



SEDE: Guayaquil – Ecuador

Tesis previa a la obtención del Título de: DIPLOMADO SUPERIOR EN
GESTIÓN TRIBUTARIA EMPRESARIAL

TITULO O TEMA:
EL DELITO TRIBUTARIO EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

AUTORES:
AB. VICTOR ANTONIO ATOCHA MORALES
CPA. RONALD HENRY PACHECO CASTELLANO

TUTOR:
DR. MIGUEL ANGEL PAREDES ORTIZ

Ciudad, fecha
Guayaquil, 05 de julio de 2010

DECLARATORIA DE RESPONSABILIDAD

Los conceptos desarrollados, análisis realizados y las conclusiones del presente trabajo, son de exclusiva responsabilidad de: Ab. Víctor Atocha Morales y del CPA. Ronald Henry Pacheco Castellano, en cumplimiento a las disposiciones de preparación de la tesis de grado de la Universidad Politécnica Salesiana.

Ab. Víctor Antonio Atocha Morales

CPA. Ronald Henry Pacheco Castellano

Guayaquil, 05 de julio de 2010

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mis padres Víctor Atocha Cedillo y Teresa Morales Freire; a mis hermanos, Luis , y David, por darme ánimo para seguir adelante; a mi abuelita Mercedes Cedillo Pauta, por sus buenos consejos; a la memoria de mis abuelitos Hugo y Luisa, a mis amigos, a mis maestros, por impartir sus conocimientos y que son de mucha utilidad en mi profesión.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por darme, vida, salud, y la dicha de seguir adelante cada día en este mundo competitivo.

A mis padres: Víctor Atocha Cedillo y Teresa Morales Freire

Hermanos : Luis Atocha Morales y David Atocha Morales.

A ellos por ser estímulo de desarrollo y progreso de mi personalidad.

Por el apoyo incondicional para seguir adelante.

CAPITULO 1

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

PAG

1.1 Planteamiento del Problema	1
1.2 Justificación	2
1.3 Objetivo	3
1.4 Introducción	4

CAPÍTULO 2

EL DELITO

2.1 Los Actos	8
2.2 Las personas y su clasificación	11
2.3 Lo Típico	15
2.4 Lo antijurídico	16
2.5 La Tipificación Penal Tributaria	16

CAPITULO 3

EL ACTO TÍPICO

3.1 El Derecho Penal Tributario	19
3.2 El Derecho Procesal Penal Tributario	21
3.3 El Bien Jurídico Protegido	28
3.4 La Defraudación Tributaria	30
3.5 La Falsedad Contable	34
3.6 La Doble Contabilidad	37
3.7 EL Tipo Objetivo	39

CAPITULO 4

EXISTENCIA DE LA PREJUDICIALIDAD TRIBUTARIA

4.1 Requisitos de la Denuncia	41
4.2 Cuestiones Previas y Prejudiciales	47
4.3 Complemento Reglamentario	48
4.4 Diferentes Tipos Penales y sus cuestiones Prejudiciales	48

CAPITULO 5

EXTINCIÓN DE LA ACCION PENAL TRIBUTARIA

5.1 El Régimen Penal Tributario Sustantivo	50
5.2 La Responsabilidad Penal Tributaria	50
5.3 Ejemplos Actos Dolosos	52
5.4 Desestimación Fiscal	59

CAPITULO 1

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 En nuestro país, tanto las personas naturales como las personas jurídicas, tienen la obligación de tributar, pero si bien es cierto no ha existido una cultura tributaria, lo que ha ocasionado una serie de inconvenientes con el Gobierno.

Las personas naturales como las personas jurídicas, aquí en nuestro país, no les gusta contribuir con el Estado cumpliendo las obligaciones tributarias, y si lo hacen no es en el ciento por ciento, sino un porcentaje reducido.

Es lamentable ver como las empresas crecen económicamente y la clase trabajadora más pobre o con un sueldo de miseria, y lo sorprendente es que declaran pérdidas del ejercicio económico, y resulta que no pasa nada para ellos.

Más el Servicio de Rentas Internas, debido a una buena gestión de control con su personal ha detectado cuáles son esas empresas y personas naturales, que no cumplen con sus obligaciones tributarias.

El Ecuador es un país que tiene como uno de sus principales ingresos, el petróleo, pero este producto en cualquier momento perece, por lo que urgentemente el Ecuador necesita en la actualidad una política de cultura tributaria que permita tener liquidez al Estado.

Las leyes tributarias anteriormente, no tenían plasmadas en su tipificación disposiciones penales por la elusión, evasión, defraudación tributaria, lo que ha venido cambiando con el transcurso del tiempo, pese a que hubo un caso flagrante hace unos años atrás, como fue el caso de Fernando Aspiazu por el delito tributario del Impuesto A La Circulación de Capitales.

Actualmente en nuestro país, se han dado una serie de cambios en las leyes tributarias, puesto que anteriormente el Estado no tenía una política estrictamente coercitiva, y ahora si.

Los contadores, gerentes financieros, y asesores juegan una gran responsabilidad frente a las personas naturales, personas jurídicas, y frente al Estado, ante la situación de llevar una correcta declaración tributaria, puesto que ahora son sancionados con penas de prisión y de reclusión dependiendo del caso.

Esto lo recoge la norma tributaria, en la actualidad debido al gran análisis que ha realizado el Servicio de Rentas Internas con las informaciones que tienen, y a llegado a determinar tales situaciones.

1.2 JUSTIFICACIÓN:

La presente investigación la justifico por las únicas y reales razones:

La realización de este tema es poner en conocimiento de las personas naturales, y personas jurídicas toda la esencia jurídica del delito penal y sus consecuencias.

Aquí en el Ecuador se ha tenido como costumbre realizar doble contabilidad, compras de facturas, falsificación de documentos contables, facturas y esto tiene sus consecuencias al momento de realizar el Servicio de Rentas Internas las fiscalizaciones correspondientes, puesto que determinan las glosas y en sus informes hacen constar lo que ven, y proceden a enviar sus informes a las autoridades competentes.

Por lo que es de suma urgencia que tanto las personas naturales y los empresarios conozcan junto con los contadores, asesores, Gerentes Financieros, que conductas son dolosas y acarrear un problema penal, lo cual determina autores, cómplices, encubridores.

Esto es dado que en la actualidad los contadores, auditores, gerentes financieros, representantes legales, deben tener un conocimiento de las leyes para no incurrir en los delitos tributarios.

1.3 OBJETIVO:

OBJETIVO GENERAL:

Dar a conocer a las personas naturales y a quienes forman la gestión empresarial tales como contadores, auditores, gerentes financieros, la urgencia de trabajar con honestidad, y cortar esa concepción de la evasión tributaria, que es una plaga que ha ocasionado graves perjuicios económicos al Fisco.

OBJETIVO ESPECÍFICO:

Mostrar la conducta dolosa penal en materia tributaria, y que es sancionado con penas en nuestra legislación.

1.4 INTRODUCCIÓN

Es de vital importancia reconocer actualmente el rol que desempeñan las personas naturales, personas jurídicas a través de sus representantes, en cuanto a sus obligaciones legales contables y tributarias, en la actualidad, debido a la serie de reformas tributarias que se han dado.

El Estado a través de los legisladores, asambleístas, lo que ha realizado es plasmar el tipicidad del cometimiento del delito especial tributario, ya sean estos por acciones u omisiones tributarias, de manera que cuando en algo se perjudique al Estado, estos puedan responder penalmente, por esa conducta dolosa.

Si bien es cierto que los gerentes en muchas ocasiones sólo dan las ordenes a quien tienen que cumplir con la función de llevar las contabilidades, realizar las declaraciones, y pago de los impuestos, estos si son responsables penalmente, por cuanto son personas naturales, actúan en representación de la persona jurídica, por ende estos tienen que cumplir con todas las peticiones que el Servicio de Rentas Internas les realiza, cuando se encuentra realizando el cruce de información, o cuando está determinando la obligación tributaria.

En años anteriores, era muy fácil decir, las compras de facturas para aumentar los gastos y reducir los ingresos u base imponible al pago del impuesto a la renta, actualmente la Administración Tributaria, en su fase fiscalizadora, puede realizar la función de verificación de que eso es cierto, y en caso de no ser así, se realizará un acta con todas irregularidades encontradas.

La Administración Tributaria cuando detecta en sus funciones actos al margen de la ley, y más aún cuando encuentra documentos falsos, lo que hace es realizar los informes, Actas correspondientes, y seguir las acciones penales, debiendo anotar que ellos no tienen bien definido las cuestiones previas, o prejudiciales, para luego de aquello emprender la acción penal con un acto en firme por no impugnarla en la fase administrativa, o por una sentencia contenciosa que indique la presunción del cometimiento de un delito.

El Ilustre jurisconsulto ecuatoriano Dr. Jorge Zavala Egas, hace un excelente análisis en cuanto a la omisión del SRI de las cuestiones previas, prejudiciales; ya que esto es el antecedente para la acción penal y no dos acciones en el mismo tiempo. El tipo objetivo, que son los delitos tipificados en el Art. 344 del Código Orgánico Tributario y que se sancionan con las penas establecidas en el Art. 345 IBIDEM y da a conocer quiénes son

las partes que intervienen en un asunto administrativo, judicial tributario, y desde luego tenemos a los sujetos activos “Estado” como acreedor del tributo, y sujeto pasivo “contribuyente”, y el tipo objetivo penal, que son las infracciones tipificadas en la Ley Orgánica Tributaria, y en materia tributaria se perjudica es el fisco por las defraudaciones tributarias, y responden ante la justicia los representantes legales, directores financieros, y personas con cargos de control de la actividad económica, siempre que su conducta sea dolosa, es decir con el ánimo de causar daño.

CAPITULO 2

EL DELITO

Nuestra sociedad está contaminada de muchos actos delincuenciales, estos se dan no sólo por el común delincuente de un hurto, robo, usurpación, violador, asesino, sino también de delitos en los que no sólo predomina la fuerza bruta, al contrario un elemento indispensable es el conocimiento, el profesionalismo en materias específicas, por lo tanto es indispensable conocer que los actos delictivos no sólo implica el amedrentamiento de un individuo hacia otro, más bien el de la astucia, destreza en materias específicas como son la informática, la contabilidad, la tributación, es decir estamos ante la situación de que la conducta dolosa no se nota evidente ante las personas en las que se encuentran, al contrario esto se detecta con las quejas de las victimas cuando se dan cuenta que sus dineros han sido retirados del banco por transacciones de internet con uso de claves obtenidas de forma inexplicable, hay el uso de la informática, en las contabilidades cuando al realizar las auditorias se encuentran las novedades de los errores voluntarios o involuntarios en la contabilidad, o encontrarse con documentos falsos, lo que constituyen elementos suficientes para presumir actos delictivos de parte de quien o quienes los realizan, las personas que tienen que pagar los tributos, cuando van hacerlo usan mecanismos como compra de facturas para hacer creer que han hecho un gasto deducible pero en realidad es irreal, otra forma es retener los valores de impuestos y no entregarlos al fisco pese a que está totalmente prohibido; ya que el Agente de Retención o de percepción debe cumplir con la Ley.

En el **Diccionario de GUILLERMO CABANELLAS**¹ encontramos una definición de delito:

Etimológicamente la palabra delito proviene de la similar latina “delictum” (v.), aun cuando en la técnica romana poseyera significados genuinos, dentro de una coincidente expresión calificadora de un hecho antijurídico y doloso sancionado con una pena. 1.- Nociones genéricas. En general, delito es culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa. // Proceder o abstención que lleva ajeno una pena. //Más técnicamente, cumplimiento del presupuesto contenido en la ley penal que el delincuente (v.), el autor del delito o partícipe responsable de él, no viola, sino que observa. Para comprobarlo bastará considerar, por

¹ CABANELLAS Guillermo, “*Diccionario Enciclopédico De Derecho Usual*”, 25 ava edición Editorial Eliasta, Buenos Aires, Argentina, 1997, III D – E, p. 58.

ejemplo, el primero de los artículos que describen delitos en el Cód. Pen. Esp.; dice así: “ El español que indujere a una potencia extranjera a declarar la guerra a España, o se concertare con ella para el mismo fin, será castigado con la pena de reclusión mayor o muerte” (art. 120). Pues bien, si “ un español induce a una potencia extranjera a declarar la guerra a España...”, se limita a cumplir con la ley penal, que luego se encargará de cumplir con él el anuncio o amenaza penal, a través de la organización judicial y penitenciaria... Los positivistas penales dan sus fórmulas peculiares, Para Ferri, son delitos las acciones determinadas por motivos individuales y antisociales que alteran las condiciones de existencia y lesionan la moralidad media de un pueblo de existencia y lesionan la moralidad media de un pueblo en un momento determinado. Según Garófalo, el delito social o natural es una lesión de aquella parte del sentido moral que consiste en los sentimientos altruistas fundamentales de piedad y probidad, según la medida en que se encuentran en las razas humanas superiores, cuyo criterio se halla en lo necesario para la adaptación del individuo a la sociedad... Naturalmente las mejores definiciones parecen las de los penalistas puros. Así, dice Beling que delito es una acción típica, antijurídica, culpable, reprimida con sanción penal adecuada a la culpabilidad y que llena las condiciones legales de punibilidad. En opinión de Carrara constituye la infracción a la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, resultante de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y públicamente dañoso. Liszt, en encomiable concisión, establece que el delito es un acto culpable, contrario al derecho y sancionado con pena [...]

esta ha sido una de las definiciones del delito de varias que hay, las diversas opiniones o concepciones nos ayudan a tener claro lo que es el delito en sí, por tanto es importante dejar claro que delito es un acto dañoso, que nace de la propia voluntad de un individuo, para perjudicar a otra persona, y esta conducta de mala intención o no obrar con buena fe está escrita, tipificada en la ley, y por ende tiene incluida una sanción para el delincuente; en el delito es importante indicar que tiene que existir el dolo o lo que es lo mismo decir el deseo de causar el daño para el caso concreto de un delito en materia tributaria, podríamos decir que si un contribuyente presenta una declaración falsa al SRI, nos preguntamos ¿Cuál es la intención? La respuesta lógica y clara es la de perjudicar al fisco, por ende tal acto se encuentra debidamente tipificado en el Art. 344 del Código Orgánico Tributario, donde reza claramente cuáles son las diversas infracciones, y es donde que el autor, cómplice, encubridor, al momento de ser enjuiciado, este podrá ser sancionado con pena de prisión como las de reclusión, debiendo dejar en claro de que la prisión admite una caución o lo que es lo mismo una garantía para salir en libertad, mientras que la pena de reclusión, no lo permite.

2.1 Los Actos.-

Ningún individuo puede realizar actos sino por su propia voluntad, ánimo, o cuando lo realiza de pronto sin su voluntad pero por desconocimiento lo que se constituye en una omisión, es decir el realizar algo con conocimiento o sin conocimiento para hacer algo es una manifestación voluntaria o involuntaria de la persona, individuo, y estos llegan a establecer en ocasiones delitos por acción o por omisión, en unos sencillos ejemplos voy a ir explicando las situaciones, cuando la persona que lleva una contabilidad para inflar el rubro de gastos, utiliza la compra de una factura por compra de pinturas, materiales de limpieza, pero desde luego que estos objetos no existen, pero si la factura; entonces nos encontramos ante la situación de que efectivamente hay una factura que justifica el gasto pero por cuanto estos en realidad no existen es un engaño, a las autoridades, pero con la finalidad de hacer aparecer de que existen más gastos y menos ingresos y de esta manera pagar menos impuesto a la renta, lo que genera un engaño y perjuicio al Estado al momento de pagar el impuesto a la renta, por este tipo de actos, lo que figura un delito por acción, pero que esto desde luego tiene que ser probado, pero el que lo hace actúa con pleno conocimiento de causa y existe entonces la manifestación voluntaria de causar un daño, y analizando esto que imperó, A caso será la ignorancia o el conocimiento?, desde luego que lo segundo, por lo tanto tenemos al descubierto a un delincuente, por cuanto para serlo no necesariamente tiene que ser el vulgar delincuente de robo, hurto, crimen, etc. Sino los ciudadanos que ajustan sus conductas a las disposiciones legales tipificadas en la legislación ecuatoriana, pero desde luego de que hay que probar en juicio de que es un delito el que se ha cometido.

