



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

UNIVERSIDAD TECNICA PARTICULAR DE LOJA

ESCUELA DE CIENCIAS JURIDICAS

**POSTGRADO ESPECIALIDAD EN DERECHO
EMPRESARIAL**

**EL ILICITO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACION
ECUATORIANA**

AUTORAS

**Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi**

**DIRECTOR. Dr. Sandro Vallejo Aristizabal
Loja, Enero 2009**



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

DECLARACION DE AUTORIA

“Las ideas emitidas en el contenido del informe final de la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de los autores”

Lourdes Patricia Siguenza Siguenza

Betssy Viviana Zhicay Arpi



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

CESION DE DERECHO DE TESIS

“Nosotras Lourdes Patricia Siguenza Siguenza y Betssy Viviana Zhicay Arpi, declaramos conocer y aceptar la disposición del Art. 67 del Estatuto Orgánico de la Universidad Técnica Particular de Loja que en su parte pertinente textualmente dice: “ Forman parte del patrimonio intelectual de investigaciones, trabajos científicos o técnicos y tesis de grado, que se realicen a través, o con el apoyo financiero académico o institucional (operativo) de la universidad”

Lourdes Patricia Siguenza Siguenza

Betssy Viviana Zhicay Arpi



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

Doctor Sandro Vallejo Aristizabal
DOCENTE- DIRECTOR DE LA TESINA

CERTIFICA:

Que el presente trabajo de investigación, realizado por las estudiantes, Doctoras Lourdes Patricia Siguenza Siguenza y Betssy Viviana Zhicay Arpi, ha sido cuidadosamente revisado por el suscrito , por lo que he podido constatar que cumple con todos los requisitos de fondo y de forma establecidos por la Universidad Tecnica Particular de Loja por lo que autorizo su presentación.

Loja Enero del 2009

Dr. Sandro Vallejo Aristizabal



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

DEDICATORIA

El esfuerzo y la dedicación que hemos puesto en esta tesis va con mucho cariño a nuestra familia quienes han sido nuestro aliciente y cuyo apoyo ha sido fundamental en nuestros estudios.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

INDICE

	Pag
CAPITULO I.-	
1.1.- Concepto.....	8
1.2.- Características Generales.....	11
1.3.- Naturaleza de las Infracciones y Sanciones Tributarias.....	14
1.4.- Clasificación de las Infracciones.....	19
CAPITULO II	
2.1 Infracciones y Sanciones	27
2.2 Autonomía en materia Penal Tributaria.....	36
2.3 Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas Y sus directores.....	37
2.4 Los Principios Constitucionales de carácter Procesal del Derecho Sancionador de carácter Tributario.....	44
BIBLIOGRAFIA.....	61



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

INTRODUCCION

El ilícito tributario, justifica la importancia de su estudio, no solamente por el hecho de ser uno de los puntales del derecho procesal tributario, sino fundamentalmente, porque se ocupa de lo que constituyen las infracciones tributarias, concretamente, los delitos tributarios, que a la larga se constituyen en uno de los problemas de mayor dificultad con los que se tiene que enfrentar la Administración y la legislación tributaria.

Mucho se ha escrito en lo referente al ilícito tributario, la intención en el presente trabajo, es empezar haciendo una referencia un tanto general de lo que es el delito tributario, para luego pasar a ver los diferentes tipos de delitos dentro de la materia tributaria, cual es el objeto que se persigue a través del ilícito tributario.

Pero entrando ya en materia tributaria, el Delito Tributario, o el ilícito tributario, no tiene simplemente connotaciones de tipo jurídico. A decir de Jacinto Tarantino, el tema del Delito Tributario tiene implicaciones de carácter interdisciplinario, pues involucra materias de orden Jurídico, Económico y Financiero. Es por ello que el mismo Tarantino afirma que debido a la dinámica de la Economía, no se puede dejar de suponer también una dinámica en lo Jurídico. De lo manifestado, puede concluirse diciendo que al ser el ilícito tributario, parte del Derecho Tributario, aunque en estrecha relación con el Derecho Penal, y por tanto con una connotación económica importante, no puede suponerse que lo relacionado a los delitos y la ilicitud en materia tributaria, sea una materia que permanezca estática como lo es en el Derecho Penal, sino que tendrá que irse adecuando paulatinamente a las nuevas realidades.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

CAPITULO I

CONCEPTO.-

Para comenzar el estudio del Ilícito tributario considero indispensable dar un concepto de Derecho Tributario, y siguiendo a Sainz de Bujanda, podemos decir, a la luz de lo expuesto, que el Derecho Tributario es la rama del derecho que estudia las normas materiales que establecen el tributo así como el conjunto de potestades que tiene la administración para la aplicación de éstos

Según la definición jurídica, dada por Jiménez de Asúa, el ilícito tributario, *vendría a ser “ todo acto típico, antijurídico, culpable, sancionado por una pena o medida de seguridad y conforme a las condiciones objetivas de punibilidad que atenta contra las finalidades de la administración pública al dejar de aportar el contribuyente con los tributos vigentes”*¹

*“Un ilícito tributario es toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, que constituye una infracción punible, según el COT, se puede definir como toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias.”*²

Los ilícitos tributarios son la manifestación, en el Derecho Tributario, del derecho de castigar “ius puniendo” que ostenta el estado contra quienes vulneren el ordenamiento jurídico de manera que afecten bienes fundamentales de la sociedad. Por consecuencia se considera que el ilícito tributario es un ilícito penal.

¹ <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Tributario.17.htm>

² <http://nella-romero.blogspot.com/2007/01/ilicitos-tributarios.html>



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

Hegel dijo en su obra los Principios “Que la libertad del individuo no se anula, sino más bien se realiza en la comunidad.

Ello significa que lejos de perder realidad, se hace más real en ella, esto cobra sentido si reflexionamos sobre la razón de los tributos, la cual no es otra que el beneficio colectivo que impulsa su creación y mantención.

Ahora bien trataremos al ilícito tributario, como un apartado de nuestra disciplina, como una anábasis de las dos figuras fundamentales, que la integran: las infracciones y los delitos, con sus respectivas sanciones y penas, así como la facultad de la autoridad para imponerlas.

Llamamos hecho ilícito a la conducta contraria a la prescrita por un norma jurídica o, lo que es lo mismo, a la conducta prohibida por dicha norma” (Kelsen, Hans, Teoría pura del Derecho). En materia tributaria el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u omisión concretiza la aplicación de una sanción prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita.

El ilícito tributario se puede tipificar como infracción y como delito, figuras que no han sido diferenciadas de manera precisa ya que en la legislación y en doctrina tienen diferentes significaciones y elementos de distinción por lo general en el sentido amplio se considera a la infracción como el género se lo define como “toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario”, y dentro de ese género se incluye a los delitos y a las contravenciones figura esta última que en nuestra legislación se denomina infracciones en sentido estricto.

El Código Tributario en su Art., 314 nos da el concepto de infracciones tributarias como *“Toda acción u omisión que impliquen violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas, sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa sanción u omisión”*.

Este concepto no hace sino recoger el principio de legalidad, según el cual no hay infracción sin ley previa que la tipifique y sancione (Art. 24, núm., 1. CP)



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

En lo que concierne a las infracciones tributarias, la ley dice que son sancionables incluso a título de simple negligencia, como podemos ver, el legislador, al elegir entre las diferentes formas de culpabilidad, se ha contentado con la más leve: basta la simple negligencia:

Por tal hemos de entender, siguiendo una definición clásica en el Derecho Penal, la omisión del cuidado y de la atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro.

En el derecho Tributario debe tenerse en cuenta que el sujeto eventualmente infractor es normalmente una persona que se encuentra ligada a la administración, bien como deudor de la prestación tributaria, bien como titular de otras situaciones de deber o de sujeción a las potestades de la propia administración tributaria. De manera que la negligencia deberá ser referida a la inobservancia del deber de cuidado que ha de mantenerse en el cumplimiento de los mencionados deberes o de las normas de las que los mismos derivan. En todo caso, hay que destacar que la infracción del citado deber de cuidado ha de juzgarse de acuerdo con las situaciones y condiciones personales del sujeto en cada concreta situación

Otro concepto nos dice que son infracciones tributarias *“Las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes”*. *Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia*³.

El análisis de este precepto permite establecer los elementos esenciales del concepto de infracción tributaria, incluyendo los principios fundamentales que deben ser tenidos en cuenta para su aplicación.

*“En primer lugar, está el elemento representado por la **acción**. Toda infracción tributaria está constituida por un comportamiento positivo o simplemente omisivo (acción u omisión) de una persona a través del cual se lesiona un derecho del Estado o se vulnera un mandato o prohibición contenido den una norma de carácter tributario. Para que este comportamiento sea constitutivo de infracción es necesario sin embargo, que el ordenamiento reserve para el mismo una reacción de carácter represivo, una sanción.*

³ PEREZ ROYO, Fernando, Centro Estudios Judiciales, Madrid 1988 pág. 301-303



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

*El segundo elemento a tener en cuenta es el de la **tipicidad**. El comportamiento infractor, así como la sanción prevista para el mismo, debe aparecer descrito con suficiente precisión en una norma. Se trata del principio del injusto típico, característico de todo ordenamiento represivo.*

A el se refiere la ley al emplear en la definición el adjetivo tipificadas. No obstante, como tendremos ocasión de ver, la actual regulación de las infracciones presenta algunos puntos que suscitan reparos de importancia.

*El último de los elementos presentes en la definición de la infracción tributaria es el relativo a la **culpabilidad**. Como se sabe, en el Derecho Penal y en general en el ordenamiento sancionador rige el criterio de que la responsabilidad puede ser exigida solo si en el comportamiento del agente se aprecia la existencia de dolo o culpa. Sin embargo, en épocas todavía no muy alejadas en el tiempo, esta ha sido una cuestión discutida en relación con las infracciones meramente administrativas. Respecto de éstas se ha definido la concepción de responsabilidad puramente objetiva, en este caso esta es una manera de ver las cosas que hoy se puede considerar totalmente superada, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia. La propia ley menciona la culpabilidad expresamente entre los principios que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración.”⁴*

CARACTERISTICAS GENERALES.

Como es sabido en nuestro ordenamiento, al igual que sucede en la generalidad de los países encuadrados en el sistema jurídico continental, el ejercicio del poder punitivo del estado se lleva acabo no solamente mediante la imposición de penas por parte de los órganos de la jurisdicción penal, sino también a través de sanciones impuestas directamente por la administración, la cual se encarga de apreciar la existencia de la infracción y de determinar la correspondiente sanción. Todo ello en el marco de un procedimiento administrativo que queda, como es natural, sometido a

⁴ PEREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Civitas España, 1998, p. 303



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

*control jurisdiccional, pero en el ámbito propio de la revisión de actuaciones de la administración, la jurisdicción contencioso-administrativa*⁵

En el ámbito del Derecho Tributario, el ejercicio de este poder punitivo en la vía administrativa es el que corresponde a las infracciones y sanciones tributarias.

De acuerdo a nuestro sistema jurídico, el incumplimiento de una obligación tributaria se puede calificar como infracción o como delito, lo cual en principio plantea el problema de que un hecho ilícito sea castigado simultáneamente en los ámbitos penal y administrativo, que puede llevar a pensar que sea castigada a un apersona dos veces por un mismo hecho, en contra del principio constitucional de que *“Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que le absuelva o se lo condene”*.⁶

Pero el problema se soluciono al considerar que la conducta ilícita no se sanciona dos veces sino que se trata de un solo castigo, integrado desde dos aspectos; el penal y administrativo y sanciones económicas, que son impuestos por autoridades diferentes.

En materia penal las sanciones pecuniarias y corporales se imponen en dinero y privación de la libertad pero en materia fiscal la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes; por lo tanto los jueces y tribunales que conozcan de procesos por violaciones a las disposiciones fiscales deben respetar las declaraciones administrativas con respecto a impuestos y multas, por considerar que son en sí mismas independientes de la sentencia que recaigan en el proceso, lo cual no podrá ocuparse de ellos para modificarlo o revocarlos, con lo que se confirma la idea de los dos aspectos del castigo por las conductas ilícitas de los contribuyentes.

El sujeto sancionador lo constituyen las autoridades fiscales, al ser la infracción una conducta que realiza lo que la ley prohíbe, u omite lo que ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación y como estas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer, o tolerar, las

⁵ PEREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y tributario, Centro de Estudios Judiciales Madrid 1988 p. 299-302

⁶ <http://www.uaz.edu.mx/vinculo/webvji/rev2-5.htm>



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

agruparemos en infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas, y de obligaciones tributarias formales.

Las principales corrientes que pretenden diferenciar las infracciones de los delitos han sido agrupadas de acuerdo con la naturaleza de los elementos básicos que utilizan al realizar la diferenciación. Así tenemos como teorías la cualitativa, cuantitativa y legislativa.

Teoría Cualitativa:

Señala que entre ambas figuras existen diferencias esenciales, puesto que el delito se produce cuando el hecho ilícito atenta directamente contra los derechos subjetivos de los ciudadanos al violar principios morales o de derecho natural, que la norma jurídica protege, produciendo un daño o manifestando la intención de producirlo, a diferencia de la infracción en la que el hecho ilícito lesiona la actividad que la administración realiza a favor de los gobernados, por la que, al perturbar su buen funcionamiento, lesiona indirectamente los intereses particulares.

Teoría Cuantitativa:

Se desentiende de la naturaleza de las conductas que constituyen en ambos ilícitos, al considerar que para la diferenciación solo se debe tomar en cuenta su grado de peligrosidad para la conservación del orden social. Así, cuando la conducta ilícita ponga en peligro la conservación del orden social o su estabilidad, estaremos frente a un delito, pero si solo se trata de una violación a reglas de poca importancia, entonces será una infracción.

