

Los delitos tributarios: La defraudación fiscal

Reinaldo Calvachi Cruz

1. LOS DELITOS ECONÓMICOS Y LOS DELITOS TRIBUTARIOS

La sociedad actual no se explica sino a través de un complicado conjunto de relaciones que en el fondo son económicas; por ello, desde la perspectiva de la organización estadual, el orden económico es relevante ya que justifica el desenvolvimiento armonizado entre los distintos actores y agentes socio-económicos.

El derecho, que se verifica como el organizador del orden social, atiende de manera especial al orden económico; por ello, actualmente existe un derecho económico que se manifiesta mirando la intervención estatal en la economía.

La trasgresión del orden económico es al mismo tiempo una trasgresión de las normas jurídicas que protegen a dicho orden, y por tanto, los ilícitos de carácter penal en este ámbito devienen en ilícitos penales de orden económico. Doctrinariamente se ha sostenido que el derecho penal económico, siendo una rama del derecho económico, es *el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico*.¹

El orden económico establece los parámetros y las relaciones jurídicas entre la institucionalidad estatal y los agentes económicos privados; en ese contexto, el derecho tributario que es un derecho económico regula las infracciones penales de orden tributario. La criminalidad económica o de *cuello blanco* ha merecido especial énfasis de estudio por parte de las ciencias criminológicas dado su auge y repercusión social.²

No cabe duda que en la sociedad actual los delitos tributarios han merecido una especial atención por parte de las legislaciones nacionales, ya que su ámbito de afectación toca a la organización misma del Estado en cuanto a la funcionalidad económica de la administración pública, esto es, a la actividad financiera del Estado.

En el presente artículo se pretende hacer un análisis somero de los delitos tributarios y específicamente del delito de defraudación fiscal desde la perspectiva del tipo legal vigente.

2. LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA.- CLASIFICACIÓN

El Código Tributario en su artículo 341 establece que las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen delitos el contrabando y la defraudación. Esta clasificación, si bien en términos generales sigue la lógica de la legislación penal común, introduce como infracción a la falta reglamen-

taria, quedando así elevadas a categoría penal situaciones que en sí no ameritan el tratamiento penal, cuando son en realidad faltas de carácter administrativo.

El contrabando y la defraudación se encuentran regulados en la Ley General de Aduanas y en el propio Código Tributario. Aunque el derecho tributario es un derecho autónomo, el hecho de que la tipificación de delitos y contravenciones se encuentre en leyes especiales (tributarias) no significa que las normas penales allí contenidas se sustraigan de la normativa general que establece la legislación penal ordinaria, y por lo mismo, no se puede argumentar que el Derecho Penal Tributario sea un derecho autónomo e independiente del Derecho Penal general, lo que significa que el tratamiento conceptual y fáctico de los delitos se circunscribe a un todo unitario.³

En el caso de las contravenciones y faltas reglamentarias especialmente, el legislador aparentemente sufrió una confusión respecto de que el Derecho Penal es la *última razón*, por ello no debió elevar a la categoría penal situaciones que no lo justifican, esto genera la yuxtaposición perniciosa de acción y jurisdicción en una misma persona o institución, a más de aquella inconstitucionalidad que tiene que ver con la administración de justicia por parte de entes que no pertenecen a la función judicial.

Por lo que se puede ver, en la clasificación de las infracciones que establecen el Código Tributario y las leyes especiales se contraviene a una sana legislación en lo que a política criminal se refiere y más bien se puede avizorar que en este caso predominaron factores de orden práctico pero que atentan al principio de legalidad sustantivo y adjetivo.⁴ La necesidad de que ciertas conductas que atentan contra las finanzas públicas sean sancionadas penalmente, y que para ello sea necesario, obviamente, basarse en la trasgresión de normas específicas que tienen que ver con la legislación tributaria, no conduce de manera irrefragable a considerar que la punición tributaria obedezca a principios que diferencian sustancialmente de los que rigen al Derecho Penal ordinario.

El hecho que el bien jurídico protegido, en el caso de los delitos fiscales, sea especial, específico y si se quiere de mayor relevancia para la sociedad, no quiere decir que por ese solo hecho haya una diferencia sustancial con el Derecho Penal ordinario. Yerra en su argumento la Comisión encargada de elaborar el Proyecto del presente Código Tributario cuando dice que: *Hoy en día, es criterio generalmente aceptado el de que hay diferencias sustanciales entre los Derechos Penal Común y Penal Administrativo, una de cuyas ramas es el Penal Tributario. En el primero, el objeto lo constituyen los individuos y sus derechos indivi-*

duales en sí; y en éste, el orden de la actividad administrativa en todas sus formas. Si fuera cierto este argumento no se explicaría que el Código Penal, para citar sólo un ejemplo, tenga todo un título dedicado a los *Delitos contra la Administración Pública*; vemos, pues, que el Derecho Penal no sólo tiene por objeto los individuos y sus derechos individuales en sí, sino que también trasciende hacia la conservación del orden público desde la protección de la institucionalidad pública.

3. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

Para el caso de la defraudación fiscal la legislación ecuatoriana ha establecido una norma de tipo general, y adicionalmente, de manera complementaria, especifica varios casos especiales.

Por un lado, en el artículo 379 del Código Tributario se determina que constituye defraudación todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induce 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. Por otro, en el artículo 381⁵ se describen los casos especiales de defraudación.

3.1 El bien jurídico protegido

El Estado en lo que tiene que ver con su institucionalidad, esto es, la administración pública, no puede desarrollar sus fines si desde el punto de vista de su funcionalidad no tiene cubiertas sus expectativas financieras; así, la actividad financiera del Estado se nutre básicamente de la recaudación de tributos.

El tributo es, entonces, una obligación fiscal del contribuyente, la que según el artículo 14 del Código Tributario es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley. La prestación a que se ve obligado el contribuyente permite que la administración pública pueda operar y si esto sucede, en principio se cumplen los fines del Estado.

Para que la obligación tributaria sea exigible, la ley prescribe un determinado presupuesto específico para cada tributo, es decir, desde la perspectiva legal, el tributo no es imposición arbitraria de la autoridad, ya que ha sido establecido siguiendo un proceso que se enmarca dentro del orden jurídico. La legalidad del tributo no significa que socialmente sea visto como legítimo si es que el Estado no cumple con las necesidades de la sociedad; sin embargo, en la organización estadual debe diferenciarse la legitimidad del tributo como tal y la legitimidad con que la administración pública utiliza el mismo.