Para contribuir a un sustento jurídico de las definiciones de actos revisemos en el **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual por GUILLERMO CABANELLAS**² que dice:

ACTO. Manifestación de voluntad o de fuerza.// Acción u omisión (v.). // Instante y resultado de un movimiento exterior. // Ejecución o realización; frente a proyecto, propósito o intención tan sólo. // Hecho, como diferente de la palabra, y más aún del pensamiento. // Celebración solemne. // Reunión. // Periodo o momento de un proceso, en sentido general. // El empleo de la palabra como documento es galicismo, infiltrado en algunos códigos civiles de Hispanoamérica, y propenso a crear equívocos con otros significados del vocablo. 1. *Universalidad*. Para el derecho no hay actos indiferentes en un momento dado; porque aquilatando, hasta los fisiológicos del hombre (como la respiración, la comida, la satisfacción de sus pasiones o sus necesidades), pueden ser incluidos sin dudas en su ámbito. Por ejemplo entre los citados, la

² Guillermo CABANELLAS. Op. Cit. I A- B, p. 132.

respiración determina el nacimiento y sirva para estimar vivo al individuo en que se observe, y entre los citados, la respiración determina el nacimiento y sirve para estimar vivo al individuo en que se observe, y entre esos dos instantes supremos se condensa todo el mundo jurídico de una persona; la comida plantea, además del trabajo o la actividad para ganarla u obtenerla, toda la cuestión de los alimentos legales, que comprenden otras cosas; la satisfacción de las pasiones crea desde instituciones jurídicas estimuladas, como el matrimonio, hasta todo el capítulo de los delitos contra la honestidad; y en otro prosaico sentido, hasta las necesidades corporales pueden infringir disposiciones de orden público y originar multas, por faltas contra la higiene o por exhibicionismo contra la Moral. Así pues, frente a la opinión de quién no encuentra posibilidad de definir la voz *acto* dándole sentido jurídico, cabe sin jactancia sostener todo lo contrario: que resulte casi inconcebible un acto que pueda quedar excluido de la ordenación y de la consideración jurídica; si bien el ámbito concreto de los actos *jurídicos* se ciña a los que guardan relación más frecuente con el sistema vigente y con los regulados por el Derecho positivo [...]

una vez que hemos indicado cuales son los actos según la definición del diccionario es más fácil entender que todo individuo o persona, en cada manifestación de una obligación o deber; estas, normalmente estarán reguladas por las leyes, sean que estas normen una conducta de mandato o sea de realizar algo, como por ejemplo el pago de los tributos; permisiva, que la ley lo permite ejemplo deducir gastos que están autorizados por la ley tributaria vigente; conductas de prohibición, son las que la ley le imponen como impedimento a las personas en el caso los impuestos, retenerlos y no pagarlos; todas estas situaciones son actos contemplados para las personas en el campo tributario están involucrados tanto las personas naturales como las jurídicas y estas a través de sus representantes legales, gerentes financieros, asesores, contadores, así que en análisis lógico jurídico, también hay que tener en cuenta los actos propios como personas puestos que estos conllevan a aciertos o desaciertos, que ante la sociedad serán aceptados como ejemplos de imitación y en otros como rechazo, sujetos a la crítica incluso puede llegar hacer pública, dependiendo del grado de impacto que tenga en la sociedad.

Es necesario recurrir a la doctrina jurídica para dar una luz a la concepción del acto de las personas pero desde el campo jurídico en sí tal como lo define **ARTURO ALESSANDRI en su libro CURSO DE DERECHO CIVIL**³:

³ Arturo ALESSANDRI, *Parte General De Los Sujetos De Derecho 1era Parte*, 4ta Edición, Editorial Nascimento, Santiago Chile, 1971, p 305

ACTO JURÍDICO.- Clásicamente el acto jurídico se define como la manifestación de voluntad que se hace con la intención de crear, modificar o extinguir un derecho. Dos son sus características: 1) Es la manifestación de la voluntad de una o más personas, con lo que se diferencia de los hechos jurídicos propiamente tales, que son obra de la naturaleza. 2) La intención de producir efectos jurídicos, singularidad que lo diferencia de los hechos materiales del hombre (paseo, saludo) y de los otros hechos jurídicos voluntarios, pero realizados sin la intención de producir efectos jurídicos (delitos y cuasidelitos, plantación de un árbol). La teoría clásica del acto jurídico ha sido objeto de muchas y fundadas críticas; pero como las teorías propuestas para sustituirla también adolecen de defectos, creemos preferible limitarnos a exponer lo tradicional. Los defectos de todas las teorías quedan de manifiesto al tratar de calificarse algunas figuras. Se vacila si son hechos jurídicos voluntarios propiamente tales o actos jurídicos. En la doctrina y jurisprudencia alemanas se ha discutido mucho, por ejemplo, si la ocupación de una cosa y la constitución de domicilio son hechos o actos jurídicos.

Por así decirlo en materia tributaria el hecho de que el acto crea, modifica, o extingue un derecho este debe estar contemplado en la norma tributaria, caso contrario equivale a un quebrantamiento legal y si la conducta se adecua a la norma que lo prohíbe se configuraría un delito, por todas estas particularidades que tiene el derecho, actualmente existe en materia tributaria los Convenios tributarios entre países, donde cada país contempla que tiene permitido hacer y ver si es conveniente o no, es una forma de evitar la doble tributación o de querer incurrir en actos dolosos por lo que quienes tienen la responsabilidad de tributar deben conocer bien, y así evitar ser reprimidos por la ley, y no caer en lo que es la elusión o evasión tributaria, que se diferencia la primera de la segunda por cuanto en la elusión se utiliza la argucia legal mientras que en la evasión existe el quebrantamiento legal.

2.2 LAS PERSONAS Y SU CLASIFICACIÓN.

Es de vital importancia tener el conocimiento de las definiciones de personas, puesto que en el ordenamiento jurídico existen dos clases, por lo tanto es de vital importancia tener bien claro que es cada una y cuál es la diferencia, de no tener claro esta situación no se podría profundizar en otros aspectos; las definiciones son de carácter civil, pero estas son de utilidad y de base para el aspecto penal, sobre todo cuando se incurre en cometimientos de delitos, en lo que a nuestra materia se refiere la parte penal tributaria, por decir un ejemplo pequeño con fin didáctico: Si una persona natural “ Juan Varas

Rodríguez” (nombre ficticio) justifica sus gastos con facturas falsas, y el Servicio de Rentas Internas detecta esta anomalía, desde luego que tendrá que enviar la documentación al Fiscal de delitos Tributarios o Fiscales de acuerdo a lo establecido en los Artículos 215 y 216 del Código de Procedimiento Penal para que se inicie la acción penal contra esta persona, y esta es responsable por si misma de sus actos; mientras que si se da el caso en una empresa legalmente constituida entonces las acciones no se realizaran contra la empresa sino contra quien ejerce la representación por cuanto este es el responsable por sus propios y personales derechos y por los que representa. Siempre es importante buscar las definiciones propias, por lo tanto voy a mencionar al **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual por GUILLERMO CABANELLAS** ⁴ que dice:

PERSONA.- Filosóficamente, subsistencia individual de naturaleza racional (Boecio). // Naturaleza humana encarnada en un individuo (Headrick). // Ser humano capaz de derechos y obligaciones; el sujeto del derecho. //cualquier hombre o mujer (v.). //Más indefinidamente, refiérese a ésta o aquel cuando se ignora el nombre o no se quiere mencionar. //Hombre de gran capacidad o de otras notables prendas. // Personaje. //Quien desempeña importantes funciones en la vida pública. 1. Etimología. La palabra española persona proviene de una latina idéntica, tomada de la máscara con que los actores de aquel tiempo se caracterizaban y empleada también para que resonara más la voz (del verbo personare), de donde paso significar el propio actor, luego el personaje representado y finalmente el hombre, protagonista de la vida. Como tecnicismo no parece haberse aplicado al término hasta los tiempos del emperador Teodosio II y para contraponerlo a esclavo (v.), ser carente de derechos y obligaciones, pero no de cargas y trabajos[...]

entonces tenemos una definición de persona pero más concretamente jurídicamente hablando tenemos las propias, tanto de persona natural como persona jurídica definidas en el **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual por GUILLERMO CABANELLAS** ⁵ que dice:

PERSONA NATURAL.- El hombre cual sujeto del Derecho, con capacidad para adquirir y ejercer derechos, para contraer y cumplir obligaciones, para responder de sus actos dañosos o delictivos. Se opone substancialmente a la persona jurídica (v.), en la peculiar y viciosa significación atribuida a este tecnicismo; porque el ser humano individual es en principio sujeto o persona jurídica, por regirla el derecho y regirse por él...” ; “ PERSONA JURÍDICA.- Todo el que tiene aptitud para el derecho y ante él; el sujeto susceptible de adquirir y ejercer derechos y de aceptar y cumplir obligaciones; ya lo sea por sí o por representante. Tal

⁴ Guillermo CABANELLAS. Op. Cit. VI P- Q, p. 220

⁵ Guillermo CABANELLAS. Op. Cit. VI P- Q, p. 225, 226

noción, absolutamente valedera, se quiebra por la aberración de legisladores y autores, principalmente por mala herencia del pasado, cuando restringen el concepto de persona jurídica para la que, dentro de las múltiples denominaciones propuestas, preferimos designar como persona abstracta (v .)[...]

Doctrinariamente las personas se clasifican en dos que son: Personas naturales y personas Jurídicas; Es menester indicar lo que señala la doctrina en base a la concepción de personas y para ello vamos a revisar un estudio del **Dr. Juan Larrea Holguín**⁶:

El concepto de persona pertenece ante todo a la Filosofía, y ha sido particularmente estudiado y desarrollado por la Filosofía Cristiana. Santo Tomás dedica los dos primeros artículos de la cuestión 29 de la Primera Parte de la Summa Teológica al estudio de este concepto, y acepta y defiende la definición de Boecio: “ persona est rationalis naturae individua substantia”: la substancia individual de la naturaleza racional.

No se ha superado aquella definición tan sintética y exacta, que distingue claramente a la persona de cualquier otra cosa. Además, la persona en el pensamiento cristiano, ocupa el primer lugar, en orden de dignidad entre todos los conceptos.

En el plano jurídico, “se llaman personas los seres capaces de tener derechos y obligaciones. Más brevemente, se dice que la persona es todo sujeto de derecho”. Según esto, la personalidad jurídica se confunde prácticamente con la capacidad de goce. Tener capacidad de goce y ser persona jurídicamente hablando, son una misma cosa. Ya sabemos, por otra parte, que no todo sujeto de derechos puede ejercerlos directamente, sino sólo cuando tiene, además, capacidad de ejercicio.”

“El concepto de la personalidad jurídica tiene gran trascendencia, y no sólo en el ámbito del derecho privado sino también en el público, tanto en el interno como en el internacional. Los poderes del Estado, sus relaciones con otros Estados adquieren solidez, y se explican razonablemente recurriendo a este concepto.

...Algunos en forma simplemente descriptiva, señalan que es persona jurídica todo ente capaz de derechos y obligaciones, y que no sea la persona humana individual. Los canonistas Blat y Caronata, entre otros, definen de este modo a la persona jurídica. Estos autores logran en tal forma una definición que, evita parcializarse por cualquiera de las doctrinas sobre la esencia de la personalidad jurídica. Otros, en cambio, partiendo del mismo concepto, añaden ya una determinación que implica cierto peculiar concepto de las personas jurídicas. Así por ejemplo, Tosso dice que la persona jurídica, consiste en cualquier ente capaz legalmente de adquirir y ejercer derechos (salvo el individuo), y que es jurídica porque no consiste sino en el artificio o ficción de derecho, Afirma, pues, que la persona jurídica es algo, un ente, aunque lo considera artificial, ficticio.

⁶ Dr. Juan LARREA HOLGUIN, *Manual Elemental De Derecho Civil Del Ecuador*, VII Edición, 3 vol. 1, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito – Ecuador 2002, p. 111.

En el Código Civil Libro 1 tenemos División de las personas, que son las disposiciones que se usan en nuestro ordenamiento jurídico ecuatoriano.

“Art. 40 Las personas son naturales o jurídicas. De la personalidad jurídica y de las reglas especiales relativas a ella se trata en el Título final de este Libro.”

“Arts. 41 Son personas todos los individuos de la especie humana, cualesquiera que sean su edad, sexo o condición. Divídanse en ecuatorianos y extranjeros. “

“Art. 564.- Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.”

Una vez que hemos mencionado una parte doctrinaria de lo que son las personas naturales y jurídicas, explico lo siguiente: Todo ser humano tiene derechos y obligaciones, y, estos tienen que cumplirse a cabalidad ya que estos se dan desde el momento que se nace con vida aunque la ley protege el derecho del que esta por nacer. Por lo tanto todo individuo es responsable de los actos que realiza en la sociedad, por lo que haga o deje de hacer es decir por acción u omisión, puede ser sancionado por la misma ley, y, más aún que no le está permitido excepcionarse que el acto que ha realizado no lo conocía, que estaba prohibido realizarlo, ya que muy claramente lo establece el Art. 13 del Código Civil,

“La ley obliga a todos los habitantes de la República, con inclusión de los extranjeros; y su ignorancia no excusa a persona alguna.”.

(Es decir no se admite el criterio justificativo de desconocer la ley.)

Por lo aludido claro está que todo individuo tiene la obligación de actuar bien en la sociedad, o cumplir con las disposiciones legales, ya sea por lo que haga o deje de hacer será sancionado, más aún si viola los derechos de los demás, en el campo tributario, es de ser más juicioso con lo que hagan las personas naturales o jurídicas, porque está el fisco por el medio, y el amplio control que existe actualmente con el cruce de información. Mientras que las personas jurídicas como son entes ficticios y por si mismo no pueden actuar sino por medio de un representante legal o por un administrador, estos son quienes actúan en todas las operaciones de que realice la compañía, digamos cuando se firma un contrato sean estos con el sector privado o con el sector público, y, es conocido por todos de que en el sector privado se puede hacer todo lo que no está prohibido y en el sector público se puede hacer todo lo que está permitido, el representante legal tiene la obligación de cumplir exactamente lo impregnado en el Contrato al menos cuando estos tienen fines lucrativos, y respecto a las personas jurídicas como estas no se pueden representar por sí mismas, por cuanto son entes ficticios, éstas tienen sus representantes legales, que son quienes de forma diligente tienen que asumir la representación, por cuanto en sus manos está la alta

responsabilidad de ejercer el cargo con mucha capacidad, en el aspecto tributario, cuando se habla de las personas jurídicas tenemos que son las compañías, pero quienes responden administrativa, civil, y penalmente son los contadores, auditores, financieros, asesores, por cuantos estas personas son quienes están a cargo de cumplir tales funciones específicas y no la empresa, porque este es un ente sin cuerpo físico, es decir es de papel por así decirlo que tiene vida es por la vía legal con las debidas solemnidades cumplidas.

2.3 LO TÍPICO.-

En las diversas legislaciones tanto del Ecuador como de otros países, es necesario, que estas contemplen cuales son los delitos, para cuando el infractor los cometa pueda ser reprimido con la fuerza de la ley, esto es con el cumplimiento de una pena; es menester indicar que los actos que se cometen y que así vayan contra la moral, las buenas costumbres, sino está contemplado en la ley no constituye delito, y por tanto no se podría juzgar a esa persona, pero si el acto que realiza, está contemplado en la ley, entonces este si puede ser juzgado; en materia penal hay que tener en cuenta que se presume la inocencia de toda persona hasta que se demuestre lo contrario, es lo común que se escucha, y que en la actual Constitución de la República del Ecuador lo ampara el Art. 76 numeral 2 que reza así:

“Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.”,

Y en el numeral 3 IDEN reza sobre la tipicidad del delito:

Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

Y en el propio Código Penal en el Art. 2 reza así:

“Nadie podrá ser reprimido por un acto que no se halle expresamente declarado infracción por la ley penal, ni sufrir una pena que no esté en ella establecida. La infracción ha de ser declarada, y la pena establecida, con anterioridad al acto [...]”

En nuestra legislación está bien definido que actos son considerados delito, puesto que este tiene que estar tipificado, caso contrario no constituye delito.

En el **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual** por **GUILLERMO CABANELLAS**⁷ encontramos la definición de:

⁷ Guillermo CABANELLAS. Op. Cit. VIII T- Z, p. 97

“TÍPICO. Característico, peculiar. // Representativo, emblemático. // Que incluye tipicidad (v.) peculiar o descripción exacta en la ley como delito o falta. (v. Actitud típica, Acto típico, Atípico, Familia típica, Número típico.)”

Entonces podemos concluir que la conducta dolosa de un individuo debe estar escrita en la ley, en el campo penal, siempre los legisladores tienen la obligación de establecer con anticipación cual puede ser una conducta dolosa, en materia tributaria, el legislador igual debe establecer los presupuestos de la configuración del delito, así tenemos por ejemplo el Art. 344 del Código Tributario.