Teoría Legislativa:

Considera que la diferencia está en la apreciación del legislador, quien, por razones de circunstanciales y de necesidades sociales delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar la legislación en cada caso para determinar si un ilícito queda comprendido en las infracciones o en los delitos.

El problema del ilícito tributario, es bastante universal este problema puede variar de un país a otro de acuerdo a sus costumbres, la situación económica, y sobre todo de la eficiencia de la administración tributaria pero lo cierto es que tanto los países desarrollados como aquellos que no le están siempre la evasión es muy significativa.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

Es compleja esta situación cuando el hecho de evasión reúne características de delito penal y el contribuyente es una persona jurídica, y dentro de estas cuando sus órganos están integrados por varias personas y sus tareas se encuentran divididas entre más de un agente

Esta cuestión debe ser analizada teniendo en cuenta un aspecto de índole penal de máxima relevancia, que es la caracterización de los ilícitos tributario.

Esta no presenta mayor dificultades en casos de contribuyentes unipersonales. En el entorno de las empresas la actividad delictiva puede ser de dos clases por un lado los delitos cometidos en el marco de la empresa, que satisface los intereses de una persona con o sin perjuicio para el ente, en este grupo están incluidos los denominados delitos societarios en que rige el derecho penal común, la segunda clase está constituida por los delitos cometidos desde la estructura de la empresa, por cuenta de ella, en su beneficio, se trata de casos en que la responsabilidad penal presenta particularidades y problemas de la talla de si atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas entre otras.

Otra de las figuras que juegan un importante papel en este tipo de delitos son la omisión, la infracción al deber de vigilancia y el incumplimiento de deberes extrapenales. En síntesis se trata de una materia compleja que debe abordarse desde el derecho penal cuyas características están en gran medida motivadas por el ingrediente tributario que tiene particularidades que durante mucho tiempo impidieron considerar que el derecho penal tributario era el derecho penal normal.

NATURALEZA DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS

Desde la promulgación de la Constitución de 1999, la regulación positiva de los ilícitos tributarios ha cobrado especial vigencia: el artículo 317 criminaliza al fraude fiscal, al declarar que “la evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente”; la Disposición Transitoria Quinta ordenó la reforma del Código Orgánico Tributario en el sentido de incrementar el rigor de la normativa penal tributaria contenida en el Código Orgánico Tributario, y la Exposición de Motivos de la Constitución señala la intención del constituyente de regular exhaustiva y severamente al ilícito tributario, al disponer que la eventual reforma del Código Orgánico Tributario, concretada en octubre de 2001, tiene como misión contribuir “a modernizar la administración tributaria, ampliando las facultades de regulación, control y penalización del fraude



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

fiscal”; de lo que puede evidenciarse que la normativización del Derecho Penal Tributario en nuestro país, al menos desde diciembre de 1999, tiende al establecimiento de un sistema penal tributario profundamente represivo, intención que se ha visto de manifiesto en la implementación y ejecución del llamado Plan Evasión Cero, por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.(SENIAT).

Así las cosas, la conceptualización y aplicación de las instituciones fundamentales del Derecho Penal Tributario se ha convertido, por obra de la reforma constitucional y legislativa en la materia, en tópicos de especial interés para estudiosos universitarios, profesionales del foro, funcionarios tributarios y magistrados judiciales; y es precisamente develar la naturaleza jurídica del ilícito tributario el primer paso indispensable para quienes desean adentrarse en las llamativas profundidades de esta, hasta ahora, olvidada rama del Derecho.

Lo que se busca es fijar una posición desde la cual se estructure, teniendo como norte la justicia, un sistema penal tributario equilibrado, en donde la lenidad de las instituciones legales no tenga como consecuencia la impunidad, pero que tampoco el exceso represivo produzca el rechazo y la rebelión ante el tributo, instrumento necesario del orden republicano –y democrático moderno.

Es necesario referirse a la naturaleza jurídica ya que se trata de una cuestión que puede hoy considerarse resuelta en doctrina y en la jurisprudencia tomando como criterio decisivo la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, aparece claramente que el correspondiente a las infracciones administrativas tiene un carácter claramente represivo o punitivo, que hace a estas instituciones sustancialmente idénticas a la índole penal en el sentido estricto. A diferencia de épocas anteriores en que se ha presentado el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración como algo diferenciable del Derecho Penal en sentido estricto, en cuanto a la propia esencia de las instituciones, actualmente constituye opinión absolutamente mayoritaria la de que las diferencias entre estas sanciones (las administrativas) y las jurídicas penales propiamente dichas no son sustanciales, sino puramente formales, Por ello se solicita unánimemente la aplicación de los principios fundamentales del derecho Penal; sobre todo la de aquellos que suponen una limitación del poder punitivo del Estado, a la sanción administrativa.

“Acerca de la naturaleza del ilícito tributario, existen tres teorías principales

Teoría Tributarista:



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

El ilícito tributario es de característica tributaria ya que una rama jurídica es autónoma, si tiene principios propios, ya sanciones propias, Carlos María Giuliani Fonrouge expresa que Hensel no halla diferencia sustancial entre la pena del delito criminal y la pena del delito tributario, por lo cual no cabe hablar de derecho penal administrativo.

Teoría Administrativista:

James Golschimidt fue el creador de esta teoría, en ella se distinguen la inconducta administrativa o contravención, de lo que es un delito, para esta teoría el ilícito tributario es una contravención administrativa. Se trata de la omisión de prestar ayuda a la administración. El bien jurídico es la administración, la sanción es aplicada por la administración. Admite la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida.

Teoría Penalista:

Para Horacio García, los ilícitos tributarios son ilícitos propios del derecho penal. En el caso de que investigada una conducta, la consecuencia de la conducta antijurídica sea una sanción penal, entonces se trata de una conducta de naturaleza penal. Las penas pueden lastimar al delincuente tanto en su patrimonio como en su persona, por eso tendremos penas de reclusión, de prisión y también pecuniarias⁷. “

“A la vista de lo expuesto hasta el momento en torno a la naturaleza de los ilícitos y sanciones administrativas, poco cabe añadir respecto de la naturaleza de las infracciones y sanciones en materia tributaria, salvo para concretar en ese ámbito los razonamientos que hasta ahora hemos efectuado, reiterando en ocasiones, a modo de conclusión, algunas afirmaciones que estimamos suficientemente demostradas.”⁸

Desde este punto de vista, creemos haber demostrado, también respecto de la materia tributaria, la imposibilidad de establecer diferencias sustanciales entre ilícito penal e ilícito administrativo desde el punto de vista del bien jurídico protegido, porque a través de la tipificación de infracciones y sanciones tributarias se tutelan idénticos intereses que los que son objeto de protección mediante la regulación de determinados delitos contra el Estado.

⁷ VOLMAN Mario, Régimen Tributario, La Ley 1ª Edición , Buenos Aires 2005 p. 322-323



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

En efecto, pese a las dificultades que plantea en doctrina la identificación del bien jurídico protegido en los delitos tributarios que establece el código Penal, y pese a las diferencias existentes en cuanto a la configuración material de los tipos, entre tales delitos y las infracciones tributarias, creemos posible mantener que la tipificación de los ilícitos penales y administrativos tributarios obedece sustancialmente a la protección del mismo bien jurídico.

Porque si se acepta la categoría de bien jurídico como concepto de referencia cultural a los valores socialmente relevantes merecedores de la protección penal, es obvio que en un ordenamiento democrático la determinación del bien protegido en cada caso no puede prescindir del orden de valores incorporados al texto constitucional y, entonces el bien jurídico en los delitos tributarios adquiere una cierta unidad por referencia a la función tributaria como actividad de la administración orientada del reparto de la carga tributaria de acuerdo con la ley y, en última instancia, de acuerdo con los principios constitucionales que han de informar el sistema tributario.

En efecto, el objeto de protección genérico del sistema sancionador tributario es el interés general en la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que se concreta en distintos bienes jurídicos protegidos en cada uno de los tipos de infracciones o delitos tributarios; de modo que los mismos bienes jurídicos pueden ser objeto de protección, indistintamente, a través del sistema sancionador administrativo o mediante el empleo de los instrumentos de represión penal.

De este modo, el bien jurídico protegido de los delitos tributarios, con independencia de su especificación posterior en los distintos tipos delictivo, sería en definitiva, la exacta realización del deber constitucional de contribuir que es justamente el interés tutelado mediante la tipificación de las distintas modalidades de infracciones tributarias, aunque en ellas se trate de adelantar al máximo la punibilidad, configurando una suerte de protección previa al bien jurídico o, si se prefiere, protegiendo ese bien jurídico frente a agresiones de menor entidad merecedoras únicamente de represión en vías sancionadora administrativa.

Ello permite entender, por otra parte, que las diferencias en cuanto a la configuración material de los tipos de delitos e infracciones tributarias no supongan diferencias cualitativas entre ambas clases de ilícitos. De un lado, porque en ocasiones las divergencias en la configuración de los tipos

⁸ ZORNOZA Juan, El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias , Civitas S.A. 1992 Madrid España p, 60-66



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

son de índole meramente cuantitativa y, de otro, porque esas diferencias son explicables dado que con el sistema de infracciones tributarias se trata de adelantar la punibilidad para establecer una especie de protección previa al bien jurídico.

Por ello, como hemos observado, si en la tipificación de las infracciones se atiende al incumplimiento de determinados deberes tributarios, no es porque se tutelan intereses administrativos, o el deber de lealtad de los contribuyentes para con el estado, sino porque tales deberes están relacionados con el bien jurídico protegido y, por ello, son merecedoras de tutela en función de la protección de dicho bien jurídico, de la función tributaria o, si se prefiere, de las actividades tendentes a hacer posible el cumplimiento efectivo del deber de contribuir.

Además, la sustancial identidad entre las infracciones y los delitos tributarios se muestra de forma especialmente saliente a través de la evolución de nuestro derecho positivo en los últimos años; no solo por el parentesco evidente entre los tipos objetivos de infracciones tributarias y delitos contra el Estado, a que aludíamos con anterioridad, sino sobre todo por la inexistencia de una diferenciación, de una frontera material entre ambas categorías, que únicamente pueden distinguirse en base a criterios cuantitativos o de caracteres puramente formales, hasta el punto de que es frecuente el trasvase de figuras de un campo a otro a impulsos de las conveniencias de la política legislativa.

A partir de tales consideraciones, no será preciso reiterar que las infracciones y sanciones tributarias no pueden encuadrarse entre las denominadas sanciones de autoprotección, pues con su tipificación se atiende a la protección de intereses generales y han de incluirse, por ello, entre las de protección del orden general, de naturaleza punitiva y a las que resultan de aplicación, siquiera con matices, los principios del orden penal.

Porque si partimos del dato de que las infracciones tributarias lesionan en todo caso bienes jurídicos que son fundamento, de la vida social organizada por el derecho o, si se prefiere, el orden social general, deberemos aceptar que el remedio articulado por el ordenamiento no puede consistir únicamente en la satisfacción del interés directamente lesionado, sino que deberá dirigirse a evitar que la infracción se reitere, sea por obra del propio infractor, sea por la conducta de otros miembros del cuerpo social. Y, dado que esa función, de castigar al infractor por la trasgresión del orden jurídico, imponiéndole una pena, esto es, infringiéndole un sacrificio con finalidad correctora, represiva e intimidatorio, es idéntica a la que se atribuye a la pena en el denominado derecho



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

penal criminal, habremos de concluir que las sanciones tributarias, son auténticas penas o, si se prefiere, tienen idéntica naturaleza que las sanciones que corresponden a las infracciones criminalizadas.

La subsistencia en nuestro derecho de esa regla, unida a la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas y de otras personas a las que incumbe de algún modo procurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes, establecidas en la ley, enturbia, por tanto, el carácter sustancialmente penal de las infracciones y sanciones tributarias.

En todo caso, interesa advertir, para poner fin a estas consideraciones, que a pesar de que la existencia de esos elementos diferenciales a que hemos aludido no contradice la afirmación de la naturaleza sustancialmente penal de las infracciones y sanciones tributarias, que no pueden distinguirse desde el punto de vista cualitativo de los delitos y las penas criminales, es posible que haya de ser un elemento relevante para la explicación de esos matices que según tiene proclamado han de introducirse a la hora de aplicarse el Derecho Administrativo sancionador y, en concreto, a las infracciones y sanciones tributarias, los principios del orden penal que corresponden a su naturaleza.

CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES.

Según el Código Tributario las infracciones tributarias se clasifican en:

*Los delitos (delitos aduaneros y defraudación)

*Las Contravenciones

*Las faltas reglamentarias.

Delitos.- Son las infracciones de mayor gravedad, en materia tributaria los delitos son: la defraudación y los delitos aduaneros (Art. 315 Código Tributario).

Delitos Aduaneros.- La ley Orgánica de Aduanas en su art. 101 numeral 4, derogó los artículos del Código Tributario que se referían al contrabando, dicha ley fue posteriormente sustituida por la nueva Ley Orgánica de Aduanas que es la que actualmente trata sobre los el tema de los delitos aduaneros.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

Defraudación.- Consiste en todo acto simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a un 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 beneficio propio o de un tercero (Art.342 C.Tributario).

La defraudación es 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. (Art. 343 Tributario).

Constituyen casos especiales de defraudación:

*La falsa declaración de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

*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.

*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 el Servicio de Rentas Internas, de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales de derive un menor impuesto causado.