Si el tributo es considerado abusivo, y por ello socialmente ilegítimo, el mismo Estado establece mecanismos legales y constitucionales que permitan establecer una debida proporcionalidad y justicia en los mismos y corregir la injusticia, pero a pesar de ello, aun siendo el tributo abusivo, si está vigente dentro de un marco de legalidad, es exigible, y por tanto genera la obligación de la prestación por parte del contribuyente hasta tanto no sea derogada legalmente dicha obligación fiscal. En concordancia con lo ex-

presado no puede argumentarse el incumplimiento de la obligación tributaria aun a título de que el tributo que le da origen es socialmente ilegítimo.⁶

El vínculo jurídico tributario se manifiesta a través del hecho generador, el cual puede atender conceptos jurídicos o económicos, y el mismo, en virtud de la seguridad jurídica, es temporal y espacialmente determinado; de esta manera el contribuyente sabe a ciencia cierta cuándo nace la obligación y cuándo le es exigible; así las leyes tributarias regulan las relaciones jurídicas de orden tributario entre los sujetos activos (la administración pública en general) y los contribuyentes o responsables de aquellos en todos los ámbitos que de dicha relación se produzcan efectos jurídicos.

La infracción tributaria, según el artículo 340 del Código Tributario, es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión, es decir, de los presupuestos e hipótesis de hecho que el tipo legal ha establecido con anterioridad a la violación.

De lo expuesto se concluye que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la funcionalidad económica del Estado, manifestada en la actividad de la administración pública y sus instituciones. Así mismo, que el Estado es titular de la obligación tributaria, la cual, atendiendo el principio de legalidad de los tributos, está previamente establecida, y por tanto, es exigible cuando se cumplen los requisitos legales.

3.2 Tipo objetivo

3.2.1 Sujetos activo y pasivo

Desde la perspectiva de la obligación tributaria, el sujeto activo es el ente acreedor del tributo, en definitiva la administración pública en general, y el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica obligada legalmente al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como responsable. La ley también hace extensiva la consideración de sujetos pasivos a las herencias yacentes, a las comunidades de bienes y a las demás entidades que sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, que sea susceptible de imposición. El contribuyente es quien está obligado legalmente a cumplir la prestación tributaria por la verificación del hecho generador y el responsable es la persona que sin ser el contribuyente debe legalmente cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

La responsabilidad tributaria abarca la representación de los incapaces, sean éstos personas naturales o jurídicas, a la representación transmitida por la adquisición de bienes y sucesiones y a las de los agentes de retención y percepción cuando incumplieren sus deberes de retención o percepción.

Desde la perspectiva penal, el sujeto activo de la infracción es el agente que ejecuta el acto delictivo y que debe, en consecuencia, sufrir la pena correspondiente,⁷ por lo tanto, el sujeto pasivo de la obligación tributaria se convierte en sujeto activo del ilícito tributario. El tipo descrito en la ley no hace referencia alguna a la calificación del sujeto activo, por tanto, es a indeterminada persona siempre y cuando ésta sea contribuyente o responsable y haya adecuado su conducta al tipo descrito en la ley tributaria.

El sujeto activo puede ser una persona natural y tendrá responsabilidad ya sea como autor, cómplice o encubridor,

pero también existe responsabilidad de las personas jurídicas; en este caso la sanción también recaerá sobre ellas sólo que limitada al ámbito pecuniario y de manera solidaria con las personas naturales. La norma contenida en el artículo 347 del Código Tributario abre un nuevo enfoque a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, ya que nuestra legislación penal ordinaria sólo contempla la responsabilidad de las personas naturales porque priman los criterios subjetivos de voluntariedad y culpabilidad aplicables sólo a la persona natural, y también, a razones de orden fáctico, por cuanto a la persona jurídica no se le puede aplicar la pena característica del sistema penal que es la privación de la libertad. Vemos pues que en los delitos económicos en nuestro medio se ha iniciado un camino hacia la sanción de los entes ficticios, ya que en este tipo de delitos es cada vez mayor la utilización fraudulenta de las personas jurídicas para cometer ilícitos e incluso, en algunos casos, éstas son creadas con el fin de cometerlos.⁸

El sujeto pasivo de la infracción es el titular del bien jurídico afectado por el cometimiento del delito. Hemos dicho que el bien jurídico protegido es la funcionalidad económica del Estado, pero que es la administración pública en general a través de sus instituciones la directamente afectada, por ello, la titularidad del bien jurídico protegido recae en las instituciones de la administración pública. La administración pública central está representada por el Servicio de Rentas Internas, ente que tiene entre otras facultades la de efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y a su vez debe actuar como parte en los procesos penales tributarios por defraudación a través de su representante legal que es su Director.⁹ Las administraciones tributarias seccionales son las titulares de los tributos de su ámbito y competencia, y por tanto, son los sujetos pasivos en este caso de ilícitos tributarios.¹⁰

3.2.2 Objeto de la acción

El objeto de la acción puede establecerse desde dos parámetros: el objeto jurídico que no es sino el bien jurídico protegido lesionado por la acción y su efecto y en el delito de defraudación; por tanto, el efecto se contrae a la no recaudación del tributo. Esta clase de delitos económicos son en general de una mayor complejidad, ya que para adecuar la conducta al tipo legal se puede utilizar una serie de argucias e incluso cometer otros delitos conexos que pueden ser delitos medios para llegar al delito fin; entonces, puede haber falsificaciones, suplantaciones de identidad, en fin distintas formas de alterar la verdad que no necesariamente pueden coincidir con los casos de defraudación descritos en el artículo 381 del Código Tributario.

Por otro lado, tenemos el objeto material de la infracción que es la persona, objeto o cosa sobre la que recae la acción material del delito,¹¹ en este caso se trata de todos aquellos elementos (actos) con los que se ha promovido la simulación, ocultación, falsedad o engaño y que han provocado la falta de recaudación tributaria. Es importante desde el punto de vista procesal de la acusación establecer todos los actos que puedan ser verificables, los que a su vez, permitan demostrar el cometimiento del ilícito.

3.2.3 Acción típica y resultado

Para poder establecer la acción típica es necesario que

en primer lugar describamos someramente las facultades de la administración y vemos que son relevantes la reglamentaria y de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la Ley Tributaria o sus Reglamentos y la de recaudación de los tributos.

Especial interés nos merece la facultad determinadora, la cual, según nuestra legislación, consiste en el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración que buscan establecer en cada caso particular la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables; y, la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

De igual manera, determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria con el objeto de declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. La determinación se efectuará por la declaración del sujeto pasivo; por actuación de la administración; o, de modo mixto.

La acción típica del delito de defraudación consiste en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce 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. Vemos pues, que se han tipificado mecanismos que siendo dolosos están encaminados a producir error en la determinación o falta de pago de los tributos.

