



## **FACULTAD DE DERECHO**

### **ANÁLISIS DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA EN EL ECUADOR, TOMANDO COMO BASE LOS DELITOS TRIBUTARIOS CONTEMPLADOS EN LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.**

**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 del Ecuador.**

**Profesor Guía: Dr. José Javier Jarrín.**

**Autor: GALO MAURICIO MARTINEZ LARREA.**

**Año de presentación: 2010**

**Quito, Ecuador**

### **DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA**

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

Dr. José Javier Jarrín.

PROFESOR GUÍA

C.I.

### **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”

Galo Mauricio Martínez Larrea

C.I.171184537-8

**AGRADECIMIENTO**

A mis Padres, mis Abuelos y mis hermanos, gracias por todo su apoyo incondicional, Al Doctor Jarrín que ha sido mas que un profesor, un amigo y guía, pero sobre todo a Dios, que con su luz y compañía, siempre ha sabido guiar mis pasos por el buen camino.

.

**DEDICATORIA**

A mis padres que gracias a su esfuerzo, paciencia, dedicación y amor, he logrado concluir con otra etapa de mi vida, por todo lo que me han enseñado y por hacer de mi una persona de bien.

Simplemente por siempre estar aquí.

A mis abuelos por sus sabios consejos que quedarán grabados para siempre, por su rectitud, su ternura, su sabiduría y su comprensión.

Y a esa persona que desde su nombre ilumina día a día mi vida.

## RESUMEN

Es de suma importancia analizar el momento histórico que el Ecuador atraviesa, las actuaciones de una Asamblea Nacional Constituyente que dejaron un marco de dudas e incertidumbres por su legalidad y legitimidad, se llegó incluso a legislar sin tener la facultad necesaria para este fin, dictando Mandatos y Leyes que lo único que consiguieron fue crear un caos institucional a todo nivel del Estado, el cual hasta la actualidad no se puede solucionar.

Dictaron una Ley Reformatoria para el Código Tributario, en la cual se dejó de lado principios básicos del Derecho Tributario en el Ecuador, convirtiéndole en un instrumento para perseguir al contribuyente, y dejando de lado el objetivo principal que debe tener el Estado que es el de recaudar tributos, y evitar la evasión de los mismos, con la ayuda de la normativa Penal Tributaria que se incluye en el Código. Las sanciones al delito tributario de defraudación, fueron modificadas, castigando de forma muy dura al evasor, que dicho sea de paso no está mal, pero en ese afán de justicia no se puede sobrepasar por los Derechos del contribuyente, y no se puede violar el debido proceso.

Todos estos cambios que se han llevado a cabo lo único que consiguen es que en el Ecuador se viva en una inseguridad jurídica sin precedente, puesto que no se sabe que pueda pasar el día de mañana si otro Gobierno asume el control de todas las funciones y se declare la inconstitucionalidad de lo actuado por la Asamblea Nacional Constituyente, aunque suena un poco irreal este escenario, es posible debido a las inclinaciones ideológicas que se utilizaron para elaborar la Ley, lo cual fue un grave error, ya que nunca se debe hacer las leyes a la medida de un gobierno en específico, sino para que perduren en el tiempo y resistan la evolución jurídica que se presenta con el pasar de los años.

Esta inseguridad jurídica la vivimos día a día, ya que afecta a todos los niveles de la sociedad, y sino se busca una pronta solución, puede dejar al Ecuador en una situación de ingobernabilidad, de la cual es muy difícil avanzar.

## **ABSTRACT**

It is of great importance to analyze the historic moment that Ecuador is living, the proceedings of the National Constituent Assemble that left a frame of doubts and uncertainties for their legality and legitimacy, it has come to legislate without the power needed for this purpose Mandates and Laws dictating that all they got was to create some institutional chaos at all levels of the state, which even today cannot be solved.

They passed a law to amend certain tax code, which was set aside basic principles of tax law in Ecuador, becoming an instrument to pursue taxpayers and ignoring that main objective should be the state that is raising taxes and to prevent evasion thereof, with the help of criminal tax law that is included in the code. The sanctions to the crime of tax fraud were modified, very had punishing the evader, which incidentally is not bad, but at the desire for justice cannot be exceeded for the rights of taxpayers and cannot violate due process.

All these changes have been carried out only succeed is that living in Ecuador unprecedented uncertainty, since no one knows what will happen tomorrow if another government takes over all functions and declares the unconstitutionality of the proceedings of the National Constituent Assembly, although this sounds rather like an unrealistic scenario, it is possible due to the ideological inclinations that were used to develop the law, which was a big mistake, since must never make the laws to the measure of a specific government, but to endure over time and resist legal developments presented with the passing of the years.

This legal uncertainty we experience every day, affecting all levels of society, but sought an early solution may leave Ecuador in ungovernable, which is very difficult to advance.

## ÍNDICE

	<b>Página</b>
Introducción .....	1
 Capítulo 1	
 Análisis de la Legalidad de la Asamblea Nacional Constituyente.....	4
1.1. Breve Recuento Histórico de su Conformación.....	4
1.2. Funciones de la Asamblea Nacional Constituyente...	8
1.3. Actuaciones como ente Legislador.....	9
1.4. Elaboración de Mandatos, Leyes y Otras Regulaciones.....	10
1.4.1. Análisis de la Elaboración del Mandato # 1 y sus Reales Consecuencias .....	10
1.4.2. Breve Recuento y Análisis de los Mandatos Constituyentes, más Relevantes, Emitidos por la Asamblea Nacional Constituyente.....	16
Mandato Número Dos.....	17
Mandato Número Cuatro.....	17
Mandato Número Seis.....	18



Mandato Número Siete.....	18
Mandato Número Ocho.....	19
Mandato Número Doce.....	19
Mandato Número Trece.....	20
Mandato Número Veintiuno.....	21
1.4.3. Breve Análisis de las Leyes más Relevantes aprobadas por la Asamblea Nacional Constituyente.....	22
1.4.3.1. Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública.....	23
1.4.3.2. Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Transito y Seguridad Vial.....	24
1.4.3.3. Ley Orgánica para la Recuperación del Uso de los Recursos Petroleros del Estado y Racionalización Administrativa de los Procesos de Endeudamiento.....	24
1.4.3.4. Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador.....	25

## Capítulo 2

Los Delitos Tributarios.....	35
2.1. Breve Reseña Histórica de los Delitos Tributarios en el Sistema Tributario Ecuatoriano.....	35
2.2. El Delito.....	37
2.2.1. El Bien Jurídico Protegido.....	38

	10
2.3. Teorías sobre la Naturaleza de la Infracción Tributaria.....	39
2.4. Teoría del Delito.....	40
2.5. Configuración de la Culpabilidad.....	42
2.5.1. La Culpa.....	43
2.5.2. El Dolo.....	43
2.6. Acción Antijurídica en el Derecho Penal Tributario.....	45
2.7. Procedibilidad en el Derecho Penal Tributario.....	46
2.8. Infracciones Tributarias.....	48
2.8.1. Delitos Tributarios.....	48
2.8.1.1. Defraudación.....	49
2.8.1.2. Sanciones Tributarias.....	54
2.8.1.3. Sanciones del Delito de Defraudación.....	59
2.8.2. Delito Aduanero.....	60
2.9. Legislación Comparada.....	63
2.9.1. Perú.....	63
2.9.2. Costa Rica.....	64
2.9.3. Argentina.....	64

2.9.4. España.....	65
--------------------	----

## Capítulo 3

Inseguridad Jurídica en el Ecuador.....	67
---	----

3.1. Análisis de la Posible Declaración de Inconstitucionalidad.....	67
---	----

3.2. Actuaciones Inconstitucionales de la Asamblea Nacional Constituyente.....	68
---	----

3.3. Marco Jurídico Constitucional Vigente a la Elaboración de la Ley.....	69
---	----

3.4. Consecuencias de la Inseguridad Jurídica.....	70
--	----

3.5. Posibles Soluciones para Combatir la Inseguridad Jurídica.....	73
--	----

Conclusiones y Recomendaciones.....	81
-------------------------------------	----

Bibliografía.....	87
-------------------	----

## INTRODUCCIÓN

En el Ecuador se atravesaba por un momento histórico sin precedentes, después de las crisis de institucionalidad vivida años atrás, con el Gobierno de Lucio Gutiérrez, se presenta un candidato medianamente conocido, con un discurso que supo llegar al pueblo, donde ofrecía realizar un cambio total al marco constitucional del País, y partir desde un principio de igualdad.

Hasta ese momento no existía nada de malo, al contrario era una buena opción que el Ecuador estaba teniendo, ya que se ofrecía realizar una nueva Constitución Política de la Republica, con la cual se iba a cambiar el sistema en el cual nos habíamos desarrollado por más de 25 años.

El problema se da el momento que gana las elecciones el candidato Rafael Correa, por que es ese momento donde se puede evidenciar las verdaderas intenciones que tenía, con todo su discurso de cambio y revolución ciudadana, debido a que desde un principio actuó de manera autoritaria.

Mediante decreto convocó a Consulta Popular, para que el pueblo determine si quiere o no una nueva Constitución Política, con los altos índices de popularidad que contaba para ese momento era casi imposible que no logre sus metas.

Ese fue el inicio de una serie de victorias en las urnas, hasta conformar la Asamblea Nacional Constituyente, órgano encargado de la elaboración de la nueva Constitución.

En este punto es donde nace el mayor de los problemas, por que este nuevo organismo legislativo, empezó arrogarse funciones que la ley no le facultaba, y dicto leyes como si fuese la Función Legislativa, que dicho sea de paso fue disuelta a través de actos inconstitucionales, para no tener ningún tipo de oposición y traba de sus actuaciones.

Con sus Mandatos se desconoce por completo a la Constitución Política que regía hasta ese momento, la cual debía respetarse hasta que la nueva Constitución entre en vigencia, a través de un Referéndum aprobatorio,

La Leyes y Mandatos expedidos, entraron en vigencia inmediatamente después de su aprobación, creando de esta forma un caos jurídico que hasta la fecha no encuentran una solución.

Entró en vigencia la teoría de la legitimidad sobre la legalidad, y la teoría de los hechos consumados, no importaba que no sea legal mientras sea legítimo, cualquier reclamo era acallado por contar con una figura casi omnipotente llamada Plenos Poderes, con la cual según los Asambleístas les daba derecho de violentar cualquier principio y pasar sobre cualquier ley o autoridad.

Es así que dictan la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, una de las más polémicas, por la forma en que fue elaborada y aprobada, por un organismo que no se encontraba facultado para crear o modificar tributos.

Una de sus principales reformas fue las sanciones de los delitos tributarios, y cómo a través de estas se violentaban principios del Derecho Tributario y el debido proceso, se estaba convirtiendo el Gobierno en un ente perseguidor de los contribuyentes, cobrando sus impuestos mediante el temor y el miedo.

El Gobierno pensó que mediante este miedo que trata de imponer a los contribuyentes va a disminuir la evasión, uno de los principales problemas que el Ecuador tiene en materia tributaria, con lo cual se equivocó, ya que el Ecuador no tiene una cultura tributaria, esta debió ser la primera reforma por realizar, implantando ese cambio, en la mentalidad de los ecuatorianos para dejar de pensar que es mejor evadir un impuesto que pagarlo.

Es aquí donde se analiza los principios del Derecho Penal, para poder entender cómo funciona esta rama del derecho denominada Derecho Penal Tributario,

que hasta cierto punto no es muy nueva en nuestra legislación, pero si requiere de un estudio, para determinar si su aplicación es correcta o no, si se necesita cambios, o si el problema se encuentra de lado de la Administración Tributaria.

Es importante conocer como se maneja el Derecho Penal Tributario en otros Países, para así establecer que reformas o cambios se puede aplicar en el Ecuador, para poder contar con una justicia tributaria aceptable y que cumpla parámetros internacionales.

Con estas reformas elaboradas por el Gobierno, lo único que se ha conseguido es vivir en una inseguridad jurídica sin precedentes, es increíble ver como nadie quiere invertir en el Ecuador, por causa de sus políticas tributarias, las empresas comienzan una migración a lugares más favorables, los empleos disminuyen, y el alto costo de la vida esta haciendo cada vez de este País más pobre.

Sino se cambia esta inseguridad jurídica lo único que va a conseguir es que el Ecuador, se convierta en un País ingobernable, y que el caos acabe con la institucionalidad.

Con todas estas razones se da paso a este estudio de la inseguridad jurídica que el Ecuador vive en estos momentos, por causa de las reformas realizadas en la Ley Tributaria.

# **CAPITULO 1**

## **ANALISIS DE LEGALIDAD DE LA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE.**

### **1.1. BREVE RECUENTO HISTÓRICO DE SU CONFORMACIÓN.-**

Para hacer este análisis de Legalidad debemos empezar por un breve recuento del por qué el nacimiento de la Asamblea Nacional Constituyente o cuál fue la necesidad de tener una nueva Constitución, todo esto desde el punto de vista jurídico-político ya que las dos ramas son complementarias; dado el momento histórico que empezó a vivir nuestro País, a partir de la llegada a la Presidencia de la República del Economista Rafael Correa Delgado como Presidente Constitucional de la República, elegido por la gran mayoría de los electores.

El Ecuador empieza a vivir una etapa de transformación social, político, administrativo y jurídico, donde los ofrecimientos de campaña tenían que empezar a cumplirse a como de lugar, y precisamente una de estas promesas para alcanzar la Presidencia fue elaborar una nueva Constitución Política, lo cual a mi criterio desde esa génesis se vio ya violentada por intereses, que iban mas allá de los consagrados en la ley, y por encima de un real sentimiento de patriotismo, o simplemente si no se cuenta con tal virtud, trascender en el tiempo y en la historia para ser recordado por futuras generaciones como el Presidente que tuvo la oportunidad de cambiar al País, lo cual hasta nuestros días no se ha visto reflejado en sus acciones, y duele decirlo pero así seguirá siendo hasta que no tome otro rumbo el Gobierno.

Luego de asumir la Presidencia en su decreto 002, ya como Presidente de la República convoca a Consulta Popular a los ciudadanos para que decidan si quieren o no aprobar el Estatuto donde se convocaba a Consulta Popular, para elaborar la nueva Constitución, ordenando al Tribunal Supremo Electoral ente rector del sufragio para esa época, que en la actualidad ha sido reemplazado por el Consejo Nacional Electoral, para que ejecute dicha Consulta la cual

constará de una pregunta única que es la siguiente: *¿Aprueba Usted que se convoque e instale una Asamblea Constituyente con plenos poderes, de conformidad con el estatuto electoral que se adjunta para que transforme el marco institucional del Estado y elabore una nueva Constitución?*<sup>1</sup>, en la misma se observa las claras intenciones de empezar a captar todas las Funciones del Estado, ya que se dejó una ventana abierta a la interpretación según la conveniencia del Estatuto y el cual nunca se respetó y se lo tomó a la entera discreción de los Asambleístas que estaban a favor del Régimen.

Como un breve comentario quiero recalcar otras inconstitucionalidades que se cometieron para lograr la conformación de la Asamblea Nacional constituyente, es así que una vez que el Presidente de la República envía el proyecto de Consulta Popular al entonces llamado Congreso Nacional, para que éste apruebe dicha consulta tal como se establecía en la Constitución de 1998, lo que sucede posterior a esto es tal vez uno de los principales detonantes de todo el proceso autoritario que estamos viviendo actualmente, ya que el Congreso Nacional empieza a darle un trámite lento y a ponerle varias trabas, con lo cual no estuvo de acuerdo el Primer Mandatario y dio paso a muchos de sus actos autoritarios posteriores.

Mediante una actuación que se la podría calificar de magistral, ya que de un solo golpe se estaba eliminando del camino político a la oposición que tenía dentro del Congreso Nacional, a través del Tribunal Supremo Electoral (TSE), quien emite una Resolución, en la que se destituye a 57 diputados<sup>2</sup>, cabe señalar que todos de una línea contraria al régimen, dicha Resolución supuestamente se fundamentó y se motivó en tres aspectos:

El primero fue que una mayoría de los diputados suscribe una Resolución para presentar una demanda de inconstitucionalidad de la Consulta Popular convocada por el TSE; segundo el Congreso en una decisión absurda y totalmente ilógica, deciden “sustituir” al presidente del TSE, figura y

---

<sup>1</sup> Véase : <http://elecuadordehoy.org/2007/01/15/consulta-popular-el-18-de-marzo/>

<sup>2</sup> Véase : <http://www.ecuadorinmediato.com/noticias/50245>



procedimiento jurídico que no existe dentro de las funciones del Congreso Nacional, ya que si se le quería sacar de sus funciones al entonces Presidente del Tribunal Supremo Electoral, para así la oposición poder dar marcha atrás con la Consulta Popular, lo que debió hacer es llamar a juicio político al Presidente del Organismo y destituirlo, si es que se contemplaba alguna causal para tal efecto; y la tercera es ya un aspecto desesperado por salvarse, ya que mediante resolución quisieron dismantelar a todo el Tribunal Supremo Electoral llamando de una forma apresurada a juicio político a cuatro de los siete vocales del organismo, que tampoco le sirvió para poder dejar sin efecto la Resolución del TSE donde se hacía efectiva la destitución de los 57 diputados.

A partir de este hecho insólito e inédito en nuestro País se comienza una batalla entre las dos partes involucradas, por una parte los diputados destituidos buscando formas de que se declare la inconstitucionalidad de su destitución, no llegando a concretar este requerimiento debido a que el Gobierno manejo todo esto de una forma tan bien concebida que tomó en su poder al Tribunal Constitucional, siendo éste otro de los actos autoritarios y que se enmarcan dentro de una clara violación a la Constitución de 1998, puesto que se hizo cargo del único ente del Estado previamente constituido, que hubiera podido frenar el Poder omnímodo que tenía el Presidente y la Asamblea Constituyente, todo esto porque era el llamado Juez Constitucional según la anterior Constitución. Cabe señalar que se apoyó en el Congreso Nacional, que para ese momento ya estaba en poder del Gobierno gracias a la maniobra del TSE, y al *bloque de lo manteles*, todo esto con el fin de que ninguna demanda de inconstitucionalidad que se presente se la admita, cerrando así definitivamente toda posibilidad de que los diputados vuelvan a ocupar sus curules, incluso se llegó a plantear alguna demanda ante organismos internacionales pero no tuvo ningún eco, o mejor dicho el Gobierno no hizo caso ni tomó medidas por los pronunciamientos que se hicieron del exterior, principalmente lo expresado por los Parlamentarios Mundiales, órgano adscrito a la ONU, el cual resalto que en el Ecuador el Estado de Derecho se

estaba resquebrajando. Ante los Parlamentarios se presentó una queja explicando todo lo que estaba pasando en el Ecuador con respecto a la ilegal destitución de los Diputados mediante un acto administrativo expedido por el TSE que se arrogó funciones que no le correspondían.

Por otra parte, los oficialistas buscando una salida a esta crisis producida no encontraron mejor solución que la de posesionar a los Diputados Suplentes o alternos, de los anteriormente destituidos, lo cual entre reuniones, negociaciones, compra y venta de conciencias se consigue este fin, con lo cual el Gobierno logra tener ya una mayoría dentro del Congreso Nacional a través de estos Diputados suplentes, a los cuales la opinión pública los califico del “bloque de los manteles”, con esta mayoría conseguida, el Ejecutivo empieza su proceso para la elaboración de una nueva Constitución, sin más complicaciones que unas cuantas voces que quedaron de una débil y ya fragmentada oposición, que no pudo más que hacer, que ver cómo el Gobierno a través de su campaña de revolución ciudadana conseguía todo lo que se había propuesto desde el principio.