*En el caso de la declaración de retenciones en la fuente, constituyen 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 por un valor inferior.

*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.

*Llevar doble contabilidad, con distintos asientos, para el mismo negocio o actividad económica.

*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.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

*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. (Art. 344 Tributario).

La defraudación ocasionada por 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, se sancionará con multa de cincuenta y dos dólares cincuenta y seis centavos (US\$ 52,56) a quinientos veinte y cinco dólares sesenta centavos de los Estados Unidos de América. (US\$ 525,60).

PRISION.

- a) Independientemente de sanciones administrativas como decomiso, multa o clausura, cuando sea el caso, serán reprimidos con prisión de seis meses a tres años los contribuyentes que se encuentren incurso en los siguientes casos de defraudación.

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.

Para el caso de declaraciones de retenciones en la fuente constituyen delito de defraudación el no incluir la totalidad de las retenciones en la declaración al efectuar retenciones y no declararlas o hacerlo por un valor inferior, casos en los cuales la sanción debe calcularse sobre el valor de la retención no efectuada o declarada.

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.

Llevar doble contabilidad, con distintos asientos, para el mismo negocio o actividad económica.

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 las obligaciones tributarias.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

En estos casos la responsabilidad recaerá en las personas que presenten la declaración por cuenta propia o en representación de terceros o de sociedades y en las personas que dolosamente hayan participado en la infracción. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de las de sus miembros, la responsabilidad por falta de declaración recae en un representante legal, si se establece que su conducta ha sido dolosa.

La instrucción fiscal para este tipo de delitos tendrá como antecedente la denuncia formulada por la máxima autoridad de la Administración Tributaria. Si en sentencia la denuncia es calificada como maliciosa o temeraria, la administración tributaria respectiva, responderá por los daños y perjuicios, sin perjuicio de la pena de prisión a que hubiera lugar.

En los casos mencionados, la privación de la libertad procederá cuando se configure la tipificación de la defraudación definida en el Código Tributario; por lo tanto, ningún contribuyente podrá ser sancionado con la pena de prisión por el solo hecho de no haber pagado los impuestos debidos (Art. 345 Tributario).

- b) La pena será de prisión de dos a cinco años para los casos de defraudación por apropiación de los impuestos recaudados por los agentes de retención o percepción. El delito se configurará cuando estos no entreguen o no depositen en las cuentas del sujeto activo los tributos recaudados dentro de los diez días siguientes a las fechas y plazos establecidos para el efecto.

La pena de prisión establecida en estos casos es distinta e independiente de las sanciones administrativas aplicables tales como: el decomiso, la multa y clausura del establecimiento, de conformidad con las disposiciones del Código Tributario y demás leyes tributarias.

La responsabilidad por este delito recaerá en las personas que se desempeñen como agentes de retención o de percepción y en las personas que dolosamente hayan participado en la infracción. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante legal, si se establece que su conducta ha sido dolosa.

Si el agente de retención o agente de percepción es una institución del Estado, el funcionario encargado de la recaudación y entrega de los impuestos recaudados al sujeto activo además de la



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

pena de prisión, será sancionado con la destitución y quedara inhabilitado, de por vida, para ocupar cargos públicos, si se apropiare de los impuestos recaudados.

Es obligación de la Administración Tributaria formular la denuncia y luego actuar como parte en el juicio, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas o en sentencia judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria. (Art. 345. C Tributario).

Para que existan delito, sea en el ámbito aduanero o tratándose de delito de defraudación, es requisito indispensable la existencia de dolo o culpa (Art. 316 Tributario).

El dolo consiste en la intención positiva de irrugar injuria a la persona o propiedad de otro, es decir, debe haber por parte del infractor la intención de causar daño, debe actuar con conocimiento y voluntad acerca del daño y sus consecuencias. (Art. 14 Penal).

La culpa consiste en realizar un acto, cuyo resultado pudiendo ser previsto por el autor, sin embargo no es querido, y que se produce por negligencia (actos realizados en forma descuidada o desatenta), imprudencia (actos realizados sin medir los riesgos), impericia (cuando se actúa sin que medien determinados conocimientos o destrezas especiales) o por inobservancia de la ley, reglamentos u órdenes, pero sin la intención de causar daño (Art. 14 C. Penal).

TENTATIVA EN DELITOS.

Dentro del proceso que conlleva la realización de un delito, que puede ir desde la ideación hasta su consumación, existe la tentativa, es decir, la realización de actos idóneos, conducentes de modo inequívoco a la ejecución de un delito tributario, cuando éste no llega a consumarse por circunstancias ajenas a la voluntad del autor.

En el caso de que la tentativa le rodee circunstancias agravantes, como por ejemplo. Prevalerse el autor de su condición de autoridad o que el intento haya sido en la noche, la sanción será la que corresponda al delito como si en verdad éste hubiera llegado a consumarse.

La simple tentativa, es decir sin circunstancia agravantes o atenuantes, es sancionada con la mitad de la pena que corresponda al delito consumado (Art. 326 C. Tributario).



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

CONTRAVENCIONES.

Son las acciones u omisiones de los contribuyentes responsables o terceros, o de los empleados o funcionarios públicos, que violan o no acatan las normas legales sobre administración o aplicación de tributos u obstaculizan la verificación o fiscalización de los mismos o impiden o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos (Art. 348C.Tributario).

Vale en este punto señalar que en la disposición transitoria única de la codificación del código tributario se señala que mientras no se posesiones los jueces de contravenciones previstas en el código de Procedimiento Penal seguirán siendo competentes para resolver y juzgar estas infracciones las autoridades administrativas señaladas en el Código Tributario.

CASOS.

1.- Incumplir el contribuyente o responsable, el tercero o el funcionario público los deberes formales que les imponen las leyes tributarias, aunque en la actualidad, como se analiza más adelante, el incumplimiento de algunos de estos deberes está tipificado como falta reglamentaria. (Art. 96, 98 y 101 del Tributario).

2.- No cumplir el funcionario o empleado de la administración tributaria los siguientes deberes sustanciales que les impone el código Tributario.

El no recibir toda petición o reclamo, inclusive el pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la, Ley Tributaria y no tramitarlo de acuerdo a la, Ley y a los reglamentos.

No recibir, investigar tramitar, por parte de los empleados y funcionarios de la administración tributaria, las denuncias que les sean presentadas sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción.

No expedir, por parte de la administración tributaria, resolución motivada en el tiempo que corresponda, respecto de las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

No acatar y hacer cumplir, por parte de la administración tributaria, los decretos, autos y sentencias expedidos por el tribunal Distrital de lo Fiscal. (Art.103 C. Tributario).

3.- Negarse el funcionario ejecutor, en el procedimiento coactivo, a recibir un escrito de excepciones o retardarse en emitir copias del proceso coactivo o de las excepciones al Tribunal Distrital de lo Fiscal, o que notificado no suspendiere el procedimiento de ejecución. (Art. 216 C. Tributario.)

4.- Adquirir los bienes materia del remate o subasta por parte de las personas a quienes el Código Tributario prohíbe hacerlo. (Art. 206 Tributario).

FALTAS REGALMENTARIAS.

Consisten en la inobservancia de normas reglamentarias, disposiciones o circulares administrativas de obligatoriedad general, que tienen por objeto agilizar y optimizar la recaudación de los tributos, así como los tramites a nivel interno de las administraciones tributarias.

CASOS ESPECIALES.

*La presentación tardía o incompleta de las declaraciones de tributos.

*La falta de presentación o presentación incompleta por parte de los sujetos pasivos o terceros, de los documentos que les hayan requerido el sujeto activo de la relación tributaria, aunque sea solo con fines estadísticos o de mera información.

*El error o inexactitud de una declaración tributaria, siempre que no provenga de acción u omisión dolosa. (Art. 351. C Tributario).

a ley para la reforma de las finanzas públicas (Ley 99-24, RO. 1181-S, 30-IV-99), incluyo previo a la a la codificación del Código Tributario, los siguientes casos adicionales de faltas reglamentarias:

-No inscribirse o acreditar la inscripción.

-No emitir comprobantes de venta con sujeción a las disposiciones aplicables o no exigirlos al momento de la compra.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

- No llevar libros y registro contables de conformidad con la ley.
- No presentar declaraciones e información relativa a la administración de las obligaciones tributarias y,
- No permitir el control de la administración Tributaria y comparecer ante la misma. (Art. 315, C. Tributario).



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

CAPITULO II

2.1.- INFRACCIONES Y SANCIONES EN LA LEY TRIBUTARIA

En nuestro ordenamiento, al igual que sucede en la generalidad de los países encuadrados en el sistema jurídico continental, el ejercicio del poder punitivo del Estado se lleva a cabo no solamente mediante la imposición de penas por parte de los órganos de la jurisdicción penal, sino también a través de sanciones impuestas directamente por la Administración, la cual se encarga de apreciar la existencia de la infracción y de determinar la correspondiente sanción. Nuestra legislación y concretamente el Código Tributario define la Infracción en su Art 340 *“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.”* Por tanto será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona que concrete en el mundo factico, los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como infracción, además de que en el mismo cuerpo legal a quienes pudieren ser responsables de no cumplir con las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales.

Por lo tanto, tienen carácter de sujetos responsables de la comisión de una infracción Art 321 del Código Tributario Ecuatoriano. *“La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real respecto, las personas naturales o jurídicas negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente las empresas o entidades colectivas o económicas tengan o no personalidad jurídica y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por estos, en ejercicio de su cargo o a su nombre. Así mismo son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados en igual caso.”*

Por tanto, tiene carácter de sujetos responsables en la comisión de una infracción los contribuyentes, los terceros así como los funcionarios y empleados públicos y privados en los



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

casos y con las condiciones que la ley establece.

En caso de pluralidad de responsables, cada uno deberá soportar a su cargo el importe total de la multa impuesta.

El Código Tributario Ecuatoriano señala que para efectos de juzgamiento y sanción las infracciones tributarias se clasifican en delitos contravenciones y faltas reglamentarias

Art 315 "Constituyen delito los tipificados y sancionados como tales en este Código y otras leyes tributarias, constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones."

En cuanto a las infracciones como el ahorro de impuesto, elusión y evasión estos son tres conceptos con un único objetivo, por medio del ahorro de impuesto, de la elusión y de la evasión se sustrae de la obligación tributaria.

"El comportamiento en el primer supuesto es autorizado por la ley, en el segundo constituye un abuso o un fraude a la ley y en el tercero es contrario a la ley."

En el primer caso el sujeto actúa de acuerdo con la ley de manera que no nazca la obligación tributaria, en el segundo hace que ella no surja mediante un comportamiento no establecido y fiscalmente irrelevante pero que garantiza la obtención del mismo resultado económico que se habría alcanzado con el presupuesto del impuesto, y en el tercero oculta el nacimiento. En el ahorro del impuesto el contribuyente manifiesta con claridad su propio intento, mientras que en la elusión y en la evasión su comportamiento es subdolo⁹.

El crédito de impuesto surge en el momento en que el sujeto pasivo realiza el presupuesto al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria. De ello se concluye ex adverso que no nace obligación tributaria alguna si el contribuyente no pone en movimiento un presupuesto al que la ley lo vincule el nacimiento de ella.

La libertad de acción de la persona es reconocida y tutelada la Constitución garantiza la libertad de la actividad económica, incluida la libertad contractual, por tales motivos no puede

⁹ GONZALEZ Garcia Eusebio, 2001, Tratado de Derecho Tributario, Temis S.A. Bogotá, p. 589



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

considerarse que el ahorro del impuesto no este permitido por la ley. Por lo común sucede incluso lo contrario, numerosas normas de derecho tributario persiguen directamente a fin de favorecerlo.

Una gran parte de las normas-estimulo incentivacion procuran obtener por medio del ahorro de impuesto fines de orden económico social. *Art 32 del Código Tributario Ecuatoriano "Solo mediante disposición expresa de la ley, se podrá establecer exenciones tributarias, en ellas se especificaran los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios los tributos que comprenda si es total o parcial permanente o temporal."*

Una función esencial del derecho tributario consiste en prevenir los comportamientos elusivos de la norma tributaria.

La libertad de acción del individuo no es tan amplia para pretender que pueda con los actos no permitidos evitar el nacimiento de la obligación legislativamente prevista. La ley tributaria no puede ser eludida por el abuso de las formas jurídicas permitidas por el derecho.

"La elusión fiscal se traduce en un ahorro de impuestos, pero caracterizada por la violación indirecta de normas institutos y procedimientos".¹⁰

En general la elusión fiscal consiste en efectuar un comportamiento por medio del hecho con el cual se trata de evitar la verificación del presupuesto al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria, esto tampoco evita la posibilidad de ocasionar conductas elusivas en cuanto a normas de exención fiscal para obtener el resultado no querido, por la norma desgravatoria tributaria, de condiciones útiles para hacer emerger el reconocimiento de la exención del impuesto.

El problema de la violación indirecta de la norma fiscal se resuelve, por tanto, en una cuestión de cumplimiento del supuesto. El crédito del impuesto surge solo cuando aquel se ha verificado y en ese preciso momento nace también la deuda tributaria.

Aquel que pretende violar indirectamente las leyes tributarias organiza con maniobras y artificios

¹⁰ GONZALEZ Garcia Eusebio,2001, Tratado de Derecho Tributario, Temis S.A. Bogota, p. 592 En cada caso la obligación tributaria surge por la clausula general anti elusiva ya que resulta irrelevante el comportamiento subjetivo encaminado a realizar un ahorro del impuesto.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

los hechos que coinciden con el presupuesto normativo, de modo que se haga ineficaz la hipótesis impositiva prevista. Por falta de relevancia jurídica de los hechos y de otros argumentos teleológicos no pueden ser creadas hipótesis tributarias por medio de la analogía, se hace necesario elaborar un mecanismo jurídico particular dirigido a evitar violaciones directas de normas tributarias.