Los medios o mecanismos fraudulentos se establecen en el tipo bajo un amplio espectro al decir *todo acto de ...*, estamos entonces bajo una norma de tipo abierto que obliga al juez de derecho a interpretar la norma en función de cada caso, y por ello, dar el alcance y sentido de cada uno de ellos en el caso concreto. Simulación es, según el diccionario de la lengua española, alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato y simular es representar una cosa, fingiendo o imitando lo que no es. En nuestra legislación no nos encontramos ante normas que desarrollen la doctrina de la simulación de los actos o negocios jurídicos, aunque esporádicamente han sido recogidas por la jurisprudencia nacional. Los elementos que debe contener una simulación ilícita vinculada a la defraudación fiscal deben ser: una divergencia querida entre la voluntad interna real y la manifestación exterior; una manifestación real de la simulación, en la cual el declarante induce a error a la administración o un acuerdo simulatorio entre dos o más personas destinados a perjudicar al fisco; el fin de engañar a la administración; y, la intención de defraudar manifestada en el daño patrimonial del Estado.¹²

Ocultar es esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista. Ocultación no es sino la acción y efecto de ocultar. Procesalmente la ocultación es difícil de detectar cuando existe de por medio un acuerdo colusorio, ya que la connivencia de dos o más voluntades puede dejar sin rastro la cosa o

bien ocultado. En los negocios informales que pululan en nuestro medio es característica la ocultación, lo que no necesariamente conduce a concluir que existe ilicitud del objeto del negocio.

Falsedad es falta de verdad o autenticidad. El proceso penal busca descubrir la verdad histórica o fáctica que no siempre coincide con la intencionalidad volitiva del agente, es decir, aun si se detecta una falsedad, ésta debe ser probada como querida con el designio de causar daño. La falsedad en una declaración impositiva debe estar acompañada del dolo con resultado, ya que la misma puede ser interpretada como un error sin consecuencias penales.

El engaño es la acción y efecto de engañar que consiste en dar a la mentira apariencia de verdad; es, también, inducir a otro a tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas. Falsedad y engaño van de la mano, sin embargo, en el engaño la malicia es conatural a la acción ya que el elemento fraudulento está inmanente. El engaño es más amplio, puede aparentar la verdad o distorsionarla sin recurrir a la falsedad.

Los medios o mecanismos descritos en el tipo tienen como fin inducir a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos. Esta es la característica fraudulenta del tipo de defraudación, es un dolo genérico que pervive en la intención del agente. También es el resultado de la acción, es el daño verificado en la falta de recaudación del tributo. La norma descrita en el artículo 379 del Código Tributario es una norma parcialmente en blanco, ya que, para completar el precepto o hipótesis de hecho, tácitamente se remite a otras del mismo cuerpo legal; así, para establecer con certeza que estos mecanismos o medios han inducido a error en la determinación es necesario que las normas sobre la facultad determinadora y la determinación y sus formas sean observadas integradoramente junto al tipo legal.

El artículo 381 del Código Tributario establece varios casos especiales de defraudación, los cuales son de tipos de resultado o con condiciones objetivas de punibilidad y complementan o especifican al tipo abierto contenido en el artículo 379 del Código Tributario, como lo veremos:

1. La falsa declaración de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Se puede pensar que éste es un caso de delito con resultados objetivos, sin embargo, aunque se verifica un resultado que ha influido en la determinación tributaria, el mismo no es enteramente objetivo ya que pervive el elemento motivacional que consiste precisamente en la inducción al error de manera fraudulenta.
2. La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, facturas, actas de cargo o descargo, marcas, etiquetas y cualquier otro documento destinado a garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas. En este caso no aparece muy clara la defraudación, ya que aparentemente se trata de salvaguardar la calidad de un producto, por lo que ateniéndonos al espíritu de la norma en función del bien jurídico protegido, debemos interpretar que al garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas se está resguardando la facultad recaudadora. Es un caso también de falsedad dolosa encaminado a producir un daño a la administración tributaria.

3. La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones inexistentes o superiores a los que procedan legalmente y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren al servicio de Rentas Internas de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado. Éste es un caso de engaño fraudulento mediante falsedades.
4. En el caso de la declaración de retenciones en la fuente, constituye defraudación el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de las retenciones que han debido realizarse, el efectuar las retenciones y no declararlas o el declararlas por un valor inferior. Éste es un caso en el cual se podría interpretar que hay un resultado objetivo por el cual el agente debe responder aun así no haya tenido la intención dolosa, ya que basta que se produzca dicho resultado para que se establezca la responsabilidad; sin embargo, cuando se hace la declaración por un valor inferior se puede pensar que el requisito necesario para la responsabilidad sea el ánimo fraudulento.
5. La alteración dolosa en libros de contabilidad en perjuicio del acreedor tributario, de anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos. Éste es un claro caso de falsedad o engaño doloso. En este caso específico se puede pensar que hay un concurso de delitos, ya que hay una falsedad ideológica sobre documento privado y uso doloso del mismo.
6. Llevar doble contabilidad, con distintos asientos, para el mismo negocio o actividad económica. La doble contabilidad verificada por la autoridad no puede ser interpretada sino como un mecanismo doloso que induce a error en la determinación.
7. La destrucción total o parcial de los libros 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. Éste es un mecanismo de ocultación dolosa. Procesalmente sería difícil probar dolo en el caso de un aprovechamiento por parte del agente para destruir documentos aduciendo que dicha destrucción se produjo por acontecimientos que hagan presumir un caso fortuito o de fuerza mayor o un imprevisible.
8. La falta de entrega total o parcial, después de diez días de vencido el plazo para entregar al sujeto activo los tributos recaudados por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos. Éste también es un caso de resultado objetivo en un delito por omisión simple, ya que basta la no entrega una vez concluido el plazo previsto para que se consume la acción.
9. El artículo innumerado a continuación del artículo 384 determina que la falta de entrega por los agentes de percepción de los tributos que hubieren recaudado en un plazo mayor de tres meses contados desde dicha recaudación será sancionada con la clausura del establecimiento, que se mantendrá hasta que los valores percibidos sean entregados. La sanción anterior se aplicará sin perjuicio de las otras penas que correspondan. Es también un caso de delito por omisión simple.