Quisiera señalar que hasta este punto todavía, de una u otra forma, nuestra Constitución de 1998 se cumplía, y hasta ese momento el Gobierno a través de el Presidente Correa estaba cumpliendo contra viento y marea todas las expectativas del pueblo que lo había elegido, ya que la Consulta Popular convocada se estaba llevando a cabo sin mayores complicaciones, es así que el 15 de abril de 2007 se realiza la Consulta, donde se evidencia una aplastante victoria del movimiento afín al Presidente (PAIS – Patria Altiva i Soberana) sobre sus opositores de derecha y centro derecha, de esta forma obtiene la mayoría absoluta dentro de la Asamblea Nacional Constituyente, y logra así crear su propia Constitución hecha a la medida de sus aspiraciones.

## 1.2. FUNCIONES DE LA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE.-

De esta forma la Asamblea Nacional Constituyente inicia sus actividades el 30 de noviembre del año 2007, entre diversas posiciones, con mucha gente a favor y mucha gente en contra, a medida que pasan los días se empieza ya a visualizar las intenciones del Régimen y como se iba a hacer mal uso de una figura llamada “Plenos Poderes”, la cual les sirvió de excusa para hacer y deshacer como mejor les convenía, y dejando de esta forma de lado todos los reales intereses por los cuales el pueblo había decidido tener una nueva Constitución en el Ecuador.

En el Artículo 1 del Estatuto nos habla de la naturaleza y la finalidad de la Asamblea Nacional Constituyente, dicho de otra forma sus funciones, donde menciona que es convocada por el pueblo ecuatoriano y esta dotada de Plenos Poderes para transformar el marco institucional del Estado y para elaborar una nueva Constitución, a mi criterio es aquí donde inicia el problema y donde se deja abierto a las malas interpretaciones, ya que la intención desde un principio, quizás, fue ésta, pero la supieron hacer llegar a los electores de una manera poco entendible y elaborada a su conveniencia para que así no se trunque con las metas electoreras del Régimen.

Al analizar desde el punto de vista jurídico, no logro entender como se puede llegar a una verdadera democracia si se va a elaborar una nueva Constitución en base a esta forma de autoritarismo muy bien maquillada en los Plenos Poderes, ya que se vuelve en cierta forma excluyente, lo cual nos lleva a la pregunta: ¿hasta que punto esto nos puede garantizar una democracia efectiva y sobre todo una constitución sin vicios y la cual pueda ser aplicada por todos y no solo por una parte de la sociedad?, y peor aún por la parte que corresponde a quien fue mayoría en la elaboración de la nueva Carta Política, es aquí donde me hago una interrogante ¿en realidad se dio un cambio institucional en el Ecuador al elaborar de esta forma la nueva Carta Política? O simplemente fue

un cambio de manos del poder y las cosas se siguen haciendo de la misma forma que antes, pero con nombres distintos.

### **1.3. ACTUACIONES COMO ENTE LEGISLADOR.-**

Una de sus primeras actuaciones ya como ente legislador, saliéndose de sus específicas funciones de organismo constituyente, empieza la elaboración de mandatos, para poder a través de estos justificar la transformación institucional que necesitaba el Gobierno para la consecución de todos sus objetivos.

Es así, que de esta forma, ante la opinión contraria y la impotencia de todos los ciudadanos que entendíamos lo que estaba pasando con todo este supuesto cambio constitucional, se dio paso a una de las violaciones más grandes y descaradas que se pudo haber realizado a la soberanía del pueblo, expresada en la Consulta Popular, a la Constitución vigente hasta esa fecha y la cual tenía que regir hasta que mediante Referéndum se apruebe o no la nueva Constitución que se estaba elaborando en Montecristi; y ante todo un País que se le mintió y le supieron llevar por la senda de la ignorancia para que no pueda reclamar sus derechos, y ver como nos ataron y no permitieron que se hiciera nada al respecto, y miramos de una forma absurda como nuestro Ecuador de a poco se estaba transformando de un Estado de Derecho a una Dictadura Constituyente.

Todo esto ante la pasividad de un pueblo que estaba seducido y adormecido en el poder de la demagogia elaborada por las facilidades de un gobernante carismático, con poder absoluto de convencimiento para su público, y sobre todo para sus masas irreflexivas, a las cuales supo llegar con su mensaje de revolución ciudadana, sin importarle a que costo se tenía que llevar a cabo este cambio, y sin importarle la seguridad interna y externa del Estado.

Hasta este punto la Constitución de 1998 que se suponía debía estar en vigencia, perdió completa validez ya que nuestra nueva quimera legislativa

como lo define la Real Academia Española de la Lengua que nos dice: “*Quimera.- Aquello que se propone a la imaginación como posible o verdadero, no siéndolo*”<sup>3</sup>. Es así como definiría yo a la Asamblea Nacional Constituyente, puesto que se nos propuso algo cierto, el cual terminó siendo distinto y convirtiéndose en un híbrido de organismo legislativo y constituyente, y expidió el Mandato Constituyente # 1.

#### **1.4. ELABORACION DE MANDATOS, LEYES Y OTRAS REGULACIONES.-**

##### **1.4.1. ANALISIS DE LA ELABORACION DEL MANDATO # 1 Y SUS REALES CONSECUENCIAS.-**

En pleno ejercicio de sus funciones la Asamblea Nacional Constituyente sorprende a todos con la elaboración de este Primer Mandato donde en su Cuarto Considerando se evidencia ya una auto legitimación autoritaria del poder, basándose y tomando como pretexto justificativo a la *voluntad soberana del pueblo*, es aquí, a mi modo de ver donde realiza su primera actuación como una Dictadura Constituyente, ya que si bien se había aprobado desde un método democrático que es la consulta popular, esto no le da el poder para desconocer el Estado de Derecho vigente hasta esa fecha, y actuar sin respetar la ley.

Si bien la soberanía radica en el pueblo y cuya voluntad constituye la base de la autoridad como determinaba el Artículo 1 de la Constitución de 1998, los Asambleaístas Constituyentes, no observaron, o lo más seguro, no quisieron acatar esta disposición de la manera que se debía acatar, actuando así de una forma inconstitucional, ya que éste Artículo nos indica de manera taxativa que la soberanía se la debe ejercer a través de los órganos del poder público y de los medios democráticos previstos en la Constitución, hecho que fue irrespetado, ya que no se reconoció en forma alguna la supremacía de la

---

<sup>3</sup> Véase : [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=quimera](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=quimera)

Constitución que se suponía estaba vigente, y la Asamblea Nacional Constituyente tomó en su poder la mayoría de los órganos del poder público y la otra mayoría la tenía en su poder el Ejecutivo, logrando así que exista una violación flagrante a la Constitución y lo más importante que las actuaciones que se iban a llevar a cabo y las que se realizarían en lo posterior a esta decisión van estar viciadas desde su inicio, ya que la Asamblea no tenía autoridad alguna, ni poder, peor aún competencia para elaborar estos mandatos constituyentes y emitir leyes con vigencia y aplicación inmediata.

De esta forma la Asamblea Nacional Constituyente en nombre de la voluntad soberana continuó actuando sin importarle las consecuencias de sus actos inconstitucionales, y es así como se puede demostrar que si la soberanía no se ejerce a través de los órganos del poder público, los mismos que en caso de no haberse encontrado en manos enteramente del Gobierno y secuestrados por el poder absoluto, que para ese entonces gozaba la Asamblea Nacional Constituyente, estos mismos órganos hubiesen puesto un alto a la violación constitucional que se estaba cometiendo, y no hubiesen dejado irrespetar la norma suprema de esta forma tan abierta.

Dentro ya de el texto en si del Mandato Constituyente # 1 se puede evidenciar más violaciones a nuestro Estado de Derecho el cual se encontraba vigente el momento de la elaboración de este Mandato, y que a partir de aquí se desconoce por completo a la Constitución de 1998, dando paso al cometimiento de todos los abusos del poder que se dieron durante el desarrollo de la funciones de la Asamblea Nacional Constituyente.

Para ser mas específico, en el Artículo # 1 de este Mandato, nos habla del poder constituyente asumiéndolo y ejerciéndolo con plenos poderes, los mismos que les sirvió de excusa y pretexto para actuar al margen de la Ley y del Estado de Derecho, arrogándose funciones que no les correspondía.

En el Artículo # 2 de este Mandato, el cual a criterio de muchos juristas en el Ecuador, es el que deja sin efecto la vigencia de la Constitución anterior, es decir que a partir de aquí, el Estado de Derecho, el cual se encontraba vigente en el País, deja de existir y da paso a un autoritarismo absoluto dirigido desde la Asamblea Nacional Constituyente, que gobierna el Ecuador a su entera disposición, contando con una pobre oposición la cual fue neutralizada por completo gracias a los discursos populistas del Primer Mandatario en contra de la partidocracia, las mafias políticas, y en general todos aquellos que se interpusieron en su lucha o revolución ciudadana, dejando así eliminada por completo a la oposición, y no teniendo legítimos contradictores, lo cual a mi criterio le va a costar bastante al Gobierno en el futuro, ya que al no tener con quien discutir o contraponer una tesis, es muy difícil ponerla en práctica o peor aún, se la podría poner en vigencia pero contaría con todos los errores, fallas, y sobre todo vicios que no pueden ser identificados, sino solo a través de una antítesis, perjudicando de esta manera una vez más a todos los ecuatorianos.

El Artículo Segundo, nos indica en su primer párrafo, que la Asamblea Constituyente podrá ejercer sus facultades mediante la expedición de: Mandatos Constituyentes, leyes, acuerdos, resoluciones, y demás decisiones que adopte en uso de sus atribuciones.

En este punto la Asamblea Nacional Constituyente se convierte automáticamente en un órgano legislativo capaz de elaborar, modificar, y extinguir cualquier ley; el problema de todo esto es que la Asamblea se encuentra en manos del partido político afín al Gobierno, logrando de esta forma que se cumpla con cualquier pedido o necesidad del Presidente de la República en referencia a su proyecto político, y utilizando a este nuevo ente legislativo como brazo ejecutor de todas sus hazañas políticas, lo que es más grave aún, es que el órgano fiscalizador que era el Congreso Nacional lo habían puesto en receso por tiempo indefinido, consiguiendo de esta forma una especie de inmunidad o incluso impunidad de todos sus actos ya que nadie oficialmente lo podía fiscalizar.

En el párrafo segundo de este mismo Artículo nos someten a todo el pueblo ecuatoriano a esta nueva modalidad de dictaduras que se están produciendo en buena parte de Latinoamérica, ya que mediante la vía democrática nos ordenan desobedecer el Marco Jurídico establecido que parece poco creíble, e inverosímil, ya que nos dicen que todas las decisiones que la Asamblea Nacional Constituyente tome, son jerárquicamente superiores a cualquier otra norma del orden jurídico y de obligatorio cumplimiento para todas las personas naturales, jurídicas, y funciones públicas sin excepción alguna.

Con esta pequeña reseña se puede determinar cómo el Ecuador se convierte en un Estado de facto, el cual se encuentra en poder de una mayoría legislativa que hace y deshace a su entera satisfacción todo lo que se le ordena, la misma que está controlada por la Función Ejecutiva a través del Presidente Constitucional, o para este punto, lo llamaría, Presidente Constituyente, y como mencionaba anteriormente que en este Mandato con carácter obligatorio nos llevan a desconocer, desobedecer, e irrespetar la Constitución de 1998 y todas las leyes en general, con tal de cumplir con los designios que emita la Asamblea Nacional Constituyente.

Al decirnos, que toda decisión que se tome por parte de la Asamblea es jerárquicamente superior a “cualquier” otra norma del orden jurídico, nos indica, como ellos mismo no respetan la Constitución que se encontraba vigente hasta ese momento, y dejando al país en una crisis constitucional que no creo que tenga comparación a nivel de países y Estados que nos hemos caracterizado por vivir bajo regímenes de Derecho y en sociedades civilizadas, sino que nos hemos puesto al nivel de países que se encuentran considerados de cuarto mundo e incluso los llamados inviábiles, donde poco a poco los Gobiernos autoritarios están desapareciendo y extinguiendo al ente Jurídico llamado Estado y sometiendo a pueblos enteros a la absoluta miseria dejándolos en la indefensión, puesto que sus Derechos ya no serían reconocidos por estos Gobiernos, incluso se llegaría a poner en duda sus Derechos personalísimos, los cuales se supone, son anteriores al Estado.



En la parte final de este párrafo segundo, nos indican lo más grave a mi modo de ver de este mandato, ya que señalan que ninguna decisión de la Asamblea Constituyente será susceptible de control o impugnación por parte de alguno de los poderes constituidos. Con todo esto nos demuestran la impunidad que la Asamblea iba a tener para realizar todos sus actos que por si ya se encuentran viciados. ¿Para qué blindarse de esta forma, si es que sus actuaciones hubieran sido apegadas a derecho?. Todos los actores políticos involucrados en esta aventura constituyente tanto nacionales como extranjeros, ya sabían y estaban concientes del alcance y todas las implicaciones que la elaboración de esta Constitución iba a tener y sobre todo las consecuencias que les iba a provocar la transformación del marco institucional del Estado.

Existieron voces en contra de este mandato, las mismas que valiéndose de sus legítimos Derechos presentaron una Demanda ante el Tribunal Constitucional, para que se declare la inconstitucionalidad, puesto que violentaba de una manera absoluta al régimen constituido y al marco jurídico vigente, pero como el Juez Constitucional se encontraba en el entero poder del Gobierno no pudieron conseguir nada y se archivó este pedido de inconstitucionalidad. El Presidente no iba a permitir por ningún motivo que su plan para lograr construir esta nueva forma de gobierno se vea afectado. Es así que una vez más se violó flagrantemente la Constitución de 1998 y ahora también se transgrede la Soberanía del Pueblo expresada a través del Estatuto aprobado en la consulta popular, ya que claramente se expresó que las actuaciones de la Asamblea entrarían en vigencia únicamente con la aprobación del referéndum.

Con el artículo # 3 de este Mandato se pone definitivamente un cerrojo a toda posibilidad de que se puedan presentar demandas, amparos, reclamos o cualquier medio con la cual se deje sin efecto las actuaciones del nuevo organismo que empezó a gobernar en el Ecuador, esto dado que la Asamblea ya con el poder absoluto, expresó su ultimátum con las respectivas consecuencias, en caso de que algún dignatario, autoridad, funcionario o cualquier servidor público en general, incumpla con las decisiones tomadas por

la Asamblea y menciona que ya sea por su acción u omisión estos serán sancionados inclusive con la destitución, sin perjuicio de las demás acciones que se pueda tomar en contra de los mismos, es decir tenían responsabilidad penal, civil, o administrativa.

Con esta Resolución, por ejemplo, se amordaza, se fuerza y se obliga a que ningún juez pueda actuar en contra de cualquier actuación de la Asamblea Constituyente, puesto que sus cargos se verían afectados y no sólo eso, también se podría afectar a sus libertades personales o patrimoniales, puesto que, dado el caso la Asamblea lo hubiese juzgado por la vía penal y civil como un medio de coerción. Hecho que resulta extremadamente grave para un Estado que se supone es de Derecho, con esta norma se podría incluso violentar los Derechos Humanos de los individuos afectados, no sólo de los funcionarios que se verían incurridos en estas violaciones al Mandato 1, sino que a toda la población en general, ya que nos dejaron en la completa indefensión ante las actuaciones de este nuevo órgano constituyente.

No conformes los Asambleístas Constituyentes con desconocer la supremacía de la Constitución anterior, arrogarse funciones que no le corresponden, amenazar al poder constituido, tomar secuestradas a las Funciones Legislativa y Judicial y sobre todo eliminar la legítima defensa constitucional a la que todos tenemos derecho, la Asamblea Constituyente, en un acto de irrespeto total al pueblo ecuatoriano puesto que en su articulado # 5 de este mandato RATIFICA Y GARANTIZA la existencia del “estado de derecho” (las comillas señalan las minúsculas con que escribieron los Asambleístas en el mandato Estado de Derecho), es decir que ahora se convirtió en un ente fundacional el cual ratifica al Estado y por lo mismo todos debemos obedecer y cumplir con todos sus designios, puesto que no sólo destruyó y eliminó la Constitución anterior sino que esta poniendo en entre dicho al Estado en sí.

Posterior a este Artículo, empieza a darse una violación flagrante a la verdadera Soberanía del Pueblo, expresada a través del voto al momento de

elegir a sus dignatarios y autoridades, ya sean nacionales como seccionales, ya que nuevamente la Asamblea Constituyente, “ratifica” al Presidente y Vicepresidente de la República, a los alcaldes y prefectos, dejando de ésta forma de lado al verdadero poder, como mandante, que tiene el pueblo sobre sus mandatarios, y asumiendo la Asamblea esa calidad con respecto a los antes mencionados.

También se toma la atribución de concluir con los períodos y designar provisionalmente a ciertas autoridades del Estado, tales como Contralor General, Procurador General del Estado, Ministro Fiscal General, Defensor del Pueblo, Superintendentes de Telecomunicaciones, Compañías, y Bancos.

Mediante las premisas, de que la Asamblea Constituyente asume las atribuciones y deberes de la Función Legislativa, obtiene como consecuencia o conclusión, de que el Congreso Nacional entra en receso hasta cuando se proclame los resultados oficiales del referéndum. De esta forma, se hace a su haber una Función del Estado más, eliminado así los contrapesos que debe existir en una democracia para su normal funcionamiento.

En cuanto a los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia y a los Vocales del Consejo de la Judicatura los deja en el limbo, ya que se los mantiene en el ejercicio de sus funciones siempre y cuando la Asamblea Constituyente no determine lo contrario, es decir una vez más demuestra como se adjudicó el poder absoluto para si misma, el Estado ecuatoriano se convirtió en una Dictadura, sin que nadie hiciera nada al respecto.

#### **1.4.2. BREVE RECUENTO Y ANALISIS DE LOS MANDATOS CONSTITUYENTES, MAS RELEVANTES, EMITIDOS POR LA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE.-**

A partir de aquí, se elaborará un breve recuento y resumen de los Mandatos Constituyentes más relevantes elaborados por la Asamblea Nacional

Constituyente, donde se podrá constatar otras irregularidades y actuaciones inconstitucionales de este organismo.

#### **MANDATO NÚMERO DOS.-**

En el Mandato N°. 2 que hace referencia a las remuneraciones de los Funcionarios Públicos, se puede evidenciar como nuevamente actúa en contra de la Constitución de 1998, que se suponía se encontraba vigente para esa fecha, ya que por medio de este Mandato se regula y se reduce los salarios de varias instituciones públicas que en muchos de los casos éstas tienen una autonomía institucional lo cual le permite por ende tener un patrimonio autónomo, violentándose así también Derechos adquiridos por los funcionarios y que no se les respetó, ya que en el mismo Mandato, se establecen las prohibiciones donde se mencionan, que estas disposiciones son de carácter obligatorio y de cumplimiento inmediato, por lo tanto no son susceptibles de queja, impugnación, acción de amparo, demanda, reclamo o cualquier otra acción judicial o administrativa, dejando de este modo en la total indefensión a los funcionarios que creyeran verse afectados por este mandato, y no sólo eso, sino también, que prohíbe a cualquier autoridad, juez o tribunal reconocer o declarar como derecho adquirido un ingreso mensual que supere el establecido en este Mandato.