2.4 LO ANTIJURÍDICO.

En el campo penal esto la concepción de los actos que van contra derecho, es decir hacer las cosas que la ley no lo permite, dando como resultado la conformación del presupuesto elemental de la configuración del delito, de allí que digo que delito, es el acto, típico, antijurídico, que se sanciona con una pena, es menester señalar que todo individuo aun conociendo que la ley prohíbe ciertos actos, y este los realiza, entonces está actuando contra derecho. En el **Diccionario de GUILLERMO CABANELLAS**⁸ encontramos la definición de:

ANTI JURÍDICO. Contra derecho o contra el derecho. Aunque quepa tildarlo de paradójico, lo antijurídico es plenamente jurídico, porque sus consecuencias se producen en este campo y de él surgen los antídotos de la exigencia de la responsabilidad económica o personal que corresponda. (v. Antijuricidad, Delito, Incumplimiento, Infracción, Jurídico, Responsabilidad.)

2.5 LA TIPIFICACIÓN PENAL TRIBUTARIA.

La conducta dolosa en materia penal tributaria debe estar contemplada en la legislación ecuatoriana, y hay que entender que cuando alguna persona realiza un acto que está totalmente prohibido, es decir infringe la ley comete un delito, pero desde luego que debe estar escrito en la ley, y esa es una tarea que tienen los legisladores actualmente Asambleístas, de tipificar los delitos penales tributarios, por cuanto sino se lo hace no se puede juzgar alguna conducta que sea perjudicial para el fisco, y es aquí donde existe un gran compromiso para los gerentes, contadores, financieros, en realizar sus contabilidades de acuerdo a la ley y con la aplicación correcta de las normas tributarias, ya que actualmente la contabilidad no es algo mecánico, es ahora algo más técnico por cuanto se necesita el conocimiento de la legislación tributaria, de no ser así, se podría

⁸ Guillermo CABANELLAS. Op. Cit. VIII T- Z, p. 9

atentar contra las disposiciones legales tributarias, lo que llevaría a serias sanciones, desde esa premisa es que actualmente las empresas tienen el compromiso de contratar personal con perfiles de conocimientos amplios en materia tributaria, ningún empresario va a querer correr el riesgo de verse involucrado en un asunto penal, pero no deja de ser menos cierto que a la mayoría de los empresarios no les gusta pagar sus impuestos, habrán excepciones, como en todos lados, pero algo que es trascendental y de vital importancia, que muchas veces los contadores o financieros no es que ellos deseen por su propia voluntad hacer fraudes tributarios sino desde la misma cabeza directriz de la empresa, que les obligan para hacer este tipo de situaciones, pero con la tipificación de que los contadores, financieros, asesores, son responsables también habrá que hacer conciencia, porque como ya lo dijimos si está tipificado en la ley, no hay excusa que salve como justos cuando han pecado gravemente, más aún, tratándose del Estado o de causarle un perjuicio al Fisco, por lo que es necesario conocer que es lo que la ley determina como un delito, infracción; en el **Diccionario de GUILLERMO CABANELLAS**⁹ encontramos la definición de:

TIPICIDAD. Denominación técnica, originada por el penalista alemán Beling, que en el idioma germánico le dio el nombre de “tatbestand” (v.), para designar la descripción legal del delito, como uno de los caracteres del mismo, aparte otras valoraciones subjetivas u objetivas para su punición. Así, el hurto es típico desde el instante en que se dan el apoderamiento de cosa mueble ajena y el ánimo lucro. Basta que se den esas circunstancias para que se hable de hurto, sin que ello prejuzgue que se trate de un ladrón al que haya de imponerse una pena; porque ha de averiguarse si se trata de un capaz, si ha actuado con libertad y conciencia, si se trata de cercano pariente del hurtado y demás elementos que determinan la exención penal; y sin que integre figura delictiva más grave, por similar, como la de robo, cuya tipicidad requiere ya la fuerza en las cosas o la violencia en las personas[...]

⁹ Guillermo CABANELLAS. Op. Cit. VIII T- Z, p. 97

CAPITULO 3

EL ACTO TÍPICO

3.1 El Derecho Penal Tributario

Según el Diccionario de Derecho Penal Y Criminología por GOLDSTEIN¹⁰, dice lo siguiente: “

Es el conjunto de normas y disposiciones jurídicas que regulan el ejercicio del poder sancionador y preventivo del Estado, estableciendo el concepto del delito como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo, y asociando a la infracción de la norma una pena finalista o una medida aseguradora (Jiménez de Asúa). Es, por lo tanto, el conjunto de aquellas normas ético-jurídicas, que son consideradas, en un determinado pueblo como absolutamente necesarias para el mandamiento del Orden Político-social y que por eso son impuestas por el Estado mediante las sanciones más graves (Manzini). Concretamente es la rama del derecho que regula la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los autores de infracciones punibles (Nuñez), y aún más concisamente: el conjunto de normas jurídicas que vincula la pena, como consecuencia jurídica, a un hecho cometido (Mezger).

Es evidente que lo que nos ayuda al significado de derecho penal es un presupuesto que contiene las disposiciones que sancionan la conducta dolosa, incluyendo la sanción al acto punible por parte de quienes actúan en perjuicio de un bien protegido; es importante citar a un ilustrado jurista como el Dr. Jorge E. Zavala Egas¹¹ quien da una definición de Derecho penal:

Como se habrá observado el Derecho Penal se sustenta en dos conceptos: un acto que ataca un bien penalmente protegido y viola una norma jurídica y la consecuencia a ese acto contrario al derecho: la pena. Y efectivamente, el objeto del Derecho Penal como ciencia, es sentar los principios y fundamentos de la actuación de la ley penal. Es decir sentar las bases para especificar lo que es delito diferenciándolo de lo que es acto legítimo y saber cuando procede la aplicación de la pena, el modo y cuantía de su imposición [...]

Por lo mencionado es indispensable entonces conocer de que un individuo que realiza actos que van contra un bien jurídico protegido tal como puede ser la propiedad, los impuestos que pertenecen al Estado, son actos dolosos que causan un daño y existe un afectado o víctima, otra situación que constituye delito es ir contra la norma o lo que es lo mismo violar las disposiciones que contiene la ley, por ende estos actos que no son

¹⁰ Raúl GOLLDSTEIN, *Diccionario De Derecho Penal Y Criminología*, 3era Edición, Editorial Astrea De Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, Argentina 1998, p. 342.

¹¹ Dr. Jorge ZAVALA E., *Ensayos Jurídicos*, 1985, p.18.

permitidos no pueden ser premiados sino reprimidos con un castigo que es a través de la pena.

El profesor Jorge Zavala Egas ¹²en su libro Delito Tributario nos habla sobre

1. Ubicación del derecho penal tributario y del procesal penal tributario. [...] Las normas del Derecho Tributario Penal son las “que definen las infracciones, o sea, las violaciones de las obligaciones tanto del Derecho Sustantivo como del Derecho Administrativo y establecen las sanciones correspondientes”.

Las normas y principios que regulan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre sujetos activos y sujetos pasivos de las relaciones jurídico- tributarias constituyen el Derecho Tributario Procesal o Contencioso- Fiscal.

Finalmente, las normas y principios que regulan los procesos que tienen por objeto los delitos tributarios conforman el Derecho Tributario Procesal Penal.

Se trata de subdividir con objeto de un mejor estudio de las instituciones jurídicas, “diferentes disciplinas jurídicas que por su esencia pertenecen a diferentes ramas del Derecho, pero tienen en común el objeto Tributario”.

Entonces con la ilustración que nos da el profesor Jorge Zavala Egas podemos decir de que el derecho penal tributario como es una rama del derecho y tiene sus propias disposiciones que regulan el aspecto tributario impuesto por el propio Estado, van a tener bien definidas cuales son las infracciones que comete el actor “sujeto pasivo” con el incumplimiento de sus obligaciones tributarias hacia el sujeto activo Acreedor de los tributos, y por no cumplir estas obligaciones como mandato de ley, se establecen las sanciones correspondientes, para los infractores, y que tendrán que ser procesados por la vía Contenciosa - fiscal, cumpliéndose con las normas y principios que deben ser respetados en todo ordenamiento jurídico.

Entiéndase como infracción de acuerdo a lo establecido por el Diccionario de Derecho Penal Y Criminología por GOLDSTEIN¹³, que dice lo siguiente:

Transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado. Toda persona es responsable de la infracción de las leyes e incurre en las sanciones que en garantía de su observación se imponen. Cuando la infracción se opera respecto de la ley penal, su concepto equivale a la de delito; pero, conceptualmente, se la tiene por un grado menor, atinente a violaciones de ordenamientos de otra índole, como a disposiciones policiales, administrativas, municipalidades, etc., y entonces coincide con el concepto de falta (v.).” Es claro la definición de infracción por lo que no queda duda de que todo individuo que actúa incumpliendo una norma y más aún si estas detallan el presupuesto del delito tipificado en la ley entonces constituye un delito, si es algo

¹² Jorge ZAVALA E. Delito Tributario, 2008, p. 18

¹³ Raúl GOLDSTEIN. Op. Cit. , p. 587

administrativo que se incumple sería una falta, pero como en materia tributaria el sujeto pasivo ya sea esta persona natural o persona jurídica están obligados a cumplir con las disposiciones tributarias por lo que al incumplirlas o utilizar instrumentos jurídicos para transgredir la norma entonces se configura el delito, y debiendo aclarar que el perjuicio es para el Estado, por ende este mismo tiene que tener en su legislación la forma como va a castigar a los infractores por incurrir en dichos actos.

3.2. El Derecho Procesal Penal Tributario

La norma tributaria tiene su propio derecho procesal penal por ende es indispensable definir que es el derecho procesal penal, para ello voy a citar al Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual por GUILLERMO CABANELLAS¹⁴ que nos dice:

Conjunto de actos mediante los cuales se provee, por órganos fijados y preestablecidos en la ley, y previa observancia de determinadas formas, a la aplicación de la ley penal, en los casos singulares concretos, a la definición de una relación concreta de Derecho Penal (Florián). Para Jofré, la serie de actos solemnes mediante los cuales el juez natural, observando formas establecidas por la ley, conoce del delito y sus autores, a fin de que la pena se aplique a los culpables. Aunque en el ámbito del Derecho Procesal Penal existan infracciones cuya persecución, inicial o total, se reserva a los particulares, lo preponderante consiste en que la defensa del orden general del Derecho conduzca al procedimiento de oficio, contra la instancia de parte, que prevalece en el Derecho Procesal Civil (v.). Contra la necesidad de una definición absoluta de hecho y de derecho que impone el proceso civil, en el orden criminal, la inexistencia de ley punitiva y la misma incertidumbre probatoria, conducen a soluciones absolutorias. (v. Absolución, Acusación, Amnistía, Indulto, Querrela.)

Bueno una vez que hemos conocido la definición de derecho procesal penal, entonces podemos decir que en el derecho procesal penal tributario esta se cumple cuando por la existencia del cometimiento de un delito que está tipificado en la ley tributaria, el infractor debe ser procesado ante la justicia de acuerdo a los principios que regula la materia penal, y es entonces donde el fiscal va a conocer la existencia del delito y que debe aplicar las garantías al debido proceso establecidas en nuestra constitución en el actual Estado Constitucional de Derecho.

En los criterios de Victor Vacca Gonzalez¹⁵ en su libro teorías básicas sobre el proceso penal, tenemos lo siguiente, es menester indicar que este a su vez cita a otros autores:

“La institución jurídica del proceso en general y del penal en especial, se presenta bastante compleja, pero no complicada, por lo que antes de formular nuestro criterio sobre ésta, acudimos a las sólidas hipótesis

¹⁴ Guillermo CABANELLAS, Op. Cit., III D - E p. 148.

¹⁵ Víctor VACCA G. *Teorías Básicas Sobre El Proceso Penal*, Editora PROKHASA, Guayaquil – Ecuador 2006, p.33, 34,35, 36.

explicadas por algunos de los mejores procesalistas nacionales y extranjeros:

El autor ecuatoriano Víctor Lloré Mosquera, en su exegético Compendio de Derecho, refiriéndose al ente jurídico del proceso penal, proporciona la siguiente definición: “Por proceso penal, siguiendo el criterio del profesor Carnelutti, hemos de comprender al conjunto de actos encaminados a comprobar el delito y determinar la pena.” Para el notable jurisconsulto Manzini, el proceso penal es conceptuado como:

“El conjunto de los actos concretos, previstos y regulados en abstracto por el derecho procesal penal, cumplidos por los sujetos públicos o privados, competentes o autorizados, a los fines del ejercicio de la jurisdicción penal, en orden a la pretensión punitiva hecha valer mediante la acción o en orden a otra cuestión legítimamente presentada al juez penal, constituye la actividad judicial progresiva que es el proceso penal”. ... La somera revisión de una parte de la antología del derecho procesal, nos permite apreciar que el proceso penal es una institución jurídica de derecho público; cuyo destino es convertirse en medio efectivo para la aplicación de las disposiciones abstractas del derecho penal sustantivo en los casos concretos, y es por el cumplimiento de esta misión, que con razón alguna, se lo moteja de instrumental y formal[...]

Al respecto el Dr. VACCA en su estudio de derecho procesal penal recoge diversos criterios conceptuales de varios tratadistas en la que da un criterio personal de lo que le piensa tal como lo exprese en líneas anteriores, por lo que bien podríamos decir que si existe la norma sustantiva penal, esta tiene definida sus disposiciones que son de mandato obligatorio en nuestro sistema jurídico y que deben de cumplirse, que cuando un individuo adecua su conducta a lo tipificado en la norma penal entonces con plena seguridad constituye un delito que es en donde existe el acto, típico, antijurídico, y es allí donde que se desprende el camino a determinar si de parte de quien lo cometió fue por intención, o en pleno conocimiento de cometerlo, o se realizó por desconocimiento por lo que es indispensable determinar la acción u omisión, dejando en claro que ninguna de las dos exime de responsabilidad puesto que las leyes penales se entienden conocidas por todos, y que por lo tanto su ignorancia no es excusa, entonces dependiendo donde ocurrió el hecho avocará conocimiento el juez competente de acuerdo a la jurisdicción y competencia, en materia procesal penal tributaria, es indispensable conocer lo plasmado en el Artículo número 1 del Código de Procedimiento Penal que reza así:

Juicio Previo.- Nadie puede ser penado sino mediante una sentencia ejecutoriada, dictada luego de haberse probado los hechos y declarado la responsabilidad del imputado en un juicio, sustanciando conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República y en este Código, con observancia estricta de las garantías previstas para las personas y de los derechos del imputado y de las víctimas.

Es decir de que quien comete un delito debe ser penado mediante sentencia y no sobre otro instrumento, desde luego que esto debe ser luego de haberse probado los hechos es decir sobre lo que se ocurrió para llegar a determinar esa responsabilidad, mediante el juicio previo, pero desde luego que aunque haya cometido un delito primero es inocente hasta que se demuestre lo contrario por ende es que a quien se denuncia, y se formula una acusación, nuestro sistema jurídico el concede el derecho a la defensa, para que pueda demostrar lo contrario, desde luego que el juez verá todos los elementos probatorios que conlleven a ver la realidad de los hechos, y de esta manera poder juzgar con pleno conocimiento de causa, de no hacerlo se estaría violentando el derecho a la legítima defensa y por lo tanto se estaría dejando en indefensión, por decir un ejemplo si un contribuyente presenta facturas falsas y las declara, el Servicio de Rentas Internas tiene que de ley poner en conocimiento de la autoridad competente, por cuanto esto debe de someterse a un proceso judicial y es allí donde debe de probarse la configuración del delito y el actor por mandato de la ley le asiste el derecho a la defensa tal como lo paso a detallar basándome en las disposiciones de la Constitución de la República del Ecuador como lo plasman los siguientes artículos :

Arts. 75 “Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.”

Art. 76 En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.

2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.

3. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.

5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.

6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

a. Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.

b. Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.

c. Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.

d. Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento.

e. Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto.

f. Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento.

g. En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor.

h. Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.

i. Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.

j. Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder al interrogatorio respectivo.

k. Ser juzgado por una jueza, juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.

l. Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hechos. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

m. Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.

Las garantías que acabo de mencionar son intangibles y de estricto incumplimiento por cuanto están consagradas en la Constitución debiendo obedecer lo dispuesto por el Art. 1 IBIDEM que reza:

“El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada [...]”