10. En la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 107, se contempla un caso adicional que es la falta de emisión o entrega de facturas, notas o boletas de venta, la emisión incompleta o falsa de éstas y el no uso o uso parcial de los sellos o cualquier otro tipo de documento de control establecido por el Reglamento de esta Ley. Debido a los controles implementados por el Servicio de Rentas Internas es posible avizorar que se implemente una cultura de registro de dichos documentos. Este también es un delito doloso ya que no puede admitirse la ignorancia como excusa y más bien hay fraude al realizar la práctica.¹³
11. En la Ley de Registro Único de Contribuyentes, art. 18, también existen casos especiales de defraudación: a. Declarar como propios bienes o derechos ajenos. Éste es un caso de defraudación ordinaria calificada por la materia como defraudación fiscal; b. Utilizar identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción. Existe una calificación especial en virtud del delito de suplantación de identidad o identidad falsa y uso doloso de dicha identidad; c. Obtener más de un número de Registro de Inscripción. El dolo se manifiesta en el engaño que produce error en la determinación de la obligación.¹⁴

3.2.4 La tentativa

En los casos expuestos sobre el delito de defraudación no es posible que exista la tentativa. Al analizar el tipo legal del artículo 379 del Código Tributario, encontramos que los mecanismos o medios que inducen al error, aunque aparentemente se pudiera pensar que admiten tentativa, no son posibles ya que se infiere de manera lógica que el error a que inducen es sobre la determinación y la misma es reglada sobre condiciones objetivas; por ello, sólo se consuma cuando producto de ellas efectivamente hay error en la determinación. Es decir, sólo si se produce el error en la determinación producto de la simulación, ocultación, falsedad o engaño, hay delito consumado, caso contrario no es posible la sanción ya que mientras no haya determinación todos los actos anteriores son irrelevantes.

En los casos especiales descritos anteriormente tampoco cabe la tentativa, ya que de igual manera se requiere la consumación del acto a través de la determinación o de la verificación de la falta de pago. De cualquier manera, como se busque analizar los distintos casos de defraudación, indefectiblemente se concluye que sólo se sanciona a los delitos consumados. Todos los casos de defraudación descritos corresponden ya sea a delitos con condiciones objetivas de punibilidad, ya a delitos formales y ya a delitos de omisión simple, todos los cuales no admiten tentativa.

El artículo 352 del Código Tributario establece una fórmula para la tentativa y determina que quien practique actos idóneos, conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito tributario, responderá por tentativa si la infracción no se consuma o el acontecimiento no se verifica; pero será sancionado como si el delito se hubiera consumado si existieren circunstancias agravantes. La simple tentativa se sancionará con la mitad de la pena que corresponda al delito consumado. Esta es una fórmula que sigue en general a la descrita en el artículo 16 del Código Penal; sin embargo, introduce una *variante* novedosa y es que

aunque exista tentativa se sancionará como delito si existen circunstancias agravantes las cuales están descritas en el 344 del Código Tributario. Si analizamos las circunstancias del artículo descrito veremos que son constitutivas del tipo legal del artículo 379 del Código Tributario, por lo tanto, nunca podrá haber sanción a la mera tentativa o delito frustrado. Por otro lado, esta novedad es contradictoria con la misma figura de la tentativa, es decir, para el legislador un mismo hecho es a la vez tentativa y no lo es. Ya hemos expresado nuestro criterio que no cabe la tentativa en los delitos de defraudación; por ello, consideramos que no es aplicable la fórmula descrita en el artículo 352 del Código Tributario.

3.3 Elementos subjetivos

3.3.1 Dolo y culpa

En los delitos de defraudación fiscal no se admite la culpa, ya que en todos ellos existe el ánimo fraudulento como una manifestación de dolo genérico y en otros con condiciones objetivas de punibilidad es irrelevante la existencia de dolo o culpa, ya que basta la trasgresión de la norma con la producción del resultado para establecer la responsabilidad.

El art. 342 del Código Tributario establece que para la configuración de los delitos se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma. En el contrabando y la defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.

Como lo expresáramos, no existe ni un solo caso de defraudación que requiera dolo, lo que excluye automáticamente la presencia de la culpa. Los medios o mecanismos que inducen al error en la determinación o al no pago del tributo son maliciosos y tienen la intención de causar daño. No existe la posibilidad de utilizar dichos medios por imprudencia, impericia, negligencia. La inobservancia de la ley o el reglamento, que también es constitutiva de la culpa, es absorbida por los delitos con resultados objetivos y con condiciones objetivas de punibilidad, ya que los resultados queridos por el agente pudieron ser previstos por éste. El mismo artículo 342 establece que la defraudación se presume dolosa ya que debe mediar la conciencia y voluntad; esta presunción que no es de culpabilidad¹⁵ apunta a determinar el aspecto malicioso de la conducta.

Desde la perspectiva de la culpabilidad, el reproche de la acción puede derivar en la persona que utilizando el engaño insta a otro a cometer el delito; en ese caso responde quien determinó el acto. Al respecto, el art. 343 del Código Tributario establece que 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.

Otro elemento que integra la tipicidad de la defraudación es que el resultado deviene en un provecho propio o de un tercero, por ello no basta que se utilicen medios fraudulentos que inducen al error en la determinación o el no pago del tributo, sino que el daño debe ser vinculado con el beneficio ilícito que obtienen quienes han realizado los actos dolosos.

3.3.2 Omisión

El acto se puede verificar a través de acciones y de omisiones y éstas a su vez en omisiones simples y en comisión por omisión. En el delito de defraudación cabe la omisión simple; los numerales 6 y 11 del artículo 381 y el artículo innumerado a continuación del artículo 384 del Código Tributario expresamente lo determinan y de igual manera el artículo 107 de la Ley de Régimen Tributario Interno; en estos casos la conducta omisiva está tipificada en la misma norma.

En cuanto a la comisión por omisión, pensamos que sí cabe en esta clase de delitos ya que los tipos de los delitos de defraudación permiten indistintamente que sean cometidos por acción u omisión. Por ejemplo, es perfectamente posible que un contribuyente de manera dolosa no presente su declaración de impuestos cuando tiene la obligación jurídica de hacerlo y con ello deja de pagar tributos en provecho propio.

3.4 Concurso de personas

Dada la complejidad con la que se cometen los delitos económicos, cobra vital importancia el concurso de personas en el delito. La responsabilidad en nuestro sistema penal se establece a través de la gradación a título de autores, cómplices y encubridores. El Código Tributario hace una remisión tácita al Código Penal o en su defecto éste actúa supletoriamente, ya que no existen normas en aquél que describan los grados de concurrencia. En cuanto a la participación, entonces, se deberá estar a las disposiciones del Código Penal.