La diferencia respecto a la aplicación por analogía de la ley consiste en esto en el caso de la analogía, el que aplica la ley lleva los hechos a un supuesto jurídico ficticio que tiene elementos en común con el supuesto normativo, y los no comunes son irrelevantes respecto de la ratio legis.

En el caso de la elusión fiscal, el que aplica la ley mediante la cláusula antielisiviva, lleva hechos que no han sido realizados por el contribuyente, en el ámbito del presupuesto jurídico tributario. En la analogía es simulado el presupuesto legal, y en el caso de la elusión son simulados los hechos. La hipótesis normativa debe comprender determinados hechos, sin embargo no llega a desarrollar plenamente esa función. Esta falta de correspondencia entre el contenido lógico de la ley y su texto, es decir entre la ratio de la norma y el significado literal es utilizada por el contribuyente para evitar la eficacia normativa poniendo en movimiento hechos que no obstante ser asimilables a la mencionada ratio, no están comprendidos en el significado literal. Aquel que obstaculiza la eficacia de la norma fiscal se mueve, así utilizando la falta de coincidencia entre contenido y forma, entre significado lógico y literal.

También el fraude a la ley puede ser un instrumento para realizar la elusión. El concepto de fraude a la ley que se deduce del derecho privado no contiene el concepto de abuso, pero recoge notables hipótesis diversas del abuso para ejecutar la elusión. Por tanto el abuso, el fraude a la ley pueden ser utilizados para realizar la elusión y las cláusulas deben ser no antiabuso o antifraude sino antielusivas.

“ La obligación tributaria se origina en relación, no con los hechos que ejecuta el contribuyente, sino mas bien fundada en hechos cuya realización es presunta. Si varias formas jurídicas son adecuadas, se presume aquella que grave menos al contribuyente. Es necesario, por tanto, mover del presupuesto que el contribuyente habría elegido una forma jurídica, si hubiera sabido que tal elección habría resultado inadecuada respecto a los efectos económicos. Ya que el contribuyente ha expresado la intención de usufructuar ventajas fiscales mediante la elección de una forma jurídica inadecuada, puede ser reconocida solo aquella que mas se aproxima a dicha



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

*intención.*¹¹

La elusión evita el nacimiento de la obligación tributaria, en contraste con el derecho, de lo contrario, se verificara un ahorro de impuesto. La evasión encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida. El fraude fiscal que es un delito no se confunde con el fraude a la ley, que puede generar elusión. La evasión se cumple cada vez que se hayan suministrado datos incompletos e imprecisos sobre hechos relevantes a la administración financiera o a otras administraciones.

O bien, en el caso de que no se proporcione a la administración financiera, con violación de las obligaciones legales, información de los hechos fiscalmente relevantes, o porque se omita, siempre quebrantando obligaciones de ley., o bien finalmente cuando se obtenga para si o para otros una ventaja fiscal legislativamente no prevista.

*“La evasión fiscal es un delito material. Tal presupuesto se pone en movimiento cuando la incidencia del impuesto se reduzca o se hayan obtenido ventajas fiscales no previstas de manera legal. Un impuesto es ilícitamente reducido en el caso de que no se pague en la medida establecida por la ley. La dimensión de la reducción de la carga tributaria resulta del objeto entre el impuesto debido según la ley y el impuesto efectivamente pagado. Se trata por lo tanto siempre de una confrontación entre los impuestos por pagarse en abstracto y los impuestos en efecto pagados en concreto”.*¹²

A estos casos en los que el impuesto no es determinado o lo es erróneamente se agrega una hipótesis de reducción del impuesto debido fuera del procedimiento de determinación, sobre todo en materia de recaudación o bien de ejecución. Aquí la reducción se verifica ya que el tributo no ha sido pagado a tiempo o bien por que no ha sido recaudado en forma coactiva. Ventajas tributarias no previstas por la ley resultan extrañas al procedimiento de liquidación del impuesto, por ejemplo a causa de ilegítimas dilaciones del impuesto y decisiones de

¹¹ GONZALEZ GARCIA, Eusebio, ver nota 9, p. 600. La violación de la norma es elusión fiscal determinada por el abuso, la evasión fiscal es una violación provocada por el comportamiento fraudulento del contribuyente. Este último comportamiento sin embargo, evidencia apenas una de las tantas formas en donde se concretiza una hipótesis de evasión fiscal.

¹² *Ibídem*, ver nota 9, p.601



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

exoneración. Ventajas tributarias en este sentido se pueden derivar también de detracciones fiscales..

La evasión fiscal se la realiza mediante declaraciones escritas u orales entregadas a la administración financiera y a otras autoridades en términos falsos o incompletos relativamente a hechos s de significativa relevancia fiscal. La comunicación de datos falsos o incompletos debe r referirse a hechos que influyen sobre la liquidación de la obligación tributaria y sobre el importe del impuesto, o determinan una ventaja tributaria o son relevantes también para los fines de la recaudación o de la ejecución del impuesto.

La evasión fiscal es un delito cometido con dolo y en efecto puede cometerse solo la intención que consiste en saber y querer los elementos reales del presupuesto criminoso y ceñirse a todas las características del presupuesto objetivo.

“Entre las causas humanas de la evasión se pueden mencionar el egoísmo, la inconformidad con la acción del Estado, la desconfianza en su capacidad de administración, la neurosis provocada por la cuantía de los gravámenes, el modo de exigirlos, y también el sacrificio pecuniario casi siempre inherente al acto de tributar.”¹³

“Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias basta la transgresión de la norma.”¹⁴

El Derecho de las sanciones tributarias constituye el sector mas importante del derecho penal accesorio en la teoría y en la practica incluso gracias a la evolución del derecho penal tributario han sido discutidos y definidos numerosos institutos de la teoría general del derecho penal.

El arranque de las discusiones concretas ha partido mas del derecho procesal que del derecho

¹³ CUSGUEN OLARTE Eduardo, Evasión y Contrabando, Leyer Ltda, 2000, Bogota, p.51. Buena parte del problema de la evasión fiscal tiene sus raíces en instituciones defectuosas donde hay ostensibles fallas de control, de supervisión, de coordinación, de selección de personal y de pulcritud administrativa. La corrupción es común en numerosas dependencias y muchos instrumentos modernos de control y sistematización han fracasado por la precaria base humana con la cual operan.

El concepto jurídico de evasión se basa en el supuesto de que las actuaciones de un contribuyente lo han vinculado como sujeto pasivo de la obligación de tributar en cuantía determinada o determinable mediante el procedimiento indicado en la ley.

¹⁴ Código Tributario Ecuatoriano Art 316



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

sustantivo, del presupuesto de hecho básico de la evasión fiscal.

“ Considerado desde la posición de los destinatarios, el procedimiento se distingue por el papel dominante desarrollado por la administración tributaria. Esta tiene no solo el poder de evitar, previo acuerdo con os contribuyentes imputados, la apertura del procedimiento penal, sino que en verdad porque indaga sobre los delitos fiscales, condiciona en gran medida el resultado del proceso ante el juez. Si se considera la resolución judicial en cuanto decisiva sobre la culpabilidad o no culpabilidad, en juicio convierte con frecuencia en vinculantes concretamente solo las conclusiones acreditadas por la administración tributaria”¹⁵.

La determinación jurídico organizativa, no solo de carácter técnico, relativa a la competencia de las investigaciones, constituye el problema central del procedimiento para determinar la infracción tributaria y su relación con el procedimiento de imposición.

Las investigaciones tributarias, desarrolladas en el ámbito de una liquidación, constituyen a menudo el motivo para profundizar en ellas como consecuencia de la sospecha de una infracción tributaria aparecida en el ámbito de dicha liquidación. Mientras que los límites no sean precisos en la realidad, en cuanto al órgano que investiga las consecuencias jurídica serán gravosas para el interesado.

“La neta separación de los dos procedimientos es necesario para fijar la distinta posición jurídica que el sujeto debe adoptar en ellos. El sujeto en el ámbito del procedimiento tributario y como consecuencia del principio inspirador del procedimiento administrativo, tiene la obligación tanto de proporcionar aclaraciones como de colaborar y será considerado imputado según el código de Procedimiento Penal . Sobre el no recae ninguna carga de la prueba, no será considerado culpable hasta la condena, no esta obligado a confesar, tiene el derecho de guardar silencio y su libertad de expresión no puede limitarse ni con la constricción ni con el engaño”¹⁶.

Como consecuencia de la distinción desde el punto de vista dogmático entre el procedimiento de imposición y procedimiento penal, el juez penal no resulta vinculado por la valoración de cuestiones preliminares de derecho tributario efectuadas por la administración. Continua siendo actual y problemática la relación entre el procedimiento de imposición y el procedimiento tributario sancionador. Por el carácter de ambos procedimientos, se corre el riesgo de fracasar

¹⁵ ZORNOZA PEREZ Juan, El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias, Civitas, España 1992,

¹⁶ Ibídem, ver nota 14, p.612



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

en su aplicación práctica al tener principios distintos y a veces antitéticos. En principio, el procedimiento tributario y sancionador son independientes uno del otro y siguen distintas fundamentaciones, por ejemplo, en las normas de la prueba en cuanto a los ingresos y los gastos. En consecuencia el penalista debe resolver el mismo cuestiones tributarias previas y puede tener planteados particulares asuntos fiscales nada fáciles. La notable contradicción entre, por un lado, la cooperación en el procedimiento de imposición y por otro la prohibición de autoinculpación en el procedimiento sancionador tributario, debería ser atajada en algunos casos por medio de la prohibición de usar el procedimiento sancionador

Por la extraordinaria importancia de la prueba de los hechos en los procedimientos penales, económicos y tributarios, la intervención de los documentos ocupa una posición de primer plano entre las resoluciones cautelares. Desde el punto de vista jurídico, en contrario a lo que puede parecer la luz de la experiencia, el señalamiento y el embargo se acuerdan en casos limitados y no se disponen fácilmente. Si la persecución se relaciona con una persona sospechosa, la administración financiera puede obrar con plena autonomía en cuanto a las infracciones tributarias, en el caso de concursos con hechos que constituyan delito según el derecho penal como la estafa o el abuso de confianza, solo en los límites de la materia penal tributaria. La persona sospechosa no debe ser necesariamente ya un imputado, pero se convierte en tal en la mayor parte de las ocasiones como consecuencia de la investigación, pues esa medida puede ser claramente dirigida a la activación contra el de una acción penal por una infracción tributaria.

“La reserva de ley en materia penal, es válida también para el derecho penal tributario, la realización de los principios del Estado de derecho se encuentra, sin embargo con dificultades particulares en este sector. La evasión fiscal exige, mediante el elemento objetivo del presupuesto de hecho, la reducción fraudulenta del impuesto y su íntegro cobro en plazo, la norma penal puede intervenir solamente en la medida que exista una deuda tributaria concreta. El Derecho penal tributario remite por tanto al derecho tributario material, desde el punto de vista dogmático, la deuda tributaria constituye en componente del elemento objetivo del presupuesto de hecho.”¹⁷

¹⁷ Ibídem ver nota 14, p.624, El principio de reserva de ley se refiere tanto en las normas penales incompletas como las que se refieren a la evasión por lo común llamadas normas en blanco, a la norma que contiene la sanción la cual remiten y que las completa.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

La punibilidad del delito básico, exige en el elemento subjetivo el dolo sobre las circunstancias del elemento objetivo, del hecho, y en el plano de la culpabilidad la conciencia de ilicitud, es decir el conocimiento de antijuricidad. El dolo debe referirse en particular a la falsedad de los extremos declarados y relevantes desde el punto de vista tributario y a la consiguiente reducción de la carga impositiva, esto es al logro de las ventajas fiscales que violan la ley.

La ignorancia del contribuyente acerca de las normas del derecho tributario excluye el dolo, en cuanto error de hecho igual a como la doctrina penalista lo ha considerado. Lo mismo vale para el error del contribuyente sobre el deber de suministrar datos relativos a hechos fiscalmente relevantes. En concreto se verifica el error de hecho si resultan de difícil comprensión los efectos tributarios de determinadas formas negóciales. A fin de determinar la exclusión del dolo es irrelevante establecer si la ignorancia era evitable o no en cuanto a la inaplicabilidad de las sanciones no penales en caso de error sobre la norma tributaria.

La ley sin embargo indica la punibilidad para el comportamiento culposo. En el Derecho de las infracciones tributarias ante una disminución de la cuantía tributaria pagada debido a la negligencia, se producen los elementos de una contravención. Los presupuestos de esta acción caracterizada subjetiva y objetivamente por comportamiento culposo deben ser confirmados en cada caso y no pueden en contraste con un poco convincente ordenamiento asimilarse al dolo apoyados en meros indicios. Si el contribuyente actúa con dolo sustentándose una valoración no hecha de acuerdo con correctos juicios técnicos, incumpliendo la obligaciones tributarias y sin embargo considerando lícito su comportamiento el no conocer la ilicitud mitiga la culpabilidad.

Un error invencible sobre la prohibición excluye la culpabilidad y determina la no punibilidad, un error vencible permite solo una atenuación de la pena, puesto que como consecuencia de la técnica de remisión en el derecho penal tributario, un error sobre las normas que integran el derecho tributario elimina el dolo, el error sobre la prohibición incide sobre el margen ya circunscrito.