#### **MANDATO NÚMERO CUATRO.-**

En cuanto al Mandato N° 4 se refieren al tema de las indemnizaciones en el sector público, determinando los montos máximos que se deben pagar en caso de indemnizaciones a los servidores públicos, este Mandato hace concordancia y concatena con el Mandato N°2, ya que aplica para las mismas instituciones que allí se señalan y al igual que en ese Mandato se prohíbe cualquier tipo de acción, queja, amparo, o reclamo en caso de verse afectados por este Mandato, y aquí se aumentó un párrafo donde se derogan todas las disposiciones que se opongan o contradigan al presente Mandato. De esta

manera actúa como ente legislador una vez más, únicamente a través de simples resoluciones llamados Mandatos Constituyentes.

### **MANDATO NÚMERO SEIS.-**

En el Mandato N°6, el cual por sus complejas implicaciones, sería susceptible de un estudio aparte y más pormenorizado, por lo que sólo se mencionará en este análisis parte del mismo y hechos de carácter general. Es así que la Asamblea Nacional Constituyente deja sin efecto y extingue las concesiones mineras y lo que es más grave aún, es que no reconoce compensaciones económicas algunas por estas acciones, además se declara la moratoria para otorgar nuevas concesiones, a partir de la entrada en vigencia de este Mandato y hasta que esté listo el nuevo marco Constitucional y Legal, es sumamente preocupante que se haya tomado una decisión de este tipo, ya que no sólo que se vuelve inconstitucional al no reconocer indemnizaciones que por derecho les corresponde a los concesionarios mineros, sino que también se siembra una duda sobre intereses ocultos que puedan verse involucrados en la extinción de las concesiones y en la posterior entrega de las nuevas concesiones, ya que al ser una sector de la industria donde se mueven tantos recursos económicos se puede utilizar para beneficio de quien tiene el poder, lo cual se espera que no pase por el bien de los ecuatoriano en general.

### **MANDATO NÚMERO SIETE.-**

En este Mandato podremos encontrar la designación que hace la Asamblea Nacional Constituyente del nuevo Procurador General del Estado, puesto que mediante el mandato N°1 en su Artículo 8 declara concluido el período para el cual fue designado el antiguo Procurador; y, obedeciendo al Artículo 11 del Mandato N° 1, que determina: *“De los nombramientos de la Asamblea Constituyente.- Las designaciones o nombramientos a que se refiere este mandato tendrán el carácter de provisional y podrán ser revocadas en cualquier tiempo sin que, en ningún caso, constituyan derechos adquiridos”* es así que

en plena potestad de sus facultades “auto adquiridas” como ente legislativo designa a un nuevo Procurador General del Estado, el mismo que también se señala, que esta de manera provisional hasta que la Asamblea no decida lo contrario. Una vez más podemos evidenciar una arrogación de funciones por parte de la Asamblea Nacional Constituyente.

### **MANDATO NÚMERO OCHO.-**

Este sin duda es tal vez el Mandato más polémico que expidió en la Asamblea Nacional Constituyente, ya que se elimina y se prohíbe de manera expresa la tercerización laboral, la intermediación laboral, y la contratación laboral por horas, todo eso sólo en su parte substancial, ya que también en el mismo Mandato se regula como se debe hacer en lo posterior a la emisión del mismo para la nueva contratación laboral, las obligaciones del empleador y sus respectivas sanciones, y una de las cosas más graves, que con todo este Mandato y de manera expresa, en una de sus disposiciones finales deroga todo lo que corresponde a estos tipos de contratación laboral que se encontraban vigentes en la Ley Laboral vigente en el Ecuador, arrogándose nuevamente funciones que no le corresponden, ya que si se quería modificar o extinguir la Ley se la debió hacer por los canales que mandaba la Constitución de 1998 que se supone estaba en vigencia para esa fecha, pero al no ser así, se demuestra una vez más cómo la Asamblea con pretexto de los plenos poderes y su poder omnímodo hace y deshace lo que bien le parezca en perjuicio de todo un orden jurídico constituido.

### **MANDATO NÚMERO DOCE.-**

La parte más importante de este Mandato la podemos encontrar en el Artículo Nº 1, donde asumiendo funciones que no le corresponden ordenan al Tribunal Supremo Electoral, que se suspenda las elecciones para las autoridades seccionales que debían ser llevadas a cabo el 19 de octubre de 2008, y las mismas se lleven a cabo después de la proclamación de resultados del

referéndum aprobatorio, y por lo tanto se prorroga las funciones de las dignidades que se encuentren ejerciendo esos cargos hasta el 5 de enero de 2009 o hasta que sean legalmente reemplazados.

Nuevamente el Poder Constituyente que en el Ecuador actuaba sin control o medida alguna, se arroga funciones que no le correspondía actuando ilegal e inconstitucionalmente, el poder que adquirieron para ese momento ya prácticamente no tenía un límite y podían ejercer sus plenos poderes afectando a cualquier Función del Estado y organismos autónomos previamente constituidos, irrespetando la verdadera voluntad del pueblo soberano.

### **MANDATO NÚMERO TRECE.-**

Las varias actuaciones de la Asamblea para este punto ya no sorprendían a nadie o con los Mandatos emitidos hasta el momento se pensaba que la línea de sus actuaciones arbitrarias e incluso autoritarias ya habían llegado a un límite o su punto máximo, pero no fue así, ya que se emitió este Mandato N° 13 con el cual querían validar una resolución por demás ilegal, emitida por la AGD (Agencia de Garantía de Depósitos), para incautar todas las empresas del grupo económico relacionado con los Hermanos Isaías, incluyendo compañías donde tenían participaciones minoritarias, y todos sus bienes en general; es así como proceden a incautar estas empresas sin respetar en lo más mínimo el debido proceso que debía seguirse para efectuar un acto de semejante magnitud, y seguir los caminos normales que la justicia y el ordenamiento jurídico en el Ecuador establecían para realizar este tipo de actos.

Desde el principio se mostró tan viciado este proceso de incautaciones que las autoridades de la AGD debieron acudir de forma inmediata a la Asamblea Nacional Constituyente para que ésta le valide sus actuaciones y le proteja de todo intento de dejar sin efecto este simple acto administrativo, y como era de esperarse la Asamblea demostrando sus Poderes omnímodos y ejerciendo sus funciones dentro de la Dictadura Constituyente que había implementado decide

y resuelve que las resoluciones de la AGD en este caso cuentan con plena validez legal, y que ésta Resolución no es susceptible de acción de amparo constitucional u otra de carácter especial, y no solo eso sino que si ya existieran este tipo de acciones interpuestas antes de este mandato, se ordena que se les archive de manera inmediata, sin que esto pueda suspender o impedir el cumplimiento de la resolución, no conforme con esto amenaza a la Función Judicial, con el hecho de que cualquier juez o magistrado que avocaren conocimiento de cualquier acción que pudiera impedir o suspender dicha resolución de la AGD, será destituido o separado de su cargo, sin perjuicio de las responsabilidades que esto pueda conllevar.

Es así como la Asamblea sobrepaso los límites de la tolerancia, y los absurdos jurídicos con este tipo de Resoluciones o Mandatos, ya que no sólo perturba al debido proceso, y al derecho de todos los afectados a tener una defensa justa de sus bienes, sino que legisla de manera retroactiva incumpliendo con los preceptos legales establecidos en el Título Preliminar, parágrafo 3º, del Código Civil en cuanto a los efectos de la Ley, donde el Artículo 7 claramente expresa: *“La Ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo...”*, demostrando una vez más las verdaderas intenciones de la Asamblea Nacional Constituyente.

#### **MANDATO NÚMERO VEINTIUNO.-**

Para finalizar esta serie de Mandatos Constituyentes la Asamblea se encontró con un vacío jurídico, en lo que respecta a sus funciones a partir del 26 de julio de 2008, que era el último día que podía actuar como tal, según el Estatuto aprobado por el pueblo mediante Referéndum, como no se encontraba una salida optaron por asumir de pleno la Función Legislativa, desde ese momento hasta que se proclamen los resultados del Referéndum, es así como la Asamblea se vuelve en el Poder Legislativo con un acto de hecho, mas no de Derecho, ya que no podía atribuirse, o más bien dicho, arrogarse esas



funciones, dejando disuelto al Congreso Nacional definitivamente el cual fue elegido por el pueblo.

Las funciones de esta nueva etapa Legislativa en el Ecuador, que paso a ejercer la ya fenecida y legalmente extinta Asamblea Nacional Constituyente, siguieron después de proclamados los resultados del Referéndum, ya que una vez que la Constitución entró en vigencia y al no contar con un Congreso Nacional legalmente instituido, lo que quedaba de esta “autoproclamada” Asamblea, asumió nuevamente las funciones del antiguo Congreso Nacional hoy llamado Asamblea Nacional según la nueva Constitución, y paso a llamarse Congresillo, el cual estuvo conformado por todos los integrantes de la antigua Asamblea Nacional Constituyente, elegidos casi por sorteo y de manera arbitraria, ellos mismos establecieron el número de Asambleístas necesarios para establecer este Congresillo, el cual deberá estar en vigencia hasta que se elijan a los nuevos Asambleístas Nacionales en la elecciones de abril de 2009, y sólo hasta ese momento se dará por terminado este largo proceso que implicó a un ente concentrador de poder, y que incluso llego a disolver el Congreso Nacional, dejando de lado y sepultando una Constitución establecida y por ende eliminando la Democracia que en el Ecuador se vivió hasta la toma del poder de este grupo político.

#### **1.4.3. BREVE ANALISIS DE LAS LEYES MÁS RELEVANTES APROBADAS POR LA ASAMBLEA NACIONAL CONTITUYENTE.-**

Es importante destacar las labores legislativas en las que incursionó la Asamblea Nacional Constituyente, ya no con la extraña figura de los Mandatos Constituyentes, sino que ahora si, de manera frontal expedía Leyes como cualquier órgano Legislativo, desconociendo una vez más la Constitución que se suponía estaba vigente hasta esa fecha, y lo más grave de todo este asunto por los temas que trató con la emisión de dichas leyes, ya que violó flagrantemente los principios Constitucionales que mencionan que, el único ente facultado para crear tributos era el Congreso Nacional, y no ésta

Asamblea que autoproclamada omnipotente emitió una reforma en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

Dado el extenso material que sería analizar de una manera metódica todas las leyes aprobadas por la Asamblea Nacional Constituyente, únicamente citaré las más importantes y las que más relevancia tuvieron, son las siguientes: Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública; Ley Orgánica de Transporte Terrestre, Tránsito y Seguridad Vial; Ley Orgánica para la Recuperación del Uso de los Recursos Petroleros del Estado y Racionalización Administrativa de los Procesos de Endeudamiento; y por supuesto se realizará un breve análisis de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

#### **1.4.3.1. LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTRATACIÓN PÚBLICA.-**

Esta nueva Ley de Contratación Pública a mi criterio fue elaborada para desmontar ciertas trabas jurídicas que se le presentaron al Gobierno en cuanto al gasto que quería realizar en el tema de inversiones, culpando en parte a la ineficiencia de la anterior Ley y que se trataba de corregir con esta nueva Ley de Contratación Pública.

También otro aspecto interesante fue que anterior a esta Ley, el Gobierno utilizó mucho el sistema de contrataciones directas, debido a que implantó y declaró los estados de emergencia para solucionar cualquier eventualidad que se le presentaba, es así que con esta nueva Ley lo que se trato quizás fue poner un escudo o blindar estos procesos precontractuales ya realizados en los estados de emergencia, y darle una mejor ejecución a los procesos precontractuales que estaban por venir.

#### **1.4.3.2. LEY ORGÁNICA DE TRANSPORTE TERRESTRE, TRÁNSITO Y SEGURIDAD VIAL.-**

En principio esta nueva Ley de Transito parecía buena, ya que se endurecían las penas y se aumentaban algunas infracciones y sobre todo el novedoso sistema de puntos que se implementaban en las licencias de conducir, la hacía una Ley interesante, pero el problema se dio en la aplicación real de la Ley, primero, que el Reglamento se lo expidió con demasiado tiempo de diferencia con la Ley, segundo, que el cambio de competencias generó una división, y pugna entre la Policía Nacional a la cual se le quitaba la facultad y competencia de ser el ente rector en el transporte terrestre y en el tránsito; y la recientemente creada Comisión Nacional de Transito que sería el nuevo organismo que dirigiría el transporte terrestre y el tránsito

#### **1.4.3.3. LEY ORGÁNICA PARA LA RECUPERACIÓN DEL USO DE LOS RECURSOS PETROLEROS DEL ESTADO Y RACIONALIZACIÓN ADMINISTRATIVA DE LOS PROCESOS DE ENDEUDAMIENTO.-**

Esta Ley, en su primer Artículo, ya nos establece la naturaleza de la misma, que es de dejar al Ecuador sin los ahorros que se pudo ganar por el excedente petrolero, ya que el Artículo claramente menciona que será política de Estado que todos los recursos públicos de origen petrolero que se encontraban afectados en la Ley Orgánica de Creación del Fondo Ecuatoriano de Inversión en los sectores Energético e Hidrocarburífero, deberán éstos ingresar al Presupuesto del Gobierno como ingresos de capital y su distribución será únicamente para inversión, y no podrán utilizarse para gasto corriente, y así los demás Artículos siguen tratando sobre los mismos ingresos petroleros, pero que se ven afectados por otras leyes y que todos estos ingresarán al Presupuesto y se los utilizará únicamente para inversión.

Pero para algunos constitucionalistas, que se haya eliminado estos fondos, no fue lo más grave, sino que con esta Ley se flexibilizan los procedimientos para el gasto y el endeudamiento público, cosa que es muy seria porque al no contar con un Gobierno responsable, se deja la puerta abierta para que consiga el endeudamiento que necesita para los fines que desee.

Para citar un ejemplo de esta flexibilización de procedimientos, se eliminó la necesidad de contar con los informes favorables del Banco Central del Ecuador y los informes vinculantes de la Procuraduría General del Estado, y dejaron así a la entera discrecionalidad del Ministerio de Finanzas el endeudamiento en ciertos montos.

#### **1.4.3.4. LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.-**

Esta fue la primera Ley que envió el Ejecutivo a la Asamblea para su aprobación, y tal vez con un poco de temor sobre cuál pueda ser la respuesta y la acogida de esta Ley en el Pueblo ecuatoriano, ya que muy claramente se pudo observar que con esta Ley se consumaba el golpe de Estado.

Lo que se esperaba eran grandes protestas en contra del texto enviado por el Gobierno, ya que no se podía entender cómo se iba aprobar una Ley si las legitimaciones del poder Constituyente no se regían en un ordenamiento jurídico, sino más bien en la decisión soberana de un pueblo. No se entendía cómo la Asamblea Nacional Constituyente podía aprobar leyes, pero al final de todo lo realizó, amparada en la ya comentada figura de los plenos poderes, y en las nuevas teorías que se debe aplicar para poder explicar y entender todo este caos jurídico que estamos viviendo que es la de los Hechos Consumados.

El Presidente al verse amenazado en su popularidad y ante una fuerte reacción de la opinión pública se vio obligado conjuntamente con sus fieles Asambleístas a modificar el texto original, para de esta forma, apaciguar las

reacciones que el pueblo llegó a tener, y al referirse al pueblo, se incluye a todos los estratos económicos de la sociedad ecuatoriana que se iban a ver afectados por estas nuevas normas tributarias.

Con esta Ley también se pudo evidenciar el verdadero alcance del Mandato N° 1, ya que gracias a este no se podía presentar impugnación alguna, reclamo, o amparo constitucional en contra de esta Ley, ya que los jueces o tribunales estaban advertidos y amenazados con fallar en contra de las decisiones que tome la Asamblea Nacional Constituyente, es así como todos los ecuatorianos quedamos desprotegidos ante los alcances de esta nueva Ley Tributaria.

Existió en todo esto una clara y flagrante violación de la Constitución de 1998, principalmente porque este nuevo órgano legislativo no estaba facultado por la Ley para crear, modificar, o extinguir tributos, lo cual le hace a esta Ley desde su nacimiento nula, por carecer de total legitimidad, y además para poder aprobarse leyes tributarias debía contarse con los principios de proporcionalidad, progresividad, fomento de la inversión privada, respeto al patrimonio privado, presunción de inocencia de los contribuyentes, entre otros que consagraba nuestra antigua Constitución de 1998, a los cuales no se les supo respetar afectando así Derechos Fundamentales de los contribuyentes, con todo esto se podía observar como una ley empezaba a limitar los Derechos Fundamentales lo cual afecta de manera radical a un Estado de Derecho, ya que bajo ningún motivo se puede dar este atropello y abuso de nuestros Derechos.

Ya entrando en el fondo de la Ley, se podía encontrar que se eliminó el Impuesto a los Consumos Especiales para los usuarios de la telefonía celular, lo cual trajo buenos comentarios entre la opinión pública, pero también en el texto se podía encontrar un incremento en el impuesto a la renta para personas naturales hasta en un 35%, y a las personas jurídicas no se les incrementaba ningún porcentaje violando así el principio de igualdad, también como aspecto negativo que se trató en el texto inicial, y que debido a las protestas y a las

críticas de la ciudadanía se debió modificar, fue el impuesto a la herencia, ya que en un principio se pensaba elevar del 5% al 70% el impuesto, pero como se indicaba que debido al rechazo que tuvo esta medida se la modificó para dejarla en el 35%.

Con esta nueva Ley una vez más los ecuatorianos nos encontrábamos desprotegidos ante la tipificación de delitos y penas tributarios, se podía apreciar que el debido proceso no se lo iba a respetar, por ejemplo, se cambio en algunos delitos la penas sancionadas con prisión, con penas sancionadas con reclusión, impidiendo así al contribuyente obtener su libertad mediante una fianza, para de esta manera poder defenderse de una manera más eficaz.

Dentro de las reformas que más polémica y discusión causaron fueron el 10% del afianzamiento, el 20% del recargo a la determinación del impuesto a la renta y el anticipo mínimo del impuesto a la renta que se detallan a continuación:

#### **Afianzamiento del 10%.-**

Esta es una de las reformas que más polémica causaron con esta Ley, se debe hacer al momento de presentar acciones o recursos en la vía contenciosa fiscal.

Desde un punto de vista más objetivo, no sería algo nuevo que se esté implementando en la legislación tributaria, como bien lo señala el Artículo 248 del COT, se puede cesar medidas cautelares que se dicten en un proceso con el afianzamiento del 10% para cubrir intereses a devengarse y costas procesales, es decir ya existe esta figura de la caución, (pese a que le artículo innumerado en el que se incluye el afianzamiento señala que este será distinto al afianzamiento para cesar medidas cautelares), el problema se da el momento que este afianzamiento se lo incluye en un artículo innumerado, y se

le da otra función, o dicho de otra forma se le desvirtúa y se convierte en un instrumento para limitar la tutela efectiva.

Con este 10% que se obliga al contribuyente a afianzar para poder presentar sus acciones antes sede jurisdiccional, se empieza a poner en duda sus Derechos Constitucionales, de acceder a un justicia gratuita y sin limitaciones al ejercicio de su legítima defensa, sin mencionar que también se vulneran Derechos consagrados en la Declaración Universal de los Derechos Humanos en su Artículo 8 que señala:

*Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o la Ley.*

También se va en contra de lo que el Pacto de San José de Costa Rica señala en su Artículo 25 que nos dice lo siguiente:

*1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.*

*2. Los Estados Partes se comprometen:*

*a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;*

*b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y*

*c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.<sup>4</sup>*

La forma más clara de cómo se va vulnerar este Derecho es que los tribunales se van a negar a trámite el momento que se les presente las demandas sin estar acompañadas del afianzamiento que la Ley manda, dejando así al contribuyente en la indefensión.