El artículo 380 del Código Tributario establece una forma curiosa de agravar la defraudación al decir que constituye defraudación agravada la cometida con la complicidad de uno o más funcionarios públicos que, por razón de su cargo, intervengan o deban intervenir en la determinación de la obligación tributaria. Esto significa que la complicidad de un funcionario público ya no solo es un caso de concurso por participación indirecta sino que se constituye en agravante de la infracción. El legislador yerra cuando distorsiona lo que significa la concurrencia de personas en el delito. Es insostenible desde el punto de vista doctrinario que la complicidad sea un agravante, la complicidad es participación en el delito de otro de manera indirecta y secundaria, es eso y nada más. El cómplice recibirá la sanción por su participación en el delito, pero este tipo de participación no aumenta ni disminuye la gravedad de la infracción. Si el legislador quiso dar una consideración especial a la concurrencia en el delito por parte de funcionarios públicos debió crear un tipo independiente con la participación de un sujeto activo calificado (el cual puede ser indistintamente autor, cómplice o encubridor), y así mismo, donde la sanción esté claramente determinada. En ese sentido, la norma del artículo 384 del Código Tributario debe ser reformada también.

El art. 353 establece las sanciones para los cómplices y encubridores, a los primeros se les aplicará una sanción equivalente a los dos tercios de la que se imponga al autor; y, a los segundos, una equivalente a la mitad. Este artículo en verdad trae una perla cultivada: si nos atenemos a la literalidad del mismo vemos que el cómplice recibe una sanción menor a la del encubridor. Si el referente para aplicar la sanción es la pena que se impondría al autor, pues entonces los dos tercios que se aplican al cómplice son mayores

a la mitad que se aplicaría al encubridor. Ya que lo expresado en la norma es ilógico por cuanto el cómplice tiene una participación mayor a la del encubridor, se deberá interpretar que la pena del encubridor será la mitad de la del cómplice.

Por otro lado, el Código Tributario sigue la misma línea del Código Penal al establecer una rigidez en cuanto a la aplicación de la pena a estos partícipes, aunque por ser un Código más moderno debió el legislador percatarse por un lado del error en la sanción, y por otro, debió permitir una flexibilidad en la sanción con un máximo y un mínimo para que el juez pueda escoger, ya que de otro modo no tendrían sentido las agravantes o atenuantes de la infracción ni las circunstancias personales del reo.

3.5 La sanción

El Código Tributario establece en el art. 349 el régimen de penas aplicables, las cuales consisten en: 1. Decomiso; 2. Multa; 3. Prisión; 4. Cancelación de inscripciones en los registros públicos; 5. Cancelación de patentes y autorizaciones; 6. Clausura del establecimiento o negocio; y, 7. Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos. Lo primero que se desprende al observar estas penas es que hay una concordancia en el establecimiento de responsabilidad como sujetos activos de las infracciones respecto de las personas jurídicas, ya que se contemplan sanciones exclusivas para estos entes ficticios.

El art. 350 establece que la sanción aplicable se lo hará sin detrimento del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora computados al máximo convencional desde la fecha que se causaron. Se graduarán tomando en consideración las circunstancias atenuantes o agravantes que existan y además, la cuantía del perjuicio causado por la infracción. Por otro lado se aplicará el máximo de la sanción cuando sólo hubieren circunstancias agravantes; el mínimo, cuando sólo hubieren circunstancias atenuantes; y las intermedias, según la concurrencia de circunstancias agravantes y atenuantes. Al respecto cabe decir que nuevamente el Código Tributario se sale de la normativa penal general al establecer una sanción intermedia en el caso de concurrencia de circunstancias agravantes y atenuantes. El Código Tributario se aparta de lo prescrito en los artículos 72, 73 y 74 del Código Penal, y en virtud de ellos, concordamos con Albán al afirmar que *las atenuantes tendrán su efecto siempre y cuando no haya agravantes; si hay una sola de éstas, el efecto queda eliminado. En cambio las agravantes por sí solas no empeoran la situación del condenado.*¹⁶

De igual manera el art. 351 del Código Tributario se aparta de la normativa del Código Penal en cuanto a la concurrencia de las infracciones, y además, deja vacíos por los cuales se tendrá que aplicar supletoriamente este último. El mencionado artículo establece que cuando un hecho configure más de un delito o más de una contravención, se aplicará la sanción correspondiente al delito o contravención más grave. La inquietud es obvia, no existe acumulación matemática con un límite máximo cuando concurren más de dos delitos sancionados con prisión. Según la fórmula planteada por el Código Tributario sólo cabe la absorción del delito más grave, por lo tanto, es lógico pensar que alguien infrinja varias normas de manera conexas sabiendo que sólo se le aplicará la pena que corresponda al más grave.

El decomiso y las sanciones pecuniarias guardan un principio de proporcionalidad de acuerdo al daño causado y la gravedad de infracción. La cancelación de inscripciones y patentes es una pena accesoria en los delitos, al igual que la clausura del establecimiento.¹⁷ Cuando se trata de la falta de entrega por los agentes de percepción, de los tributos que hubieren recaudado en un plazo mayor de tres meses contados desde dicha recaudación será sancionada con la clausura del establecimiento, que se mantendrá hasta que los valores percibidos sean entregados a la administración.

Especial atención merece la suspensión en el desempeño de cargos públicos, la cual no podrá exceder de seis meses. En este caso es saludable que la sanción provenga de un juez de derecho a través de sentencia. La destitución de cargos públicos se impondrá al funcionario o empleado que fuere responsable como autor, cómplice o encubridor de un delito, o en el caso de reincidencia en las contravenciones. Cuando la sanción es por el cometimiento de un delito, el funcionario destituido no podrá ocupar ningún cargo o función pública durante tres años y de igual manera sólo procede la destitución mediante sentencia expedida por un juez de derecho. Según el artículo 384 del Código Tributario, los autores o cómplices de una defraudación que fueren funcionarios o empleados de Aduanas, o de la oficina o dependencia que administre o tenga a su cargo el control de cualquiera de los tributos a que se refiere la infracción conforme a los artículos 382 y 383, según corresponda, serán sancionados, además, con la suspensión en sus funciones por el tiempo de hasta seis meses o la destitución de su cargo y prisión de dos a seis meses.

En cuanto a la sanción por los delitos de defraudación se deberá concordar el artículo 383¹⁸ con los distintos casos del artículo 381 del Código Tributario. Mediante esta concordancia vemos que se ha ampliado la aplicación de penas privativas de la libertad a casos no contemplados en el artículo 356 del Código Tributario; por lo tanto, el régimen aplicable será:

1. La tipificada en el ordinal 4 del artículo 381 se sancionará con multa de veinte unidades de valor constante

(20 UVC's) a doscientas unidades de valor constante (200 UVC's), y la que se refiera a otros tributos con multa que, no siendo inferior al valor de los que se evadieron o pretendieron evadir, podrá ser de hasta el quíntuplo de esos tributos, según la gravedad y circunstancias de la infracción. Debe entenderse que en esta disposición está contemplado el caso del numeral 1 del mismo artículo 381.