El contribuyente invocara con éxito el error invencible cuando en el caso concreto no era previsible la interpretación que da la jurisprudencia a las normas sobre evasión con base en cuestiones preliminares de derecho tributario, o bien cuando se haya dirigido a un asesor fiscal



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

y la información dada por este fuera de hecho imprecisa. Si el contribuyente entendiera que lo obliga un deber tributario que en realidad no tiene por ejemplo la obligación de presentar una declaración de impuesto a la renta y no quisiera cumplir tal deber, se considera que hay una tentativa inidonea punible.

El acto considerado antijurídico constituiría sin embargo en un delito putativo no punible. La tentativa de evasión es sancionable, la cual requiere junto a la intención de realizar el hecho, el inicio de un comportamiento idóneo para consumir la evasión.

“Las sanciones aplicadas en el caso de infracciones tributarias en nuestro país están contempladas en el Art 323 del Código Tributario, las que podrán ir desde una multa hasta la reclusión menor ordinaria”¹⁸.

2.2.- AUTONOMIA EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA

El Derecho Penal Tributario, Derecho Penal Fiscal, o como se lo quiera denominar, goza de autonomía, en cuanto ha logrado desarrollar su propio acervo doctrinario y de tipo jurisprudencial.

Esta afirmación, no debe entenderse en el sentido de que sea posible su estudio y su aplicación con total desprendimientos de otras ramas del quehacer jurídico, pues como sostiene Tarantino, es obvia la vinculación del Derecho Tributario con otras ramas del saber. Debe entenderse únicamente en el sentido de que creemos que el Derecho Penal Tributario no debe considerarse como un apéndice del Derecho Penal general.

Al respecto se pronuncia también en este sentido, a favor de la independencia del Derecho Fiscal el Dr. Roberto Tamango, quien manifiesta muy gráficamente, que el Derecho Penal Fiscal es autónomo, pero no absolutamente libre del Derecho Penal, pues como en el árbol, el Derecho Penal Tributario es una rama del Derecho Penal, y por tanto no está totalmente desprendida; y

¹⁸ Art 323 Son aplicables a las infracciones según el caso las penas siguientes multa, clausura del establecimiento o negocio, suspensión de actividades, decomiso, incautación definitiva, suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones, suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos, prisión, y, reclusión menor ordinaria.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

la rama sigue unida y se nutre en el tronco originario. Es importante tener presente lo que manifiesta Tarantino quien afirma que el ilícito tributario, goza de ciertas particularidades, las que no se encuentran en las otras ramas del derecho. Afirma el autor, que las normas del derecho tributario, y por tanto las relativas al ilícito tributario, son normas coyunturales, que no pueden permanecer estáticas, debido a lo cambiante de las situaciones sociales y fundamentalmente económicas de las que depende la realidad tributaria. Llega incluso el autor a rechazar cierto tipo de pena, que se aplica al ilícito tributario, y que se derivan del derecho penal, tal el caso de la prisión por deudas, a la que considera hasta cierto punto como arbitraria.

“Giuliani Fonrouge hace una importante consideración sobre el ilícito tributario al señalar que :”La violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública...”.¹⁹ Una consideración de mucha significación que nos induce a pensar en la naturaleza espacialísima del ámbito tributario en el desarrollo y desenvolvimiento de estado. En efecto, se produce la alteración del orden jurídico pues se trastoca la intencionalidad del legislador plasmada en la norma tributaria y, por otra parte, constituye una alteración de los principios de la moral pública pues, partiendo de la consideración que los tributos persiguen la consecución de recursos para la satisfacción de necesidades, es lógico inferir que todos en nuestras calidades de ciudadanos estamos en la obligación no solo legal sino moral de coadyuvar en la consecución de estos objetivos.

2.3.- RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS Y SUS DIRECTORES

El desarrollo de las ideas individualistas durante el Siglo de las Luces y su consagración política mediante el triunfo de la Revolución Francesa fueron determinantes para que, tanto en la doctrina como en la legislación, se impusiera la idea de la responsabilidad individual. En derecho penal, significó el reconocimiento de la persona natural como la sola capaz de dirigir y controlar

¹⁹ FONROUGE, Giuliani, Derecho Financiero, Depalma, 3era edición, 1976.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

su comportamiento y, por tanto, de ser declarada culpable.

Siendo la culpabilidad la base indispensable de la pena, único medio de reacción penal admitido entonces, ésta sólo podía ser impuesta a la persona natural. De esta manera, se excluyó a las agrupaciones de individuos, constituidas formalmente, del ámbito del derecho penal. Este hecho fue percibido como un avance frente a los criterios que habían sido con frecuencia admitidos anteriormente. La responsabilidad fue considerada como más respetuosa de la naturaleza de la persona humana.

Simultáneamente a este proceso, no es de olvidar que se fueron desarrollando otras formas de responsabilidad. En especial, la de índole civil, la que - a diferencia de la responsabilidad penal - se orienta a la reparación del perjuicio sufrido por las víctimas de actos ilícitos y no a la retribución del autor culpable.

“Dice Bajo Fernandez que durante mucho tiempo lo que se discutió era si se podía aplicar sanciones de cualquier naturaleza a las personas jurídicas; ese debate esta totalmente superado ya que en la actualidad no cabe duda alguna de que si pero persiste en los términos de si cabe atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas.”²⁰

“Las personas jurídicas han cobrado gran relevancia en los negocios, han reemplazado en gran medida a los comerciantes individuales y su actividad es realmente vasta , no solo como sociedades, sino como grupos de empresas, incluso transnacionales; eso da lugar a que a la par del desarrollo de una actividad productiva transparente, se verifiquen también delitos de diversa índole en el marco de las empresas, por que una sociedad comercial, así como brinda seguridad en cuanto a la limitación patrimonial de la responsabilidad, facilita también una cierta cobertura para incurrir en ilícitos²¹.”

²⁰ BAJO FERNANDEZ, Miguel, “Hacia un nuevo derecho penal el de las personas jurídicas, Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Pena, Ad-Doc, Buenos Aires, 1999, p. 118 y 122, Este autor considera que el debate debe versar sobre: a) si la responsabilidad penal de estos entes es directa o derivada de las personas físicas, b) que clase de vinculación debe haber entre la persona física que actúa y el ente; c) si la sanción a la persona jurídica es compatible con la del sujeto que actuo, y d) como conciliar la responsabilidad de las personas jurídicas con los principios de culpabilidad y personalidad de la pena.

²¹ ROBIGLIO, Carolina, “La autoría en los delitos Tributarios” Ad-Doc, Buenos Aires 2004, p .222.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

En este marco doctrinario y legislativo, se conciben las personas jurídicas. Para poder imputarles responsabilidad por actos ilícitos y obligarlas a indemnizar a las personas afectadas, se les considera como poseedoras de una cierta voluntad y titulares de un patrimonio. Un hito importante en este proceso estuvo constituido por el reconocimiento, a fines del siglo XIX, que el Estado, además de un poder público, es una persona jurídica de derecho público.

Fuera del derecho penal, se ha ido así gestando y consolidando una responsabilidad colectiva. Hecho que implica, de un lado, despersonalizar la responsabilidad (el ente colectivo en lugar de la persona individual). De otro lado, socializar la responsabilidad (en la medida en que se adopta el criterio de solidaridad con respecto a la necesidad de reparar los perjuicios).

Esta tendencia se presenta, igualmente, en el ámbito penal; por ejemplo, se replantea la reacción punitiva teniendo en cuenta, de manera más efectiva y concreta, los derechos de las víctimas de la delincuencia. Del mismo modo, al renovarse los criterios fundamentales de la reacción penal mediante el reconocimiento, junto a la responsabilidad del autor individual, de la responsabilidad del Estado o de la sociedad en la comisión del delito. E igualmente, al plantearse la posibilidad y la conveniencia de admitir la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

La referencia inicial a la subjetivización del derecho penal será mal comprendida si no se tiene en cuenta que sólo se refiere a la evolución de las ideas y de la legislación penal de ciertos países. Se trata de todos aquellos cuyos ordenamientos jurídicos forman parte del denominado sistema europeo continental. En relación con el tema que nos ocupa, de aquellos en los que el sistema penal está fuertemente influenciado por la dogmática alemana.

Existen otros mundos culturales, otros sistemas jurídicos o dogmáticos, otras maneras de concebir la persona y la responsabilidad. En el sistema anglosajón del Common Law, la responsabilidad penal de las personas jurídicas es ampliamente reconocida desde el Siglo XIX. Al respecto y considerando, como verdad absoluta, que la individualización de la responsabilidad constituyó un progreso debido a un refinamiento de la civilización, sería inexacto afirmar que la responsabilidad de las personas jurídicas constituye un atavismo que sobrevive en el sistema anglosajón.

Tampoco se puede adoptar dicha perspectiva para apreciar la regulación legislativa de la responsabilidad penal de las agrupaciones en diversos países europeos: por ejemplo, Holanda,



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

Suecia, Noruega, Portugal y, últimamente, Francia. De acuerdo con sus peculiaridades nacionales, se han recepcionado, como ha sucedido también con otras instituciones penales, las concepciones anglosajonas.

Este hecho no puede explicarse afirmando que se debe, de una parte, a que no existe dogmática penal en dichos países o que no está suficientemente desarrollada y, de otra parte, al avance de criterios puramente pragmáticos en perjuicio del respeto de los principios dogmáticos. Afirmaciones de esta naturaleza parten de la idea errónea que existe sólo una dogmática verdadera y técnicamente correcta. Lo cierto es que «dogmática» se hace por todas partes, en la medida en que se explican y sistematizan conceptos, nociones y principios con la finalidad de que las leyes sean aplicadas de manera igualitaria, racional y coherente. Además, implican olvidar que la responsabilidad penal, como las demás categorías dogmáticas, constituye una cuestión convencional y normativa. Lo decisivo es saber cuáles son los criterios de imputación que deben ser admitidos para hacer responsables penalmente a las personas jurídicas. Condiciones de punición que, en razón a la especificidad de dichas personas, no pueden ser las mismas que las previstas en relación con la responsabilidad de las personas individuales.

La discusión entre partidarios y opositores al reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, impulsada en un momento por quienes propugnaban el positivismo criminológico, estuvo fuertemente condicionada por los cambios sociales y técnicos desencadenados por el avance de las ciencias exactas. Se consideró al progreso técnico como fuente de riesgos para las personas y su medio ambiente. Franz von Liszt propuso la noción de «crimen colectivo», considerando que una colectividad es capaz de actuar y que reprimirla es posible y provechoso socialmente. Criterios que estaban de acuerdo con las ideas predominantes en los países anglosajones.

“El hecho de vivir en sociedad y de pretender que se respeten nuestros derechos, presenta como razonable la expectativa general de que cada persona va a hacer lo necesario para que los ámbitos de organización que le competen, sean inocuos para el prójimo. No es descabellado pretender que una persona maneje con precaución su automóvil para no hacer peligrar la vida de los transeúntes, que no deje objetos pesados en el borde de la ventana expuestos a caer por efecto del viento y lastimar a alguien que pase por debajo, administre su negocio de forma tal de no defraudar al fisco. Pretender eso implica que cada persona sea conciente de las expectativas que despierta en el prójimo su presencia en una actividad y sepa que de no hacer lo posible



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

*para cumplir los mandatos y evitar causar daños, será sancionada.*²²

“Es así que el gran problema de las empresas es el espacio que dejan para la simulación y la necesidad de evitar que operen como una armadura que otorga a sus integrantes inmunidad contra las sanciones, de manera que les permita incurrir en ilícitos y permanecer impunes. Es indiscutible que no es lo mismo que un individuo cometa un delito por sí, que si lo realiza a través de la empresa de la que es integrante.

En determinadas áreas como por ejemplo, los medios con que cuenta para hacerlo desde la empresa son más y pueden ser muy efectivos, y la capacidad de lesionar bienes jurídicos de naturaleza económica desde la empresa es infinitamente mayor que desde la individualidad. Si los delitos tributarios cometidos en el seno de una persona jurídica no pudieran ser imputados a sus directivos, que darían siempre indefectiblemente impunes a menos que se prevean sanciones penales para la persona jurídica, de lo contrario para evadir impuestos bastaría crear un ente ideal a través del cual canalizar la actividad gravada, ya que este operaría como protección total contra imputaciones penales.

Es inadmisibles permitir que las empresas abusen de su dominio, capacidad económica y poder de acción para defraudar al Estado, pero las respuestas de este deben ser razonables y perfectamente ajustadas para que sean acordes con la respectiva lesión infligida, mediante penas o sanciones aplicadas en trámites que respeten en toda su magnitud las garantías.²³ Detrás de la apariencia de un ente ideal, y aunque estos son sujetos tributarios, en el plano de los ilícitos penales, debe observarse a las personas físicas que son las que actúan, las que razonan, crean las maniobras, y las llevan a cabo.

Se trate de una pequeña empresa o de grandes grupos, la realización de actos de comercio a través de sociedades obedece a una creación humana para optimizar los recursos, pero fundamentalmente para limitar la responsabilidad patrimonial derivada de sus actos, y no se puede admitir que esa creación sirva también de escudo para evitar la responsabilidad por

²² ROBIGNIO, Carolina, ver nota 21, p.324

²³ CUSGUEN, Olarte Ob. Cit, ver nota 13 p,334,335



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

delitos que cometen los seres humanos que las conforman.

Las personas físicas son quienes en verdad actúan detrás de ella y quienes deben ser sancionados. Como no podría ser de otro modo, la respuesta estatal debe ser perfectamente ajustada a la eventualmente mayor peligrosidad que se aprecie en estas personas por el hecho de actuar desde el ente.