Es decir que si la propia carta magna manifiesta que estamos en un Estado constitucional de derecho, tanto los funcionarios administrativos, judiciales deben de cumplir con respetar la jerarquía de la Constitución y el orden legal que esta consagra, caso contrario sería solo una acogedora literatura lo plasmado en el artículo uno y de las garantías al debido proceso, por ende es muy necesario, que en todo proceso penal se cumpla con todos los principios que regulan la materia penal tributaria, tanto para que el responsable de los actos dolosos no tenga excusa de decir nunca se respeto y el derecho a la defensa y la condena sea justa y la apreciación de la justicia por parte de la sociedad se vea con buena imagen refiriéndonos a una autoridades judiciales que de forma objetiva llevan un estado procesal transparente y como resultado muy legal y justo, digo muy legal por cuanto se vela por el verdadero cumplimiento de las normas subjetivas tanto tributarias, como penales y de las formas procesales penales que aseguran una ligadura entre el actor intelectual del delito y las pruebas materiales del delito, como decíamos en líneas anteriores ante una falsificación de facturas, el Dr. Jorge Zavala¹⁶ ilustrado jurisconsulto y profesor dice al respecto en su libro Delito Tributario :

La norma procesal penal objeto de estudio Art. 21.- Reglas de la competencia territorial.- En cuanto a la competencia de los jueces y tribunales penales, se observarán las reglas siguientes:

3.- (Reformado por el Art. 1 de la Ley 2003-101, R.O. 743, 13- I-2003)
Cuando una persona hubiera cometido infracciones conexas de la misma o distinta gravedad , en un mismo lugar o en diversos lugares, habrá un proceso penal por cada una de las infracciones, y serán competentes los jueces del lugar que prevengan en el conocimiento de las causas.

El Tribunal Penal que dicte la primera sentencia condenatoria, será competente para la unificación de la condena, para cuyo efecto deberá

¹⁶ Dr. Jorge ZAVALA, Op. Cit. P. 100

anunciar la competencia para la unificación, mediante oficio de (sic) los demás tribunales penales.

4.- Hay conexidad cuando:

c) Se impute a una persona la comisión de varios hechos punibles, cuando unos se han cometido con el fin de ocultar otros;

2. Necesidad de la existencia de “varios hechos punibles” (actos típicos) imputados.

Todos los operadores jurídicos cuando leemos palabras en idioma español, primero, acudimos al Diccionario de la Real Academia para iniciar por el camino correcto la labor de interpretación y comenzando el recorrido podemos constatar que la expresión “conexidad” se trata de un derivado del sustantivo femenino “conexión “ y que éste significa “enlace, atadura, trabazón, concatenación de una cosa con otra”. Es decir, siempre que se usa correctamente el término “conexión “o su derivado “conexidad” se está haciendo referencia a más de una cosa, objeto o acto. Y es por esta razón y por simple lógica que no puede haber conexión si existe una sola conducta. Este punto no merece más argumentación y, no es tratar el tema con seriedad, si alguien opina en sentido contrario al Diccionario de la Real Academia Española. Etimológicamente proviene de Cum Nexo (con nudo), lo que implica una vinculación, un enlazamiento, una relación o un nexo entre dos o más elementos. Pero si adjetivamos el sustantivo femenino <<conexión >> calificándolo de <<procesal penal>>, surge la idea que se trata de un nexo que surge dentro del proceso penal, o que se produce durante su desarrollo y estas primeras afirmaciones no ciertas. No se trata de vinculación de <<acciones penales >> o una relación que vincule <<objetos del proceso penal>>. Por el contrario se produce el nexo fuera del proceso penal, es extraprocesal, no tiene esencialidad procesal, la conexión carece de sustentabilidad procesal propia, es un anexo que efectivamente, se produce fuera del proceso penal, pero con efecto o incidencia en éste. La doctrina ecuatoriana parte del mismo supuesto fáctico para explicar la conexidad: es necesario que en el mundo de las conductas reales (antes de proceso penal alguno) se produzcan dos o más conductas típicas o constitutivas de delitos y sólo si están relacionados en la forma prevista en el CPP son conexos. Por ello la norma enuncia la necesidad que se dé el supuesto de varios hechos punibles [...]

Cuando se hayan cometido diversas infracciones que son conexas ya sea estas en un mismo lugar o diferentes lugares, existirá un proceso penal por cada una de las infracciones, y serán competentes los jueces del lugar, no puede ser otro , y además es indispensable indicar que si una persona comete varios delitos que por ende son punibles, y se los realiza con el fin de consumir u ocultar otros entonces nos encontramos ante la conexidad en el proceso penal, como por citar un ejemplo: una persona falsifica las facturas y luego las utiliza para deducir gastos entonces estamos ante un delito que es el de la falsificación y luego que es la de deducir gastos que no existen por ende existe una flagrante conexidad de delitos, que el único fin en materia

tributaria sería perjudicar al fisco, y que el Tribunal Penal deberá dilucidar en la Etapa del juicio y juzgar de acuerdo a lo actuado en el proceso, valorando las pruebas, peritajes, testimonios.

3.3. El bien jurídico protegido

En el derecho es importante conocer cuál es la definición del **bien jurídico**, y es entonces que recurrimos al Diccionario de GUILLERMO CABANELLAS¹⁷ que nos dice:

“ Todo aquel, sea material o inmaterial, tutelado por el Derecho. //El lesionado por un delito y cuya defensa pretende asegurar la pena.”

con estas concepciones de material o inmaterial protegido por el derecho entonces tenemos que en las legislaciones sobre todo en la nuestra existe una tutela, protección ante este bien, sobre todo en el campo económico que es mucho le interesa al Fisco como ente recaudador a través del Servicio de Rentas Internas y que sirve para satisfacer las necesidades del Estado más aún cuando se obliga a los contribuyentes que cumplan con sus contribuciones tributarias impuestas por el Estado, es decir el ente acreedor de esta masa económica es el Estado y quien siempre tendrá que cumplir con tales obligaciones es el sujeto pasivo, que se encuentra en el sector privado, y que por incumplir las obligaciones tributarias o pretender defraudar al Fisco se tendrá a las sanciones impuestas por la norma tributaria vigente, y como es de notoriedad pública estas siempre cambian de la noche a la mañana, y el Estado buscar fortalecer mucho más su poder recaudador a través del endurecimiento de las leyes, caso contrario de tener leyes tributarias muy flexibles, existiría un descontrol en la forma de recaudar, por eso quienes infringen la ley actualmente tienen que meditar mucho respecto a pretender cometer algún acto doloso en materia económica tributaria, por una razón lógica de que un Estado no puede ser flexible valga la redundancia, con los que infringen las leyes y que en el fondo crean un perjuicio económico al acreedor tributario o lo que es lo mismo el sujeto Activo, y así bien lo manifiesta la norma en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en las siguientes disposiciones legales:

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

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

¹⁷ Guillermo CABANELLAS, Op. Cit. I A - B p.477.

El profesor Dr. Jorge Zavala Egas¹⁸ autor del DELITO TRIBUTARIO nos habla sobre el bien jurídico protegido y dice así:

“Analicemos, primero, los distintos delitos tributarios y administrativos que se comprenden en el tipo penal de defraudación tributaria descrito en el artículo 342 del Código Orgánico Tributario y que revelan cuál ha sido la política legislativa seguida.

Se describen dos tipos de conductas:

1.- Los “actos de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induzcan a error en la determinación de la obligación tributaria o por la cual se deja de pagar en todo en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero...”

2.- Las “conductas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria”.

Claramente aparece que se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos concretados en tributos o Fisco o Hacienda Pública) y también en cuanto a los medios para su consecución (función o actividad administrativa tributaria). El concepto de Fisco o Hacienda Pública que es uno solo tiene dos vertientes: la objetiva que es el patrimonio del Estado (Fisco) y la subjetiva que es ese mismo Estado como titular de la función administrativa tributaria. Ambos elementos son los bienes jurídicos protegidos por el tipo penal de defraudación tributaria. Como afirma la profesora de la Universidad de Granada M. RANCAÑO MARTÍN, “el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquella de un contenido patrimonial” [...]

Por lo que podemos decir que los bienes jurídicos protegidos son el patrimonio del Estado como vertiente objetiva y como vertiente subjetiva es la función administrativa tributaria, y es muy acertada la forma de expresar quien protege ese bien jurídico tutelado, que es el tipo penal de defraudación tributaria, que es en sí evitar que los sujetos pasivos de la obligación tributaria, sustraigan ese dinero que es de la Hacienda Pública, o Fisco, una de las situaciones se da, cuando las compañías tienen la obligación de declarar y pagar los valores retenidos y estos los tienen y no los declaran y los sustraen para su propio beneficio, o para un tercero, y es en ese momento cuando el autor directo de ese acto doloso recae en el contador, financiero, o en el asesor, lógico es saber que el representante legal siempre responderá por la compañía que representa.

¹⁸ Dr. Jorge ZAVALA E., Op. Cit., p.18, 19.

3.4 La defraudación Tributaria

Este tema es el elemento tutelar de la obligación de tributar, por cuanto quienes vulneren la norma con el ánimo de causar un daño al Fisco entonces entrarían a ser parte de este presupuesto que es la configuración del delito tributario, y que por lo tanto se encuentra plasmado en nuestra legislación, y por ende es muy necesario tener un concepto a priori de lo que es **Defraudación**, y para ello cito al Diccionario de GUILLERMO CABANELLAS¹⁹ que nos dice:

En sentido amplio, cuanto perjuicio económico se infiere abusando de la buena fe. Substracción o abstención dolosa del pago de impuestos. //Apropiación indebida de cosas muebles, recibidas con obligación de restituirlas. // Cualquier fraude (v.) o engaño en las relaciones con otro. // De modo específico, cualquiera de los abusos cometidos en perjuicio del fisco o contralas propiedades intelectual o industrial. (v. Contrabando, Estafa, Hurto-defraudación.) y defraudar según el mismo Diccionario significa: “ Privar con infidelidad, engaño o abuso de confianza, de lo que a otro pertenece por derecho.//Estafar. //Engañar. Eludir el pago de los impuestos, sea por el total o parcial. Frustrar. //Hacer inútil algo, o dejarlo sin efecto. (v. Defraudación.)

Teniendo estas concepciones podríamos decir que es un perjuicio que se causa al fisco por abstenerse de pagar apropiándose de lo que le pertenece al Estado por parte del sujeto activo, utilizando también como herramienta del pago el engaño.

El profesor DR. Jorge Zavala Egas²⁰ en su libro Delito Tributario tenemos lo siguiente:

“3. La tipicidad de la defraudación tributaria... Las normas jurídicas requieren de una verdadera fuerza que asegure su eficacia, ese es el rol del Derecho Penal. Lo que hace el legislador penal es vincular de la desobediencia de la norma con la amenaza de penas. “El derecho penal moderno, propio del Estado de derecho, se sirve para ello de un método que resulta sencillo y goza de la ventaja de proveer de una especial seguridad jurídica:<<describe ciertos comportamientos ilícitos (contravenciones a la norma) como un acotado acontecimiento de la vida y los somete a una pena>>. Esta tipificación exhaustiva –no susceptible de extensión reservada al legislador- de las circunstancias de hecho constitutivas del delito, es el <<tipo penal>>.

La conducta que se adecua al tipo de defraudación tributaria del Art. 342 COT no tiene asociada ninguna pena como consecuencia, sino en tanto sea una constitutiva de una de las figuras típicas constantes en el Art. 344 ídem, así lo establece el Art. 345 íbidem. Luego, las figuras típicas (Art. 344 COT) son enunciaciones casuísticamente formuladas del tipo genérico del delito de defraudación (Art. 342 ídem).

Por otra parte, hay que tener en cuenta que es objeto de un proceso penal la conducta que se adecua a la figura típica y que contiene los elementos enunciados en el tipo. Por ejemplo la falsificación de facturas comerciales se adecua al No. 5 del Art. 344 pero sólo de defraudación tributaria (Art.

¹⁹ Guillermo CABANELLAS, Op. Cit. III D – E, p. 50.

²⁰ Dr. Jorge Zavala E. Op. Cit. p. 27.

342) si se constituye como acto medio para inducir a error a la Administración y dejar de pagar el tributo debido en propio beneficio o de tercero. Lo mismo sucede se incluyen en una declaración o información presentada a la Administración retenciones inexistentes (Art. 344, No. 6 COT) como acto de inducción a error en la determinación tributaria para dejar de pagar tributos en beneficios propio o de un tercero.

La función del <<tipo>> es describir los elementos que deben contener las <<figuras típicas>> para ser consideradas como especies del acto típico genérico de defraudación tributaria. Por ello, se afirma que este último no goza de exclusividad en la pertenencia de sus elementos, por el contrario la comparte con todas las figuras típicas. Sin embargo, cada una de éstas, a diferencia del tipo genérico, tiene exclusividad sobre sus elementos constitutivos. Por ejemplo, el elemento inducir a error a la Administración tributaria en la determinación de la obligación a pagar (elemento del tipo), siempre será necesario como efecto del acto de engaño, de falsedad, de simulación con que el sujeto activo, por ejemplo, presenta datos o cifras falsos, incompletos o desfigurados (figura típica), es decir, se comparte, no es exclusivo del tipo; sin embargo, la presentación de datos o cifras falsos, incompletos o desfigurados es un elemento exclusivo de la figura típica descrita en el numeral 4 del Art. 344 C.O.T[...]

En nuestra legislación actual encontramos la definición de defraudación en el Art. 342 del Código Orgánico Tributario que dice:

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

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

- 1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;
- 2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
- 3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;
- 4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados;
- 5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;

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

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

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

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

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

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

12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;

13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos, retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y,

14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.

Art. 345.- Sanciones por defraudación .- Las penas aplicables al delito de defraudación son:

En los casos establecidos en los numerales 1 al 3 del artículo anterior y en los delitos de defraudación establecidos en otras leyes, prisión de uno a tres años.

En los casos establecidos en los numerales 4 al 12 del artículo anterior , prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

En los casos establecidos en los numeral 13 al 14 del artículo anterior , reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.

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, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, si se establece que su conducta ha sido dolosa.

En los casos en los que el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, los funcionarios encargados de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto

activo además de la pena de reclusión por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave serán sancionados con la destitución y quedarán inhabilitados, de por vida, para ocupar cargos públicos.

La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los numerales 4 al 14 del artículo anterior iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.

La administración tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda, en todos los casos de defraudación, y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular.

En los artículos antes citados tenemos cuales son los diferentes tipos de delitos tributarios que existen y por tal situación cualquier persona que incurra en alguno de las conductas tipificadas anteriormente al ser procesado penalmente cumplirá las penas correspondiente impuestas por la autoridad competente.

3.5 La falsedad contable

En los delitos contables normalmente se emplea falsedad y al respecto en el libro del DR. ENRIQUE RODRÍGUEZ PIHUAVE²¹ cuyo título es “EL FRAUDE SUSTANTIVO Y ADJETIVO PENAL” encontramos acerca de la falsificación:

La Falsificación” implica la acción y efecto de “falsear”, esto es adulterar o contrahacer una cosa. Constituye una especie de “falsedad”, y se concreta imitando lo verdadero o auténtico, o los rasgos y signos que caracterizan a lo que sirve de modelo.”

Es totalmente diferente la “falsificación”, de lo que constituye la “FALSEDAD”.

Falsedad.- “Delito consistente en la alteración o simulación de la verdad, con efectos relevantes, hechas en documentos públicos o privados, en monedas, en timbres o en marcas” (Diccionario Encarta).

“El Dr. GONZALO FERNÁNDEZ DE LEÓN, en su “Diccionario Jurídico”, nos dice

“No toda falsedad es falsificación aunque toda falsificación es falsedad.

Hay falsedad cuando se procede con mentira o con engaño; cuando se falta voluntariamente a la verdad; o cuando se omite o calla por un testigo lo que debía decir. Y hay falsificación cuando interviene ficción, alteración real de una cosa material (firma, sello, documento, etc.). La falsedad se comete con escritos, palabras o hechos, y por uso o abuso; mientras que la falsificación sólo se comete con escritos y hechos”.

²¹ Dr. Enrique RODRÍGUEZ P. *El Fraude Sustantivo y Adjetivo Penal*, Guayaquil – Ecuador 2007, p. 66

El tratadista GROIZARD- citado por el Dr. Amado Ezaine Chávez en su “Diccionario de Derecho Penal”- expresa: Para que la falsificación resulte, es necesaria la previa existencia de un documento o de un objeto verdadero, que mediante ciertos procedimientos se altera, y al alterarse se falsifica. Al paso que la falsedad indica la comisión de un hecho o la ejecución de un acto, en el que no se expresa la verdad, sino a sabiendas se emiten conceptos que no son verdaderos. La falsedad se comete sin la existencia previa de un objeto al paso que la falsificación no se produce sin ella.

En lo anteriormente visto se desprende que la “falsedad” es lo general, en tanto que la “falsificación” es una parte de aquélla.

La “falsedad”, doctrinariamente, es de tres clases: propiamente dicha o material; ideológica; e, ideal. Y, es esta última la que a su vez se subdivide en falsificación y forjadura. Y, todas ellas se ven contenidas en los delitos tipificados en este Capítulo.

1.- Falsedad material.- En el documento- que ya existe- se hacen enmendaduras, borrones, tachones, etc.

2.- Falsedad ideológica.- En el documento se ponen frases o declaraciones que no corresponden a la realidad, es decir se cambia el texto.

3.- Falsedad ideal.- a) Falsificación, se imita un documento que ya existe; y, b) Forjadura, se finge, se inventa un documento nuevo que no ha existido.