2. Prisión de seis meses a tres años por los casos previstos en los numerales 6 inciso primero, 7, 8 y 9 del artículo 381. Es interesante anotar que el legislador enlaza las normas de los artículos 379, 381 y 14 del Código Tributario; por lo tanto, refuerza y confirma el elemento doloso de esta clase de delitos al afirmar que ningún contribuyente podrá ser sancionado con la pena de prisión por el solo hecho de no haber pagado los impuestos debidos; y,

3. Los agentes de retención o percepción que cometan defraudación por apropiación de los impuestos recaudados por los agentes de retención o percepción, con una sanción que va de dos a cinco años de prisión.

Para el delito de defraudación sancionado con prisión, es aplicable la condena condicional siempre que el reo fuere condenado por primera vez. La pregunta que cabe es, ¿si en el caso de reincidencia general le es aplicable la condena condicional?, nos inclinamos a pensar que la respuesta es negativa, más bien el Código Tributario se refiere a la reincidencia por igual infracción cuando se refiere a los agravantes en el numeral 6 del artículo 344, por lo que debemos interpretar que la frase primera vez debe ser interpretada como la ausencia de reincidencia específica.

En concordancia con lo expuesto, la primera parte del art. 358 del Código Tributario habla sobre los efectos de la suspensión de la condena, la cual se tendrá por no impuesta si, dentro del tiempo fijado para la prescripción de la pena, el condenado no cometiera nuevo delito tributario. Ésta es una nueva referencia a la reincidencia específica, por lo cual mantenemos nuestro criterio.

NOTAS

1. Bajo Fernández, Miguel: *Derecho Penal Económico*, Editorial Civitas, Madrid, 1978, p. 36.

2. Para Andrea Perrone y Sebastián Foglia *La llamada delincuencia económica es una expresión que alude a la denominada delincuencia de cuello blanco, cuyo origen como nuevo campo de investigación social surge a partir de la obra de Edwin Sutherland de 1940, y cuyo significado se circunscribe ...a las infracciones lesivas de orden económico cometidas por personas de alto nivel socioeconómico en el desarrollo de su actividad profesional.*

*La importancia de la teorización de Sutherland radica en introducir un nuevo ámbito de investigación criminológico, abandonando las premisas del fenómeno criminal tradicional basadas en el carácter determinante de ciertas características físicas o psicológicas de aquellas personas de recursos económicos más bajos o marginales (paradigma etiológico). Uno de los puntos más relevantes de su teoría es la afirmación de que el fenómeno criminal no es patrimonio de los pobres y marginales sino que el mismo se produce en todos los niveles de la sociedad, independientemente de las condiciones económicas del autor. Asimismo expreso que la conducta criminal es aprendida en la interacción cotidiana que se establece entre los miembros de un grupo, de manera que una persona llega a ser delincuente cuando las definiciones favorables a la violación de la norma prevalecen sobre las desfavorables, desligándose así del determinismo de origen positivista (teoría de la asociación diferencial). En *Delincuencia Económica y Estructura Social*, derechopenalonline.com.*

NOTAS

3. La autonomía del derecho tributario no se opone a la aplicación de los principios del Derecho Penal Común, así Gurfinkel y Russo entienden que *A los fines de interpretación de las normas tributarias penales habrá que atender en primer término al hecho de que estamos en la esfera del Derecho Tributario, que en virtud de su autonomía responde a principios que le son propios, por lo cual resulta aplicable la metodología específica. Pero además, por tratarse de la aplicación de sanciones de "tipo penal" corresponderá la aplicación (o integración) de principios comunes al Derecho Penal, en la medida en que no se opongan a la finalidad de las normas cuya violación es penada por el Derecho Tributario Penal.* Gurfinkel de Wendy Lilian y Russo, Eduardo Angel: *Ilícitos tributarios*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1990, Págs. 41 y 42.
4. La Comisión Interinstitucional encargada de elaborar el Proyecto de Código Tributario tuvo un criterio diferente; sin embargo, no pueden ocultarse las inconsistencias de que adolece el Código en materia penal tributaria y precisamente porque el desarrollo autónomo del Derecho Penal Tributario no ha alcanzado el grado que los autores estaban convencidos es necesario que sus principios en lo substancial se rijan por el Derecho Penal común. En lo que se considera la exposición de motivos del presente Código Tributario, la Comisión se expresaba: *Hoy en día, es criterio generalmente aceptado el de que hay diferencias sustanciales entre los Derechos Penal Común y Penal Administrativo, una de cuyas ramas es el Penal Tributario. En el primero, el objeto lo constituyen los individuos y sus derechos individuales en sí; y en éste, el orden de la actividad administrativa en todas sus formas. Y en armonía con esta realidad, la Doctrina y algunas legislaciones aconsejan y han concretado, en su caso, estatutos jurídicos destinados a la tipificación y sanción del ilícito penal administrativo que incluyen preceptos de naturaleza procesal o adjetivos para sancionarlo.*
Este ilícito penal administrativo, que toma el nombre de Financiero Tributario en cuanto su objetivo específico es la violación de las leyes relativas a impuestos, tasas y contribuciones dictadas por el Estado, en ejercicio de su poder administrador, no requiere, para su sanción, el juicio previo sobre el aspecto anímico del sujeto; esto es, no interesa establecer si el sujeto actuó con dolo o culpa. La punición de las infracciones expresivas de ilícitos tributarios se apoya jurídicamente, de manera exclusiva, en el punto de vista objetivo de la acción u omisión que contraría las regulaciones del Estado. Y esta clase de ilícito, por lo demás, admite gradaciones de acuerdo a su gravedad. El Código Tributario, pues, acoge los consejos de la doctrina imperante y, con criterio de inobjetante emulación, sigue el ejemplo de otras legislaciones. En el Libro Cuarto se tipifica dicho ilícito y sus variadas especies y se asigna penas más graves a las contravenciones que a las faltas. Y puesto que pueden ocurrir y de hecho ocurren infracciones más graves que las enunciadas en último término, se tipifica también el delito tributario, en el que sí debe averiguarse, como paso previo a la sanción, el aspecto anímico del agente, vale decir, si la violación de la Ley fue cometida con dolo o con culpa.
5. Los casos de defraudación descritos en este artículo han sufrido varias modificaciones o supresiones. Ver Ley 56 R.O. 341, 22-XII-89; D.L. 04 R.O. 396, 10-III-94; y, Ley 99-24 R.O. 181-S, 30-IV-99.
6. No es menos cierto que el abuso de la autoridad puede devenir en una deslegitimación del ejercicio del poder; al respecto las agudas observaciones de Vicente O. Díaz quien dice: *El dilema de la punición tributaria tiene más identidad, para su configuración, que la que le asignan excesivas leyes penales, nacidas en su mayoría para suplantar o disimular las fallas de actuación del poder político, administrando los recursos públicos. A esto último, Herbert Packer le asigna el carácter de hipocresía, reñida con la moralidad, y sobre todo, falta de la absoluta neutralidad y de la "última ratio" que debe regir en la materia penal.*
La configuración de un falso "bienestar social" a proteger, que se apoya sólo en un apetito de tinte político puro, no es el bienestar al que le debe brindar tutela el derecho criminal, dado que ello no se inserta en el principio retributivo no regabilitorio, ni nada que se le emparenta. No estoy negando, ni podría hacerlo, que conductas de gran relevancia constitutivas de fraude tributario deben estar fuera de toda reprimenda penal. Lo que estoy alertando es que la racionalidad de la ley criminal debe medir la real intensidad de la ofensa, por ser ésta la primera norma a conjugar, en tanto que dicha ofensa merezca la debida reprobación social. Sólo esto último actúa como justificación de la pena criminal, lo cual, sin lugar a dudas, desplaza a la pseudo "racionalidad" anidada, por lo general, en la mente de gobernantes y asesores economistas de turno. Si asigno importancia, e insisto en la precitada racionalidad, lo hago basado en la ex-