Según lo expuesto, una tradicional discusión de la doctrina es, si la sociedad, como persona jurídica, puede adjudicársele responsabilidad penal.

Desde el punto de vista del Derecho Penal Común, Soler, Zaffaroni y Jiménez de Asúa, sostienen que las personas jurídicas no pueden cometer delitos, agregando que sin perjuicio de hacerlas objetos de sanciones disciplinarias y de responsabilidad civil, es imposible castigarlas con pena porque la llamada persona moral no puede cometer delitos y agrega que solo el hombre es capaz de cometer delitos, porque solo el realiza acciones voluntarias. Cada persona responde en la medida de sus actos²⁴.

“En lo infraccional tributario, como enseña Giuliani Fonrouge, con el paso del tiempo fue necesario ir agravando las sanciones y ajustando los controles; algo similar ocurrió en materia comercial, ya que ha medida que evolucionaba la actividad comercial, debió regularse con mas detalle la vida de las sociedades anónimas en tanto que actualmente, en similar línea evolutiva, se reclama la previsión legal de contravenciones en materia societaria.”²⁵

De todo ello puede inferirse sin dificultad que cuanto mas evoluciona la actividad comercial, mas espacio hay para los incumplimientos, lo que impone el dictado de las normas necesarias para prevenirlos o castigarlos y ajustar las sanciones a la mayor peligrosidad desplegada por los sujetos individuales.

²⁴ Ob.Cit, ver nota 13 p p, 229, Luis Jiménez de Asua, sostenía que las personas jurídicas no pueden ser autora de ilícitos por que carecen no solo de capacidad para cometer un delito, sino también de la conciencia de la antijuricidad, e incluso la posibilidad de obra intencionalmente, y concluía que aplicar las categorías de la participación criminal a las personas jurídicas es una ficción.

²⁵ GIULIANI FONROUGE, Carlos, y NAVARRETE, Susana, Procedimiento tributario y de la Seguridad social, Depalma, Buenos Aires, 1999, p,658.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

En materia penal tributaria se aplican sanciones penales y administrativas a la persona física y penales administrativas al ente ideal, existiendo una única sanción penal para la empresa que se aplica en algunos casos específicos.

El Código Tributario Ecuatoriano en su Art 349 señala cuales son las penas aplicables en el caso de infracciones estableciendo las siguientes:

- 1.- Decomiso
- 2.- Multa
- 3.- Prisión
- 4.- Cancelación de inscripción 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.

“Consecuentemente, sin ser necesario determinar si se trata de una ficción o de una realidad, es un hecho objetivo que hay acciones que pueden ser atribuidas a la persona jurídica. Debe tenerse presente que la persona jurídica es destinataria de obligaciones, lo que demuestra que necesariamente debe tener capacidad de acción ya que de lo contrario nunca podría cumplirlas y por ese motivo el legislador no las hubiera previsto. Por otra parte que puedan cumplir sus obligaciones implica que también pueden lesionar los respectivos bienes jurídicos.

Mas allá de la discusión acerca de la posibilidad fáctica de la empresa de actuar o de hacerlo con culpabilidad existen delitos cometidos desde las empresas. A partir de allí , según el criterio de de política criminal que se adopte puede pensarse a la persona jurídica por los hechos cometidos por sus órganos o representantes atribuidos a ella; puede pensarse solo a esas personas físicas; o puede responsabilizarse a la persona jurídica por las consecuencias de tales hechos , sin atribuirle a ella la autoría y castigar penalmente a las personas físicas que actuaron. En principio son atribuibles a la persona jurídica o se pueden hacer pesar sobre ella las consecuencias de aquellas acciones realizadas por sus órganos, por sus representantes o por personas con funciones directivas, suficientemente apoderados o que las realicen de hecho. Además, esa acción debe tener alguna relación especial con la persona jurídica como que le haya deparado algún beneficio o que se haya cometido en su nombre, dentro de su actividad habitual. La línea que admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas se basa principalmente en el beneficio económico en provecho del ente, derivado del ilícito cometido por



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

sus miembros o administradores, lo cual justifica que deba afrontar el pago de penas pecuniarias, en tanto estén previstas en las leyes. ²⁶

2.4.- LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE CARÁCTER PROCESAL DEL DERECHO SANCIONADOR DE CARÁCTER TRIBUTARIO

Los derechos y garantías que conforman el estatuto constitucional del contribuyente, considerados a partir de un hilo conceptual que enhebra cada una de las piezas que lo conforman, en la mayoría de los casos respaldadas por reglas constitucionales expresas o implícitas, constituyen la sustancia de los principios jurídicos de la tributación que de modo singular, habremos de tratar seguidamente.

El principio de generalidad, puede formularse de la siguiente forma: todos deben soportar las cargas tributarias. El principio de igualdad añade: todos son iguales a la hora de contribuir el sostenimiento del Estado. Los dos principios pueden, pues resumirse en esta breve afirmación: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. No deben existir privilegios ni tratos diferenciados.

Pero esta afirmación necesita ser atemperada y explicada. Naturalmente, no quiere decir que el sistema de tributos mas perfecto es aquel que hace pagar a todos y cada uno de los miembros de la comunidad de una misma cantidad de dinero.

Tal sistema sería, por el contrario, absolutamente injusto. Sería injusto que se hiciera pagar a quien no puede, a quien no tiene, en absoluto, medios para realizar el pago. Sería injusto que se hiciera pagar lo mismo al titular de una gran fortuna que la mas humilde de los ciudadanos.

El principio de generalidad en materia tributaria puede expresarse en termino resumidos afirmando que, conforme a el todos los integrantes de la sociedad deben contribuir al sostenimiento del Estado, de acuerdo a su capacidad contributiva. En suma, esta formulación significa que todos los que tengan aptitud económica deben contribuir a los gastos del Estado.

Para el catedrático Fernando Sanz de Bujanda, en apretada síntesis, " el principio de generalidad significa que todos, los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas publicas",

²⁶ ROBIGLIO, Carolina, Ob, Cit nota 21, p.232 y 260



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

para agregar que “esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la ley.”

Las inmunidades estamentales del pasado y algunos beneficios fiscales desmedidos hoy, actúan como contravalor de la generalidad tributaria, resultando irritos respecto de diversos principios tributarios – entre ellos el de la igualdad como base del impuesto y las cargas públicas-, a la forma republicana de gobierno, y a las normas expresas de diversos tratados internacionales sobre derechos humanos.

La forma republicana adquiere significado en tanto, si todo el pueblo participa del gobierno por medio de sus representantes, por necesaria implicancia, todos los integrantes del pueblo deben afrontar los tributos directos conforme a su capacidad contributiva – universalidad en el pago, que indiscutiblemente ocurre con los indirectos, pasibles de justificadas críticas cuando gravan consumos esenciales incidiendo, incluso, sobre los más indigentes- dado que es difícil concebir una democracia donde no existan obligaciones fiscales correlativas a la aptitud económica de los sujetos pasivos.

Dentro de las declaraciones, convenciones y pactos internacionales sobre Derechos Humanos, cabe detenerse en dos de ellos, en los cuales se recepta en uno en forma explícita, y en el otro en forma implícita el principio que nos ocupa.

Así, en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, celebrada en Bogotá, Colombia en 1948 se dejó dispuesto en una de sus cláusulas: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

Por su parte, en la Convención Americana sobre Derechos humanos, también llamada Pacto de San José de Costa Rica, en su parte “Deberes de los Estados y derechos protegidos” se ha establecido “ toda persona tiene deberes para con la familia, la comunidad y la humanidad. Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática.” En este último supuesto, el principio de generalidad puede inferirse de la correlación entre deberes y derechos,



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

de los deberes para con la comunidad y de la limitación de los derechos individuales (en el caso de usar y disponer de la propiedad de los bienes económicos) todo ello en vista a las justas exigencias del bien común.

Principio de Igualdad

Como una forma de superar las ambigüedades que en el campo jurídico suscita la utilización de la palabra igualdad, hay que distinguir la igualdad en la ley, por la ley, ante la ley y la igualdad de las partes en la obligación tributaria.

Igualdad ante la ley, la igualdad de todos ante la ley fue una de las aspiraciones que impulsaron a la Revolución Francesa y que se plasmaría en la Declaración de los Derechos Hombre y del Ciudadano, al proclamar que los hombres nacen iguales e iguales en derechos”, como reacción frente a las características políticas y sociales propias de la dominación monárquica absolutista que condujeron a una tributación inequitativa y desproporcionada de cargas tributarias a las clases mas pobres, quedando exoneradas de ellas en tal virtud de las inmunidades y privilegios, los integrantes de la nobleza, quienes en dicha sociedad estamental quedaban al margen de prestar servicio militar y de ordinario, al sometimiento, en virtud de los fueros personales, a la jurisdicción común.

Entonces se postulo el principio de la universalidad de la ley a través de un sistema de normas que tuviera como destinatario al conjunto de la sociedad, reaccionando contra las diferencias y privilegios hasta ese momento vigentes. El Estado, siendo que las leyes serian universales y abstractas, se abstenía de actuar en el área socioeconómica, limitándose a ordenar las relaciones de carácter civil y penal.

La acción concurrente de los principios de igualdad y generalidad de la ley servia exclusivamente a igualdad formal, descartando los criterios diferenciadores, incluso los razonables, que atendieran a las desigualdades de hecho- como la existencia de ricos y pobres-. Esta noción de igualdad jurídica será valiosa para proscribir determinadas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social , pero de todos modos, por tratarse de una igualdad formal, congelara y perpetuara las profundas disparidades reales, en una sociedad no homogénea con clases marcadamente diferenciadas.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

La igualdad ante la ley llevadas a sus últimas consecuencias conduciría incluso a proponer como tributo óptimo las capitaciones puras, establecidas sobre las personas, sin tener en cuenta las fortunas y las rentas, sin distinción de edad, sexo o nacionalidad, como pudieron haber existido en algunas tribus rudimentarias y primitivas, y en una postura más atenuada llegando a admitir, exclusivamente la imposición al consumo, partiendo del concepto de ser el tributo más general e igual, ya que incide en todos los habitantes de un país, o los gravámenes fijos, o aquellos que operando sobre las rentas o los bienes, lo hagan solo con tipos proporcionales.

Así entonces, el principio de la igualdad puramente formal, pese a haber constituido, al impulso de las ideas liberales, un avance del Estado moderno, por su insuficiencia debió dar paso a otro tipo de igualdad, fruto de la ideología democrática, la igualdad en la ley y por la ley.

Esta evolución no ha cesado a pesar de la consolidación del Estado Constitucional, social y democrático de derecho.

Igualdad en la ley no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de lo que se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar a los casos ocurrientes la ley según las diferencias constitutivas de ellos, y que cualquiera otra inteligencia o aceptación de este derecho es contraria a su propia naturaleza e interés social.

Los criterios doctrinales para acreditar el respeto por los tributos del principio de igualdad en la ley son: fundamentalmente en los gravámenes con fines fiscales. La capacidad contributiva y en los gravámenes con fines extrafiscales, la regla de la razonabilidad.

*Así entonces, se respetara en el primer caso, el principio de igualdad cuando un gravamen pesa en términos iguales, a iguales contribuyentes en iguales contribuyentes en iguales circunstancias de capacidad contributiva.*²⁷

“De todos modos, para el profesor Dino Jarach, siendo que la capacidad contributiva no es una vara que permita medir con objetividad y precisión absoluta sus distintas manifestaciones, el

²⁷ ASOREY, Ruben; ATCHABAHIAN, Adolfo; ZICCARDI, Horacio, Tratado de Tributación, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 288 y siguientes.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

principio de igualdad es insuficiente para brindar definiciones a priori. A su vez, en razón del control de constitucionalidad que ejercita el Poder Judicial sobre el Poder Legislativo, los preceptos que regulen un tributo, infringirán o no el principio de igualdad, según sea que los jueces disientan o coincidan con la conciencia jurídica, social y política utilizada por el legislador para la apreciación de la capacidad contributiva, y que lo haya conducido a elevar determinados hechos económicos a la condición de hipótesis de incidencia tributaria. De coincidir el juez con tal valoración, y con las opciones y clasificaciones recogidas en la ley, no habrá quiebra del principio de igualdad, mientras que en el caso de que los magistrados judiciales partiendo de una apreciación encontrada de la capacidad contributiva, estimen arbitrarias las pautas selectivas y clasificatorias adoptadas por el legislador, tal circunstancia llevara, necesariamente, a la descalificación constitucional del tributo que se trate. ²⁸

La insuficiencia del parámetro de la capacidad contributiva para resolver la igualitaria distribución de las cargas tributarias entre los contribuyentes, podrá ser suplida mediante la utilización del principio de razonabilidad.

Como lo ha sostenido, con alcance general, el destacado jurista argentino Juan Francisco Linares, para quien la igualdad ante los poderes contributivos debe apreciarse bajo la regla de la razonabilidad en la selección al conformarse las distintas categorías de contribuyentes o el tratamiento dispar de los hechos impositivos.

Es bueno resaltar en la consideración de la igualdad tributaria en la ley, que el principio de razonabilidad en la selección permite examinar la correspondencia de las obligaciones fiscales también en aquellos casos en que las medidas impositivas procuren, extrafiscalmente la consecución de objetivos relevantes desde el punto de vista constitucional.

