presentado este Recurso el Presidente del Tribunal o de la Corte respectiva, remitirá el proceso inmediatamente a la Corte nacional de Justicia.

Una vez en la Corte Nacional de Justicia, el Presidente de la Sala pondrá en auto inicial en conocimiento de las partes la recepción del recurso y del juicio y abrirá la causa a prueba por diez días. Luego de ello enviará el proceso al Ministro Fiscal General para que se pronuncie y emita su dictamen en quince días.

Luego de presentado el dictamen fiscal, la sala convocará a una Audiencia en la que, la persona o su Abogado patrocinador expondrá fundamentadamente los motivos que lo llevaron a presentar tal recurso.

Finalizada la audiencia si la Sala considera procedente el Recurso de Revisión, dictará la sentencia respectiva; si lo declara improcedente enviará el proceso al Tribunal de Origen para los fines consiguientes.

Ha quedado claro entonces cuales son los recursos que las partes pueden interponer al no encontrarse conformes con la decisión de un Juez o la sentencia de un Tribunal; estos recursos en fin, garantizan una correcta administración de justicia y dan derecho a las partes para que jueces superiores conozcan su caso y de ser procedente revoquen la sentencia dictada por un juez inferior y se haga justicia; o bien el juez superior puede ratificar la sentencia y decidir que esta ha sido bien dictada por el Juez o Tribunal de origen.

5.5 DERECHO COMPARADO

Es importante conocer como en otras legislaciones se sanciona los delitos de defraudación fiscal o evasión tributaria y tratar de establecer semejanzas con nuestra legislación.

El Derecho Comparado consiste en aquella confrontación de los sistemas jurídicos de los diversos países a fin de tratar de determinar lo que hay en común y establecer sus causas.

Para Guillermo Cabanellas, el derecho comparado consiste en “ la rama de la ciencia general del derecho, que tiene como objeto el examen sistematizado del derecho positivo vigente en los diversos países, ya con el carácter general o en alguna de sus instituciones, para establecer analogías y diferencias” (Cabanellas, 1979, p. 578)

Como podemos observar el derecho comparado determina las diferencias en las cuestiones jurídicas establecidas en cada país; entra analizar mesuradamente lo que contempla la ley de cada estado y realizar un análisis comparativo de las mismas.

La comparación es un método científico de investigación. Al proceso para descubrir las semejanzas y diferencias entre dos o más sistemas jurídicos se denomina derecho comparado. En realidad el derecho comparado se define a sí mismo con su propia denominación, es decir con la del método de investigación, que dentro de sus características puede emplearse con diversos fines. El Derecho comparado es sustancialmente experiencia, confrontación de los derechos diferentes: el método comparativo llevado al terreno de las ciencias jurídicas. De aquí proviene la afirmación de que el derecho comparado no es una disciplina independiente o una rama del derecho. (Omeba, 2005, p. 40)

Una vez que ha quedado claro el concepto de derecho comparado, nos referiremos al caso que nos ocupa, esto es la defraudación fiscal en diversos países; así tenemos que es una realidad la similitud del tratamiento procesal penal tributario creado para el enjuiciamiento de los delitos tributarios en diversos países, en los que la mayoría acogen las cuestiones previas y perjudiciales para el ejercicio de la acción penal tributaria.

Realicemos entonces un análisis comparativo de cómo se considera a la defraudación en diversos países:

5.5.1 Argentina

En la Ley 11.863, se estableció, que en el caso del procedimiento administrativo de determinación de impuestos, al mismo tiempo de practicada este procedía la imposición de la sanción penal, pero si se refería a incumplimiento de deberes formales subsiste el procedimiento de promover sumario administrativo conocido como de prevención.

En la ley 20.658, se había impuesto un sumario administrativo previo a la iniciación de un proceso penal.

En el Ecuador sucede casi lo mismo, en vista de que es necesario la iniciación de un proceso administrativo para en base a este promover el juicio penal; toda vez que existe ya un antecedente y el Fiscal iniciará la Instrucción correspondiente tomando en cuenta el sumario administrativo realizado en contra del infractor.

“A fines de 1996, en la misma Argentina, se dictaron las leyes 24.765 y 24.769 y con estas reformas se consagro el principio de la determinación previa de la acción penal y a que se volvió al principio de la prejudicialidad administrativa” (Zavala, 2008, p. 91)

5.5.2 Perú

En este país en el año de 1992 se expidió un decreto en base a la Ley 25. 495, y en su artículo 3 prescribe:

“En caso de que la administración Tributaria encuentre indicios razonables de la comisión de delito, el procedimiento administrativo respectivo será resuelto en un término no mayor a treinta días, incluyendo un término probatorio no mayor de veinte días” (Zavala, 2008, p. 91).