NOTAS

perencia de criminalización tributaria que se observa en determinados países, lo cual resulta sumamente ilustrativo para extraer conclusiones. La prudencia del legislador, sin traspasar los límites que justifican la sanción criminal, y buscando tan sólo la rehabilitación de las conductas disvaliosas, deben ser reglas a adoptar en nuestra definición. Así corresponde porque si bien la administración tributaria dispone de un poder importante para cumplir el cometido a su cargo y evitar fraudes, no existe antinomia entre fiscalidad y derechos del hombre, donde estos últimos tienen como objetivo intransable preservar equitativamente la propia dignidad humana de los ciudadanos en el juego de los principios individuales, como representan ser. II. Cuando se insiste sobremanera en la necesidad de criminalizar a todo trance las conductas tributarias, se debe mirar en el espejo del destino dado a los fondos públicos por el poder político.

Sólo dicha comparación y meditación nos permiten obtener conclusiones válidas en su integridad, entendiendo que políticas corruptas en el uso de los recursos públicos carecen de la suficiente autoridad moral para calificar de criminales tributarios a los ciudadanos.

Es imposible ignorar que las corrientes de opinión más científicas y modernas, en especial en el continente europeo, prestan hoy en día singular atención a las posibles conductas del poder público que pueden generar incentivos a la evasión fiscal mediante el ejercicio de políticas corruptas en la aplicación de los recursos públicos obtenidos por la vía tributaria. Bajo tan calificada advertencia, corresponde tener presente que las decisiones sobre el gasto público, a través de la creación de cuentas extrapresupuestarias, creadas para reducir los controles políticos y administrativos, alimentan las conductas evasivas tributarias de la población. Ello hace poner especial énfasis en que los gastos públicos, excesivos y crecientes, y el clientismo político de los gobernantes en el poder, despilfarrando los recursos públicos, actúan como un detonante incentivador de la evasión tributaria, lo cual también es calificado como de corrupción política.

No puede haber política tributaria creíble en nuestro continente sin castigo ejemplar de la evasión, pero tampoco, sin erradicar la corrupción de políticos avezados en dicho arte; la deshonestidad y la ineficacia para que la administración de cada peso fiscal rinda la máxima productividad en términos sociales y de desarrollo humano.

Autores calificados asignan, entre las causas de la evasión, a la mala imagen del Estado y de políticas corruptas, lo que se denomina causas políticas o estructurales de aquella.

Una política pública despilfarrando los recursos genera a la postre, creando más y más impuestos, una falta de justicia en la medición de la verdadera capacidad contributiva poblacional, lo cual propicia toda clase de resistencia fiscal, sobre todo, cuando la ficha capacidad pretendida en gravabilidad tiene como único objetivo financiar gastos antisociales. Vicente O. Díaz: *Las Conductas Públicas Corruptas Como Incentivadoras de Transgresiones Económicas de Repercusión Tributaria*, en Periódico Económico Tributario de 27/6/01, Editora La Ley S.A.

7. Albán Gómez, Ernesto: *Régimen penal ecuatoriano*, Manual, p. 77, Ediciones Legales, 2001, Quito.

8. Sobre la sanción a las personas jurídicas ver Giuliani Fonrouge, Carlos M.: *Derecho Financiero*, Volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965, págs. 570 y 571. Por otra parte, desde la perspectiva de las obligaciones generales del contribuyente es importante reparar en los que prescribe el artículo 96 del Código Tributario, en el cual se determinan los deberes formales del contribuyente o responsable y que se circunscriben a: a) Inscribirse en los Registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen; b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso; c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda nacional, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros mientras la obligación tributaria no esté prescrita; d) Presentar las declaraciones que correspondan; y, e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva Ley Tributaria establezca. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones tendientes al control o a la determinación del tributo. Exhibir a los funcionarios respectivos las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas. Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su pre-

NOTAS

sencia sea requerida por la Autoridad competente.

9. Ver Ley No.41 de creación del Servicio de Rentas Internas (R.O. 206 del 2 de diciembre de 1997) y artículo 382 del Código Tributario para el caso de defraudación sancionado con pena de prisión.