Lo que se pretende es evitar que el contribuyente acuda a sede jurisdiccional, o por lo menos ponerle muchas trabas, desde el punto de vista de la Administración Tributaria, a esta figura se la ve con buenos ojos, ya que según ellos se ha descongestionado el sistema, y que en la actualidad ya no se presentan impugnaciones únicamente para retardar el pago de las obligaciones de los contribuyentes, como puede ocurrir en ciertos casos.

Pero bajo ningún concepto es aceptable que a razón de descongestionar la sede contenciosa fiscal, o cualquier otro argumento por fuera de la razón, se vulneren derechos del contribuyente consagrados en la Constitución y en Tratados Internacionales.

Se está cayendo lamentablemente en una involución del Derecho Tributario, ya que volvemos al principio del *Solve et Repete* que se lo utilizaba en legislaciones del siglo pasado, donde se decía primero pague y luego reclame, se le está poniendo al contribuyente un obstáculo oneroso para reclamar sus derechos, que sean o no legítimos eso lo determinara el Tribunal.

### **20% del recargo a la determinación del impuesto a la renta.-**

Uno de los nuevos temas que se incluyó en la esta Ley, fue el del recargo del 20% sobre los tributos determinados, se debe establecer en primer lugar sobre qué actos se va aplicar este recargo, como bien lo menciona el Artículo 90 del

---

<sup>4</sup> CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS (PACTO SAN JOSE DE COSTA RICA)



COT, donde se menciona que el sujeto activo establecerá la obligación tributaria ejerciendo su facultad determinadora, y expresamente se señala que las determinaciones que se formule por parte de la administración tributaria a partir del primero de enero de 2008, tendrán el recargo adicional del 20% sobre la diferencia establecida por el sujeto activo.

Ya con esto podemos ir teniendo una idea de cómo se va aplicar este recargo, es decir únicamente sobre la diferencia entre los valores que el sujeto pasivo declara y el sujeto activo determina.

Es aquí donde nace el problema y la disyuntiva de que este valor adicional que se carga al contribuyente es inconstitucional, ya que no se llega a determinar con total claridad, si este recargo es una sanción, un valor compensatorio o simplemente un valor adicional y complementario al impuesto declarado que se debe entender como intereses, en definitiva no se llega a determinar cuál es su verdadera naturaleza.

Desde el punto de vista de este estudio se llega a considerar que este recargo es una sanción, es decir el 20% que se le recarga al contribuyente es una multa, debido a que la administración tributaria fue quien estableció el verdadero valor de la cuantía del tributo, ya que el sujeto pasivo no declaró correctamente ya sea por errores u omisiones en su declaración.

Aquí nace otro problema, al ser este recargo una sanción que se le impone al contribuyente, se contrapone con lo que manda el Art. 314 y 315 que nos hablan acerca de las infracciones tributarias, ya que si el sujeto pasivo declaró incorrectamente sus tributos, la propia Ley establece como actuar frente a la configuración de una infracción tributaria y se aplicará las respectivas sanciones que la Ley permite, creando de esta manera un conflicto, debido a que el sujeto pasivo es castigado con el 20% y adicionalmente si hubo errores u omisiones se puede imponer una sanción por defraudación, contravención o

falta reglamentaria, es decir el sujeto pasivo podría estar siendo castigado dos veces por el mismo acto lo cual está prohibido por la Ley.

Otro de los problemas que se presenta es que no se aclara como actuar en caso de concurrencia de infracciones, con lo cual el sujeto pasivo puede acogerse al principio del *in dubio pro reo*, para que se le aplique la sanción más favorable, con lo cual en caso de que se le imponga el 20% de recargo y al mismo tiempo se configure una falta reglamentaria donde el valor sea mucho menor, el contribuyente puede apegarse a este principio y sólo cancelar el valor que se le imponga como sanción por la falta reglamentaria dejando así de pagar el recargo.

En el otro extremo está el caso de que se configure la defraudación, y el sujeto pasivo ya canceló el 20% de recargo, ¿cabría aquí la acción penal?, ya que nuevamente se puede aplicar el principio antes mencionado y beneficiar con la menor sanción al contribuyente, dejando así en el limbo jurídico a la acción penal y su pleno ejercicio.

Con todo lo expuesto se concluye que esta nueva figura, es completamente inconstitucional y ambigua, ya que podría estar perjudicando en sus Derechos al contribuyente al ser sancionado dos veces por un mismo acto, e incluso se puede perjudicar el mismo Estado, el momento que el sujeto pasivo alegue el principio del *in dubio pro reo*, desvirtuando la facultad recaudadora y sancionadora que el Estado posee.

### **Anticipo mínimo del impuesto a la renta.-**

Este ha sido sin duda, un tema bastante delicado y discutido por los juristas y por la administración tributaria, por algunos años, esto debido a su naturaleza, ya que se le obliga al contribuyente a pagar un porcentaje de sus ingresos, antes de que se verifique el hecho generador y se genere la obligación tributaria.

Siempre se ha tomado para el pago de este anticipo, la consideración de que las actividades económicas del sujeto pasivo son permanentes, y suponen que las ganancias y utilidades serán las mismas todos los años, lo cual no es del todo cierto, ya que este egreso que significa para la compañía, afecta en su liquidez y a su patrimonio, creando de esta forma una carga para su economía en períodos de recesión.

Este anticipo se lo considera, por parte de la administración, como un crédito tributario, que se lo utiliza para cancelar los valores causados en el siguiente ejercicio fiscal, siempre y cuando este monto sea mayor al impuesto a la renta causado por el contribuyente.

Si el contribuyente lo decide también puede solicitar su devolución por pago en exceso.

Se calcula de la siguiente forma, como bien nos establece el Art. 41 de la Ley de Régimen tributario Interno:

*“...2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas :a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:*

*Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;*

*b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:*

*Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:*

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.*
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.*
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.*
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta...”*

Con este cálculo se puede evidenciar las primeras falencias, ya que si realizamos con la primera forma, y el impuesto es menor que el anticipo el contribuyente tiene el derecho de reclamar la devolución de este exceso. Por otro lado si se aplico la segunda forma de cálculo y el impuesto a la renta es mayor al anticipo el contribuyente se ve obligado a considerar este excedente como crédito tributario que será devengado hasta dentro de los próximos 5 años, con una condicón adicional, que si dentro de este plazo no se usa este valor, la Administración tributaria lo considera como un pago definitivo, dejando así de la lado la figura del crédito tributario.

Se establece en el mismo Artículo antes citado algunas excepciones para la liquidación del anticipo.

Con todo esto podemos observar como la Administración tributaria hace uso de todas sus potestades, obligando al contribuyente a determinar este anticipo, sobre montos que en algunos casos se los va a calcular sobre meras expectativas, y en otros va afectar de sobremanera en la liquidez de los contribuyentes.

Debería eliminarse este anticipo mínimo al impuesto a la renta, ya que desde mi punto de vista se lo puede llegar a considerar incluso como inconstitucional, al violentar los derechos del contribuyente, el momento que le obligan a liquidar este anticipo sobre valores que quizás nunca llegue a tener.

Si bien puede servirle como crédito tributario, se puede estar coartando la libertad de que el contribuyente elija este procedimiento, además que afecta a su derecho del trabajo, por que se pueden dar casos de que la Administración tributaria le determine este anticipo, más las multas respectivas, y el contribuyente se vea afectado de tal forma que tenga que reducir su capacidad económica y viéndose perjudicado en sus laborales normales.

Estos son sólo algunos de los puntos más relevantes que conllevó esta nueva Ley Tributaria, en lo que corresponde a delitos tributarios se los tratara en posteriores capítulos de esta Tesis.

Como una pequeña conclusión de esta Ley Tributaria que afectó y seguirá afectando a la mayoría de contribuyentes, es que nunca se tomó en cuenta principios tributarios contemplados en la Constitución que debían considerarse para temas tributarios, además no se ha observado la forma en que se elaboró esta Ley, principalmente por los siguientes motivos: la Asamblea Nacional Constituyente no era el órgano facultado y con la potestad para, modificar, crear, o extinguir tributos; para aprobar esta Ley no hubo el debate que debió dárselo dentro del Órgano Legislativo, puesto que se debía tratar en el tema mediante dos debates como mandaba la Constitución vigente hasta ese momento, y por último al discutir y aprobar esta Ley lo hicieron en paquete, no hubo una aprobación artículo por artículo como era lo más coherente y lógico que se debía hacer, para poder tener un criterio más amplio del tema y poder enriquecer la Ley con las diferentes opiniones de los Asambleístas, y así poder conseguir una mejor legislación tributaria para todos.

## **CAPITULO 2**

### **LOS DELITOS TRIBUTARIOS.**

#### **2.1. BREVE RESEÑA HISTORICA DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO.**

Las primeras nociones jurídicas de los principios tributarios en el Ecuador, aparecen en la Constitución Política de la República de 1830, pero eran más como un rezago del sistema colonial<sup>5</sup> del cual se estaba saliendo.

Hasta mediados del siglo XX, en el Ecuador, la rama del Derecho Tributario y en especial el área contenciosa tributaria, era hasta cierto punto desconocida o se la incluía dentro de la normativa civil y financiera de los países, los reclamos se efectuaban aplicando normativa constitucional general, creando de esta forma un caos jurídico, ya que no existía procedimientos, ni una administración de justicia tributaria a dónde acudir.

En el Ecuador por ejemplo, toda la normativa relativa a los impuestos, se la podía ubicar dentro de las leyes de Hacienda, como se llamaba antes a lo que ahora es el Ministerio de Economía y Finanzas.

Los primeros pasos para normar los procedimientos tributarios se dieron con la expedición de la Ley Constitutiva del Tribunal Fiscal, el cual fue creado mediante Decreto Ley de Emergencia en el año 1959.

Con este antecedente se logro un gran paso, empezaba a tomar forma la nueva normativa tributaria en el País, y sobre todo que ya existía una administración de justicia.

---

<sup>5</sup> ANGEL LOOR MERA, Manual de Derecho Tributario, Impresores MYL S.A., Quito, 2003, Pág.14.

Con el Gobierno del Doctor Carlos Julio Arosemena Monroy, se dicta en el año 1963 mediante Decreto Ley de Emergencia, el Código Fiscal, que es sin duda alguna, el inicio y la base de nuestro Código Orgánico Tributario actual.

El Código Fiscal, se mantenía vigente en los primeros años de la década de los 70, en un momento histórico para el Ecuador, ya que se vivía el boom petrolero, y todas las repercusiones que esto acarrearaba, como por ejemplo el incremento del Presupuesto del Estado, es ésta una de las razones por la cual, el País se veía en la necesidad de contar con un Código Tributario acorde con la realidad nacional.

En esos momentos se realizaba un proyecto patrocinado por la OEA y el BID, con el fin de unificar el Derecho Tributario en todo el Continente Americano, con la elaboración del Código Modelo Latinoamericano, el mismo que fue tomado como base para la elaboración y codificación del Código Tributario ecuatoriano.

Es así, que se crean comisiones especializadas para elaborar este nuevo código, se tomo como base además del Código Modelo Latinoamericano, los Códigos Tributarios de los países latinoamericanos, como por ejemplo Uruguay, México, Perú, Chile, Brasil, entre otros, y sobre todo la Legislación Tributaria Española.

Con estos antecedentes, el Ecuador para el año 1975, ya contaba con un Código Tributario bien estructurado, en el cual se establecía de manera ordenada los principios, los procedimientos, nace ya la figura de un ente que administre justicia en el campo tributario, y sobre todo se especifica con total claridad los delitos tributarios.

En este código se establecen dos tipos de delitos: la defraudación y el contrabando, el cual fue eliminado del Código tributario en la codificación del

año 2005 donde se incluye al contrabando y todos sus tipos en la Ley General de Aduanas.

Ese fue uno de los grandes cambios, en cuanto al capítulo de las infracciones tributarias, el siguiente gran cambio se da con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que es materia principal de ésta Tesis, en donde los principales cambios se dan en cuanto a las sanciones que más adelante se detalla, se elimina la culpa como elemento constitutivo del delito, se establece un afianzamiento previo, para realizar reclamos, entre lo más destacado.

Existieron otras reformas al Código Tributario, en su parte procedimental, que sería tema de un estudio más exhaustivo su análisis.

## 2.2. EL DELITO

El delito en su definición esencial se lo puede considerar como la acción u omisión tipificada, antijurídica, y culpable, que conlleva una sanción, ya nos menciona el autor José Alberto Garrone<sup>6</sup> que “el delito es esencialmente una acción”, el mismo autor nos dice que debe haber “una máxima igualdad posible ante la Ley” es decir a igualdad de acción, igualdad de sanción.

El Jurista Francisco Carrara en su programa de Derecho Criminal, citado por Ángel Loor Mera nos dice:

*“El delito no es un ente de hecho, sino un ente jurídico, porque su esencia debe consistir necesariamente en la violación de un derecho. No es la simple transgresión de una norma, sino la agresión a la seguridad pública, en virtud de la concurrencia de elementos materiales y morales que contrarían la ley...”<sup>7</sup>*

---

<sup>6</sup> JOSE ALBERTO GARRONE, Diccionario Manual Jurídico, Editorial Abeledo Perrot 1989, Pág.264.

<sup>7</sup> ANGEL LOOR MERA, Manual de Derecho Tributario, Impresores MYL S.A., Quito, 2003, Pág.125.



Entrando un poco más en el tema Penal debemos citar el Artículo N°1 del Código Penal donde nos indica que “las leyes penales son todas las que contienen algún precepto sancionado con la amenaza de una pena”<sup>8</sup>.

Con esto vamos entrando ya al tema de los ilícitos tributarios, ya que la primera interrogante viene hacer ¿son consideradas leyes penales, las establecidas en el Código Tributario, donde se determina los ilícitos?, para encontrar respuesta se debe analizar qué es un delito tributario, el cual se encuentra enmarcado en forma genérica como un hecho contrario a derecho, y si cumplen o no los ilícitos tributarios con las características de un delito.

No se debe contemplar sólo como delitos a los establecidos en el Código Penal, ya que existen en varias leyes separadas, preceptos sancionados con la amenaza de una pena, y como el más claro ejemplo esta el Código Orgánico Tributario, de esta forma partimos de que los ilícitos tributarios si son considerados como delitos comunes.

### **2.2.1 EL BIEN JURIDICO PROTEGIDO.**

El bien jurídico se lo debe entender como el interés que se tiene en proteger jurídicamente algo, señala Von Liszt, que el mismo no es un "bien del derecho, sino, un bien de los hombres reconocido y protegido por el derecho"<sup>9</sup>. También se puede decir que cuando un derecho es sometido a regulación se transforma en un bien jurídico protegido. Es importante conocerlos, ya que nos ayuda a comprender de una mejor manera los tipos penales, y es de suma importancia para una correcta interpretación de la ley.

La Ley Penal es tal, por las sanciones impuestas por autoridad pública competente, con verdaderas penas, y su objetivo es precautelar un bien jurídico protegido como la vida, la libertad, la honra y en el caso de las leyes penales tributarias, se puede decir que el bien jurídico protegido es el

---

<sup>8</sup> CODIGO PENAL, Art. N°1.

<sup>9</sup> ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA, (Digital).

patrimonio del Estado, y por consecuencia natural, el bien común de todos los ciudadanos, es ésta una de las razones principales del porque, los delitos tributarios son tan importantes, y no se los debe tomar tan a la ligera, y sobre todo no se debería permitir que la Administración Tributaria use como arma o como herramienta, para amedrentar o intimidar a los contribuyentes.

También debemos hablar de Derecho Penal Tributario, debido al *Ius Puniendi*, que es la potestad pública de sancionar, por lo que no debemos entender al Derecho Penal Tributario como una rama ajena al Derecho Penal común, sino más bien como un complemento, ya que la una es parte de la otra y el Derecho debe entenderse como uno solo e indiviso.

### **2.3. TEORIAS SOBRE LA NATURALEZA DE LA INFRACCION TRIBUTARIA.**

Entrando un poco más en la naturaleza de la infracción tributaria encontramos tres teorías: la penalista, la administrativa, y la tributaria, que se explican así:

Teoría penalista: ésta reconoce en el ilícito tributario, una conducta penal, por sus elementos estructurales, que son los mismos que componen a cualquier ley penal, esta teoría no admite la existencia de ramas del derecho penal o la autonomía del Derecho Penal Tributario, también se menciona que el bien jurídico protegido no es diferente al que el derecho penal común podría proteger, que es el bien común, y precautelar los intereses económicos del Estado.

Teoría Administrativa: nos dice que el Derecho Tributario no es autónomo, sino que depende del Derecho Administrativo como tal, con lo que se considera al ilícito tributario como una contravención administrativa, que imposibilita al Estado a una protección del Bien Común, aquí se considera que quien debe ejercer la potestad de juzgar es la propia administración, convirtiéndose así en juez y parte del conflicto.

Teoría Tributaria: aquí se defiende la autonomía del Derecho Tributario, debido a su peculiar naturaleza jurídica, ya que se considera que los ilícitos tributarios menoscaban la soberanía financiera de un Estado, es la infracción a un deber social que sin él, un Estado no podría considerarse como tal, se apoya en la presunción de culpabilidad y no el estado de inocencia, se determina que la carga de la prueba debe ser dada por el contribuyente, en relación con su inocencia.

#### **2.4. TEORIA DEL DELITO.**

La Teoría del Delito es un método de categorización, son los presupuestos que deben concurrir para establecer la existencia de un delito, y determinar como tal, si es o no delito, la acción cometida, se divide en dos categorías o teorías, la Causalista y la Finalista.

La Teoría Causalista del delito nos habla de la acción como dependiente de la voluntad del hombre, al momento de cometer un delito, y que produce una determinada consecuencia, que es tomada como un tipo penal, y sin tener en cuenta la finalidad de tal conducta, el momento de que un individuo comete un ilícito, no se considera como una conducta delictiva, si es que la voluntad no estuvo de por medio, es decir actos de simple mecánica que producen una consecuencia sancionada por la ley. Lo que se trata con esta Teoría es de conocer quién es el autor del resultado, tomando como base los hechos presentados.

La Teoría Finalista del delito entiende a la conducta como un hecho voluntario final, aquí la acción no solo es dependiente de la voluntad, sino de su ejercicio final; los finalistas consideran a la voluntad como un camino que determina el acto causal, en otras palabras el individuo que se presta para cometer un ilícito, lo piensa y constituye así una conducta delictiva, es decir esta voluntad ya tiene un fin desde su nacimiento, que es el de cometer un delito.

El nexo causal es la relación que se tiene entre las causas y los efectos. Toda acción producida por el hombre debe necesariamente tener una consecuencia, que en ocasiones ésta va a ser sancionada por constituirse en un delito, en otras palabras es la vinculación entre la conducta humana y el resultado que produjo dicha acción.

Es de suma importancia determinar este nexo, ya que sin eso no podemos imputar a una persona por un delito cometido.