Una vez que he plasmado sobre la falsedad y falsificación sobre un análisis doctrinal del honorable jurisconsulto Dr. Enrique Rodríguez Pihuave, puedo resumir que la falsedad consiste en toda alteración a la verdad, y, esto se da más bien cuando alguien oculta algo, para no darlo a conocer a los demás, por lo tanto si alguien realiza un acto y luego por algún motivo dice “yo no hice eso” entonces nos encontramos ante una falsedad porque no se está actuando con transparencia y está diciendo algo contrario a la verdad, razón por la cual su conducta se adecua a una falsedad, un ejemplo: Un Gerente General de una compañía ABC, conociendo que su situación financiera está declinando, y , en una reunión con un inversionista interesado en hacer negocios con él, esté le dice que la empresa esta excelente y que ha tenido unos altos ingresos que ocupan liderazgo en el mercado, cuando es todo lo contrario a la realidad, entonces tendremos aquí una

falsedad, pero, ¿Cual es el objetivo de decir cosas contrarias a la realidad? Sin pensarlo mucho es el provecho personal, o para la sociedad que representa, sin importar el daño que se le pueda causar a este. Y más aún cuando se maquillan los balances de la compañía, por decirlo así en este caso ya tendríamos un ejemplo de falsificación, porque es en un documento y no tiene que ver los valores anotados en aquel con la situación real de la compañía.

Con este ejemplo sucinto y claro como el agua nos damos una idea como se da esto en el mundo empresarial cuando no se da una transparencia desde luego que existen empresario muy honestos, es que hay que ser realistas que la gente cuando se propone algo no le importa lo que se le haga al resto con tal de lograr sus objetivos, esta es una realidad, y por eso como tal este delito de la falsedad se tipifica en el código penal, como en otras leyes que rigen para algunas materias específicas.

En el Código Penal encontramos tipificado en el Art. 363.- lo siguiente.

Serán reprimidos con prisión de dos años y multa de doscientos a ochocientos Suces.

1.- Los que hicieren alzar o bajar el precio de las mercaderías, de los papeles efectos o valores, por cualesquiera medios fraudulentos, o por reunión o coalición entre los principales tenedores de una mercancía o género, con el fin de venderla, o no venderla sino por un precio determinado;

2.- Los que ofrecieren fondos públicos, o acciones u obligaciones de una sociedad o persona jurídica, afirmando haciendo entrever hechos o circunstancias falsos; y,

3.- El fundador, administrador, director, gerente o síndico de una sociedad de una persona jurídica de otra índole que publicare o autorizare un balance cualquier otro informe falso o incompleto, cualquiera que hubiese sido el propósito al verificarlo.

Aquí en nuestra propia legislación lo tipifica sobre la falsificación en la contabilidad, y directamente señala quienes serían los responsables por tales delitos en caso de cometerlos, el legislador ha mencionado a los fundadores, administradores, directores, gerentes, síndicos de una sociedad de una persona jurídica y justamente en la publicación o autorización de un balance falso o incompleto, es decir presentar todo lo contrario a la realidad de la compañía, porque es justamente cuando en el proceso de la contabilidad una vez que se han realizado las transacciones, asentado en el libro de Diario, libro mayor, luego el Balance de Comprobación y preparar el Balance general que es el Estado Financiero donde se refleja la situación económica de las compañías, puesto que esta se las presenta a los Organismos de control, a las Instituciones Financieras, Inversionistas, o una Auditoria, viendo más allá de lo que reza en una

tipificación penal de esta naturaleza, debemos de tener en consideración que con una correcta falsificación contable se puede perjudicar al Fisco, Bancos, Inversionistas, Acreedores, por cuanto estas recibirían una información totalmente alejada de la realidad, en cuanto a lo del Fisco, tendría que asumir como que la empresa no ha tenido buenos ingresos y que al contrario han existido exceso de gastos y por ende no hay utilidad, los activos son mayores a los pasivos y existe un déficit, y por ende en el Estado de Resultados va a existir la novedad de pérdida y no una ganancia, frutos de los subterfugios contables utilizando en algunos casos la propia ley, pero para la realización de estas situaciones no cualquier individuo lo puede realizar, sino una persona especializada en la parte contable y que sepa de tributos, o materia tributaria puesto que actualmente la contabilidad ya no es una mecánica sino más bien que va ligada al aspecto tributario y para ello es indispensable conocer y entender la legislación tributaria vigente en nuestro país y estar al tanto en las resoluciones, circulares del Servicio de Rentas Internas. Algo que es importante indicar que el Servicio de Rentas Internas realiza cruce de información.

Código Penal. Art. 364.- Será reprimido con prisión de uno a cinco años **el director, gerente o administrador de una sociedad o de una persona jurídica** de otra índole que prestare su concurso **o consentimiento para actos contrarios a los estatutos, leyes u ordenanzas que las rijan**, a consecuencia de los cuales la persona jurídica o la sociedad quedare imposibilitado de satisfacer sus compromisos, o en la necesidad de ser disuelta.

“Las negritas son mías.”

3.6 La doble contabilidad

La doble contabilidad no es otra cosa que llevar dos tipos de contabilidades, en la primera el empresario, contador, o quien la realice anotará cual es la situación real de la compañía, y en la otra anotará lo contrario, es decir lo ficticio, en la Contabilidad real aparecerá los verdaderos ingresos obtenidos por el giro del negocio, y en la contabilidad ficticia debe constar la parte en donde está oculto los ingresos es decir no tendrá un sustento en factura de pronto, o lo que es decir si vendió no los registra, y en cambio en los gastos anotan todos los que son y los que no son los respaldan con compras de facturas, y de esta manera se obtienen resultados distintos que serán de apreciación contable y jurídica, muchas personas se preguntan ¿Por qué las empresas obtienen pérdidas? , y Si hay pérdidas porque son dueños de grandes bienes inmuebles, o tienen propiedades en el exterior...!

Como la contabilidad no cualquiera la puede realizar, debido a que se necesita tener conocimiento, preparación, este tipo de actos los realizan personas muy preparadas, y que con el conocimiento que tienen lo hacen de una manera que ni el propio Servicio de Rentas Internas lo detecta, pero que actualmente los funcionarios del Servicio de Rentas Internas lo hacen más rápido debido a la buena preparación que tienen, y que se dan cuenta cuando empiezan a realizar el cruce de información de los contribuyentes, y esto ayuda bastante porque en la base de la Institución indicada tienen sistematizado las declaraciones y se les hace más fácil la comparación y es cuando comienzas a pedir información al contribuyente y dependiendo de lo que este les diga lo harán.

En la doble contabilidad siempre se realizaran ocultaciones, por decirlo así si una empresa se encuentra en buena situación económica y esta tiene que pagar un volumen alto de impuesto, tendrá que reflejar que hay disminución de ingresos que pueden reflejarse en las cuentas de ventas, ingresos, servicios prestados, otros ingresos, y en cuanto a los gastos estos tendrán que reflejarse en exceso, de manera que haga disminuir la utilidad, y si es el propósito de no pagar impuestos ni pagar la participación de los trabajadores, inflará para reflejar perdidas por un exceso de gastos, y evidente disminución de ingresos, lo que al final del ejercicio económico será que el periodo económico no ha sido bueno.

Otra situación que puede darse es que para el caso de hacer reflejar las pérdidas, también harán constar que si ha existido un inventario de una suma cantidad de dinero, la compañía sufrió un robo, incendio, y estas serán deducibles lo que lógicamente hará es que se afecte a la imputación del impuesto a la renta, porque existirá menos utilidad, o ninguna, y el afectado el fisco.

3.7. El Tipo objetivo

Para hablar del tipo objetivo, voy a citar al profesor DR. JORGE ZAVALA EGAS²² en su libro DELITO TRIBUTARIO que dice:

El tipo objetivo. Así se conoce al conjunto de elementos materiales o fácticos que configuran la conducta descrita en la ley penal, tales como el sujeto activo, el sujeto pasivo, el núcleo o verbo del tipo, el resultado, así como cualquier otro seleccionado por el legislador para la estructuración del delito de defraudación tributaria.

²² Dr. Jorge ZAVALA E. Op. Cit. p. 30

A) El sujeto activo del delito en la acción

Se trata de aquél sujeto que debe realizar la conducta típica y de las condiciones que de éste exige el tipo, de no existir ningún requerimiento específico al sujeto activo en cuanto a edad, profesión, parentesco, etc. Estamos frente a un delito común, ya que cualquier persona pueda llevar a cabo la realización de la conducta típica, el sujeto activo no está caracterizado por cualidad alguna. Mientras que si se trata al delito de defraudación tributaria como delito especial, de suyo va la necesaria caracterización del sujeto activo de la conducta típica con la cualificación de ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal y/ o sujeto pasivo de la actividad de control de la función tributaria, pudiendo ser más de uno.

“Esta cuestión de calificar al delito de defraudación tributaria como especial, dice PÉREZ ROYO. “es de una importancia capital no sólo desde el punto de vista teórico, sino también desde el punto de vista práctico. Así, se acepta la tesis de la defraudación como delito especial, las actuaciones desarrolladas por los representantes tanto legales como voluntarios de los sujetos pasivos determinarán situaciones de impunidad, en cuanto que, en estos casos, el sujeto de la acción no coincide con el sujeto pasivo del tributo, continúa diciendo el autor que en el caso de las personas jurídicas, “ si la defraudación es calificada como delito especial, el problema de la autoría debe ser resuelta mediante la invocación del...<<obrar por otro>>; en cambio si se acoge la solución contraria de considerar a la defraudación tributaria como un delito especial,... (se hace) necesario resolver caso por caso el problema de la autoría...”.

Una vez que conocemos el estudio del Dr. Jorge Zavala, es importante conocer que debe de estar muy claro que en cuanto a la identificación de las partes actuantes del Tipo penal y el perjudicado son el sujeto activo para la primera y el sujeto pasivo en la segunda, en cuanto a la descripción del tipo objetivo, fundamental es reconocer que quien comete esta conducta típica necesariamente es un sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir quién tiene la responsabilidad de pagar al Fisco por las retenciones realizadas, por el impuesto a la Renta, y otros más, y esto hace que el delito tributario no sea un delito común, sino un delito especial.

CAPITULO 4

EXISTENCIA DE PREJUDICIALIDAD TRIBUTARIA

4.1 Requisitos de la denuncia

En la materia tributaria, es importante establecer si el sujeto pasivo ha incurrido en alguna infracción tributaria, y por ende su resultado es objeto de una acción penal, en nuestro sistema jurídico ecuatoriano, el organismo de controlar las recaudaciones tributarias es el Servicio de Rentas Internas, con los funcionarios especializados en realizar tales controles, al momento de que al sujeto pasivo, se le está haciendo una acción administrativa, este debe presentar todas las documentaciones requeridas por el Servicio de Rentas Internas, en estas recopilaciones de información el funcionario de detectar que existen presunciones del cometimiento de un delito tributario, elaborará las actas administrativas y una vez que estén concluidas en un acto administrativo firme pero por la autoridad administrativa competente, entonces se procede a la denuncia en la Fiscalía, puesto que por lógica existiría la comisión de un delito.

Como es de nuestro conocimiento que cuando existe la presunción del cometimiento de un delito, se denuncia en la Fiscalía, para que inicie la etapa preprocesal penal, y en coordinación con la policía, más en cuestiones de índole tributaria por ser una materia especial, la investigación la realiza el Servicio de Rentas Internas, que ya vienen con el Acto Administrativo en Firme, y el Fiscal analizando todos los elementos de juicio correspondientes, deberá iniciar la Instrucción Fiscal correspondiente, Acusar.

En el Actual Art. 354 del Código Orgánico Tributario reza así:

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

Y sólo se dará inicio a la acción penal correspondiente cuando se cumpla con lo establecido en el Art. 345 IBIDEM.

Me permito mostrar como ejemplo una denuncia ante la fiscalía por la autoridad tributaria.

SEÑOR AGENTE FISCAL DE LO PENAL DEL GUAYAS.-

AB. NICOLÁS JOSÉ ISSA WAGNER, ecuatoriano; mayor de edad; de estado civil soltero, de profesión abogado, con dirección domiciliaria en la Urbanización "Isla Sol" situada en el cantón Samborondón, por los derechos que represento del **SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**, en mi calidad de Director Regional Litoral Sur del S.R.I., conforme lo acredito con la copia certificada de la Resolución en la que se me designa

en tal función, instrumento por el cual solicito de antemano se sirva declarar legitimada mi personería en el proceso penal a iniciarse; al amparo de lo dispuesto en los Arts. 358 y siguientes del Código Orgánico Tributario, comparezco ante su autoridad penal para **denunciar** la execrable infracción penal tributaria de **DEFRAUDACIÓN** de la que ha sido víctima u ofendida la institución que dignamente presido en esta ciudad de Guayaquil, en los términos que a continuación expongo:

PRIMERO: IDENTIFICACIÓN DEL DENUNCIANTE.-

Los nombres, apellidos y demás datos generales de ley del compareciente, en mi calidad de Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, son los que ya han quedado expuestos en las líneas que anteceden.-

SEGUNDO: IDENTIFICACIÓN DEL DENUNCIADO.-

El denunciado de la infracción penal tributaria expuesta en este libelo es el señor **HEBERT JOFRE BELLO ESPÍN**, con cédula de ciudadanía N° 0911593515001.

TERCERO: RELACIÓN CIRCUNSTANCIAL DE LA INFRACCIÓN PENAL TRIBUTARIA.-

La relación circunstancial de la infracción penal tributaria que denuncio es como a continuación indico:

El Servicio de Rentas Internas, en ejercicio de sus atribuciones de control, administración y recaudación de tributos, procedió a realizar un **cruce de información** para el contribuyente **HEBERT JOFRE BELLO ESPÍN**, dado que se le pudo detectar ciertas diferencias en las retenciones que había efectuado, según la información tomada de sus declaraciones de retención de impuesto a la renta; de las cuales en efecto se encontraron diferencias que se encuentran detalladas en el Informe de Gestión Tributaria No. GTRLS-2007-003 de fecha 26 de noviembre del 2007; por los meses de abril; mayo; junio; julio; agosto; septiembre; octubre; noviembre; diciembre del año 2006; y enero; febrero; marzo; abril; mayo y junio del año 2007.-

El 31 de octubre de 2007, se procedió a emitir la correspondiente comunicación de diferencias en declaraciones o cruces de información, signada con el No. RLS-GTRCI2007-00230, donde se denotaba las mencionadas diferencias y exhortando al contribuyente a justificar y/o corregir las diferencias establecidas en el informe de Informe de Gestión Tributaria No. GTRLS-2007-003 de fecha 26 de noviembre del 2007.-

En mérito de lo expuesto, luego de cumplir los procedimientos administrativos pertinentes y concederle la oportunidad del derecho a la defensa al contribuyente **HEBERT JOFRE BELLO ESPÍN**, se emitió y notificó al prenombrado contribuyente, las siguientes liquidaciones de pago por: diferencias, signadas con los números y por los conceptos que a continuación se indica

RLS-GTRLP2008-0046 Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en

la fuente de Impuesto a la Renta de abril del 2006

RLS-GTRLP2008-00047 Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la

fuentes de Impuesto a la Renta de mayo del 2006

- RLS-GTRLP2008-00048** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de junio del 2006
- RLS-GTRLP2008-00049** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de julio del 2006
- RLS-GTRLP2008-00051** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de septiembre del 2006
- RLS-GTRLP2008-00052** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de octubre del 2006
- RLS-GTRLP2008-00053** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de noviembre del 2006
- RLS-GTRLP2008-00054** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de diciembre del 2006
- RLS-GTRLP2008-00056** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de febrero del 2007
- RLS-GTRLP2008-00057** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de marzo del 2007
- RLS-GTRLP2008-00058** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de abril del 2007
- RLS-GTRLP2008-00059** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de mayo del 2007
- RLS-GTRLP2008-00060** Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta de junio del 2007

En virtud de estas liquidaciones de diferencias emitidas por esta Administración Tributaria, en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la renta de los meses indicados anteriormente, del contribuyente **HEBERT JOFRE BELLO ESPÍN**; se detectó que en efecto el mismo ha dejado de entregar deliberadamente, el total de los

tributos que éste, como agente de retención, ha retenido a terceros contribuyentes, sin haber declarado y pagado dichas retenciones después de los 10 días de haber vencido el plazo que tenía para hacerlo; y pese a que le ha sido notificado el **06 de mayo del 2008**, todas y cada una de las liquidaciones de diferencias antes detalladas, sin que hasta que hasta la presente fecha haya declarado y pagado los tributos que ha retenido y que le pertenecen al Estado Ecuatoriano.-