Igualdad por la ley, como con justeza lo señala el profesor Ramón Valdez Costa tiende a afirmarse la convicción de que el Estado no puede permanecer prescindente ante las marcadas desigualdades económicas y sociales que se observan en los distintos países mas allá de que los modos de encarar la cuestión en busca de la justicia social nos enfrente a un problema de

²⁸ JARACH, Dino, Curso Superior, Tomo I, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2003,p.115



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

naturaleza política que deberá ser resuelto discrecionalmente por el legislador de cada nación.²⁹ La búsqueda de la igualdad sustancial, real y de hecho, obliga a intensificar la imposición directa, personal y progresiva en defensa del postulado de redistribución, alejándonos del dogma de la neutralidad del impuesto.

Igualdad en la interpretación y aplicación de la ley, El temperamento in dubio contra fiscum recoge la máxima de Modestino “non puto delinquere cum qui in dubiis questionibus contra fiscum facile responderit”²⁹ y se la ha fundado ya en el carácter odioso de las leyes tributarias, ya que en estas deben considerarse leyes de excepción, restrictivas de los derechos individuales.

Las argumentaciones antedichas deben ser totalmente descartadas al menos dentro de un Estado Constitucional, social y democrático de derecho, dado que no puede asignarse carácter odioso o de excepción a las leyes en virtud de las cuales se demanda el pago de la contribución común a todos los habitantes de la república para el sostenimiento del aparato gubernamental encargado de gerenciar la consecución ordenada del bien común.

Principio de Capacidad.-

La capacidad económica, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributaria. Es un prisma, un cristal un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se halla hoy universalmente consagrado.

Todos tienen que pagar tributos. Pero todos los que puedan naturalmente; todos los que tengan capacidad económica para soportar las cargas que representan.

Todos son iguales para el legislador a la hora de implantar los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuando mayor sea la riqueza de un individuo, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir el sostenimiento de las cargas públicas. Solo así se soportan en igual forma las cargas tributarias. Solo así estas cargas son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes.

Por tanto, para la aplicación efectiva de estos principios es necesario determinar, primero quien más tiene y quien no tiene capacidad contributiva; determinar lo que la doctrina ha llamado

²⁹ ASOREY, Rubén; ATCHABAHIAN, Adolfo; ZICCARDI, Horacio, pág. 300 y 301.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

capacidad contributiva absoluta, la capacidad de contribuir.

En segundo lugar, determinado ya quienes pueden y tienen que tributar, es necesario fijar en que medida tiene que tributar cada uno de ellos, de acuerdo con su capacidad contributiva relativa, esto es con la medida de su capacidad.

Para ello, el legislador, obedeciendo a los textos constitucionales procede generalmente de la siguiente forma; aísla ciertos hechos que a su juicio revelan capacidad económica en la generalidad de los casos en que se realizan: que indican que son índices de la capacidad para contribuir. Índices directos, como pueden ser la posesión de un patrimonio o la percepción de una renta, o índices indirectos, como pueden ser el gasto o el consumo realizados por una persona. Y configura tales hechos como hechos imponibles, como hechos cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir. Quienes realizan tales hechos tienen capacidad contributiva absoluta. Pueden y tienen que contribuir.

¿En que medida? En ciertos casos el legislador acepta la idea de que la realización de un hecho revela siempre la misma capacidad contributiva relativa en función de ciertas magnitudes, renta, valor de los bienes poseídos o transmitidos.

“La capacidad económica es por tanto la forma tributaria de la igualdad y de la generalidad: todos deben pagar conforme a su capacidad.

Por tanto si alguien no tiene capacidad no tendrá que pagar tributos. Ya hemos visto como se determina quien tiene capacidad y por tanto quien no tiene capacidad. Muy simplemente, podemos decir que quien no realiza un hecho imponible no tiene, a juicio del legislador capacidad para contribuir.”³⁰

Ya en la doctrina social de la iglesia con León XIII tenía señalado “ lo que mas contribuye a la prosperidad de las naciones son las moderadas cargas publicas y su equitativa distribución “

³⁰ PEREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Civitas, España, 1998, p 202. Solo se pueden elegir como hechos que generen la obligación de tributar aquellos que directa o indirectamente reflejen, revelen o guarden una relación lógica y racional con una cierta capacidad económica. Y no puede elegir como hechos significativos a la hora de repartir la carga tributaria aquellos que no tengan significado económico, como hablar o respirar, o hechos que no revelen, en la normalidad de los casos, capacidad económica alguna. El principio de capacidad económica que ha de aplicarse a los ingresos e conecta con la idea de justicia en todo el quehacer financiero, que propugna que el mismo principio de capacidad económica se aplique también al gasto público, y en definitiva, a toda la actividad estatal, que ha de favorecer siempre más a quien menos tiene y puede. Solo así el instrumento fiscal estará al servicio de una mayor igualdad y de una transformación progresiva de la sociedad



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

agregando mas adelante al ocuparse de la difusión de la propiedad privada no se vea absorbida por la dureza de los tributos e impuestos”, teniendo en cuenta que “ el derecho de poseer bienes en privado no ha sido dado por la ley” sino por la naturaleza y por tanto, la autoridad publica no puede abolirlo, sino solamente moderar su uso y compaginarlo con el bien común” para culminar” procedería por consiguiente, de una manera injusta e inhumana si exigiera de los bienes privados mas de lo que es justo bajo razón de tributos. A su vez Pio XII señalo “ No cabe duda alguna acerca del deber de cada ciudadano de cargar con una parte de los gastos públicos. Mas el Estado, por su parte como encargado de proteger y promover el bien común de los ciudadanos, tiene la obligación de repartir entre estos únicamente las cargas necesarias y proporcionadas a sus recursos” agregando:” El impuesto no será considerado, entonces como una carga siempre excesiva y mas o menos arbitraria, sino que representara, en un Estado mejor organizado y mas apto para conseguir el funcionamiento armónico de las distintas actividades de la sociedad, un aspecto acaso humilde y muy material, pero indispensable, de la solidaridad cívica y del aporte de cada cual al bien de todos³¹.

“La capacidad contributiva es el principio por antonomasia que, elaborado primero desde la ciencia de las finanzas y luego jurídicamente desde el campo dogmático del derecho tributario, ha alcanzado tal rango logrando su recepción constitucional explicita en diversos ordenamientos contemporáneos. Su significado consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del estado.

Asi entonces, por lo menos puede ser contemplado desde tres perspectivas: a) como fundamento ético- jurídico del deber de contribuir, deber indispensable para la existencia del Estado y la efectiva garantía de la libertad del ciudadano; b) como base de medida, a partir de la cual habrá de fijarse la carga fiscal concreta que deberá soportar cada contribuyente, y c) como limite infranqueable de la potestad tributaria normativa ya que no podrá haber gravamen donde no exista capacidad contributiva- razón y fundamento de los mínimos de sustento exentos en el impuesto a la renta-, o por encima de la misma- lo que nos aproxima a la noción de la confiscatoriedad- pues de lo contrario se atentaría contra la propiedad privada, vaciándola de contenido.

³¹ ASOREY, Rubén; ZICCARDI Horacio, Tratado de Tributación, Tomo I, Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 231



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

El profesor Juan Carlos Luque accede a la consideración del concepto de capacidad contributiva a partir de la regla de igualdad. Así puntualiza:” al principio, privo un concepto objetivo real y estático para apreciar la base sobre la cual se determinara la igualdad.

A iguales riquezas (capacidades económicas) correspondían iguales tributos. Mas adelante, bajo la influencia de los hechos y de las doctrinas, se observo la necesidad de que fuera mas justa la actuación del fisco sobre la riqueza, por que no todas las riquezas, en razón de los sujetos titulares, ofrecían una base igual para la aplicación de los tributos. La capacidad económica va a ser apreciada de manera mas subjetiva y atendiendo a especiales situaciones personales de los titulares; nace asi la capacidad de prestación. No todos los titulares de riquezas, aun cuando manifiestan iguales capacidades económicas ofrecerán iguales capacidades de prestación (el principio de utilidad marginal). Pero mas tarde se comienza a entrever la posibilidad de que algunas riquezas, mediante la aplicación de ciertos tributos, junto a otros medios de naturaleza económica (crédito, moneda), etc.) podían facilitar la obtención de fines políticos, económicos y sociales. En otras palabras por medio de la aplicación de los tributos el Estado esta en condiciones de alentar o desalentar determinadas actividades presionando de distinta forma sobre la riqueza.

La capacidad económica, que mostraba la riqueza en forma real y objetiva, o la capacidad e prestación que lo hizo de manera subjetiva y personal, se convertirá ahora en la capacidad contributiva, es decir en una capacidad que, si es cierto reposa sobre la riqueza , lo hace ahora con fines concurrentes al fin fiscal que antes perseguía. Se armoniza de esta manera el fin fiscal con otros fines de naturaleza política, económica y social.

Luego dice” la igualdad entonces, deja de reposar simplemente en la capacidad económica o de prestación, es decir en la riqueza considerada en si misma (objetiva o subjetivamente), para tener en cuenta también la función que el Estado asigna en cada caso a las riquezas teniendo en vista aquellos fines.

Esa capacidad contributiva que ya tiene en nuestros días valor de principio, coincide con la etapa en la que el Estado comienza a dirigir, orientar o intervenir la economía. Es otra lente la que ha permitido, este paso de la capacidad económica, capacidad de prestación y capacidad contributiva .

Siempre es la riqueza la base de cualquier sistema tributario, pero del individualismo liberal de



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

épocas pasadas, se justificó después el concepto de las riquezas en razón de los sujetos, y más tarde de las riquezas en función política, económica y social. Es necesario advertir, antes de seguir adelante que no obstante haberse erigido en principio, la capacidad contributiva no conforma un criterio objetivo... Al depender de una apreciación política hecha por el legislador respecto a determinada riqueza y fundada en los propósitos o fines que quiere alcanzar dicho legislador, es difícil poder someterla a normas rígidas. Lo que antes era empleado (los tributos) con fines esencialmente fiscales, y por eso la igualdad seguía el pensamiento fiscal, ahora será usado también con fines políticos, sociales o económicos. La igualdad seguirá la línea que le marcan esos fines. Por eso ahora, a iguales capacidades contributivas se aplicaran iguales tributos.” ³²

Por su parte el profesor Dino Jarach ha reflexionado sobre el punto:” la capacidad contributiva no es una medida objetiva (de la riqueza de los contribuyentes) y reconocible por la aplicación de una magnitud como unidad, pero ello no significa considerar licito su menosprecio como si fuera cascara vacía. La definición de la capacidad contributiva puede ser vaga o hasta imposible. También lo es el principio de igualdad, pero ello no impide su existencia y su eficacia para suministrar o quitar a un impuesto el consentimiento público y por ende su cumplimiento o no.

*La capacidad contributiva es una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del Estado. Ese concepto implica dos elementos constitutivos: la existencia de una riqueza o una manifestación de riqueza, en el aspecto objetivo, y una evaluación de los gobernantes en ejercicio del poder fiscal, de la correspondiente idoneidad para contribuir al público erario”*³³

A su vez, el académico Hector B Villegas asigna a la capacidad contributiva las siguientes implicancias trascendentales: “a) requiere que todos los titulares de medios aptos para frente al tributo contribuyan salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al

³² GARCIA BELSUNCE, Horacio, Tratado de Tributación, Tomo II, Astrea, Buenos Aires, 2003, p.315 y 316

³³ JARACH, Dino, Finanzas Publicas y Derecho Tributario I, Tercera Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires 2003, p.885



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

margen de la imposición; b) el sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación mas lata en las rentas tributarias del Estado; c) no pueden seleccionarse como hechos imponible o bases imponibles circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva ; d) en ningún caso el tributo o conjuntos de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que lo de lo contrario se atenta contra la propiedad confiscándola ilegalmente”³⁴

*Al principio reconoce antecedentes de aquilatado abolengo . Así, Adam Smith al enunciar la primera de las cuatro máximas a las cuales, según sus enseñanzas, debe ajustarse la sanción de los impuestos, indicaba: “ Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, viene a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto a sus copropietarios , los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivo intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”*³⁵

Principio de equidad, en el derecho Romano, la expresión aequitas tuvo dos significados. En las épocas preclásica y clásica equivalía a justicia, valor ideal al que tiende y con que se justifica toda regulación legal.

A su vez, en la época justiniana se asigno al vocablo una acepción impregnada por las virtudes cristianas de la caridad, benevolencia y benignidad, contrapuesto a la rigida norma positiva.³⁶

A su vez constituyo siempre una aspiración la búsqueda del impuesto justo. Mas aun, el impuesto injusto habilitaba ya en el pensamiento de los autores del siglo XVII, a la resistencia al

³⁴ JARACH,Dino ob Cit ver nota 33, p.316

³⁵ GARCIA BELSUNCE,Horacio, ob cit nota 23 p. 317

³⁶ DI PIETRO-LAPIEZA, Elli, Manual de Derecho Romano, p7



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

pago por parte del súbdito. Así puede compulsarse la opinión del teólogo, jurista español Francisco Suarez. Para este autor la creación del impuesto exigía tres condiciones para su justificación, saber: poder legitimo, justa causa y debida proporción. “Las leyes justas que sin mas imponen tributos aunque sin declarar como se han de pagar, de suyo y naturalmente obligan a pagar el tributo-aunque no se pida- cuando moralmente consta suficientemente de la justicia la ley. Las leyes tributarias cuando consta que son injustas, no obligan a pagar los tributos, y eso no solo antes de que se pidan, pero ni aunque se reclamen.

La razón es clara: si la ley es injusta también lo es la petición del tributo, luego no puede obligar mas la petición que la ley. Mas aun de esto se sigue que pecan gravemente y quedan obligados a restituir no solo los príncipes que dan tales leyes y perciben tales tributos, sino también los funcionarios que los cobran si les consta de la injusticia de las leyes. Las personas a quienes se reclaman los tributos pueden lícitamente no pagar el tributo sea ocultándose sea también resistiéndose de alguna manera cuanto puedan hacerlo sin grave lucha ni escándalo, pues el derecho de defensa es natural.