Algunos juristas mencionan lo siguiente:

Maurach, dice acerca del nexo causal, citado por Edmundo René Boderó:

*“Las únicas infracciones en las que se plantean estos problemas son, pues, fundamentalmente el homicidio, las lesiones, el incendio [...] y la estafa. Tampoco en estos casos debe sobrevalorarse el papel de la causalidad: ni de la apreciación del nexo causal se deriva sin más la presencia de un hecho punible, ni de su negación, resulta en todo caso la inexistencia del delito.”*<sup>10</sup>

Da Costa afirma que: “El nexo causal no constituye un requisito indispensable de todos los delitos, sino solamente de aquellos que exigen un resultado exterior para su consumación”.<sup>11</sup>

Petrocelli nos dice: “Para que un resultado pueda ser adscrito a un hombre se necesita ante todo que él sea su causa física, esto es, que el resultado pueda decirse producto, efecto o consecuencia material de su acción”.<sup>12</sup>

En nuestro sistema Penal, se exige la causalidad en todos los delitos, como lo determina el Artículo 11 del Código Penal “Nadie podrá ser reprimido por un acto previsto por la ley como infracción, si el acontecimiento dañoso o

---

<sup>10</sup> Véase: [http://www.alfonsozambrano.com/doctrina\\_penal/causalidad\\_dpenal.pdf](http://www.alfonsozambrano.com/doctrina_penal/causalidad_dpenal.pdf).

<sup>11</sup> Véase: [http://www.alfonsozambrano.com/doctrina\\_penal/causalidad\\_dpenal.pdf](http://www.alfonsozambrano.com/doctrina_penal/causalidad_dpenal.pdf).

<sup>12</sup> Véase: [http://www.alfonsozambrano.com/doctrina\\_penal/causalidad\\_dpenal.pdf](http://www.alfonsozambrano.com/doctrina_penal/causalidad_dpenal.pdf).

peligroso del que depende la existencia de la infracción, no es consecuencia de su acción u omisión”.<sup>13</sup>

Y si tomamos a los delitos tributarios dentro de la clasificación de la Ley Penal, entonces podríamos concluir que, en materia tributaria debe existir la causalidad, para constituir la infracción.

## 2.5. CONFIGURACION DE LA CULPABILIDAD

La culpabilidad se constituye de dos elementos, el dolo y la culpa, cabe señalar que la diferencia entre estos dos elementos es el querer o no querer hacer la acción, que resulta determinante para comprender la criminalidad del acto.

Para un poco diferenciar y entender de mejor forma las características citaré al Jurista Reyes Echandía que considera:

*“...Esa voluntad consciente lleva al sujeto a omitir el deber de actuar conforme a derecho y, por lo mismo, a comportarse antijurídicamente, pudiendo hacerlo de una manera adecuada a las normas jurídicas [...]. Cuando dicha actitud se orienta hacia un fin típicamente antijurídico, surge el fenómeno del dolo; cuando, en cambio, se encamina hacia una finalidad penalmente indiferente, o cuando persigue una meta lícita, pero en el desarrollo de medios jurídicamente neutrales viola el deber de cuidado que le era exigible, surge la figura de la culpa.”<sup>14</sup>*

El dolo cuenta con la característica de la voluntad consciente de cometer el ilícito, teniendo como único fin el acto típico y antijurídico, su conducta es orientada por el pleno conocimiento del tipo penal, incluso el individuo llega a saber de la sanción o pena que existe por tal acto; a diferencia de la culpa, en la cual su fin es un acto lícito, pero en el desarrollo de este, se violenta la

---

<sup>13</sup> CÓDIGO PENAL, Art. 11.

<sup>14</sup> ALFONSO REYES ECHANDIA, Derecho Penal, editorial TEMIS., Bogota, 1998, Pág. 206

norma penal, por falta de cuidado y precaución, que el individuo debió prestar en el desenvolvimiento de su acto.

### **2.5.1. LA CULPA**

La culpa la podemos definir como una omisión de la conducta con la cual se debía actuar para determinado hecho, donde se debió prever y evitar el daño, es manifestada por la negligencia, la impericia, o inobservancia del Derecho.

Ya en el plano tributario no podemos establecer que los delitos o ilícitos cometidos en esta materia sean culposos, ya que la intención de causar el perjuicio al Estado esta manifestada desde un principio.

Como podríamos hablar de negligencia, impericia, o imprudencia, dentro del campo tributario, ya que estas formas de culpa, su objetivo principal, por parte de quien lo comete es perjudicar al Estado, y obtener un beneficio, con sus actuaciones, constituyendo de esta manera el Dolo.

Si bien puede darse casos de que empleados de compañías que están a cargo de la contabilidad de la misma, por inobservancia de la Ley o los Reglamentos cometan una falta, con lo cual se determine que existe un ilícito, siempre esta conducta va estar ligada a la voluntad de los mismos, y conlleva a una conducta dolosa.

Cabe señalar que en la nueva reforma a la Ley tributaria se elimina a la culpa como un elemento constitutivo del delito, dejando únicamente al dolo como este elemento.

### **2.5.2. EL DOLO**

El dolo podemos decir que es un hecho jurídico, ya sea como acción u omisión, donde la voluntad del individuo está presente en todo momento, y sus

actuaciones desde que se inician en su mente, están predestinadas a causar el ilícito, o simplemente irse en contra de la normativa.

Si bien algunos autores señalan al dolo como una parte subjetiva, ya que en ocasiones puede ser muy difícil determinar, si el autor de un delito, tuvo realmente el deseo a través de la voluntad de cometer el ilícito, no podemos llegar a conocer con absoluta certeza este aspecto.

En los últimos tiempos se habla del conocimiento de los elementos del tipo objetivo, es decir que el autor de un delito, conoce de antemano los tipos penales, que conlleva sus acciones y omisiones; de esta manera es mucho más factible determinar la configuración de la culpabilidad a través del dolo, y dejando de lado las subjetividades antes mencionadas.

Luis Jiménez de Asua en su obra *La Ley y el Delito*, nos explica y define con claridad lo que es el dolo, exponiéndolo de esta forma:

*“Que existe cuando se produce un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias del hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica.”<sup>15</sup>*

Carrara proclamaba que el dolo es “la intención más o menos perfecta de hacer un acto que se conoce contrario a la Ley”<sup>16</sup>, con lo cual el resultado querido es una condición necesaria para la configuración del delito.

En nuestra Ley Tributaria se considera al Dolo como un elemento constitutivo para la configuración del delito tributario, y nos define de una forma muy ligera lo que es dolo y culpa en el mismo Artículo, que señala lo siguiente: “Art. 317.-

---

<sup>15</sup>Véase:[http://www.derechoecuador.com/index.php?Itemid=130&id=4477&option=com\\_content&task=view](http://www.derechoecuador.com/index.php?Itemid=130&id=4477&option=com_content&task=view).

<sup>16</sup> ANGEL LOOR MERA, *Manual de Derecho Tributario*, Impresores MYL S.A., Quito, 2003, Pág. 195.

Culpa o dolo de tercero.- Cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo”.<sup>17</sup>

## **2.6 ACCION ANTIJURIDICA EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO**

Al ilícito tributario se lo debe contemplar como una acción típica y antijurídica, se debe entender como infracción tributaria a los delitos, las contravenciones, y las faltas reglamentarias.

A la acción antijurídica tributaria se la debe diferenciar o entender de tres formas como nos indica el autor Ángel Loor Mera: “a) el incumplimiento por comisión u omisión de una obligación tributaria formal; b) el incumplimiento por omisión o comisión por omisión de la obligación tributaria sustancial; y c) el incumplimiento por comisión u omisión dolosa de la obligación sustancial.”<sup>18</sup>

En nuestra legislación, se determina la responsabilidad objetiva, en la cual basta la simple transgresión de la norma para su configuración, lo cual resultaría inconstitucional, esto se presenta en caso de un incumplimiento por comisión u omisión de una obligación tributaria formal, la cual se constituye en una obligación de hacer, o de no hacer.

Diferente es el caso del incumplimiento por omisión o comisión por omisión de la obligación tributaria sustancial, ya que la relación jurídica nace de la obligación del contribuyente de pagar el tributo, en este caso siempre será una obligación de dar.

Con esto se debe entender, de que el simple hecho de no pagar un tributo, no constituye una infracción tributaria, ya que, en nuestra Constitución se

---

<sup>17</sup> CODIGO TRIBUTARIO, Art. 317

<sup>18</sup> ANGEL LOOR MERA, Manual de Derecho Tributario, Impresores MYL S.A., Quito, 2003, Pág. 183.



establece la no prisión por deudas, el delito se configura por la defraudación al Estado, y sus demás verbos rectores que la ley establece.

## **2.7 PROCEDIBILIDAD EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO**

En el Código Orgánico Tributario se establece la procedibilidad que debe existir antes de iniciar la acción penal tributaria en los casos tipificados en el Código, y señala específicamente que son: actos firmes, resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria, o sentencias judiciales ejecutoriadas, estas condiciones deben establecer la presunción de un delito tributario que hubiere cometido el contribuyente, para que de esta forma continuara con el proceso penal tributario.

La acción penal se inicia con la presentación de la denuncia ante el fiscal competente, y El a su vez da paso a la indagación previa, para concluir con la instrucción fiscal. La denuncia debe ser presentada por la máxima autoridad tributaria.

En los casos que exista un acto firme o un resolución ejecutoriada de la administración tributaria, el Ministerio Público no necesitara de la indagación previa, y podrá inmediatamente iniciar la instrucción fiscal.

Mientras no exista estos elementos no se puede ejercer la acción penal.

El jurista Jorge Zavala Egas<sup>19</sup> nos dice el porqué de la procedibilidad como un requisito para el ejercicio de la acción penal, explicándonos que es lógico que la administración tributaria sea la que inicia las investigaciones sobre la comisión de un delito, ya que es esta la que posee los documentos, investiga los actos, fiscaliza y audita los libros, con toda esta información, que sólo ésta tiene en su poder, resulta más práctico que envíe los expedientes debidamente sustentados al Fiscal para que inicie el proceso penal.

---

<sup>19</sup> JORGE ZAVALA EGAS, La Agonía del Derecho, Editorial Edino, Guayaquil, 2008, Pág. 78.

En síntesis se debe seguir los siguientes pasos para iniciar el proceso penal tributario: debe existir una presunción de que se ha cometido una defraudación tributaria. La administración para poder presentar la denuncia se debe basar en la existencia de un acto firme, resolución ejecutoriada, o sentencia judicial, como paso previo, o acto prejudicial, sin estos elementos no se puede iniciar el proceso, una vez sentada la razón de estos actos el Fiscal procede con la instrucción Fiscal, y en ese momento se da paso al proceso penal tributario.

Cabe señalar que si la Administración Tributaria no adjunta a la denuncia estos elementos de procedibilidad, el Fiscal no puede dar trámite a esa denuncia, y en caso de hacerlo se encontraría viciado el proceso y se puede declarar la nulidad del mismo.

El Jurista ecuatoriano Jorge Zavala Baquerizo señala que:

*“Decimos que los casos antes indicados (prejudicialidad y condiciones objetivas de punibilidad) son presupuestos esenciales para el ejercicio de la acción penal por cuanto el que la ejerce debe acompañar a su denuncia o acusación o excitación fiscal, la certificación de haberse cumplido con el presupuesto especial.”<sup>20</sup>*

Walter Guerrero Vivanco nos dice que:

*“El juez que recibe la noticia-criminis, antes de iniciar el proceso, tiene que asegurarse que el acto que llega a su conocimiento se encuentre previsto como infracción en la ley penal sustantiva vigente, que se halle sometido a su competencia, que se encuentren despejadas las cuestiones previas y que no haya de por medio una cuestión prejudicial civil que suspenda el inicio del proceso penal.”<sup>21</sup>*

Con las citas antes mencionadas, podemos precisar lo que significa la procedibilidad y la importancia que esta tiene, sobre todo en el Derecho Penal Tributario, donde obligatoriamente debe existir, y por una simple razón, para

---

<sup>20</sup> JORGE ZAVALA BAQUERIZO, El Proceso Penal, EDINO, Guayaquil, 1989, pág. 51

<sup>21</sup> WALTER GUERRERO VIVANCO, Derecho Procesal Penal, PUDELCO, Quito, 1996, Tomo II, Pág.8

que la Administración Tributaria no utilice al proceso penal como una arma de represión en contra de sus contradictores, u opositores políticos.

## **2.8. INFRACCIONES TRIBUTARIAS.**

En el Código Orgánico Tributario, se contempla como Infracciones tributarias lo establecido en el Artículo 314 que nos dice: “Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”<sup>22</sup>

Es muy clara esta definición, con la cual se puede ya establecer las clases de infracciones<sup>23</sup> que existen que son las siguientes: delitos, contravenciones, y faltas reglamentarias; de los cuales los delitos son los que se profundizarán en esta Tesis.

Las contravenciones son: “violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.”<sup>24</sup>

Las faltas reglamentarias son: “las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.”<sup>25</sup>

### **2.8.1. DELITOS TRIBUTARIOS.**

La Ley Tributaria determina cuales son específicamente los delitos tributarios según el párrafo segundo del Artículo 315, que establece “Constituyen

---

<sup>22</sup> CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO, Art. 314

<sup>23</sup> CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO, Art. 315

<sup>24</sup> CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO, Art. 315

<sup>25</sup> CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO, Art. 315

delitos tributarios los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.”<sup>26</sup>

El Artículo antes citado, hace concordancia con el Código Penal, donde se establece lo siguiente: “Art. 10.- Son infracciones los actos imputables sancionados por las leyes penales, y se dividen en delitos y contravenciones, según la naturaleza de la pena peculiar.”<sup>27</sup>

Con esto podemos determinar que el primer requerimiento para constituir el delito, es que este tipificado y tenga su respectiva sanción. Es importante conocer que no solo los delitos que se encuentran tipificados en la Ley Tributaria son considerados como tal, sino que también hay que observar en otras Leyes Tributarias la tipificación de otros delitos.

Se puede diferenciar con claridad dos tipos de delitos, la defraudación que consta como tal en el Código Orgánico Tributario, el Contrabando de mercaderías, que lo podemos encontrar en la Ley General de Aduanas.

#### **2.8.1.1. DEFRAUDACION.**

En el Código Orgánico Tributario se establece como delito a la defraudación donde se define de la siguiente manera:

*“Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.”<sup>28</sup>*

---

<sup>26</sup> CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO, Art. 315

<sup>27</sup> CODIGO PENAL, Art. 10

<sup>28</sup> CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO, Art. 342

Dentro de este concepto se puede observar que existen varios verbos rectores (acción u omisión del sujeto activo) que configuran en sí el delito, que se define a continuación:

**Simulación**, se puede definir como una alteración de la realidad, para de cierto modo ocultarla o deformarla, una buena definición es la siguiente: "la simulación es el acuerdo de partes discordante entre la voluntad real y la declarada, con fines de producir un engaño lícito o ilícito."<sup>29</sup>

Para el doctrinario Ferrara la simulación es:

*"la declaración de una contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo."*<sup>30</sup>

La simulación se encuentra representada en los numerales 1, 4, 5, 7, 8, 12, 13, y 15, de los casos de defraudación que el Código contempla.

**Ocultación**, se deriva de ocultar, que no es más que la acción o efecto de esconder algo, también se menciona sobre disfrazar la verdad, no decir lo que se debería decir, y también impedir que se tenga acceso a algo o alguien y no se lo permita de manera deliberada y de mala fe.

La ocultación se encuentra representada en los numerales 1, 2, 4, 5, 9, 12, 13, y 15 de los casos de defraudación que el Código contempla.

**Omisión**, se la puede definir de un modo sencillo ya que se entiende que es la: "Abstención de actuar. Inactividad frente al deber o conveniencia de obrar."<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA (digital).

<sup>30</sup> ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA (digital).

<sup>31</sup> JOSE ALBERTO GARRONE, Diccionario Manual Jurídico, Editorial Abeledo Perrot 1989, pg.550.

La omisión se considera como dejar de hacer lo que se debía hacer en un caso específico, y puede ser considerada igual de grave como la acción misma.

La omisión se encuentra representada en el numeral 6 de los casos de defraudación que el Código contempla.

A mi criterio, la omisión se encuentra enmarcada dentro de todos los casos, ya que tan culpable es el que realiza el acto como el que lo deja realizar, que en muchos de los casos es la Administración Tributaria quien comete la omisión y permite los actos dolosos de los contribuyentes.

**Falsedad**, en su sentido básico se entiende como la alteración de la verdad, pero para el Derecho Penal se considera de forma distinta, como se define a continuación: “la falsedad indica la comisión de un hecho o la ejecución de un acto, en el que no se expresa la verdad, sino que a sabiendas se emiten conceptos no verdaderos.”<sup>32</sup>

Este es uno de los principales verbos rectores del delito de defraudación, debido a que, se tiene plena conciencia del acto cometido o que se está por cometer, a parte la falsedad altera, oculta, o suprime la verdad de una manera maliciosa, siendo así una de las mayores causas para el cometimiento del delito de defraudación.

La falsedad se encuentra representada en los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 10, 12, 14, y 15 de los casos de defraudación que el Código contempla.

**Engaño**, es un término de difícil definición, ya que se podría entender como cambiar la verdad, o hacer creer al otro algo que no es totalmente verdad, una buena definición dice lo siguiente: “es dar a algo una apariencia de cierto o

---

<sup>32</sup> ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA (digital).

verdad, inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas.”<sup>33</sup>

El engaño va muy ligado a la defraudación, por todo su sentido de mala intención que conlleva.

La falsedad se encuentra representada en todos los numerales de los casos de defraudación, debido a que es el principal elemento que constituye como tal a la defraudación, teóricamente hablando.

La condición principal, como podemos observar es, que a través de un acto doloso, con cualquiera de los verbos rectores que se mencionó anteriormente, se induzca al error al momento de la determinación de la obligación tributaria; y como condición secundaria, constituye el delito, lo que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos.

Siempre debe existir el beneficio propio o de un tercero con los actos causados y que constituyen un delito.

Ya con las definiciones de la defraudación podemos establecer cuales son los casos específicos de defraudación, que se detallan a continuación:

“Art. 344.- Casos de defraudación.- A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación:

- 1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;
- 2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;
- 3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;

---

<sup>33</sup> ENCICLOPEDIA JURIDICA OMEBA (digital).

4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.

5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;

6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.

7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;

8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;

9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;

10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;

11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;



- 12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;
- 13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo;
- 14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente; y,
- 15.- La venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecida por el INEN.<sup>34</sup>

Es importante citar como consta en el Código Orgánico Tributario estos casos de defraudación para no cometer errores de omisión, ya que estos son realmente los actos dolosos que se cometen día a día, en las actividades normales de los contribuyentes.

Como se puede evidenciar es muy sencillo que los contribuyentes incurran en cualquiera de estos casos de defraudación, y de hecho se comete a diario estas infracciones, y es importante señalarlos ya que las sanciones que más adelante se detallan, van de acuerdo al acto cometido.

#### **2.8.1.2. SANCIONES TRIBUTARIAS.**

Las sanciones que se establecen en la Ley son para todas las infracciones tributarias, pero se hace la diferencia en cuanto a los delitos para los cuales, se debe tomar en cuenta las circunstancias atenuantes y agravantes, ya que de

---

<sup>34</sup> CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO, Art. 344.

esto dependerá la gradación para determinar las sanciones aplicables a cada caso.

Estas dos circunstancias serán las establecidas en el Código Penal en sus Artículos 29 y 30, más lo que el Código Orgánico Tributario establece en sus Artículos 318 y 319.

Existen también las circunstancias eximentes, las cuales liberan de responsabilidad al contribuyente.

Además, se tomará en cuenta la cuantía del perjuicio ocasionado como un elemento más para determinar la sanción.