Se observa que en este país se establece un término para ejecutar la acción penal, puesto que si se presume la autoría o participación de una persona inmediatamente se le inicia un sumario administrativo, el cual no deberá prolongarse más allá de treinta días, lo cual nos parece acertado. Se establece a su vez que quien se creyere afectado tendrá derecho a defenderse legalmente y con pruebas de descargo en un término de veinte días.

En nuestro país es verdad, que efectivamente si se encuentran, claros indicios sobre la responsabilidad de una persona en el cometimiento de una infracción tributaria se le inicia un proceso administrativo, pero en muchos de los casos estos procesos duran más allá de los treinta días.

5.5.3 Chile

En este país, según el artículo 162 del Código Tributario vigente en 1985, concede amplias facultades al Director para renunciar a la acción penal sin perjuicio de establecer una pena económica; en donde resulta que es a impuestos internos el ente encargado de determinar si ha existido o no la infracción y en el caso si la conducta del contribuyente ha sido o no maliciosa.

En el Ecuador corresponde al Fiscal tratar de establecer la existencia de la infracción tributaria y la responsabilidad del contribuyente en la infracción cometida. Solo el juez de derecho podrá calificar una denuncia como maliciosa y temeraria; impuestos internos no tiene facultad para juzgar este tipo de acciones ilegales y maliciosas.

5.5.4 España

El Código Penal de este país incluye los delitos tributarios en sus Arts. 305 al 310, como lesivos del bien, Hacienda pública, todos aquellos que tipifican las acciones u omisiones de evasión del pago tributario o que concreten el disfrute ilegal de bienes que pertenezcan al Estado.

Al respecto dicen los profesores de las Universidades de Valencia y Complutense de Madrid. “ El tipo en el que se incluye, tanto la elusión del pago de impuestos como el disfrute indebido de beneficios fiscales, se completa con ciertas previsiones procedimentales: reserva a la Administración la facultad de instar el ejercicio de la actuación penal y establece una prejudicialidad tributaria, de forma que la Administración

deberá poner los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal, una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y en todo caso cuando haya recaído resolución del Tribunal económico- administrativo central. (Zabala, 2008, p. 93)

En consecuencia no es solo nuestro país, el que ha elaborado la investigación administrativa y su respectiva resolución, determinado con ello presunción en la comisión de un delito como cuestión previa, para poder incoar el proceso penal por defraudación tributaria.

5.5.5 México

El derecho positivo mexicano señala en el Código Fiscal de la Federación que existen dos tipos de delitos fiscales:

El delito de contrabando

El delito de defraudación Fiscal, que se tipifica en el artículo 108 del mencionado Código así: “Comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal”

En el Ecuador el concepto es similar, solo que nuestra ley habla de la simulación, ocultación, falsedad y de inducir a error en la determinación de la obligación tributaria.

6 CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 CONCLUSIONES

- El delito de defraudación tributaria se comete cuando una persona distrae para beneficio propio dineros que pertenecen al Estado. El Organismo para perseguir este delito es la Fiscalía, quien luego de las investigaciones correspondientes y en base a las pruebas que logre recabar decidirá si acusa o no a la persona o personas involucradas en el ilícito tributario.
- Luego de que se determine que existen presunciones sobre el cometimiento del delito tributario y concluya el trámite administrativo-interno, la fiscalía sin necesidad de indagación previa, iniciará la instrucción fiscal; etapa dentro de la cual tratara de establecer la existencia de la defraudación cometida y la responsabilidad del contribuyente que la comete.
- El COT en sus artículos 342, 343 y 344 establece claramente los casos de defraudación más comunes y las penas aplicables a cada uno de ellos. En todo caso los delitos de defraudación, siempre conllevan un perjuicio económico. De ahí la importancia del procedimiento legal para frenar esta clase de delitos y sobretodo la actuación de la fiscalía, quien es un organismo autónomo que representa a la sociedad y por ende protege los intereses del Estado.
- El pago de impuestos constituye una fuente de ingresos indispensable para el presupuesto general del Estado. Entonces se concluye, que todas las personas que pretendieren favorecerse con dineros del Fisco, para su propio beneficio o de terceras personas serán sancionadas conforme a las normas establecidas en el COT y el Código Penal y Procedimiento Penal que constituyen normas supletorias.