También se pueden emplear palabras ambiguas para no revelar la verdad, pues no hay derecho preguntarles y ellos no están obligados a responder en el sentido en que se les pregunta. Mentir no pueden y mucho menos jurar con mentira, pero si lo hacen aunque pequen contra la verdad o contra la religión, pero no pecan contra la justicia y por tanto nada están obligados a restituir. Se sigue que aquellos que pagan los tributos a la fuerza pueden reparar el daño por otro camino, sea no pagando otros tributos justos si se ofrece ocasión, sea de alguna otra manera semejante compensándose a costa de los bienes del principe o de aquel que les arranco el tributo injustamente.

La noción de equidad de las contribuciones, o del sistema tributario en su conjunto representa el fundamento filosófico y ontológico de la justicia en el terreno de las cargas publicas, con lo cual, se advierte la dificultad de erigirla “ en una garantía constitucional o en una limitación al poder de imposición del Estado.

El profesor Roberto Tamango el 1952 sostenía que la equidad es hoy para nuestro derecho justicialista una igualdad socialmente justa. No tiende a la uniformidad aritmética sino a calificar los valores sociales” por cuanto mitiga las desigualdades, cuando da contenido a la justicia. El principio de equidad por si solo se torna ambiguo e insuficiente para establecer un cauce o



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

valladar a la potestad tributaria normativa del estado, salvo en aquellos casos en que estén comprometidas otras garantías constitucionales, como las que tutelan el derecho a usar y disponer de la propiedad – dando lugar a su contracara: la confiscatoriedad- el de trabajar, comerciar y ejercer industrias lícitas; el de circular libremente por todo el territorio de la república; el de entrar y salir sin restricciones del país, entre otros .

De todos modos, algunos autores como el profesor Arístides H M Corti, le otorgan al principio de equidad mayor fuerza. El aludido catedrático sostiene al respecto: “ En la inteligencia de la Constitución Nacional la equidad viene a completar el estatuto del contribuyente , fijándole límites al poder tributario, mas allá de los cuales el tributo deviene inequitativo. Ello sucederá en dos situaciones: cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad que garantiza la Constitución nacional en virtud del principio de razonabilidad y la garantía innominada del debido proceso sustantivo y cuando el gravamen despoja el patrimonio o asfixia la capacidad productiva de los contribuyentes infringiendo el principio de no confiscatoriedad.

“Desde el punto de vista práctico, las aparentes diferencias que en este tópico podríamos mantener con el profesor Arístides H. M. Corti no son tales, tan pronto se compruebe que este autor, además de la confiscatoriedad, subsume en el principio de equidad el criterio de razonabilidad en la selección al conformar las diversas categorías de contribuyentes o el tratamiento dispar de los hechos imposables, a tenor de los conceptos vertidos por el destacado jurista argentino Juan Francisco Linares , cuando se ocupa de la igualdad ante los poderes contributivos y del tratamiento singular y diferente que ante las cargas tributarias se someta a unos y a otros obligados. “³⁷

Principio de Legalidad.

El principio de legalidad requiere para la sanción de las leyes tributarias de la necesaria participación de los órganos depositarios de la voluntad popular, cualquiera sea su denominación y modo de funcionamiento según la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada(parlamento, cortes, asamblea general, congreso, legislatura, etc)

³⁷ GARCIA BELSUNCE, Horacio, Tratado de Tributación, Tomo I, Astrea p, 311 y siguientes.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betsy Viviana Zhicay Arpi

y se ha convertido en común denominador del Estado Constitucional contemporáneo independientemente de que se aluda a él como principio de legalidad o reserva de ley tributaria.

“La ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de los ciudadanos que forman parte de ella ; para agregar el principio de legalidad, según la cual la ley y solo la ley ha de regular ciertas materias, precisamente aquellas que garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorpora, esencialmente, la idea de que una sociedad libre solo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre tales materias. La idea de autonormación se incorpora así a la ley y le atribuye una de sus características esenciales, nucleares, sustantivas: la que mejor permite diferenciarla del resto de las fuentes del derecho... que no son la expresión directa de la voluntad del pueblo manifestada a través de sus representantes.

Por ello el principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbditos o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad tributaria). En una sociedad libre solo la comunidad puede imponerse a sí misma las normas que definen delitos y penas y solo la comunidad puede imponerse a sí misma las normas que determinan los tributos, es decir, la cantidad con que cada uno de sus miembros ha de sostener los gastos de la colectividad. “³⁸

En el estado de derecho contemporáneo desde el momento mismo en que se pretenda aportar precisiones y salvedades sobre el alcance y significado del principio de legalidad tributaria, como implicancia casi insalvable, se propondrán modificaciones a la denominación de la regla, las cuales, cabe adelantarlas, exceden lo estrictamente terminológico para adentrarse en lo profundamente conceptual por versar tanto sobre la extensión que debe asignársele como respecto a la rigidez o flexibilidad con que es menester concebirla.

³⁸ FERRERO Lapatza, citado por GARCIA Horacio, Tratado de Tributación, Tomo I, Astrea p, 259 y 260.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

Es necesario enfatizar que el principio de legalidad puede ser considerado en la rama jurídica tributaria desde dos perspectivas diferentes. La primera, referida a las fuentes del derecho y la jerarquía de los preceptos apta para ejercitar la potestad tributaria normativa. La segunda, atinente al obrar de la administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa.

“Estas dos dimensiones del principio de legalidad han sido materia de consideración por dos catedráticos Eusebio Gonzalez García y Ernesto Lejeune , en los siguientes términos” En su concepción mas restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que solo pueden ser impuestos por el estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es mediante aquella formula jurídica que por ser expresión de una voluntad soberana(legítimamente constituida en otro caso no seria jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar(la fuerza de ley), al tiempo que permite en su caso , la apertura de los mecanismos revisores previstos ante jurisdicción. La conexión de esta idea con el principio de auto imposición (consentimiento de los impuestos por los súbditos) es clara” agregando: “ Por su parte, el principio de legalidad tributaria en la esfera aplicativa, también conocido como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley, es unánimemente considerado como una conquista del Estado de derecho, que exige la conformidad de la administración en todas sus actuaciones a la ley. A partir de esa idea simple en su formulación, pero de difícil conquista y mas difícil realización plena, es fácil de advertir que la profundidad y extensión del análisis puede adoptar en cada caso las dimensiones que el interprete considere conveniente, pues en realidad todo el derecho publico puede considerarse derivación de esta idea fundamental.”³⁹

El principio de juricidad, el profesor Ramón Valdez Costa indica que como corolarios del principio de legalidad puede extraerse no solo la conclusión_ jurídicamente indiscutible- de que los únicos órganos competentes para crear, modificar o suprimir tributos son los parlamentos- nacionales o locales- sino también la de que estos se encuentran subordinados a la Constitución, es decir, que no es suficiente una ley, sino que esta debe actuar dentro del marco constitucional” apunta por tanto que “existen pues limitaciones constitucionales al poder de tributar”... lo que permite decir que las garantías que se persiguen con el tradicional principio de

³⁹ GONZALEZ GARCIA-LEJEUNE VALCARCEL, Derecho Tributario, Tomo I, p 39.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

*la legalidad encuentran una mejor formulación haciendo referencia a la noción mas amplia de principio de juricidad.*⁴⁰

Si bien la juricidad se define, en el Diccionario de la lengua española de la Real Academia, como la “tendencia o criterio favorable al predominio de las soluciones de estricto derecho en los asuntos políticos y sociales” lo que se podría tornar a priori acertadas las consideraciones efectuadas por quienes propician sustituir la denominación del principio de legalidad, es nuestro parecer que, de todos modos, la recepción de tal iniciativa nos privaría de la precisión y justeza que el mismo tiene tal cual se encuentra nominado o mediante de su enunciación como reserva de ley. Predicar que una norma de legal debe ser además de legal al mismo tiempo jurídica, importa una afirmación que se muestra tautológica para todos aquellos que no hayan sido previamente alertados de esta diferenciación sutil de los conceptos. Mas aun, en el modelo de Estado Constitucional, resulta un valor sobre entendido, no solamente para los hombres de derecho, sino para el pueblo en general, que tal formula política se asienta en las reglas de supremacía constitucional y de estructuración jerárquica de los preceptos normativos, que se representan didáctica y gráficamente mediante la noción de pirámide jurídica, tal cual ha sido descrita por el filosofo del derecho Hans Kelsen.⁴¹

Principio de proporcionalidad y progresividad. Los conceptos de proporcionalidad y progresividad pueden aparentar hallarse en una situación de antagonismo irreconciliable. Ello ocurre si se los refiere al tipo o a la tarifa que habrá de aplicarse sobre las bases imponibles. En tal sentido, una alícuota es proporcional cuando se mantiene constante o inalterada frente a un incremento en la base imponible. En cambio, la tarifa es progresiva cuando el montante varia frente al ascenso que pueda experimentar cuantitativamente el indicador, traduciéndose en un aumento del tributo a ingresar mas que proporcional al operado en la base del calculo.

El profesor Victor Uckmar ha señalado que “ en el pasado se sostuvo que de la regla de la proporcionalidad de los tributos y de las posibilidades económicas de cada ciudadano surgía la obligación para el legislador de sancionar impuestos con alícuotas proporcionales, pero

⁴⁰ VALDEZ COSTA,Ramon, El Principio de Legalidad, Civitas, España, 1996, p.123

⁴¹ GARCIA BELSUNCE,Horacio Ob, cit nota 28 p, 269 y 270



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

nunca progresivas” todo ello de la mano de las enseñanzas de Adam Smith, marcando el contraste que sucedería al recordar que “mientras a principios del siglo XIX se entendía que el impuesto al rédito proporcional era el tributo ideal, al punto de llegar a ser el paradigma de cada sistema tributario, hacia la mitad del siglo se produjo una evolución, comenzando a delinearse la afirmación de que la imposición debía alcanzar solo el excedente del rédito mínimo indispensable para la subsistencia, lo que justificaba la teoría según la cual la capacidad de pagar los tributos debe medirse proporcionalmente al rédito “cuya privación importe a cada uno una carga o un sacrificio igual a la de su vecino”; en definitiva, en razón de la capacidad contributiva”; concluyendo: “Esta última interpretación lleva a la alícuota progresiva, cuya aplicación fue reconocida como legítima no solo en los Estados en donde las constituciones cuantificaban los tributos respecto a la capacidad económica, sino en aquellas constituciones que preveían la “proporcionalidad” de los impuestos sobre los bienes o los ingresos de cada contribuyente”.⁴²

“La progresividad del sistema tributario, tal cual lo propician algunas de las modernas constituciones, se adecua, en nuestro parecer, de forma más armónica con el principio de capacidad de pago de los contribuyentes, atendiendo, en la distribución de las cargas, a la idea de demandar las prestaciones pecuniarias conforme a la teoría del sacrificio, desechando las críticas que a tal postura se han levantado por ciertos autores, fundamentalmente desde el ámbito de la economía financiera.”⁴³

Así, un sistema basado en un adecuado rendimiento de los impuestos directos- a la renta global y progresiva de las personas físicas; a las herencias; al patrimonio neto; o a ciertos bienes singularmente considerados, tales como inmuebles, automotores, etc atenderá a índices efectivos de capacidad contributiva haciendo soportar los costes del Estado, en mayor medida, a aquellos que cuentan con manifiesta potencialidad y aptitud económica para afrontar las obligaciones fiscales.

⁴² UCKMAR, citado por GARCIA BELSUNCE, Horacio Ob, cit nota 28 p, 332

⁴³ El establecimiento de tributos debe ser efectuado en atención a la capacidad económica de los habitantes. De esta manera la capacidad contributiva desempeña un papel preponderante dado que no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva y no puede existir tributo ante inexistencia de capacidad contributiva, así la distribución de contribución debe estar basada en forma proporcional y progresiva a la capacidad contributiva con lo cual más allá de tratarse de principios se convierten en técnicas que conllevan a complementar el principio de igualdad.



Lourdes Patricia Siguenza Siguenza
Betssy Viviana Zhicay Arpi

BIBLIOGRAFIA.-

- CUSGUEN OLARTE, Eduardo, Evasión y Contrabando, Leyer, Colombia, 2000
- DURAZNO Washington, Legislación Tributaria Ecuatoriana, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1996.
- FONROUGE, Giuliani, Derecho Financiero, Depalma, 3era edición, 1976.
- GARCIA BELSUNCE Horacio, Tratado de Tributación, Tomo II, Astrea, Buenos Aires 2003
- GONZALEZ GARCIA Eusebio, Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Temis S.A., Bogota 2201
- GODOY J Norberto, Teoría General del Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Buenos Aires 1992.
- JARACH Dino, Finanzas Publicas y Derecho Tributario III edicion, Abeledo Perrot, Buenos Aires 2003.
- MARTINEZ QUERALT, Juan, Manuel de Derecho Tributario, Arazandi, Navarra, 2004.
- PEREZ ROYO Fernando , Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Civitas, España 1998.
- PATIÑO LEDESMA, Rodrigo Sistema Tributario Ecuatoriano
- ROBIGLIO L. I. Carolina, La Autoría en los delitos Tributarios, Ad, Hoc, Buenos Aires 2004.
- ZORNOZA PEREZ Juan, El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias, Civitas, España 1992.
- VOLMAN, Mario, Régimen Tributario, La Ley, Argentina 2005