Este aspecto es sin duda el que más sufrió cambios con la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en cuanto a los delitos tributarios, ya que en el Código Tributario anterior se ordenaba las sanciones de la siguiente manera: Decomiso, Multa, Prisión, Cancelación de inscripciones en los registros públicos, cancelación de patentes y autorizaciones, clausura del establecimiento o negocio, y, suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.

Como se puede evidenciar las sanciones anteriormente, no eran tan drásticas como si lo son con la reforma, donde no sólo se aumento las penas, sino que se le dio un nuevo orden jerárquico que se detalla a continuación:

“Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

- a) Multa;
- b) Clausura del establecimiento o negocio;
- c) Suspensión de actividades;
- d) Decomiso;
- e) Incautación definitiva;

- f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;
- g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;
- h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;
- i) Prisión; y,
- j) Reclusión Menor Ordinaria.”<sup>35</sup>

En esta reforma se incluyó a la reclusión menor ordinaria es decir, las penas para las infracciones aumentaron, y le ponen al Estado en una posición de perseguir a los contribuyentes, con este sistema va a tratar de cobrar sus impuestos a través del miedo, al privar la libertad a los contribuyentes, lo óptimo para recaudar tributos, debería ser mediante la educación al pueblo, y sobre todo la concienciación de los contribuyentes, y sepan con claridad el destino de sus impuestos.

El Ecuador con esta reforma se está inclinando más hacia la Teoría Tributaria, y como ya se explicaba anteriormente esta Teoría se apoya en la presunción de culpabilidad y no en el estado de inocencia de los contribuyentes.

**Las multas**, no son otra cosa que las sanciones pecuniarias, las cuales no generan mayor problema ya que son aplicadas para las contravenciones y faltas reglamentarias de acuerdo a las cuantías determinadas por la ley. Tal vez fue un acierto pasarla al primer puesto de jerarquía, ya que es la manera más efectiva de sancionar al contribuyente.

**La Clausura del Establecimiento**, esta, sin duda alguna, es una de las sanciones más polémicas, ya que no se tiene una certeza del porqué y para qué la clausura, la Ley determina, en un Artículo innumerado, que “salvo casos especiales previstos en la Ley, la Clausura de un establecimiento no podrá exceder de tres meses”<sup>36</sup>. Si se dice salvo casos especiales, porque es el primer método de sanción utilizado por la Administración Tributaria, porque es

---

<sup>35</sup> CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO, Art. 323.

<sup>36</sup> CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO, Art. S/N.

a diario que se ve sellos de clausura en todas partes del Ecuador, como si fueran parte de la decoración.

Resulta ilógico creer que esta sea una pena aplicable, en caso de cometer una infracción, ya que si a los contribuyentes se les clausura por varios días sus establecimientos, incluso meses, como pretende la Administración Tributaria, que ese pobre hombre, que si bien pudo haber cometido un error, con o sin intención, repare los daños ocasionados al Estado, si el mismo Estado le cierra su única fuente de ingresos, ¿no suena absurdo esto?, y es más le obligan a pagar daños y perjuicios que pudiese haber causado este cierre del establecimiento, esto puede liquidar cualquier tipo de negocio. En pocas palabras si un contribuyente comete un error, y es reincidente por cualquier motivo, sería más rápido declararse en quiebra y cerrar su actividad, que ir a parar en prisión por supuestos delitos de defraudación, sin la respectiva procedibilidad.

Nuevamente se evidencia cómo se utiliza estas sanciones para perseguir al contribuyente en vez de educarlo, lo que se debería hacer es sistematizar el proceso. Está bien que los fedatarios visiten los establecimientos para comprobar que se esté cumpliendo con sus obligaciones tributarias, pero en vez de clausurarlo, darle una especie de notificación de que no se cumple con todo lo que la Ley manda y aplicar una multa, en caso de que sea reincidente citarlo a una audiencia para que justifique y pueda defender el por qué de sus infracciones, si después de este acto administrativo, se determina que en realidad el contribuyente actuaba con la intención de causar un perjuicio al Estado, en ese momento proceder a la clausura, e iniciar, si fuese el caso, la indagación previa por parte del Fiscal, cumpliendo así la procedibilidad que debe existir y lograr determinar si en realidad fue un delito tributario que deba ser sancionado con la pena de prisión.

**Suspensión de actividades**, es el mismo caso que la clausura de los establecimientos, la única diferencia es aquí se trata de profesionales, que por

la naturaleza de sus actividades no aplica la clausura sino la suspensión, y reitero que es un absurdo, obligarle a dejar de trabajar, y por otro lado aplicarle sanciones pecuniarias.

Se puede utilizar el sistema, que en la clausura se recomienda implementar, para evitar este acto injusto en contra de los contribuyentes.

**Decomiso**, es de cierto modo una forma útil de sancionar al infractor, ya que se afecta sobre el dominio de los bienes materia del delito, lo único que hay que tener cuidado es que, la Administración Tributaria no pase una línea delgada que existe entre el decomiso y la confiscación, la cual está prohibida por la Constitución Política de la República.

**Incautación Definitiva**, el mismo criterio que en el decomiso, y el cuidado que se debe prestar para no cometer actos inconstitucionales.

**Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos y Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones**, estos dos tipos de sanciones, no presentan mayor complicación si se las utiliza de la manera correcta y siempre apegados a la ley.

**Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos**, esta sanción se aplica únicamente en casos de que el infractor se encuentre prestando sus servicios para el Estado, y cometa actos que perjudiquen al propio Estado.

**Prisión**, con esta sanción se puede evidenciar como afecta a la seguridad jurídica del Estado, estas reformas a la Ley Tributaria, ya que en el Artículo 330 del Código Orgánico tributario, se menciona que no se podrá sustituir la prisión con penas pecuniarias. Causando así un perjuicio al contribuyente, y desvirtuando las Teorías de que en el Ecuador, el Derecho Penal Tributario es parte o rama del Derecho Penal común, con claridad se evidencia actúa de forma independiente.

**Reclusión**, este es el principal cambio que se realiza en lo que respecta a las sanciones, ya que ahora el contribuyente por los casos específicos que más adelante se detallan, es considerado como reo y con todas las implicaciones que esto conlleva. En este caso si aplica que no se pueda sustituir la reclusión por una pena pecuniaria.

El problema de todo esto es que, con un Gobierno como el que el Ecuador cuenta, esta sanción se convertiría en una buena herramienta para perseguir a sus opositores, o para persuadir a quien considere que no somete a sus políticas.

### **2.8.1.3. SANCIONES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN:**

Profundizando más el tema de las sanciones por el delito específico, de la defraudación y todos sus tipos o casos, podemos evidenciar como en el Ecuador existe la prisión por deudas y la forma que los Asambleístas sin una discusión técnica jurídica, pudieron haber aprobado reformas de este tipo.

Las sanciones específicas son:

*“Art. 345.- Sanciones por defraudación.- Las penas aplicables al delito de defraudación son: En los casos establecidos en los numerales 1 al 3 y 15 del artículo anterior y en los delitos de defraudación establecidos en otras leyes, prisión de uno a tres años; En los casos establecidos en los numerales 4 al 12 del artículo anterior, prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir. En los casos establecidos en los numeral 13 y 14 del artículo anterior, reclusión menor ordinaria de 3 a 6 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.”<sup>37</sup>*

---

<sup>37</sup> CODIGO TRIBUTARIO, Art. 345.

Con esto nos damos cuenta una vez más como la seguridad jurídica es atacada de nuevo con la violación del debido proceso en ciertos casos.

En el Ecuador no se aplica el Derecho Penal Tributario como se debería, y no es por la ineficacia o ineficiencia de la ley, sino más bien por culpa de la Administración Tributaria, quienes no saben o no pueden, aplicar la procedibilidad, antes de iniciar una acción penal, y utilizan argumentos erróneos y distintos a los que la Ley Tributaria establece, para juzgar los delitos tributarios.

### **2.8.2. DELITO ADUANERO.**

Este es otro tipo de delito, que se considera como un delito tributario, el cual consta en la Ley Orgánica de Aduanas, y que establece lo siguiente:

*“Art. 82.- Delito Aduanero.- El delito aduanero consiste en el ilícito y clandestino tráfico internacional de mercancías, o en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error a la autoridad aduanera, realizados para causar perjuicios al fisco, evadiendo el pago total o parcial de impuestos o el cumplimiento de normas aduaneras, aunque las mercancías no sean objeto de tributación.”<sup>38</sup>*

En otras palabras el delito aduanero constituye el contrabando de mercancías, y podemos evidenciar los mismos verbos rectores que en la defraudación, y donde el perjuicio es producido al Estado y vulnera el bien común protegido que es el patrimonio económico del Estado.

Al igual que en la defraudación aquí también existe tipos de los delitos aduaneros que son los que a continuación se citan:

“Art. 83.- Tipos de Delitos Aduaneros.- Son delitos aduaneros:

---

<sup>38</sup> LEY ORGANICA DE ADUANAS, Art. 82

- a) La entrada de mercancías al territorio aduanero, o la salida de él sin el control de la Administración Aduanera;
- b) La carga o descarga de mercancías de un medio de transporte sin control de la Administración Aduanera;
- c) El lanzamiento de mercancías de un medio de transporte, eludiendo el control aduanero;
- d) La modificación del estado de las mercancías entre el punto de franqueamiento de la frontera aduanera y el distrito de destino;
- e) La utilización no autorizada de un lugar, puerto o vía no habilitado para el tráfico internacional de mercancías salvo los casos fortuitos o de fuerza mayor;
- f) El abandono de mercancías en lugares contiguos o cercanos a las fronteras;
- g) La venta, transferencia o el uso indebido de mercancías importadas al amparo de regímenes suspensivos de pago de impuestos, o con exoneración total o parcial, sin la autorización previa del Gerente competente;
- h) La tenencia o movilización de mercancías extranjeras sin la documentación que acredite su legal importación;
- i) La falta de presentación del manifiesto de carga total o la tenencia de mercancías no manifestadas a bordo de un transporte internacional;
- j) La falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del diez por ciento la falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del diez por ciento, será sancionada con la pena establecida para el delito de falsedad de instrumentos públicos, de conformidad con el Código Penal, en cuyo caso no se requerirá declaratoria judicial previa en materia civil para



el ejercicio de la acción penal prevista en el artículo 180 del Código de Procedimiento Civil;

k) La falsificación o alteración de los documentos que deben acompañarse a la declaración aduanera;

l) La sustitución de mercancías para el aforo físico;

m) La violación de sellos o precintos u otras seguridades colocadas en los medios y unidades de transporte;

n) La salida de mercancías de las bodegas de almacenamiento temporal o de los depósitos, sin el cumplimiento de las formalidades aduaneras;

o) La ejecución de actos idóneos inequívocos dirigidos a realizar los actos a que se refieran los literales anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del infractor; y,

p) La falsa declaración sobre los valores del flete y del seguro relacionados con el tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías.”<sup>39</sup>

Las sanciones en este delito son un poco distintas a las de la defraudación ya que en este caso, se consideran multas sobre los valores de las mercancías que se pretendía ingresar.

Las sanciones específicas para este delito aduanero son las siguientes:

*“Prisión de dos a cinco años; decomiso de las mercancías materia del delito y de los objetos utilizados para su cometimiento, inclusive los medios de transporte, siempre que sean de propiedad del autor o cómplice de la infracción. En caso de que el medio de transporte no sea de propiedad del autor o cómplice de la infracción, previamente a la devolución del mismo se impondrá a su propietario una multa equivalente al 20% del valor CIF de la mercancía; Multa equivalente al 300% del valor CIF de la mercancía objeto del delito; y, Si el autor, cómplice o encubridor fuere un agente de aduana, sin perjuicio de*

---

<sup>39</sup> LEY ORGANICA DE ADUANAS, Art. 83

*las sanciones que correspondan, se le cancelará definitivamente la licencia.*<sup>40</sup>

## **2.9. LEGISLACION COMPARADA**

### **2.9.1 PERU.**

Podemos observar como existe una gran similitud, en cuanto a las infracciones y delitos tributarios en particular en la legislación peruana, como se cita a continuación: “Artículo 164°.- CONCEPTO DE INFRACCIÓN TRIBUTARIA: Es infracción tributaria, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el presente Título o en otras leyes o decretos legislativos.”<sup>41</sup>

Los tipos de infracción tributaria son menores que los considerados en el Ecuador, con la diferencia de que en Perú son más específicos y dentro de cada uno de estos se encuentran sub categorías, que a la final se abarca un espectro más amplio de infracciones.

Y las sanciones que se determinan son las siguientes: “Artículo 165°.- DETERMINACION DE LA INFRACCION, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES: La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos [...]”<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> LEY ORGANICA DE ADUANAS, Art. 84

<sup>41</sup>Véase:[http://www.dmsjuridica.com/L\\_INTERNACIONAL/peru/Legislacion%20Tributaria/Codigo%20Tributario.htm](http://www.dmsjuridica.com/L_INTERNACIONAL/peru/Legislacion%20Tributaria/Codigo%20Tributario.htm).

<sup>42</sup>Véase:[http://www.dmsjuridica.com/L\\_INTERNACIONAL/peru/Legislacion%20Tributaria/Codigo%20Tributario.htm](http://www.dmsjuridica.com/L_INTERNACIONAL/peru/Legislacion%20Tributaria/Codigo%20Tributario.htm).

### **2.9.2 COSTA RICA.**

En Costa Rica encontramos una gran diferencia con nuestro País, ya que los delitos contemplados abarcan mucho más allá que la simple defraudación que se considera en el Ecuador y son los siguientes: Inducción a error a la administración tributaria, no entrega de tributos retenidos o percibidos, acceso desautorizado a la información, manejo indebido de programas de cómputo, facilitar el código y la clave de acceso a los sistemas tributarios, acción u omisión dolosa del funcionario público.<sup>43</sup>

Se define a los delitos de una manera diferente que en nuestro país, ya que se aplicará el Derecho Penal Común, para entender de mejor manera cito el artículo correspondiente: “Artículo 89: Principios y normas aplicables Los delitos tributarios serán de conocimiento de la justicia penal, mediante el procedimiento estatuido en el Código Procesal Penal; en igual forma, les serán aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal. Si en las leyes tributarias existen disposiciones especiales, estas prevalecerán sobre las generales.”<sup>44</sup>

Se puede evidenciar una gran diferencia con nuestro sistema, en Costa Rica prevalece la Teoría Penalista de la naturaleza de la infracción tributaria

Se debería tomar como modelo a este sistema, ya que a mi criterio es uno de los más desarrollados del Continente.

### **2.9.3. ARGENTINA.**

En Argentina se da un hecho curioso que en el resto del Continente no se presenta, y es el de separar, en un cuerpo legal aparte al Derecho Penal Tributario expidiendo la Ley N° 24.769, en el cual se divide varios tipos de

---

<sup>43</sup> Véase: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Publicacion/Presentaci%C3%B3n-Tributaci%C3%B3n-Charla%20Sanciones0.ppt>

<sup>44</sup> Véase: <http://www.cesdepu.com/nbdp/cotri.htm>

delitos, como son los tributarios, los relativos a los recursos de la seguridad social, y los delitos fiscales comunes.<sup>45</sup>

En esta ley se evidencia que protege a los recursos de la seguridad social, ya que en ese país se la considera de suma importancia, y se puede determinar como el bien jurídico protegido pasa a ser del patrimonio del Estado al patrimonio de los asegurados, una teoría que se la podría implementar en el Ecuador.

Habría que analizar más a profundidad cual ha sido la experiencia de los argentinos, al separar esta normativa, ya que podría ser perjudicial, al momento de discutir la prevalencia de una norma penal común y las penales tributarias. Argentina es uno de los países americanos que más avanzado se encuentra en este tema.

#### **2.9.4. ESPAÑA.**

España a diferencia de los países antes mencionados se inclina más por la Teoría administrativa, como bien lo señala su Artículo 178 de la Ley General Tributaria:

*“La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley. En particular serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta ley.”<sup>46</sup>*

---

<sup>45</sup> REGIMEN PENAL TRIBUTARIO, Ley 24.769

<sup>46</sup> Ley General Tributaria, España, 2009, Art. 178

Podemos encontrar figuras que nos pueden parecer extrañas, pero no por esto dejan de ser eficaces en una sociedad tan avanzada como es la española, por citar un ejemplo se habla de los sujetos infractores y se menciona a los siguientes: Los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes, los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias formales, la sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal, las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros, el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.<sup>47</sup>

Podemos observar como en la definición de las infracciones en España aún se considera a la culpa como un elemento constitutivo: “Artículo 183. *Concepto y clases de infracciones tributarias*.1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley. 2. Las infracciones tributarias se clasifican en leves, graves y muy graves [...]”<sup>48</sup>

Existe una gradación de las infracciones, a diferencia del Ecuador donde esto se hace a través de las circunstancias atenuantes y agravantes.

En España no se habla de delitos sino únicamente de infracciones tributarias. Las sanciones se dividen en pecuniaria y no pecuniarias dependiendo del grado de la infracción, pero se señala que las no pecuniarias será únicamente utilizada como sanciones accesorias y en casos específicos. Muy diferente a los que sucede en el Ecuador con las sanciones, donde se pretende sobre todas las formas posible aplicar las sanciones no pecuniarias sobre las otras. Se debería implementar este sistema en el Ecuador de clasificar a las infracciones dependiendo de su gravedad, para así tener criterios más amplios de juzgamiento y aplicación de sanciones.

---

<sup>47</sup> Ley General Tributaria, España, 2009, Art. 181

<sup>48</sup> Ley General Tributaria, España, 2009, Art. 183

## **CAPITULO 3**

### **INSEGURIDAD JURIDICA EN EL ECUADOR.**

#### **3.1. ANALISIS DE LA POSIBLE DECLARACION DE INCONSTITUCIONALIDAD.**

Uno de los principales temores que salieron a la luz a partir de la expedición de esta Ley Tributaria, fue que se declare la inconstitucionalidad y dejar sin efecto todo lo ya actuado, creando así un caos jurídico en el Ecuador sin proporciones, lo cual hasta la fecha no se ha llegado a presentar, pero por la única razón que todavía estamos bajo el régimen que emitió la Ley, y la hizo a su medida, esta es una de las cuestiones que se debe cambiar en el Ecuador y aprender que no se puede legislar para un cierto período de tiempo, ni para un determinado gobierno de turno, ya que en el caso de un cambio brusco del poder constituido, como suele darse en el Ecuador, nos dejaría en la completa indefensión jurídica.

Era muy sencillo haber declarado la inconstitucionalidad de la norma, siempre y cuando no hubiésemos estado dentro de un gobierno que ha mantenido secuestrado a los poderes constituidos, ya que como se demostró en el capítulo 1 de esta Tesis, todo lo actuado por la Asamblea Nacional Constituyente fue inconstitucional, ya que no podía legislar, y se iba en contra de norma expresa de la Constitución vigente para esa época.

Hubo voces que protestaron a su debido tiempo, en contra de la Ley, pero fueron acallados inmediatamente con descalificaciones, incluso con algún tipo de persecución, y sobre todo que el Tribunal Constitucional, desechó todos los amparos presentados, con los que se buscaba evitar que se violente los derechos de los contribuyentes, dejando así cerrado el tema y sin posibilidad de volver a presentar algún tipo de acción.

Es muy grave toda esta situación que lamentablemente le ha tocado vivir al Ecuador, y esperemos que en años futuros, con el cambio de gobierno no se nos siga conculcando nuestros derechos, ya que por tratar de remediar lo actuado por este gobierno en materia tributaria, se puede llegar a lesionar de un modo más grave los derechos de los contribuyentes, aplicando de esta forma el famoso dicho popular “el remedio peor que la enfermedad”. Debemos tener mucho cuidado con este punto y estar pendientes de estas actuaciones futuras en materia tributaria.