- A la Fiscalía, le corresponde llevar a cabo el proceso acusatorio en todas las clases de defraudaciones; y por tanto su trabajo resulta trascendental para tratar de establecer la ocultación, simulación, falsedad o engaño, cometido por los contribuyentes en desmedro del Estado.
- La defraudación tiene mucha similitud con otros delitos como lo son: la estafa, la evasión de impuestos, el abuso de confianza; pero en todos estos ilícitos, el propósito del sujeto activo es querer obtener la ocultación de la renta o la disminución de la misma, utilizando maniobras o engaños para obtener un beneficio de la administración tributaria.

6.2 RECOMENDACIONES

- En nuestro país, se debería implementar, una guía de control interno, a fin de evaluar los aspectos tributarios de los contribuyentes y sobretodo disminuir las debilidades fiscales tributarias tanto formales como sustantivas. Se debería brindar la suficiente colaboración a la Fiscalía para sancionar en forma rápida y eficiente al que oculte o engañe a la administración tributaria.
- Se debería capacitar permanentemente a los Fiscales sobre delitos tributarios y de defraudación fiscal; para que estos actúen con celeridad en todas las etapas de la investigación pre-procesal y procesal penal.
- Las penas deberían ser más rigurosas en cuanto al perjuicio que un evasor de impuestos ocasione al Estado; es decir si el perjuicio es mayor debería aplicarse el máximo de la pena establecida en nuestra legislación, tomando en cuenta siempre la debida proporcionalidad que debe existir entre la infracción cometida y el perjuicio ocasionado.
- La sanción en la defraudación tributaria, debería formar parte de una política fiscal, compuesta por una adecuada educación ciudadana,

retribución social a partir de la recaudación, justicia al momento de la tributación, utilizando metas y un exigente seguimiento y control de resultados.

- A la defraudación se la debería catalogar como un delito que causa alarma social; en vista de que se esta lesionando bienes que pertenecen al patrimonio del estado y su derecho a percibir lo recaudado por cada tributo.
- A todas las denuncias, que por defraudación tributaria se presenten, se les debería dar el seguimiento correspondiente; en vista de que en algunos casos todo queda en la impunidad y el Estado es el único perjudicado. A través de talleres, cursos y otras actividades habría que capacitar a las personas sobre como deben recaudar impuestos.
- El proceso de defraudación tributaria debería ser público desde su principio: pues se conoce que la etapa indagatoria tiene el carácter de reservada, lo cual se contrapone con el derecho a la legítima defensa que debe tener toda persona que comete una infracción. No se puede dejar a nadie en estado de indefensión, puesto que hasta que no exista una sentencia declarando la culpabilidad de alguien, se presume su inocencia.

REFERENCIAS

- Altamirano, A. (2008). Derecho Penal Tributario. Madrid, España: Marcial Pons.
- Andrade, L. (2011). El Ilícito Tributario. Quito, Ecuador: CEP.
- Andrade, L. (2011). Práctica Tributaria. Quito, Ecuador: CEP.
- Benítez, M. (2009). Manual Tributario. Quito, Ecuador: CEP.
- Blacio, R. (2010). Principios y Obligación Tributaria. Recuperado el 4 de Mayo del 2012 de <http://www.derechoecuador.com>
- Cabanellas, G (1979). Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Buenos Aires, Argentina: Heliasta S.R.L.
- Canales, V. (2003). Delitos Fiscales. México: Cárdenas.
- Código de Procedimiento Penal, Legislación Conexa, concordancias, (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones
- Código Orgánico Tributario, Legislación Conexa, Concordancias. (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Penal, Legislación Conexa, concordancias, (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Constitución Política del Ecuador, (2008). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Fiscalía General del Estado. (2011). Historia. Recuperado el 2 de Mayo de 2012 de <http://www.fiscalia.gob.ec/index.php/quienes-somos/historia.html>.
- García, H. (1985). Derecho Tributario Penal. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Lo Monte, E. (2006). Principios de Derecho Penal Tributario. Buenos Aires, Argentina: Euros Editores S.R.L.
- Loor, A. (2011). Dogmática Penal Tributaria. Quito, Ecuador: Pudeleco.
- Morales, J. (2002). Elementos del Derecho Tributario. Quito, Ecuador: F.B.T.

- OMEBA.(2005).Enciclopedia Jurídica. México: Editorial Bibliográfica Argentina.
- Riquert, M. (2004). Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal y Tributario. Buenos Aires, Argentina: Ediar
- Sánchez, M. (2003). Practica Penal. Quito, Ecuador: Editorial Jurídica del Ecuador.
- SRI. (2011). Obligaciones Tributarias. Recuperado el 2 de Mayo del 2012 de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/136@public>.
- Uckmar, V. (2002). Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario. Bogotá, Colombia: Temis.
- Zavala, J. (2008). Delito Tributario. Lima, Perú: Edino.