10. La administración tributaria también tiene obligaciones formales que cumplir y sus funcionarios son responsables por las acciones u omisiones que de dichas funciones se derivan. Según el artículo 101 y ss. del Código Tributario, son deberes sustanciales de la Administración Tributaria: 1. Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables; 2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice; 3. Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la Ley Tributaria y tramitarlo de acuerdo a la Ley y a los Reglamentos; 4. Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de Leyes impositivas de su jurisdicción; 5. Expedir Resolución motivada en el tiempo que corresponda en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la Administración; 6. Notificar los actos y las Resoluciones que expida, en el tiempo y con las formalidades establecidas en la Ley, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella; 7. (Reformado por el Art. 102, literal a) del D.L. 04, R.O. 396, 10-III-94).- Fundamentar y defender ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal la legalidad y validez de las Resoluciones que se controviertan y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes; 8. Revisar de oficio sus propios actos o Resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé; 9. Cumplir sus propias decisiones ejecutoriadas, sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral anterior; 10. (Reformado por el Art. 102, literal a) del D.L. 04, R.O. 396, 10-III-94).- Acatar y hacer cumplir por los funcionarios respectivos los decretos, autos y sentencias expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal; y, 11. Los demás que la Ley establezca. Los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, son responsables, personal y pecuniariamente, por todo perjuicio que por su acción u omisión dolosa causaren al Estado o a los contribuyentes. La inobservancia de las leyes, reglamentos, jurisprudencia obligatoria e instrucciones escritas de la Administración será sancionada con multa de diez unidades de valor constante (10 UVC's) a setenta unidades de valor constante (70 UVC's). En caso de reincidencia, serán sancionados con la destitución del cargo por la máxima autoridad de la respectiva Administración Tributaria, sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar. La sanción administrativa podrá ser apelada de conformidad con la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa.

11. Albán Gómez, Ernesto: Ob. Citada, págs. 81 y 82.

12. Al respecto de la simulación de los actos o negocios jurídicos ver Fueyo Lanieri, Fernando: *Instituciones de Derecho Civil Moderno*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago 1990, págs. 535 a 570.

13. En concordancia con el artículo de la referencia están los siguientes artículos:

Le y de Régimen Tributario Interno:

Art. 62.- Facturación del impuesto (Sustituido por el Art. 33 de la Ley 51, R.O. 349, 31-XII-93; reformado por el Art. 15 de la Ley 93, R.O. 764-S, 22-VIII-95; por el Art. 4 de la Ley 98-13, R.O. 31, 22-IX-98 y por el Art. 35 de la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99).- Los sujetos pasivos del IVA tienen la obligación de emitir y entregar al adquirente del bien o al beneficiario del servicio facturas, boletas o notas de venta, según el caso, por las operaciones que efectúen, en conformidad con el reglamento. Esta obligación regirá aun cuando la venta o prestación de servicios no se encuentren gravados o tengan tarifa cero. En las facturas, notas o boletas de venta deberá hacerse constar por separado el valor de las mercaderías transferidas o el precio de los servicios prestados y la tarifa del impuesto; y el IVA cobrado.

El no otorgamiento de facturas, boletas, notas o comprobantes de venta constituirá un caso especial de defraudación que será sancionado de conformidad con el Código Tributario.

En caso de los derivados del petróleo para consumo interno y externo, Petrocomercial, las comercializadoras y los distribuidores, facturarán desglosando el Impuesto al Valor Agregado IVA del precio de venta.

NOTAS

Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno:

Art. 26.- (Sustituido por el Art. 17 del D.E. 1628, R.O. 350, 30 de diciembre de 1999).- *Emisión de Comprobantes de Venta.- Las sociedades indivisas y las personas naturales, obligadas o no a llevar contabilidad, están obligadas a emitir comprobantes de venta en todas las transferencias de bienes y en la prestación de servicios que efectúen y que se relacionen con el giro de su negocio, independientemente de su valor y de los contratos celebrados.*

Dicha obligación nace con ocasión de la transferencia de bienes o de la prestación de servicios de cualquier naturaleza, aun cuando dichas transferencias o prestaciones se realicen a título gratuito, no se encuentren afectas a tributos o estén sometidas a tarifa 0%.

Las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad deberán emitir comprobantes de venta cuando sus transacciones excedan del valor establecido en el Reglamento de Facturación.

No obstante, en transacciones de menor valor, las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, a petición del adquirente del bien o servicio, están obligadas a emitir y entregar comprobantes de venta.

Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, por todas sus transacciones inferiores al límite establecido en el Reglamento de Facturación, para la emisión de comprobantes de venta, deberán cerrar caja diariamente mediante la emisión de un comprobante resumen diario de ventas. En todos los demás aspectos, se estará a lo dispuesto en el Reglamento de Facturación.

También existe normativa que hace relación a casos específicos como al Impuesto al valor agregado presuntivo en la distribución de combustibles, para el efecto ver El Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno art. 144D; la Resolución No. 110 del Servicio de Rentas Internas.- (Normas sobre el iva en la distribución de combustibles); la Resolución No. 000129 del Servicio de Rentas Internas.- (Normas sobre el iva en la distribución de combustibles a instituciones públicas y sociedades); la Resolución No. 0142 del Servicio de Rentas Internas.- (Se dispone que entidades públicas y contribuyentes especiales no retengan el IVA en compras de combustibles a distribuidores finales); Ley de Régimen Tributario Interno, arts. 77, 83, 101, 105 ; Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: arts. 26, 219 y 221.

14. No podemos dejar de mencionar un valioso aunque sucinto análisis que hace Jorge Zavala Egas sobre la clasificación de los delitos tributarios. Al respecto ver en III Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, artículo *Naturaleza de las infracciones tributarias y su denominación*, Guayaquil, 1986, págs. 103 a 109.

15. Es lamentable la distorsión que se hace de la presunción de dolo en la administración de justicia y esto se debe a que administran justicia penal en materia tributaria jueces que no conocen de dicha materia por no ser ésta su especialidad. Como ejemplo veamos un extracto del siguiente fallo: *...porque existe comprobación plena en contra del sindicado, en el que se ha comprobado la existencia del dolo, y conforme el segundo inciso del artículo 342 del Código Tributario, En el contrabando y la defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero se aceptará prueba en contrario. Es de advertir también que del proceso no aparece prueba alguna actuada por el recurrente GCPP, que justifique su inocencia en el delito perseguido, por lo que no procede la alegación de haberse violado preceptos jurídicos atinentes a la valoración de la prueba que no ha presentado y tampoco a la comprobación del delito por los juzgadores.* Gaceta Judicial, Serie XVII, No.1, p. 242 y 243. (El subrayado es nuestro).

16. Albán Gómez, Ernesto: Ob. Cit. p. 199.

17. En concordancia con las normas del Código Tributario debe observarse la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas en su Disposición General Séptima.

18. El actual artículo 383 del Código Tributario sufrió una severa reforma por el artículo 14 de la Ley 99-24 R.O. 181-S, 30 de abril de 1999. Originalmente, el artículo decía: *Defraudación de otros tributos.- La defraudación de tributos tipificada en el ordinal 4 del artículo 381 se sancionará con multa de dos mil a veinte mil sucres, y, la que se refiera a otros tributos, con multa que, no siendo inferior al valor de los que se evadieron o pretendieron evadir, podrá ser de hasta el quintuplo de esos tributos, según la gravedad y circunstancias de la infracción.*