También debemos entender que no se puede legislar de manera irresponsable en materia tributaria, ya que lo actuado causa efectos, que en caso de declararse la inconstitucionalidad, o la nulidad de la norma, los más afectados van a ser los contribuyentes, que en mucho de los casos incluso pudieron haber cumplido sanciones que privaron su libertad, y esos daños no serán resarcidos por parte del Estado, violando de esta forma incluso los Derechos Humanos.

### **3.2. ACTUACIONES INCONSTITUCIONALES DE LA ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE.**

La principal actuación inconstitucional de la Asamblea Nacional Constituyente en materia tributaria se podría decir que fue la Ley de Equidad Tributaria, no tanto la ley en sí, sino mas bien la forma cómo se expidió la ley de una manera abrupta, y sin respetar los principios constitucionales que debieron ser aplicados, no se respetaron los principios del Derecho Tributario, dejando vacíos, que ojala no se conviertan en más problemas para el Ecuador, se legisló sobre toda norma legal constituida, sin tomar en cuenta nada mas que sus propios intereses y fines, logrando de esta manera que sus actuaciones queden envueltas en un velo de dudas, incertidumbres, e inseguridades, para con el pueblo ecuatoriano, el mismo que estaba lleno de mucha esperanza con esta nueva etapa constituyente, depositando toda su fe para que se realice un verdadero cambio del statu quo en el que nos encontrábamos.

Pero fue decepcionante y triste ver como una mayoría irresponsable de asambleístas truncó este sueño del pueblo ecuatoriano, demostrando que no le interesaba para lo que en realidad fueron elegidos, sino demostraron hasta el cansancio como obedecían las órdenes de su Presidente y de toda la cúpula del Gobierno.

Se debe mencionar también, dentro de estas actuaciones ilegítimas, a mi criterio, uno de los errores más graves, el momento que la Asamblea Nacional Constituyente desaparece el Tribunal Constitucional, que hasta ese momento era legítimo, y lo remplace de manera arbitraria y sin tener legalmente la capacidad para hacerlo con otro organismo hecho a su medida, y que lo bautizó con el mismo nombre, pero no era para que cumpla las funciones de juez constitucional, sino más bien para que apague todas las voces que se levantaron pidiendo se declare de inconstitucional a los mandatos y sus alcances, lo cual lo logro con mucho éxito ya que nunca se consiguió un fallo en contra de estas nuevas leyes y a favor de los derechos fundamentales de los ciudadanos.

### **3.3. MARCO JURIDICO CONSTITUCIONAL VIGENTE A LA ELABORACION DE LA LEY.**

Para el momento de la elaboración de esta Ley y sobre todo la nueva Constitución, se debía respetar el ordenamiento legal constituido, es decir por más Plenos Poderes que la Asamblea Nacional Constituyente llegó a poseer, se debió siempre actuar apegado al procedimiento que la Constitución de 1998 establecía, y en vista de que desde un principio se podía evidenciar, que lo último que les interesaba a los Asambleístas era actuar apegados a Derecho, debieron por lo menos respetar el Estatuto que se eligió mediante Referéndum, en el cual muy claro se establecía los límites que debió tener el Organismo Constituyente, pero se lo interpretó como mejor les convenía.



En el Ecuador estaba vigente la normativa tributaria desde el año de 1975 que bien o mal, y con las reformas respectivas y necesarias, acorde con la evolución de la sociedad, mantuvimos por más de 30 años, la misma que tuvo como base el Código Tributario Modelo para América Latina, y algunas otras legislaciones que en esa época se empezaron a dar en el Continente.

Lo que se debió hacer es no cambiar el contexto ni la esencia de la Ley, el Ecuador habría podido tranquilamente seguir con la normativa anterior, claro está, cambiando los aspectos que se consideraren caducos, para hacer una normativa más ágil, protegiendo de manera más efectiva al contribuyente, y no siendo una ley coercitiva y represiva, como es nuestra Ley Tributaria.

### **3.4. CONSECUENCIAS DE LA INSEGURIDAD JURIDICA.**

En este punto nos vamos a dar cuenta de la real magnitud que tuvo las actuaciones de todo este proceso Constituyente, ya que no se debe solo mirar de forma singularizada el problema sino más bien de una forma amplia y general, ya que vivir en un país donde no se brinda una seguridad jurídica a ningún nivel, lo cual es una de sus obligaciones máximas e inherentes al Estado, provoca que cada día seamos menos Nación para convertirnos en un pueblo ingobernable, donde salen a relucir los más bajos instintos de la sociedad.

La inseguridad Jurídica ha llegado a todos los niveles de la sociedad, hablemos de un empresario por ejemplo, a partir de la expedición de la nueva Ley tributaria se comenzó a ver afectado en sus importaciones, se vio un aumento considerable de su impuesto a la renta, su patrimonio se vio disminuido por todas las reformas realizadas, creando de esta forma una crisis interna en su empresa con lo cual se reflejo en una menor ganancia, pero entiéndase bien, la perdida no sólo es de él sino que, al perder el gran empresario, comienzan a perder todos los que de él dependen, llámense estos sus trabajadores, sus proveedores, sus compradores etc.

Este fue un aspecto que el Gobierno no entendió o no quiere entender, ya que considera que quitarle al que tiene es darle al que no tiene, y eso no está bien, ya que no se debe atacar al sector productivo que es la fuente principal y motor de la economía del país, es el que genera las fuentes de trabajo, es el que promueve las inversiones, las exportaciones, y todo esto no fue tomado en cuenta al momento de la elaboración de la mayoría de los mandatos y de las leyes constituyentes, por citar un pequeño ejemplo, lo que paso con el mandato número 8, afecto de tal manera a las empresas que algunas simplemente decidieron retirarse del país y poner sus sedes en otros países que les brindaban una verdadera seguridad para sus negocios.

La incertidumbre que se va creando al no saber con qué reglas se puede trabajar, va haciendo que cada vez más las empresas transnacionales simplemente empiezan a migrar hacia otros lugares, y las compañías nacionales simplemente cierran sus puertas.

Por el otro lado en el aspecto individual, las personas empezaron a vivir en una zozobra al no saber que les podía pasar con estas nuevas normas expedidas, si bien se las promocionaba como las salvadoras del pueblo ecuatoriano, crearon tantas dudas y temores que nunca se las aplicó en su totalidad, por ejemplo, si un contribuyente quería efectuar un reclamo por impuestos, la nueva Ley le exigía que debe realizar un deposito a favor de la administración tributaria equivalente al 10% del monto reclamado, es aquí donde salta la principal interrogante, ¿Quién va arriesgar parte de su patrimonio para recuperar un valor que no se sabe con certeza si recupera o no?, dejando de esta manera en la indefensión a ese simple contribuyente, de esta manera el gobierno que tanto defendió los supuestos intereses de este ciudadano, no solo que lo deja absolutamente desprotegido sino que viola derechos que consagra la constitución y la normativa internacional respecto a los principios de igualdad, el momento que se puso esta norma los ciudadanos dejamos de ser iguales ante la ley, ya que únicamente el que cuenta con los recursos suficientes podría hacer un reclamo ante la administración tributaria.

Otro aspecto importante de analizar es que se generan muchas dudas tras la verdadera naturaleza de estas leyes tributarias, ya que en mucho de los casos se las ha utilizado como arma de represión, amenaza y coerción contra los grupos económicos, que no estén sintonizados con las ideologías y los métodos del Gobierno Central, creando así una mordaza eficaz contra sus opositores y en general contra quien no comulgue con el Gobierno.

Además, se ha visto cómo a través de estas normas se va configurando un nuevo régimen económico, y trata de recuperar mediante la vía de los impuestos todo lo que no puede o deja de recibir de las exportaciones y de la inversión tanto extranjera como nacional.

También hay que tomar en cuenta el efecto que tiene el poder de un Presidente sobre las otras funciones del Estado dejando de esta forma en la completa indefensión a los ciudadanos, hay que señalar que dejar a una persona sin una justicia efectiva y apegada a los principios básicos del debido proceso es violentar automáticamente los Derechos Humanos de las persona, y es lo que se ha venido dando hasta nuestros días, ya que en el ejercicio profesional hemos ido detectando cómo los jueces y tribunales, cada vez se vuelven mas temerosos de fallar en contra del Estado por miedo a represalias, con claro ejemplo se demostró el momento de la expedición del Mandato Uno, donde quitaba toda potestad legal a los jueces para recibir demandas que vayan en contra de las resoluciones que la Asamblea Nacional Constituyente emitía, con la amenaza de que se les podía destituir con el solo hecho de aceptar a trámite cualquier petición, esto fue uno de los absurdos más grandes que el Ecuador ha tenido que soportar.

Me pregunto, cómo queda la imagen de un país al exterior donde se muestran claros tintes autoritarios, disfrazados de seuda democracia, y que en nombre de la revolución se viola toda norma y precepto inherente al Individuo y anterior al Estado, logrando de esta forma una verdadera inseguridad jurídica que si no se la trata desde ahora y con la dureza necesaria lo único que vamos a

conseguir es estancarnos aún mas en el sub desarrollo que nos han mantenido por años los gobiernos de turno, y pasar de ser un país del tercer mundo a un país de cuarto o quinto mundo del cual una vez que se ingresa no se puede salir.

Otro aspecto importante y que muy poco a casi nada se ha hablado, fue que a partir de todas estas medidas que se han venido tomando a lo largo del período presidencial del Presidente Rafael Correa, se comenzaron a incumplir los contratos, no solo por parte del Gobierno sino también entre los particulares, muchas veces por la crisis económica que se ha incrementado de manera vertiginosa, y otras tantas por la falta de seriedad de las partes contratantes, cómo el Gobierno puede exigir que se cumpla con el mandamiento de las Leyes, si él mismo no cumple cuando algún fallo no le es favorable, por citar un pequeño ejemplo, el arbitraje que el Ecuador mantenía con la empresa occidental OXY, por el tema del IVA petrolero, que el mismo Gobierno dispuso que cualquier discrepancia o disputa se la resuelva mediante el arbitraje, pero no fue hasta que el laudo de la corte arbitral internacional, falló en contra del Ecuador, para que este desconociera la decisión, creando así una vez más inseguridad jurídica, esto solo como un comentario aparte para demostrar las erróneas actuaciones que se han cometido.

La inseguridad jurídica provoca en la gente tanta desconfianza y temor, que a la larga lo que se logra es que desde el ciudadano común hasta la multinacional, no confíen en los jueces o tribunales del país, y se cree así una indefensión tácita para con todos los usuarios del sistema judicial.

### **3.5. POSIBLES SOLUCIONES PARA COMBATIR LA INSEGURIDAD JURIDICA.**

Uno de los principales objetivos es empezar a cambiar la imagen del país, de ser un Estado donde no se respeta ni los derechos fundamentales de los

individuos, a ser un Estado que brinda total seguridad para todos los que conforman el mismo.

Cómo pretendemos siquiera que una empresa transnacional invierta en el Ecuador si lo primero que se va a asegurar es, que si en caso de existir una controversia con el Gobierno se le va a respetar los derechos y se va a hacer cumplir la justicia, si desde afuera tenemos la imagen de que no se respetan fallos internacionales, o se violentan libertades de las personas, o simplemente no se cumple con tutelar los Derechos de los ciudadanos.

No solo el caos de la justicia en el que vivimos crea esta inseguridad jurídica, sino también la inestabilidad que lamentablemente hemos tenido que vivir estos últimos años en el Ecuador, es así como después de dos años de campaña tras campaña del Gobierno del Economista Rafael Correa, no se lograba una certidumbre clara para los inversionistas, empresarios, y el pueblo en general, y a partir de su último triunfo en las urnas el pasado 26 de abril y que de una vez por todas se confirmó su periodo presidencial, los indicadores económicos empezaron a mejorar, esto comprueba que no es bueno para la estabilidad este juego democrático electorero en el cual nos han sumergido a todos.

Se debe entender a la seguridad jurídica como una garantía cierta que debemos tener los ciudadanos para calcular las consecuencias y alcances, derivadas de las normas jurídicas y de la conducta de los funcionarios públicos, todo esto ya se mencionaba entre los tratadistas de Europa del siglo pasado, el tratadista argentino Alterini decía que hay seguridad jurídica:

*“donde se permite calcular razonablemente las consecuencias de Derecho que tendrá en el futuro lo que se hace hoy.”<sup>49</sup>*

El mismo tratadista agrega que:

*“Por lo tanto resulta interesante computar la opinión de los operadores económicos, quienes estiman que la seguridad*

---

<sup>49</sup> Véase: <http://www.saij.jus.gov.ar/news/files/origenes.html>

*jurídica genera confianza, la que a su vez constituye un requisito esencial de las inversiones y del desarrollo, porque permite a individuos y empresas prever las consecuencias de sus acciones.*<sup>50</sup>

Es así que el Jurista Edgar Terán determina a la inseguridad jurídica como:

*“El desacato a las normas jurídicas, la falta de cumplimiento de los contratos y el irrespeto a los jueces.”*<sup>51</sup>

También recalca que la inseguridad jurídica, es un de las causas de corrupción en nuestro país diciendo así lo siguiente:

*“Contrariamente a lo que sostienen algunos asesores internacionales y hasta algunos políticos, la corrupción no es un hecho natural, idiosincrático en América Latina, sino es consecuencia del orden jurídico deficiente.”*<sup>52</sup>

Otra de las causas que también cita el Jurista Terán como causa de la inseguridad jurídica es el exceso de Leyes, lo cual en mucho de los casos se vuelven obsoletas, o se contradicen unas con otras creando así una telaraña jurídica que lo único que logra es complicar más el sistema judicial que ya de por si es caótico.

Uno de los principios que nuestra Constitución siempre amparó, fue que no existía prisión por deudas, y que todos debemos estar sometidos al debido proceso, donde se supone la inocencia de un individuo hasta que no se demuestre lo contrario, pero estos principios fundamentales se eliminaron de una manera tácita, al incluir en este nuevo proceso de la equidad tributaria el principio de que el contribuyente pague primero y luego reclame conocido como el “solve et repete”, el cual fue derogado de las legislaciones tributaria

<sup>50</sup> Véase: [www.aihe.org.ec/home/Newsletter/2006/newsletter\\_11.doc](http://www.aihe.org.ec/home/Newsletter/2006/newsletter_11.doc), pagina, 4.

<sup>51</sup> Véase: <http://74.125.47.132/search?q=cache:-jbPy1QoKE0J:www.ortegaabogados-ec.com/aldia/boletines/BOLETIN%25207%2520-%2520TEXT0.doc+inseguridad+juridica&cd=3&hl=es&ct=clnk&gl=ec>

<sup>52</sup> ídem

hace más de 30 años, del cual ya mencionaban algunos tratadistas sus criterios en contra, por ejemplo Rodrigo Garcés Moreano, decía:

*“que no podía mantenerse en nuestra legislación este principio que era a todas luces arbitrario, inconstitucional y atentatorio a los derechos humanos, por lo que se prohibió su utilización.”*<sup>53</sup>

Esto dicho en los años setenta donde se estaba creando las nuevas teorías tributarias, con lo cual se puede entender que el Ecuador ha entrado a una especie de involución jurídica en cuanto a materia tributaria, ya que en esa época nuestra ley fue elogiada por el gran jurista Uruguayo Ramón Valdés Costa al decir que nuestro Código Tributario había superado muchas de las instancias caducas.<sup>54</sup>

Ya decía el Doctor José Vicente Troya, gran doctrinario del Derecho Tributario, acerca de nuestro Código Tributario “un texto legal de gran perfección, que constituye un innegable avance en la legislación tributaria”<sup>55</sup>, pero después de esta involución destaca que se ha convertido en un estado de “indefensión” y por lo tanto “solo el Estado debe ganar los juicios, con o sin razón.”<sup>56</sup>

Es irónico hablar de Inseguridad Jurídica luego de que en las Jornadas Luso Hispanoamericanas de 1976, realizadas en Pamplona, elogiaron al monumento de la Seguridad Jurídica plasmado en nuestro Código Tributario<sup>57</sup>, estas son las cosas que más indignan, de haber tenido un ley muy bien elaborada, pasar a cuestionarnos no los principios que ésta contiene, o los derechos que se puede conceder al contribuyente, sino centrarnos en una discusión de la forma en que fue elaborada la Ley.

---

<sup>53</sup> Véase: <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/agravio-juridico-290401-290401.html>

<sup>54</sup> Véase: <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/agravio-juridico-290401-290401.html>

<sup>55</sup> Véase: <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/agravio-juridico-290401-290401.html>

<sup>56</sup> Véase: <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/agravio-juridico-290401-290401.html>

<sup>57</sup> Véase: <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/agravio-juridico-290401-290401.html>

El Doctor Fabián Corral nos menciona acerca de la Seguridad Jurídica con lo siguiente:

*“La seguridad jurídica tiene que ver con la irretroactividad de las leyes, con el principio de legalidad en la actuación de la administración pública, con la atribución de competencia a los jueces”<sup>58</sup>*

Con todo lo expuesto podemos determinar que las principales causas de la inseguridad jurídica en el Ecuador es el exceso de normativa, y más que eso existen muchas leyes que no aportan con el marco jurídico establecido por el mismo hecho de estar caducas para los tiempos actuales.

Otra de las causas es el retroceso que se dio en lo que respecta a materia tributaria, de tener una ley muy bien elaborada, hemos pasado a estar a merced de lo que un grupo político decide de acuerdo a sus intereses.

La retroactividad es otra de las causas para que exista la inseguridad, con el pretexto de que no es legal pero si es legitimo, se trata de cubrir los errores, o de cometer actos que se encuentran fuera del Marco Legal.

Es por esto que debemos implantar un sistema acorde con la realidad nacional, para que se haga cumplir este principio, y el Ecuador deje de ser visto como una tierra de nadie, ¿cómo llegar a este sistema?, sería implantando a todos los que componen la sociedad, un verdadero respeto de la ley, no importa si es buena o mala se la debe respetar, dejando de lado ideologías caducas que no conducen a ninguna premisa cierta, y actuando siempre en función de País mas no de individuos que solo velan por sus propios intereses.

Si bien es muy complicado dar una solución certera, pero considero que si desde los primeros años de educación básica se empieza hablar del tema, estaremos creando una sociedad más justa, y con individuos creyentes y

---

<sup>58</sup> Véase: [http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com\\_content&task=view&id=1062&Itemid=48](http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=1062&Itemid=48)



defensores del Estado de Derecho, no como ahora que debemos convencernos día a día de que vivimos en dicho Estado.

Las soluciones ya fuera del tema idealista, e incluso utópico, debido a la realidad nacional, sería declarar la nulidad de las actuaciones de la Asamblea Nacional Constituyente, y volver a cero, dejar sin efecto sus Mandatos, Resoluciones y Leyes, debido a que se encuentran viciados y fueron expedidos por un ente que no tenía la facultad para efectuar dichos actos.

Pero declarar la nulidad sería un evento de magnitudes incalculables para la Seguridad del Estado, ya que se puede producir una gran conmoción social, porque nos quedaríamos incluso sin Constitución Política, dejándonos como un Estado ingobernable, y en caos absoluto, del cual dudo mucho que se pueda salir, por lo tanto la nulidad no se contempla como solución a esta crisis jurídica.