CUARTO: DENUNCIA.-

En mérito de la relación circunstancial de la infracción penal tributaria expuesta en el considerando anterior de este libelo y en virtud de las copias debidamente certificadas de las liquidaciones de diferencias descritas y detalladas en este libelo, las cuales constituyen **ACTOS ADMINISTRATIVOS DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE SE ENCUENTRAN PLENAMENTE FIRMES**, conforme lo justificamos con la certificación de la Secretaria Regional y el Departamento de Reclamos de esta Administración Tributaria, se establece incontrastablemente una **defraudación tributaria**, en la modalidad; prevista actualmente en el ordinal 14 del Art. 344 del Código Orgánico Tributario (anteriormente ordinal 7); razón por la cual **DENUNCIO** al señor **HEBERT JOFRE BELLO ESPÍN**, como presunto autor del delito de defraudación tributaria antes referido, ilícito por el cual señor Fiscal, vale acotarle que se estaría perjudicando al Estado Ecuatoriano en aproximadamente **CIENTO DIECIOCHO MIL OCHOCIENTOS DIECIOCHO DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA**, que este contribuyente debió haber declarado y pagado al Estado Ecuatoriano.-

QUINTO: APERTURA DE LA INSTRUCCIÓN FISCAL Y PETICIÓN DE MEDIDAS CAUTELARES DE PRISIÓN PREVENTIVA Y ALLANAMIENTO.-

En virtud de que esta denuncia tiene su origen en un **ACTOS DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE SE ENCUENTRAN PLENAMENTE FIRMES**, ya que el contribuyente **HEBERT JOFRE BELLO ESPÍN** no interpuso impugnación alguna a las liquidaciones de diferencias antes descritas, ya sea en la vía administrativa o en la vía judicial; al tenor de lo dispuesto en el Art. 359 del Código Orgánico Tributario, usted señor Fiscal deberá **INMEDIATAMENTE DAR APERTURA A LA INSTRUCCIÓN FISCAL CONTRA EL DENUNCIADO HEBERT JOFRE BELLO ESPÍN**, como en efecto así se lo solicitamos, sin necesidad de iniciar indagación previa. Vale acotar señor Fiscal, que la disposición legal de carácter procesal tributaria antes invocada, **tiene plena y contundente vigencia para el**

presente caso de defraudación tributaria que denunciarnos en virtud de lo dispuesto expresamente en el ordinal 20 del Art. 7 del Código Civil, que establece que las leyes concernientes a .la sustanciación Y ritualidad de los juicios, PREVALECEN SOBRE LAS ANTERIORES DESDE EL MOMENTO EN QUE DEBEN COMENZAR A REGIR.-

Así mismo, por cuanto de los instrumentos debidamente certificados que adjunto, se establecen indicios claros y precisos de que el denunciado es autor del delito de defraudación tributaria, solicito que al amparo de lo dispuesto en el Art. 167 del Código de Procedimiento Penal, pida al Juez Fiscal que avoque conocimiento de la instrucción fiscal a iniciarse, dicte el correspondiente Auto de Prisión Preventiva en contra del señor **HEBERT JOFRE BELLO ESPÍN**; debiéndose notificar a la Jefatura Provincial de Migración del Guayas para que tengan conocimiento de la existencia de esta medida cautelar.-

En este mismo contexto, a efectos de ejecutar la aprehensión e impedir la fuga del prenombrado denunciado, al amparo de lo dispuesto en los Arts. 194 y siguientes del; Código de Procedimiento Penal, le solicito que pida al Juez Fiscal que se autorice el **ALLANAMIENTO** de su domicilio tributario ubicado según su RUC en la Oficina F-3 del Centro Comercial California, ubicado en el kilómetro 11, a media cuadra de la gasolinera REPSOL, en esta ciudad de Guayaquil.-

SEXTO: PETICIÓN DE ACTOS PROCESALES.-

En virtud de ser la institución del sector público que represento regionalmente, **la OFENDIDA** por el delito de defraudación tributaria denunciado en este instrumento; al amparo de lo expresamente dispuesto en el Art. 222-A del Código de Procedimiento Penal; solicito a su autoridad que dentro del auto de instrucción fiscal a dictarse contra el denunciado, se ordene la práctica de las siguientes diligencias procesales, tendientes a establecer tanto la existencia de la infracción penal que denunció en este libelo como la responsabilidad del denunciado; sin perjuicio eso sí señor Fiscal, de que usted solicite dentro del mismo auto de instrucción fiscal, otros actos procesales tendientes a cumplir tales fines, o que el mismo compareciente solicite otras distintas diligencias procesales durante el transcurso de la sustanciación de este proceso penal:

UNO.- Se señale día y hora para que comparezca a su despacho, a rendir mi versión libre y voluntaria, sobre el ilícito denunciado.-

DOS.- Se señale día y hora para que comparezca a su despacho, a rendir su versión libre y voluntaria, el analista de auditoría tributaria de esta Regional señor economista

ALVARO GONZÁLEZ J3ETANCOURT, quien es el funcionario del Departamento de Gestión Tributaria que analizo el presente caso.-

TRES.- Solicito se ordene una pericia contable sobre las órdenes de liquidación de diferencias, materia de este expediente y cuyas copias notariadas adjunto a este libelo.-

SEPTIMO: AUTORIZACIÓN Y LUGAR DE NOTIFICACIONES.-

Autorizo expresamente a los abogados **EDUARDO ARTURO BENAVIDES LEÓN** y **JUAN**

ÁNGEL JIMÉNEZ CUARTÁN, funcionarios de la recientemente creada Subunidad Penal de ; esta .Regional Litoral Sur del S.R.I.; y adicionalmente al abogado **EFRÉN ANTONIO MINUCHE Í-ZAMBRANO**, para que por sí solos y de manera individual y/o conjunta, comparezcan ante su ;autoridad penal y presenten tantos cuantos escritos sean necesarios en defensa de los intereses del \ Servicio de Rentas Internas.-

Las notificaciones que nos correspondan las redimiremos en la casilla Judicial No. **2975** que se encuentra ubicada en los bajos cía la Corte Superior de Justicia de Guayaquil.-

Es justicia; etc.

Ab. Nicolás José Issa Wagner

C. C. 0908897747

Guayas

Director Regional Litoral Sur S.R.I.

p. l. d. q. r. Servicio de Rentas Internas

Ab. Eduardo Benavides León

Reg. 10.835 Colegio de Abogados del

4.2 Cuestiones previas y prejudiciales

Para el inicio de una acción penal tributaria se necesita de una cuestión previa o una decisión prejudicial, esto es de que en fase administrativa conste la existencia de un acto administrativo firme o también una resolución ejecutoriada, que establezcan la presunción del cometimiento de una defraudación tributaria tipificada en el Código Orgánico Tributario, esto sería en cuanto a lo denominado cuestión previa, o lo que podría decirse que terminada la fase administrativa en todo su proceso, se puede realizar la penal.

La cuestión de una prejudicialidad no es otra cosa que cuando de la misma norma existe la exigencia de la sentencia judicial ejecutoriada que establezca claramente la

presunción del cometimiento de un delito por defraudación tributaria. Al respecto nuestro jurisconsulto el DR. ZAVALA ²³ en su Libro El Delito Tributario dice:

[...]Este presupuesto se resume en la siguiente descripción normativa que contiene el Art. 345 del Código Orgánico Tributario:

- 1.- La actuación del Fiscal tendrá como antecedente la denuncia formulada por la máxima autoridad de la Administración Tributaria.
- 2.- Es obligación, de esa autoridad, formular la denuncia y actuar como parte en el juicio, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria (Art. 345 in fine).

Luego, es de suma claridad que no puede haber proceso penal tributario sin que proceda la Instrucción Fiscal, y ésta no puede darse sin que previamente no se presente la denuncia penal tributaria por competente autoridad administrativa tributaria y está sólo la puede y debe presentar la denuncia si n existe un acto administrativo o sentencia judicial en los casos que se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria[...]

4.3 Complemento reglamentario

La parte del complemento reglamentario es la fase administrativa que el sujeto pasivo debe realizar por exigencia legal del ente regulador de la Recaudación de impuestos tributarios, y que se determinaran de acuerdo a las disposiciones legales vigentes, en esta fase el sujeto activo, revisará y observará que las declaraciones se realicen de acuerdo a la ley, de existir inconsistencias, entonces se tendrá que realizar un acta de determinación tributaria, en las misma el funcionario competente pondrá si ha existido un ilícito tributario, al respecto el Dr. Jorge Zavala ²⁴ en su libro Delito Tributario dice:

[...] Nadie puede negar que el Reglamento de Determinación Tributaria norma el procedimiento para la práctica de un acto administrativo – tributario específico aplicable a cualquier ley tributaria que regule impuestos internos, pues no existe forma jurídica o lógica alguna de recaudar los tributos sin determinación previa ya sea que la practique el sujeto pasivo mismo, sea en forma mixta (sujeto pasivo y activo de la relación obligacional), directa o presuntiva (Art. 89 a 92 CT).

²³ Dr. JORGE Zavala E. Op. Cit. p. 73

²⁴ Dr. JORGE Zavala E. Op. Cit. p. 84

Luego, al Acta de Determinación Tributaria del impuesto interno que fuese, se debe acompañar el informe que ordena el Art. 35 ya citado del Reglamento, esto es, que dicho informe pasa a formar parte integrante del acto administrativo de determinación tributaria, como uno de sus anexos y, por ende, al ser impugnada éste en vía administrativa o jurisdiccional, lo es también el informe que relatara la supuesta comisión de ilícitos tributarios por parte del sujeto pasivo.

Si la impugnación administrativa, incluyendo el Recurso de Revisión, concluyese dando la razón al sujeto pasivo, no existe fundamento alguno para el ejercicio de la acción penal y si la acción contenciosa finalizase en igual forma, el efecto procesal es el mismo [...]

4.4 Diferentes tipos penales y sus cuestiones prejudiciales

Los diferentes delitos penales tributarios tienen obligatoriamente que cumplir con lo establecido de las cuestiones previas de orden administrativo y una cuestión prejudicial que no es otra cosa que una acción contenciosa tributaria, en conclusión cuando en el término de la acción administrativa se tiene un acto firme, y luego en el ámbito judicial se lo impugna esta va tener como resultado una sentencia, la misma que un momento ya estará ejecutoriada, y como resultado de aquello se procede a la acción penal. O lo que sería lo mismo decir de que se comprobó la existencia de la presunción del cometimiento de un delito, al respecto el DR. ZAVALA EGAS²⁵ en su libro DELITO TRIBUTARIO dice:

[...] El art. 345 del Código Orgánico Tributario impone, alternativamente, dos cuestiones previas de orden administrativo y una cuestión prejudicial de naturaleza contenciosa tributaria, es decir, la presunción de la comisión de un delito por parte del obligado tributario se debe contener en un acto previo que, de no ser impugnado, se torna en acto firme; por el contrario, si es impugnado en sede administrativa, deriva en una resolución que debe estar ejecutoriada y, finalmente, al ser impugnado en la vía judicial, deviene en una sentencia que debe estar ejecutoriada, para que proceda el ejercicio de la acción penal (denuncia – excitativa).

De esta forma, si se inicia el proceso con omisión del requisito previsto en el Art. 345 del Código Orgánico Tributario, no se han satisfecho las cuestiones previas y prejudiciales que las normas citadas exigen ser cumplidas y en tiempo anterior al ejercicio de la acción y, si no lo han sido, se vicia el proceso con nulidad insubsanable.

Precisamente, esa es la razón de ser de las cuestiones previas y prejudiciales que impone el legislador: no se puede iniciar proceso válido.

²⁵ Idem., p. 93

UNIDAD 5

EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA

5.1. El Régimen penal tributario sustantivo

Dentro de la materia Penal Tributaria es muy necesario tener en cuenta que estas se encuentran tipificadas en el Código Orgánico Tributario vigente, las normas y principios del derecho Penal común se las considera de manera supletoria, es decir que cuando no exista una disposición Tributaria expresa, allí se aplicarán las normas y principios del derecho Penal común, tal como consta contemplado en el Art. 310 del Código Orgánico Tributario, que reza:

“Las disposiciones de este código se aplicaran a todas las infracciones Tributarias. Las normas y principios del derecho Penal común supletoriamente y solo a falta de disposición Tributaria expresa”

Por lo mencionado se debe tener claro que en el Régimen sustantivo se aplican las disposiciones que son de mandato obligatorio por la vigencia de la Ley y que estas obligan a todas las personas en general, mientras que en el Régimen Adjetivo es el procedimiento para la aplicación de la Ley.

No se debe olvidar en ningún tipo de materia legal, especialmente en la Tributaria que es obligación tanto en la parte Administrativa como en la Judicial a cumplir con el aseguramiento del Debido Proceso tal como consta en el Art. No. 76 de la Constitución de la República del Ecuador, la omisión a este precepto Constitucional constituye una indefensión.

5.2. La responsabilidad penal tributaria

La responsabilidad Penal en materia Tributaria consiste en la determinación de la comisión de un delito tipificado como tal en la Ley, por lo que el autor, cómplice o encubridor responden con el cumplimiento de una pena, luego de haberse realizado el Proceso Penal correspondiente, que es la forma de hacer cumplir lo establecido en la norma sustantiva; esta responsabilidad Penal se da por cuanto el sindicado no ha justificado, por ende no ha podido excepcionarse de manera alguna que demuestre que no ha cometido un delito, dando como resultado que el acto es imputable. Lógicamente debe ser sancionado con el cumplimiento de las penas respectivas; y en caso de no existir en algún momento elementos suficientes que prueben su participación, autoría entonces solo en ese caso puede existir una sentencia absolutoria.

Es menester indicar que en materia jurídica así como nacen las obligaciones, acciones y sanciones, estas también tienen su modo de extinción establecidas en el Art. No. 338, del Código Orgánico Tributario, que dice:

“las acciones y sanciones por infracciones Tributarias se extinguen:

1. Por muerte del infractor; y,
2. Por prescripción.”

“Art. 339 IDEM.- Muerte del infractor.- La acción contra el Autor, cómplice o el encubridor de infracción Tributaria, se extingue con su muerte.

Las sanciones impuestas a las personas naturales, en decisiones firmes y ejecutoriadas, no son transmisibles a sus herederos.

“Art. 340 IBIDEM.- Prescripción de la acción.- las acciones por delitos Tributarios prescribirán en el plazo de cinco años en los casos reprimidos con prisión, y en diez años en los casos reprimidos con reclusión, contados desde cuando la infracción fue cometida en los casos en los que no se haya iniciado enjuiciamiento, o de haberse iniciado desde el inicio de la Instrucción Fiscal correspondiente.

El plazo de prescripción de la acción se interrumpirá desde el día siguiente de la notificación de los actos Administrativos de la obligación Tributaria, de los que se infiera el cometimiento de la infracción, hasta el día en que se ejecutorien.

Las acciones por las demás infracciones prescribirán en tres años, contados desde cuando la infracción fue cometida.

En los casos de tentativa el plazo se contará desde la realización del último acto idóneo”.

En nuestra Legislación solamente existen las mencionadas anteriormente, en cuanto a la muerte del infractor, es lógico entender que no se puede sancionar o reprimir por un delito cometido a quien fallece, por lo tanto el legislador ha considerado esa situación.

En cuanto a la prescripción es importante citar lo que dice el Diccionario de Derecho Penal y Criminología por Raúl Goldstein:

Prescripción.- El transcurso del tiempo tiene fundamentales consecuencias en el ordenamiento jurídico. Mediante el pueden adquirirse o perderse derechos. En el ámbito Penal, su influencia radica en la conveniencia Política de mantener una persecución contra el autor de un

delito durante un lapso cuya mayor o menor duración determinan minuciosamente las leyes.

Con la prescripción, el Estado circunscribe su poder de castigar a límites temporales, excedidos los cuales, considera inoperante mantener la situación creada por la violación legal cometida por el agente.

Empero, cuando, cunde la tendencia de declarar imprescriptibles cierta clase de delitos de honda repercusión social, como el genocidio (v.), los que afectan los derechos humanos y otros específicamente señalados.”

Por lo que podríamos resumir diciendo que tanto para adquirir un derecho y extinguir este existe un tiempo límite por tales circunstancias existe la figura jurídica de la Prescripción, considerando que existe una excepción a la Prescripción en materia Tributaria tal como es la notificación de los actos determinativos de la obligación Tributaria.

En los delitos sancionados con pena de prisión existe la caución, mientras que en los delitos sancionados con penas de reclusión no hay tal admisión.

5.3 Ejemplos actos dolosos.

Uno de los ejemplos más notorios de actos dolosos son: la falsificación de facturas, llevar la doble contabilidad, con distintos asientos en libros o en registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica, el mismo hecho es que en el momento de la presentación de los Estados Financieros aparecen dos el real y el ficticio, el primero es para el control interno del empresario para saber la situación real y el segundo es para poder evadir o pagar menos impuestos.