Pensar en una declaratoria de inconstitucionalidad de todo lo actuado, en estos momentos, sería un poco irresponsable, e incluso imposible, debido a que el propio Gobierno, quien elaboró todo este nuevo orden legal, nunca daría marcha atrás sobre todo lo actuado, así se compruebe de los vicios que contengan dichas actuaciones, con esto los ecuatorianos nos vemos sumergidos en una incertidumbre, que no permite desarrollar y evolucionar a la sociedad.

Con lo expuesto en los párrafos anteriores, llegamos al mismo punto de partida, de no poder encontrar una salida jurídica al problema que nos produjo estas actuaciones al margen de la ley, por parte de la Asamblea Nacional Constituyente.

Con lo que debemos volver nuevamente al campo político para buscar las posibles soluciones, y la única forma posible, sin afectar al normal funcionamiento del Estado, sería realizar un gran pacto social entre todas los

sectores de la sociedad, y viabilizar así un consenso, para de a poco ir arreglando y corrigiendo los errores que produjo la Asamblea Nacional Constituyente en sus actuaciones, pero otra vez con este punto volvemos al ámbito ideológico, creando un círculo vicioso que no es nada favorable para el Ecuador.

En lo personal, y como condición particular para la existencia de la Seguridad Jurídica dentro del Derecho positivo, apoyo lo mencionado por Lon L. FULLER<sup>59</sup>, donde impone ocho exigencias para estructurarla:

Generalidad de las normas, se debe dejar de legislar para grupos específicos, o para momentos de tiempo específicos, esto resta legalidad a la norma;

Promulgación, se debe establecer con claridad el momento en que la ley entre en vigencia, y no dejar ambigüedades, como las demostradas por la Asamblea Nacional Constituyente y sus Mandatos, los cuales entraban en vigencia inmediatamente, y no se respetaba la respectiva publicación en el Registro Oficial.

Irretroactividad, este punto es muy importante, ya que es uno de los principales errores que cometen los legisladores en general, este es el motivo principal con el que se vulneran y se afectan los derechos previamente adquiridos, con lo cual se causa la Inseguridad Jurídica.

Claridad, una ley oscura o con vacíos, da paso a las malas interpretaciones, y por ende a la violación de derechos, se debe procurar expedir leyes que no vayan más allá del espíritu de la norma y de la letra de la norma, no tratar de adecuar la ley a la conveniencia de quien la aplica.

Coherencia, este punto va ligado con el anterior, ya que de nada nos sirve leyes claras, si no son coherentes con las necesidades de la sociedad, o que

---

<sup>59</sup> La Agonía del Derecho. Cita de Jorge Zavala Egas, Pág. 254.

no están acorde con la realidad nacional, y es aquí donde se forma la telaraña legal, y lo único que hace es dejar inservibles a la leyes, creando conflictos entre ellas.

Posibilidad de Cumplimiento, expedir leyes en masa sin un verdadero criterio legal y técnico, hacen que se imposibilite su real cumplimiento, las convierte en leyes inútiles, y luego para remediar este aspecto, se trata de reformar leyes a través de reglamentos, caso curioso que sólo se ve en el Ecuador.

Estabilidad, si cambiamos leyes en períodos de tiempo cortos, no damos una seguridad para quien la aplica, ya que no se sabe que marco legal, será el que este vigente el día de mañana, dejando nuevamente la puerta abierta para la mala interpretación de la ley, no es posible que reglamentos duren meses, o resoluciones se expidan por semanas, este es el principal punto para crear la Inseguridad Jurídica en el Ecuador.

Congruencia entre lo dispuesto en las leyes y su aplicación, este es el punto más importante, ya que de nada sirve tener leyes correctamente expedidas, si no existe una armonía para su aplicación, es donde más precaución se debe tener al momento de elaborar las leyes, para que en su futura aplicación no se encuentren vacíos, o se de paso a un mal uso de la ley.

Si nuestros legisladores pusieran en practica estos ocho aspectos citados, al momento de expedir las leyes, crearíamos un estado más justo y una seguridad jurídica efectiva, dejando ya de lado el principio de legitimidad que ha reemplazado al principio de legalidad, dejar de actuar por que se cree que es lo correcto, y no por que la ley dice que es lo correcto.

Esta sería la solución más efectiva para lograr un Ecuador con una Seguridad Jurídica óptima, y un País donde se respetan las leyes sobre todas las cosas, sin vacilaciones ni preferencias, y sobre todo que las leyes sean aplicables por todos los que componemos la sociedad y no solo por unos cuantos.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Es importante determinar como se fue desarrollando todo el proceso para poder concluir de una manera precisa y alcanzar los objetivos de esta Tesis.

La situación que el Ecuador vive en la actualidad es sumamente grave, debido a la inseguridad jurídica que se ha creado gracias a las actuaciones del Gobierno Central y sus entes controlados.

Se ha podido evidenciar cómo el Ecuador se encuentra ante un régimen dictatorial, escudado en las nuevas formas de democracia constituyente, donde incluso se ha llegado a desconocer y destituir de manera ilegal, a funciones del estado previamente y legalmente constituidas, como es el caso del Antiguo Congreso Nacional, al cual sin mayor trámite se lo disolvió, para dar paso al nuevo órgano legislativo que se llamó Asamblea Nacional Constituyente, la misma que entre sus actuaciones, por fuera de lo que el pueblo le ordenó mediante un Estatuto, dictó Leyes disfrazadas que las llamó Mandatos Constituyentes, haciendo caso omiso a lo que el marco constitucional ordenaba para esa época, y prestándole muy poca importancia a las voces de protesta que se levantaron por el grave error que cometían.

Los Mandatos Constituyentes, fueron a simple vista actos que violentaron todo ordenamiento jurídico vigente, no se respetó el debido proceso, se perjudicó a los trabajadores, se generó un ambiente de incertidumbre entre los funcionarios públicos que se vieron afectados por las decisiones tomadas por estos Mandatos, que no eran más que leyes camufladas con otro nombre.

La ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, sin duda alguna fue la más polémica, no sólo por que fue la primera que se emitió, sino por el hecho de que en el Ecuador el único Órgano autorizado para crear o modificar tributos era el Congreso Nacional, y ante la sorpresa de todos la Asamblea Constituyente dicta esta Ley.

Se reforman varios aspectos del Código Tributario, con el fin de conseguir una mayor recaudación de los impuestos, y reducir la evasión y elusión, implementando sanciones más rígidas, provocando que la Administración tributaria en vez de ser un ente cobrador de los tributos se convierta en un organismo perseguidor del contribuyente, esperando que cometa el mínimo error para castigarlo de la manera más dura y violentando el debido proceso, Convirtiéndose en una lucha por conseguir mayores resultados, que se basan en los infractores y sus actos, entendiendo mal la naturaleza recaudadora que debe tener el sujeto activo, ya que no se cobra más tributos con el hecho de sancionar más o implementar una cultura del miedo al no pago de un impuesto.

Una mejor recaudación se da el momento que el Estado cree una cultura tributaria, es decir incentivando al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones, transparentando la dirección de sus impuestos, como se puede exigir que se pague a tiempo los tributos, si el Estado no cumple con la distribución y contraprestación de los impuestos, reflejados en obras y servicios básicos.

En el Ecuador no existe salud digna, educación de calidad, obras de vialidad, vivienda, y no hablemos de la seguridad, todos estos son aspectos por los cuales al ecuatoriano no le gusta pagar sus impuestos, por que no ve una mejoría real en su diario vivir, de que le sirve cumplir si el momento que acude a un centro de salud no lo pueden atender por falta de recursos, en este País la gente se muere por no contar con equipamiento básico en los hospitales.

Es por eso que se necesita de esta cultura tributaria que debe ser implementada desde los niveles primarios de educación, creando un compromiso para cumplir con sus obligaciones, y sólo en ese momento se podrá estar hablando de una recaudación ideal.

No es cuestión de tener a los contribuyentes en las cárceles o con sus negocios clausurados, eso no es beneficioso para el Estado, ya que dejan de

producir y generar riqueza, lo ideal sería cambiar los procedimientos de clausura y suspensión de las actividades, para no coartar el derecho al trabajo de los contribuyentes, y de esta forma, que sigan generando recursos para que puedan cumplir con sus obligaciones.

Las penas de prisión y reclusión se deben revisar, debido a que podrían estar violando garantías fundamentales del contribuyente, en el Ecuador con esta reforma existe nuevamente la prisión por deudas, y una de las formas para evitar que se prive de la libertad a los contribuyentes de manera injusta, es poner en práctica la procedibilidad antes de iniciar las acciones penales, con esto se respeta al debido proceso, y se da la oportunidad de la defensa al cliente, en otras palabras el SRI para iniciar un proceso, en caso de que el contribuyente cometiera una infracción tributaria, debe primero contar con un acto firme, una resolución ejecutoriada o una sentencia igualmente ejecutoriada, con cualquiera de estos tres requisitos se puede dar paso a la instrucción fiscal.

Si se analiza este procedimiento podemos concluir que es la mejor manera para que el contribuyente se asegure de que el proceso es transparente y la sanción que le corresponde será la más justa, esto generaría una Seguridad Jurídica real en el Ecuador.

No hay que olvidar que la culpa no es solo de quien comete la acción sino también de quien la deja hacer, que en muchos de los casos es la Administración Tributaria quien permite que se evada los impuestos.

Considero que se debe reformar el Código Orgánico Tributario, en lo que respecta al Derecho Penal Tributario, llevándolo hacia las teorías penalistas de la naturaleza de la infracción, que nos ayudaría a tener una justicia penal tributaria más ordenada y más segura, incluso de ser necesario sacar a las infracciones de la Ley Tributaria, para incluirlas en el Código Penal, o se podría

analizar la viabilidad, de contar con un cuerpo normativo aparte, como es el caso de Argentina,

Se debe incluir nuevamente a la culpa como elemento constitutivo del delito, ya que con esta reforma fue excluido de la ley, este aspecto ayudaría al juzgamiento de varios casos de defraudación.

Sería recomendable modificar el delito de defraudación y especificarlo de mejor manera, señalando no como casos de defraudación, sino como tipos de delito o delitos tributarios en general.

Por culpa de la mala reforma realizada a la Ley Tributaria, se genera en el Ecuador una inseguridad jurídica a todo nivel, que sus resultados no se evidenciaron en ese momento, sino que con el paso del tiempo hemos podido darnos cuenta de las consecuencias que se han producido, recién nos está afectando el incremento del costo de la vida, la falta de fuentes de trabajo y la disminución de la inversión internacional, debido a que el Ecuador se convirtió en un lugar poco atractivo para la inversión extranjera por sus políticas tributarias.

Siendo esta inseguridad jurídica una de las principales causas para que el Ecuador se estanque y no surja como Nación, es lamentable ver como la imagen del País se deteriora y aleja cada vez más, esa posibilidad de dar a sus ciudadanos una vida digna.

Una de las principales medidas que se debe tomar para evitar la inseguridad jurídica es dejar de legislar para periodos de tiempo o gobiernos específicos, se debe entender que una ley debe perdurar en el tiempo y estar acorde a los cambios que el derecho y su evolución exigen.

Que pasaría si se produce un cambio de Gobierno en el Ecuador en estos momentos, y el nuevo Gobierno cuenta con una tendencia ideológica distinta a

la actual, estaría en todo su derecho de cambiar las políticas tributarias, es decir dejaría sin efecto a las reformas hechas por las Asamblea Nacional Constituyente, creando un caos en el País que no se podría cuantificar, ya que la salida sería declarar la nulidad de todo lo actuado, volviendo a cero, es ahí donde vienen las interrogantes: ¿sería esto beneficioso para el Ecuador?, ¿sería una salida viable y sobre todo justa?, ¿es esto posible?, las respuestas pueden ser sencillas, ya que a mi criterio en ningún caso es viable volver a cero todo lo actuado, por que sería la solución peor que el problema.

El tema es sumamente complicado, y mi recomendación sería trabajar con lo que tenemos, es decir a nuestra Ley Tributaria actual, hacerle las reformas necesarias, para lograr una normativa justa para ambas partes, y que se beneficie tanto el sujeto activo como el pasivo, sin que exista un abuso por parte del Estado.

Esto suena un poco utópico, por que el Estado nunca va a dejar el poder que tiene sobre los contribuyentes, pero eso sería un objetivo a plantearse y en nuestra posición de ciudadanos obligar a la Administración Tributaria a un trato más justo y digno.

Se debe plantear la teoría de la mínima intervención del Estado, con la cual se de más libertades y beneficios al contribuyente, pero esta sólo se podría aplicar si el Ecuador contará con la cultura tributaria que tanto se ha mencionado.

Si estos cambios no se realizan puede llegar el día en que el contribuyente haga uso de su legítima defensa en contra de la Administración tributaria, si bien esto es hilar muy fino, no hay que dejarlo de lado, por que podría ser una posibilidad, ya que al contribuyente a diario le violentan sus derechos, con el pretexto de recaudar más impuestos , ¿es esto justo?.

Otra de las reformas que se debería realizar es darle una nueva estructura al Servicio de Rentas Internas, ya que es un organismo técnico jurídico, el cual



debe contar como autoridad máxima a un Abogado experto en impuestos, y no a economistas o tecnócratas, que no conocen a fondo el Derecho, está es una de las principales causas de que el SRI no cumpla como debe la Ley Penal Tributaria, debido a que, al desconocer principios básicos de Derecho Tributario, se elaboren resoluciones que no cuentan con estructuras lógicas ni legales, causando de esta forma más inseguridad jurídica.

Como conclusión final, se puede decir que, el Ecuador no cuenta con una cultura tributaria, que permita al contribuyente cumplir de forma convencida sus obligaciones, pero no olvidemos la contraparte (SRI) que tampoco se encuentra lo suficientemente capacitada como para ejercer sus facultades recaudadora y sancionadora correctamente, y cree que puede abusar de esas facultades como le plazca, logrando de esta forma un País evasor de impuestos.

Si todos los ecuatorianos ponemos de parte se puede sacar al Ecuador adelante, existe los recursos suficientes para lograrlo.

## BIBLIOGRAFÍA

### Normas Legales Consultadas:

- Constitución Política de la Republica del Ecuador de 1998.
- Constitución Política de la Republica del Ecuador, vigente.
- Ley Reformatoria Para la Equidad Tributaria en el Ecuador.
- Código Orgánico Tributario.
- Ley de Régimen Tributario Interno.
- Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Código Penal.
- Código de procedimiento Penal.
- Código Civil.
- Ley General de Aduanas.
- Ley General Tributaria de España.
- Régimen Penal Tributario, Ley 24.769, de la Republica Argentina.
- Código Tributario de la Republica de Costa Rica.
- Código Tributario de la Republica del Perú.
- Enciclopedia Jurídica OMBEDA, edición digital, 2009.

### Libros consultados:

- Ángel Loor Mera, Manual de Derecho Penal Tributario, Impresores MYL S.A., Quito Ecuador, 2003.
- Jorge Zavala Egas, La Agonía del Derecho, EDINO, Guayaquil Ecuador, 2008.
- Juan Carlos Prías Bernal, El Ilícito Tributario ante el Derecho Penal, ediciones Doctrina y Ley Ltda., Bogota Colombia, 2004.
- José Alberto Garrone, Diccionario Manual Jurídico, Editorial Abeledo Perrot, Argentina, 1989.

- Jorge Zavala Baquerizo, El Proceso Penal, EDINO, Guayaquil Ecuador, 1989.
- Walter Guerrero Vivanco, Derecho Procesal Penal, PUDELECO, Quito Ecuador, 1996.
- Alfonso Reyes Echandia, Derecho Penal, editorial TEMIS., Bogota Colombia, 1998.
- Horacio García Belsunce, Derecho Tributario Penal, Ediciones de Palma, Buenos Aires Argentina, 1985.
- Oswaldo Hurtado Larrea, El Poder Político en el Ecuador, Editorial El Planeta del Ecuador S.A., Quito Ecuador, 1997.
- Luis Jiménez de Asúa, Tratado de Derecho Penal, Editorial Losada S.A. Buenos Aires Argentina, 1964.
- Alfonso Zambrano Pasquel, Manual de Derecho Penal, EDINO, Guayaquil Ecuador, 1998.
- Luis Fernando Torres, Presidencialismo Constituyente, Editora Jurídica Cevallos, Quito Ecuador, 2009.
- Pablo Lucio Paredes, En Busca de la Constitución Perdida, Trama, Quito Ecuador, 2008.
- Elio Lo Monte, Principios de Derecho Penal Tributario, editorial B de F, Montevideo Uruguay, 2006.
- Mario Prado M, Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Processum Ediciones, Quito Ecuador, 2008.

### **Documentos de Internet y páginas Web consultadas:**

- Real Academia de la lengua española:  
[http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=quimera](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=quimera).
- Asamblea Nacional Constituyente:  
[www.asambleaconstituyente.gov.ec](http://www.asambleaconstituyente.gov.ec).
- Nexo Causal:  
[http://www.alfonsozambrano.com/doctrina\\_penal/causalidad\\_dpenal.pdf](http://www.alfonsozambrano.com/doctrina_penal/causalidad_dpenal.pdf).

- Dolo:  
[http://www.derechoecuador.com/index.php?Itemid=130&id=4477&option=com\\_content&task=view](http://www.derechoecuador.com/index.php?Itemid=130&id=4477&option=com_content&task=view).
- Legislación Peruana:  
[http://www.dmsjuridica.com/L\\_INTERNACIONAL/peru/Legislacion%20Tributaria/Codigo%20Tributario.htm](http://www.dmsjuridica.com/L_INTERNACIONAL/peru/Legislacion%20Tributaria/Codigo%20Tributario.htm).
- Legislación de Costa Rica:  
<http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Publicacion/Presentaci%C3%B3n-Tributaci%C3%B3n-Charla%20Sanciones0.ppt>.  
<http://www.cesdepu.com/nbdp/cotri.htm>.
- Seguridad Jurídica:  
<http://www.saij.jus.gov.ar/news/files/origenes.html>.  
[www.aihe.org.ec/home/Newsletter/2006/newsletter\\_11.doc](http://www.aihe.org.ec/home/Newsletter/2006/newsletter_11.doc), pagina, 4.  
<http://74.125.47.132/search?q=cache:jbPy1QoKE0J:www.ortegaabogados-ec.com/aldia/boletines/BOLETIN%25207%2520-%2520TEXTO.doc+inseguridad+juridica&cd=3&hl=es&ct=clnk&gl=ec>.  
<http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/agravio-juridico-290401-290401.html>.  
[http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com\\_content&task=view&id=1062&Itemid=48](http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=1062&Itemid=48).
- Foro de San Pablo:  
[www.olavodecarvalho.org](http://www.olavodecarvalho.org)
- Asamblea Nacional:  
[www.asambleanacional.gov.ec](http://www.asambleanacional.gov.ec).
- Plenos Poderes:  
<http://www.fes.ec/docs/publicaciones/DIALOGO%20JC%20Trujillo%20-%20Antonio%20Rodriguez.pdf>
- Mandatos Constituyentes:  
<http://www.ccondem.org.ec/cms.php?c=421>
- Destitución de Diputados:  
<http://www.ecuadorinmediato.com/noticias/50605>

- SRI:  
[www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec).
- Varias páginas de consulta:  
<http://es.answers.yahoo.com/question/index?qid=20081226122302AAoj>  
iK  
<http://www.slideshare.net/mda17/derecho-tributario-clase-5-ilicitos-tributarios>.  
[www.derechoecuador.com](http://www.derechoecuador.com).  
[www.presidencia.gov.ec](http://www.presidencia.gov.ec).  
[www.wikipedia.com](http://www.wikipedia.com).