En lo que respecta a la falsificación de facturas lo que los contribuyentes hacen algunos ignorando la ley utilizan facturas ya autorizadas para otros contribuyentes y lo que hacen es escanearlas y cambiarles el número de autorización, pero resulta ser de que hay veces que estas coinciden con las de otros, o el SRI detecta que no está autorizada, los documentos de retenciones en la fuente, las liquidaciones de compras. Ejemplos de EEFF ficticios contrarios a la realidad económica.

SISTEMA DE CONTABILIDAD GENERAL
Estado de Resultados (Definitivo)
Pérdidas y Ganancias

DOLARES
Al 31 de Mayo del 2010

	Mensual	%	Acumulado	%
VENTAS	25.763,36	100,00	203.723,34	100,00
410101 VENTAS TARIFA 12%	25.763,36	100,00	203.723,28	100,00
410504 OTRAS RENTAS			0,06	
TOTAL INGRESOS	25.763,36	100,00	203.723,34	100,00
COSTO DE VENTAS	108.882,29	422,62	-191.524,19	-94,01
COSTO DE VENTAS				
510201 INV. INIC. BIENES NO PRODUCIDOS			137.232,10	67,36
510204 IMPORTACIONES BIENES NO PRODUC			140.105,26	68,77
510205 (-) INV. FIN. BIENES NO PRODUCID	-111.980,87	-434,65	-111.980,87	-54,97
TOTAL COSTO DE VENTAS	111.980,87	434,65	-165.356,49	-81,17
COSTOS INDIRECTOS DE VENTAS				
530103 TRANSPORTE DE CARGA	14,12	0,05	208,31	0,10
530107 SUMINISTROS Y MATERIALES	34,92	0,14	238,68	0,12
TOTAL COSTOS INDIRECTOS DE VENTAS	-49,04	-0,19	-446,99	-0,22
GASTOS DE VENTA				
610101 SUELDOS	840,00	3,26	5.640,00	2,77
610201 DECIMO TERCER SUELDO	75,00	0,29	475,02	0,23
610202 DECIMO CUARTO SUELDO	69,99	0,27	470,01	0,23
610203 VACACIONES	35,01	0,14	234,99	0,12
610204 FONDO DE RESERVA	36,66	0,14	403,35	0,20
610209 APORTE PATRONAL 12.15%	102,06	0,40	685,26	0,34
6108 COMBUSTIBLES	98,76	0,34	407,84	0,20
6110 SUMINISTROS Y MATERIALES	69,57	0,86	336,88	0,17
6116 GASTO IVA PAGADO	111,16	0,43	358,27	0,18
6117 REPUESTOS Y HERRAMIENTAS	105,58	0,23	658,18	0,32
TOTAL GASTOS DE VENTA	-1.269,88	-4,93	-9.669,80	-4,75
GASTOS ADMINISTRATIVOS				
620202 DECIMO CUARTO SUELDO	124,56	0,85	45,02	0,02
620301 PERSONAS PROFESIONALES	194,53	0,76	2.286,18	1,12
6208 COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES	52,70	0,20	533,77	0,26
6210 SUMINISTROS Y MATERIALES	34,65	0,56	398,43	0,20
6211 GASTOS DE GESTION	62,59	0,24	62,59	0,03
621301 AGUA POTABLE	4,89	0,02	82,21	0,04
621302 ENERGIA ELECTRICA	96,70	0,38	1.101,66	0,54
6214 IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y OTR	0,02	0,00	418,15	0,21
6215 DEPRECIACION DE ACTIVOS FIJOS	120,97	0,47	1.419,55	0,70
6218 CUENTAS INCOBRABLES	95,26	0,37	95,26	0,05
622001 MANTENIMIENTO Y REPARACION	80,67	0,45	344,33	0,17
622002 GASTOS DE ALIMENTACION	140,17	0,54	1.843,79	0,91
622007 SUMINISTROS DE OFICINA	127,11	0,49	420,98	0,21
622008 FOTOCOPIAS CORREO Y COMUNICACI	2,00	0,01	66,29	0,03
622009 CARGOS BANCARIOS	4,47	0,02	284,72	0,14
622016 SERVICIOS INTERNET	50,65	0,20	607,80	0,30
622020 AGUINALDOS NAVIDEÑOS	289,28	1,12	289,28	0,14
622025 REPUESTOS Y HERRAMIENTAS	16,84	0,07	277,63	0,14
622026 GTOS. ALICUOTAS Y EXPENSAS	30,05	0,12	300,50	0,15
622027 IMPTO A LA SALIDA DE DIVISAS	56,70	0,35	152,95	0,08
622028 ALQUILER DE OFICINA	45,67	1,79	4.660,00	2,29
622099 GASTOS VARIOS	14,27	0,06	120,44	0,06
622099 GASTOS ALQUILER DE VEHICULOS PARA EL PERSONAL	76,00	2,56	123,67	0,65
622300 GASTOS REPRESENTACION FINANCIERA	95,56	2,65	156,78	0,89
622301 GASTOS MANTENIMIENTO	64,75	2,23	189,34	0,56
622302 GASTOS FLETES Y GARGA	55,80	1,45	115,45	0,72
622303 GASTOS SUPLEMENTARIOS	73,88	0,64	105,69	0,36
TOTAL GASTOS ADMINISTRATIVOS	-1.762,50	-6,84	-15.811,53	-7,76
GASTOS NO DEDUCIBLES				
7401 RETENCION IVA ASUMIDA	7,94	0,03	108,07	0,05
7402 RETENCION EN LA FUENTE ASUMIDA	9,22	0,04	128,14	0,06
7403 INT. Y MULTA X IVA			0,92	0,00
7404 INT. Y MULTA X RETENCIONES			0,73	0,00
7407 INT. Y MULTA UNIVERSIDAD			0,10	0,00
7409 INT. Y MULTA SUPERCIA.			1,42	0,00
7410 INT. Y MULTA SUPERBANCOS			1,35	0,12
7411 INT. Y MULTA MINISTERIO DE FINANZAS			1,56	0,24
7412 INT. Y MULTA SRI			1,86	0,54
7413 INT. Y MULTA IEES			1,62	0,23
TOTAL GASTOS NO DEDUCIBLES	-17,16	-0,07	-239,38	-0,12
TOTAL EGRESOS	108.882,29	422,62	-191.524,19	-94,01
UTILIDAD DEL EJERCICIO	134.645,65	522,62	12.199,15	5,99

Breve Explicación del Fraude y/o Delito Tributario

1.622099 GASTOS ALQUILER DE VEHICULOS PARA EL PERSONAL 76,00 2,56 123,67 0,65

Breve Explicación del Fraude y/o Delito Tributario

1 622099 GASTOS ALQUILER DE VEHICULOS PARA EL PERSONAL	76,00	2,56	123,67	0,65
2 622300 GASTOS REPRESENTACION FINANCIERA	95,56	2,65	156,78	0,89
3 622301 GASTOS MANTENIMIENTO	64,75	2,23	189,34	0,56
4 622302 GASTOS FLETES Y GARGA	55,80	1,45	115,45	0,72
5 622303 GASTOS SUPLEMENTARIOS	73,88	0,64	105,69	0,36
6 7410 INT. Y MULTA SUPERBANCOS			1,35	0,12
7 7411 INT. Y MULTA MINISTERIO DE FINANZAS			1,56	0,24
8 7412 INT. Y MULTA SRI			1,86	0,54
9 7413 INT. Y MULTA IESS			1,62	0,23

- 1.-El Gasto de Alquiler de Vehiculos para el personal esta incorrecto en el estado de resultados por que la Cia. Ya no cuenta con este servicio en la actualidad
- 2.-El Gasto de Representación Financiera esta herrado ya que ese gasto ya fue sumado el mes pasado por lo tanto ya no deberia incluirse en el Est. De Resultado
- 3.-El Gasto de Mantenimiento es un valor que no corresponde a ninguna glosa ya que no especifica a que tipo de mantenimiento se ha realizado en la Cia.
- 4.-El Gasto por envio de Flete y carga de Mayo no se realizó debido a que oportunamente la mercancia fue enviado a principio del año fiscal por via maritima.
- 5.- Los Gastos suplementarios fueron gastos operaciones por lo tanto carece de todo fundamento anortarlo dentro del Estado de Resultados del Ejercicio
- 6.- Los intereses y multas de la Super de Bcos no se aplica bajo ningun concepto valor alguno a pagarse ya que es supervisado por la Super de Compañias
- 7.- Los Intereses y multas del Ministerio de Finanzas no se registra en el Est. De Resultados ya que no representa ningun valor financiado por el Gobierno Nacional
- 8.- Los intereses y multas al SRI ya fueron registrados y contabilizados en Dic del 2009 ya que fueron pagados en su totalidad con una nota de credito al Bco.Gquil
- 9.- Los intereses y multas del IESS no fueron contabilizados en Mayo 2010 debido a que las utilidades fueron repartidas el 15 de Abril incluyendo las multas

Esto es una factura falsa, que al un sujeto pasivo le sirve para justificar ingresos, y al otro para reducir los gastos; (Ejemplo para mostrar la falsedad, o empleos engañosos a la Administración tributaria.).



Archbold Valdez Roosevelt Edgar

Majestic Service & Supply

R.U.C. 0909004830001

Dir.: Gallegos Lara 2217 entre Portete y Venezuela
Telf.: 2369596 - Guayaquil - Ecuador

Factura Comercial

Serie 001 - 001 N° 000270

Autorización S.R.I. 1107392952

FECHA: Marzo 23/2010

CLIENTE: Iny. Galo Ycaza Alvarez.
RUC: 0701120354001
Chimborazo 2108 y Fco. de Marcos, Guayaquil.

CANT.	DESCRIPCION	P. UNIT.	VALOR
01	Servicio de Mantenimiento correspondiente a. Enero/Febrero/Marzo/Abril/Mayo/Junio 2009		\$ 178.57.
SON: Doscientos 00/100 Dolares.		SUB-TOTAL	\$ 178.57.
<u>R. Archbold</u> FIRMA AUTORIZADA		I.V.A. 0%	
		I.V.A. 12%	\$ 21.43
		TOTAL US\$	\$ 200.00
		RECIBI CONFORME	

Vivanco Vallejo Manuel De Jesús, IMP. SELF R.U.C.: 0701242711001 - Aut. S.R.I.: 1140 - Telf.: 2332950
1 Bl. 50 x 3 No. 000256 - 000305 Emisión Sept. /2009 Valido hasta Sept. 2010

ORIGINAL: ADQUIRENTE - COPIA 1: EMISOR
COPIA 2: SIN VALOR PARA EFECTO TRIBUTARIO

GALO ANTONIO F. YCAZA ALVAREZ, ING

Dir.: Chimborazo 2108 y Francisco de Marcos
C.C. Primavera, local # 111
Telefax.: 2341632 - Telf.: 2410387
Cel.: 099432287
Guayaquil - Ecuador

COMPROBANTE DE RETENCION

AUT. S.R.I. 1107482092
R.U.C. 0701120354001

001-001- N° 000356

Sr. (Es): Archibald Walker Poirewell

Fecha de Emisión: Huyo 23/2010

Dirección: Salinas San 3217 Hotel

Tipo de Comprobante de Venta: Fact

R.U.C. /C.I.: 0909004830001

No de Comprobante de Venta: 0270

Ejercicio Fiscal	Base Imponible para la retención	Impuesto	Código de Impuesto	% de retención	Valor Retenido
2010	\$178.57 21.43	Renta IVA		2% 70%	\$3.57 15.00
TOTAL US \$					\$18.57

FANNY LEONOR SIMBALA BUSTAMANTE (Imp. Iglesias) • R.U.C.: 0913307047001 • Aut. No. 1523 • Telfs.: 2261282 - 2402823
2 Blocks de 60 x 3 • No. 000351 - 000450 • Octubre del 2009 - Válido para su emisión hasta Octubre del 2010
ORIGINAL: Sujeto Pasivo Retenido / COPIA AMARILLA: Agente de Retención / COPIA CELESTE: Archivo

Firma del Agente de Retención

Firma del Contribuyente

Ejemplo de utilización de Comprobante de Retención falso.



OFICINAS
PLANTA FRIGORIFICA
Av. Principal s/n Via Tripetrol
PBX.: (593-4) 2 - 690464
Santa Elena - Ecuador
R.U.C. 0992460415001

Comprobante de Retención

SERIE 001-001
0000418

Autorización S.R.I. # 1107362960

Fecha de Emisión: 15 DE MAYO DEL 2010 R.U.C.: 0992460415001

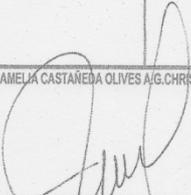
Sr.(es): OSCAR CASTILLO JOSE AUGUSTO

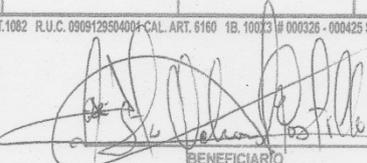
Dirección: DE LOS ROSALES ME 6 VILLA VIEJA

Tipo de Comprobante de Venta: FACTURA # de Comprobante de Venta: 001-001-00018

EJERCICIO FISCAL	BASE IMPONIBLE PARA LA RETENCION	IMPUESTO	CODIGO DEL IMPUESTO	% DE RETENCION	VALOR RETENIDO
2010	120.00	RENTA	303	8%	9.60
2010	14.40	IVA		100%	14.40
					<u>24.00</u>

GRINI AMELIA CASTANEDA OLIVES A/G. CHRISTIAN FONO 2361903 AUT.1082 R.U.C. 0909129504004 CAL. ART. 6160 1B.10023 N 000326 - 000425 SEPTIEMBRE/2009 VENC. SEPTIEMBRE/2010


AGENTE DE RETENCION


BENEFICIARIO

ORIGINAL SUJETO PASIVO RETENIDO
1ra. COPIA AMARILLA AGENTE DE RETENCION
2da. COPIA CELESTE SIN VALOR PARA EFECTO TRIBUTARIO
PIQ

Ejemplo de Comprobante de Retención falso.

OSPI MED Cia. Ltda.
MEDICAL EQUIPMENT
 R.U.C. 0992159901001

Chimborazo 2108 y Francisco de Marcos • C.C. Primavera, local 111
 Telf.: 2410387 • Fax: 2410387 • E-mail: ospimed@interactive.net.ec
 Guayaquil - Ecuador

LIQUIDACION DE COMPRA DE BIENES
 O PRESTACION DE SERVICIO

001-001 N° 000006

AUT. S.R.I.: 1107460839

CIUDAD: *Guayaquil* DIA: *19* MES: *10* AÑO: *09*

VENDEDOR SR(ES): *Luis Gerardo Pellegrino* RUC.C.I.: *1302599418* TELF.:
 DIRECCION: *L. Plaza 2317 y Velazquez* LUGAR DE LA TRANSACCION: *Guayaquil*

No. FACT.	FECHA FACT.	DESCRIPCION	SUBTOTAL	REF.	IVA	TOTAL
		<i>Do compresores p' equipo medico a razon de \$1500 qu.</i>	<i>\$3000</i>		<i>360,-</i>	<i>\$3360.</i>

SON: <i>Tres mil trescientos sesenta e pesos.</i>	SUB-TOTAL	<i>\$3000</i>
	IVA 12%	<i>360</i>
	IVA 0 %	
COMPRADOR	TOTAL (III)	<i>\$3360</i>
	VENDEDOR	<i>Luis Pellegrino P.</i>

FANNY LEONOR SIMBALA BUSTAMANTE (Imp. Iglesias) • R.U.C.: 0913307047001 • Aut. No. 1523 • Telfs.: 2251282 - 2402823
 1 Block de 50 x 3 - No. 000001 - 000050 - Septiembre del 2009 - Válido para su emisión hasta Septiembre del 2010

ORIGINAL: Sujeto Pasivo Retenido
 COPIA CELESTE: Agente de Retención
 COPIA AMARILLA: Archivo

5.4. Desestimación Fiscal.

Cuando existe una denuncia penal Tributaria el Fiscal inicia la etapa pre procesal penal con la apertura de la Indagación Previa caso contrario con la Instrucción Fiscal, dependiendo de los elementos probatorios que motivaron la acción Penal, si en el

transcurso de la parte preprocesal el Fiscal ve que no se reúne los presupuestos penales para determinar una sanción Penal, a través de un dictamen abstentivo este automáticamente le solicitara al Juez mediante requerimiento fundamentado, el archivo de la denuncia cuando el acto no constituye delito o cuando existe obstáculo legal para desarrollar el proceso; mientras que si existe la configuración de un delito tributario, este en forma motivada como fiscal acusará. Y es importante mencionar un ejemplo de acusación tal como lo detallo ahora:

Ejemplo de una situación real tributaria:

**SEÑOR JUEZ VIGÉSIMO QUINTO PE GARANTÍAS PENALES DEL
GUAYAS.-**

AB. FRANCISCO CAMPODONICO WIND, Agente Fiscal del Guayas, dentro de la instrucción Fiscal No. 023-2Q09-F2, signada en su Judicatura con el No. 3T-114-08, por lo que de conformidad con lo dispuesto en la Ley de la materia, emito el Dictamen Fiscal en los términos siguientes:

1.- DATOS PERSONALES PE LOS PROCESADOS.

a).- **HERBERT JOFRE BELLO ESPIN**, ecuatoriano, portador de la cédula de ciudadanía No. 0911593515, mayor de edad, desconociéndose sus demás generales de Ley.-

b).- **ENRIQUE BOLÍVAR VASQUEZ ARIAS**, ecuatoriano, portador de la cédula de ciudadanía No. 0907616171, mayor de edad, desconociéndose sus demás generales de Ley.-

**2:- DETERMINACIÓN DE LA INFRACCIÓN ACUSADA, CON TODAS SUS
CIRCUNSTANCIAS.-**

Mediante denuncia presentada por el señor Ab. NICOLÁS JOSÉ ISSA WAGNER, en su calidad de Director Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, conforme lo justifica con la documentación que acompaña, en la sala de Sorteos de la Fiscalía Provincial del Guayas, la misma que se encuentra legalmente reconocida, viene a mi conocimiento lo siguiente: "El+ Servicio de Rentas Internas, en ejercicio de sus

atribuciones de control, administración y recaudación de tributos, procedió a realizar un cruce de información para el contribuyente HEBERT JOFRE BELLO ESPIN, dado que se le pudo detectar ciertas diferencias en las retenciones que había efectuado, según la información tomada de sus declaraciones de retención de Impuesto a la renta; de las cuales en efecto se encontraron diferencias que se encuentran detalladas en el informe de Gestión Tributaria No. GTRLS-2007-003 de fecha 26.de, Noviembre del 2007; por los meses de Abril; Mayo; Junio; Julio; Agosto; Septiembre; Octubre; Noviembre; Diciembre del año 2006; y Enero; Febrero; Marzo; Abril; Mayo y Junio del año 2007.- El 31 de Octubre del 2007, se procedió a emitir la correspondiente comunicación de diferencias en declaraciones o cruces de información, signada con el No. RLS-GTRC12007-00230, donde se denotaba las mencionadas diferencias y exhortando al contribuyente a justificar y/o corregir las diferencias establecidas en el informe de Gestión Tributaria No. GTRLS-2007-003 de fecha 26 de Noviembre del 2007.- En mérito de lo expuesto, luego de cumplir los procedimientos administrativos pertinentes y concederle la oportunidad del derecho a la defensa al contribuyente HEBERT JOFRE BELLO ESPÍN, se emitió y notifico al prenombrado contribuyente, las siguientes liquidaciones de pago por diferencias, signadas con los números y por los conceptos que a continuación se indican: RLS-GTRLP2008-0046 Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Abril del 2006; RLS-GTRLP2008-0047 Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Mayo del 2006; RLS-GTRLP2008-0048 Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Junio del 2006; RLS-GTRLP2008-0049 Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Julio del 2006; RLS-GTRLP2008-0051 Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Septiembre del 2006; RLS-GTRLP2008-0052. Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Octubre del 2006; RLS-GTRLP2008-0053. Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Noviembre del 2006; RLS-GTRLP2008-0054 Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Diciembre del 2006; RLS-GTRLP2008-0056. Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Febrero del 2007; RLS-GTRLP2Q08-0057. Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Marzo del 2007; RLS-

GTRLP2QQ8-Q058. Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Abril del 2007; RLS-GTRLP2008-0059. Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Mayo del 2007; RLS-GTRLP2008-0060. Por concepto de diferencias en la declaración de retenciones en la fuente de impuesto a la Renta de Junio del 2007; En virtud de estas liquidaciones de diferencias emitidas por esta Administración Tributaria, en la declaración de retenciones en la fuente de impuestos a la renta de los meses indicados anteriormente, del contribuyente HEBERT JOFRE BELLO ESPIN, se detecto que en efecto el mismo ha dejado de entregar deliberadamente, el total de los tributos que este, como agente de retención, ha retenido a terceros contribuyentes, sin haber declarado y pagado dichas retenciones después de los 10 días haber vencido plazo que tenía para hacerlo; y pese a que le ha sido notificado el 06 de Mayo del 2008, todas y cada unas de las liquidaciones de diferencias antes detalladas, sin que hasta la presente fecha haya declarado y pagado los tributos que ha retenido y que le pertenecen al Estado Ecuatoriano.- En mérito de la relación circunstancial de la infracción penal tributaria expuesta en el considerando anterior de este libelo y en virtud de las copias debidamente certificadas de las liquidaciones de diferencias descritas y detalladas en este libelo, las cuales constituyen ACTOS ADMINISTRATIVOS DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA QUE SE ENCUENTRAN PLENAMENTE FIRMES, conforme lo justificamos con la certificación de la Secretaria Regional y el Departamento de Reclamos de esta Administración Tributaria, se establece incontrastablemente una defraudación tributaria, en la modalidad prevista actualmente en el ordinal 14 del Art. 344 del Código Orgánico Tributario (anteriormente ordinal 7); razón por la cual DENUNCIO al señor HEBERT JOFRE BELLO ESPIN, como presunto autor de) delito de defraudación tributaria antes referido, ilícito por el cual señor Fiscal, vale acotarte que se estaría perjudicando a Estado Ecuatoriano en aproximadamente CIENTO DIECIOCHO MIL OCHOCIENTOS DIECIOCHO DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA, que este contribuyente que debió haber declarado y pagado al Estado Ecuatoriano".

3.- ELEMENTOS EN QUE SE FUNDA LA ACUSACIÓN DE LOS PROCESADOS.-

1).- A fojas 8 del expediente consta el Memorando No. M-RLS-UP-JUR-2008-037 de fecha Miércoles 10 de Septiembre de 2008, suscrito por el Ab. EDUARDC

BENAVIDES LEÓN, del Área Penal de la Regional Litoral Sur Servicio de Rentas Internas, para el Ab. IVAN VALVERDE FARAH, Secretario Regional Litoral Sui S.R.I., en la que solicita se Certifiqué si en las bases de datos de ingresos de trámites de la Secretaria ha ingresado anexos o tramites alguno del contribuyente Hebert Jofre Bello Espín, RUC No. 0911593515001, desde 06 de Mayo de 2006 hasta 10 de Septiembre de 2008, que impliquen reclamos administrativos y/c impugnaciones contra liquidaciones de pago por diferencias, respecto a sus declaraciones de retención en la fuente del impuesto a la renta por los meses de Abril a diciembre del 2006 y de Enero a Junio del 2007, certificando el Ab. IVAN VALVERDE FARAH, Secretario Regional Litoral Sur S.R.I., que revisados los archivos magnéticos de ingresos de trámites del Servicio de Rentas Internas cumple en certificar que No se encuentran registrados tramites o anexos del mencionado contribuyente en dicha secretaria.-

2).- A fojas 9 aparece la Consulta de Contribuyente Personas Naturales del Servicio de Rentas Internas, donde aparece Numero de RUC 0911593515001, de BELLO ESPIN HEBERTH JOFRE, quien tiene como actividad principal la venta al por mayor de una variedad de productos.-

3).- A fojas 11 consta el Memorando No. RLS-RECM2008-3007 de fecha 17/06/2008, suscrito por la Econ. Judith Quedes Cisneros, Responsable de Unidad Reclamos Administrativos Regional Litoral Sur, Servicios de Rentas internas, para el Ab. Eduardo Benavides León, en la que comunica que de acuerdo a los solicitado vía mail, informa que hasta la presente fecha, no se ha ingresado al Departamento de Reclamos Administrativos de la Regional Litoral Sur, tramite alguno que implique un reclamo administrativo presentado por el contribuyente HEBERT JOFRE BELLO ESPIN con RUC 0911593515001, en la que impugne las liquidaciones de pago por diferencias signadas con los números: RLS-GTRLP2008-00046; RLS-GTRLP2008-00047; RLS-GTRLP2008-00049; RLS-GTRLP2008-00051; RLS-GTRLP2008-00052; RLS-GTRLP2008-00053; RLS-GTRLP2008-00054; RLS-GTRLP2008-00056; RLS-GTRLP2008-00057; RLS-GTRLP2008-00058; RLS-GTRLP2008-00059; RLS-GTRLP2008-00060.-

4).- A fojas 12 a 63 consta la Razón de las Notificaciones de las Liquidaciones Pagos por Diferencias en Declaraciones Nos. GTRLP2008-00060, RLS-GTRLP2008-Q0059, RLS-GTRLP2008-00058; RLS-GTRLP2008-00057; RLS-GTRLP2008-00056; RLS-GTRLP2008-00054; RLS-GTRLP2008-00048; RLS-GTRLP2008-00053; RLS-GTRLP2008-00052; RLS-GTRLP2008-00051; RLS-GTRLP2008-00049; RLS-

GTRLP2008-00046; RLS-GTRLP2008-00047, realizadas al contribuyente HEBERT JOFRE BELLO ESPIN.-

5).- A fojas 64 y 74 consta el informe GTRLS-2007-003, de fecha 26 de Noviembre del 2007, elaborado y suscrito por el Econ. Álvaro González Betancourt, Analista Tributario Control de Diferencias Gestión Tributaria, quien indica que realizados los respectivos cruces de información para el contribuyente BELLO ESPIN HEBERTH JOFRE, se encontraron diferencias en las retenciones, adjuntándose varios anexos, sobre información de Retenciones Proporcionada por la Dirección Nacional y Declaraciones de Retención en la Fuente del Impuesto a la Renta.-

6).- A fojas 90 y vuelta consta la versión de ALVARO CHRISTIAN GONZÁLEZ BETANCOURT, rendida en esta Fiscalía, el 27 de Enero del 2009, a las 09h10, quien en lo pertinente manifestó que "El contribuyente Hebert Bello, se le hicieron los cruces de información ya que terceros reportaban retenciones en la fuente que le habían sido efectuadas y no aparecían declaradas por el contribuyente...".

7).- A fojas 94 a 120 consta el Oficio No. 1090120080JUR011139, del 29 de Enero del 2009, suscrito por el Ing. CARLOS ENRIQUE PORTES DE SUCRE, Secretario Regional (E) del Servicio de Rentas Internas de! Litoral Sur, al que se remite copia certificadas del formulario de declaración de impuesto a la renta del año 2006 del contribuyente HEBERT JOFRE BELLO ESPIN, el cual se encuentra suscrito tanto por el mencionado contribuyente como por el contador ENRIQUE BOLÍVAR VASQUEZ ARIAS, así como formularios de declaración de retenciones a la fuente del impuesto a la renta y formularios de pagos múltiples relación a retenciones en la fuente.-

4.- ELEMENTOS DE DESCARGO A FAVOR DE LOS PROCESADOS.-

4.1.- A favor del procesado HEBERT JOFRE BELLO ESPIN, no existen dentro del expediente.

4.2.- A favor del procesado ENRIQUE BOLÍVAR VASQUEZ ARIAS, a fojas No. 1331 a 160, constan comunicación dirigida a HEBERTH BELLO ESPIN, Certificaciones del los Juzgados y Tribunales de Garantías Penales del Guayas y Certificados de Honorabilidad.

CONCLUSIONES:

De la investigación realizada por esta Fiscalía, se ha podido establecer que el procesado HEBERT JOFRE BELLO ESPIN, durante la investigación, no justifico las diferencias en declaraciones de Retención en la Fuente de impuesto a la Renta correspondiente a los meses de por los meses de Abril; Mayo; Junio; Julio; Agosto; Septiembre; Octubre; Noviembre; Diciembre del año 2006; y Enero; Febrero; Marzo; Abril; Mayo y Junio del año 2007, pese ha haber sido notificado por el Servicio de Rentas Internas, para que justifique las diferencias en las retenciones y verificar la veracidad de sus declaraciones, limitándose solo a solicitar plazo adicional para responder a la comunicación, mas no a presentar algún justificativo o declaración sustitutiva en relación a las diferencias de las declaraciones, causando de esta manera perjuicio al Estado Ecuatoriano. Por lo que al existir fundamentos graves que permiten presumir que el procesado HEBERT JOFRE BELLO ESPIN es responsables del delito de Defraudación Tributaria, lo ACUSO como autor del delito que tipifica el Art. 344 numeral 13 del Código Tributario, y reprime el Art 345 del mismo cuerpo legal.- Con relación al procesado ENRIQUE BOLÍVAR VASQUEZ ARIAS, quien actuó de manera indirecta y secundaria cooperando con la ejecución del acto punible a través de acciones simultaneas, esta fiscalía lo ACUSA en el grado de CÓMPLICE, del delito contemplado en el Art. 344 numeral 13 del Código Tributario y reprime el Art. 345 del mismo cuerpo legal, por lo que Señor Juez de Garantía Penales, remito a su Despacho el original del expediente, a fin de que cumpla con lo que procede en derecho, solicitando que los procesados sean llamados a juicio.-

Ab. FRANCISCO CAMPODONICO WIND.

AGENTE FISCAL DEL GUAYAS.

Unidad de Delitos Tributarios y Aduaneros.-

CONCLUSIONES

En el trabajo realizado, se puede probar claramente que la figura de la tipicidad jurídica en cuanto al cometimiento de un delito tributario está establecido en el Código Orgánico Tributario, y que cualquier acto o conducta adecuado al tipo objetivo penal, será reprimida ya sea con prisión o con reclusión, por la defraudación tributaria, porque es el Fisco quien se perjudica con la evasión, elusión tributaria, y los actuales assembleístas, se han preocupado de legislar en el sentido de controlar más estas situaciones, para que no se vea afectado el patrimonio económico proveniente de los impuestos que tienen los sujetos pasivos para con el ente acreedor que es el Estado a través del ente recaudador y controlador como lo es el Servicio de Rentas Internas.

El Servicio de Rentas Internas cuando comienza a realizar las labores de cruce de información, determinación, es allí donde encuentra las novedades de que existen inconsistencias en las declaraciones, facturas falsas, y comienza la actividad fiscalizadora, es en ese curso que esta la etapa administrativa, y en donde se va a realizar el ACTA correspondiente por el funcionario competente para determinar que es lo que se ha encontrado y se ha detectado falsedades luego esto se convierte en Acto en firme, y además en la fase Contenciosa Administrativa debe existir una sentencia que determine las presunciones de cometimiento de delito tributario.

El Servicio de Rentas Internas, en ocasiones no termina la fase de las cuestiones previas o prejudiciales e inicia las acciones penales con la denuncia en la fiscalía, y es allí donde que la parte denunciada, debe exigir que se cumpla con las cuestiones prejudiciales antes de iniciar la acción penal, pese a que se inicie la acción penal se debe respetar las garantías al debido proceso.

RECOMENDACIONES

En la actualidad, las personas naturales, las personas jurídicas por medio de los gerentes generales, contadores, financieros, asesores, son responsables por sus actos, en el campo tributario, puesto que en esta materia tan importante, de presentarse alguna irregularidad en las declaraciones de los impuestos, estos pueden ser procesados penalmente, y que nadie excusarse del cometimiento de un delito por desconocimiento de la ley, es menester que entiendan los profesionales incurso en esta actividad.

En tiempos atrás se daba la utilización de compras de facturas, falsificación de facturas, comprobantes de retención, doble contabilidad, o retener los valores de retención en la fuente y no declararlos pero es el momento de que los profesionales entiendan de que deben de hacer conciencia y no actuar de esa manera puesto que si anteriormente algunos actos no estaban tipificados como delito, en la actualidad si, y `por lo mismo pueden ser procesados penalmente.

En delitos de prisión se acepta la caución, en los de reclusión no, cuando se perjudica al Fisco por defraudación tributaria; por lo mismo es necesario realizar las contabilidades, las declaraciones tributarias con apego a la ley, y por eso es muy indispensable que se realicen las declaraciones en legal y debida forma puesto que de actuar al margen de la ley, conlleva a consecuencias de penales.

Es indispensable reflexionar que evadir, eludir, es perjudicar al fisco y retrasar el progreso de la sociedad con esos impuestos, ningún profesional, ni gerente debe pensar en actuar contra la ley tributaria puesto que estos son delitos especiales y la legislación actual apunta a reprimir con sanciones más drásticas, por lo que hay que tener mucho cuidado y hacer las cosas correctamente.

BIBLIOGRAFÍA:

Delito Tributario Dr. Jorge Zavala Egas

Ensayos Jurídicos Dr. Jorge Zavala Egas

El Concepto Tributario Cesar García Novoa

Revistas Tributarias del SRI

RESOLUCIONES DEL JUZGADO.

Código Civil

Código Penal

Código de Procedimiento Civil

Código de Comercio

Reglamento de la Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno

Ley De Equidad Tributaria.

Ley Orgánica Tributaria.