UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

MODALIDAD DE ESTUDIOS A DISTANCIA

CARRERA DE DERECHO

"ANÁLISIS DE LOS VACÍOS LEGALES EXISTENTES EN EL CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO RALACIONADO CON LA EVACION Y DEFRAUDACION DE IMPUESTOS AL FISCO"

TESIS PREVIA LA OBTENCION DEL TITULO DE ABOGADO.

AUTOR:

Edison Gaspar Campaña Tamayo

DIRECTOR:

Dr. Felipe Neptalí Solano Mg. Sc.

LOJA - ECUADOR

2014

CERTIFICACION

Dr. Mg.

Felipe Neptalí Solano Gutiérrez.

DIRECTOR DE TESIS

CERTIFICA:

En mi calidad de Tutor del Proyecto de Investigación Científica sobre el tema: "ANÁLISIS DE LOS VACÍOS LEGALES EXISTENTES EN EL CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO RALACIONADO CON LA EVACION Y DEFRAUDACION DE IMPUESTOS AL FISCO", elaborado por el señor: Edison Gaspar Campaña Tamayo, además cumple con todos los requisitos de fondo y forma establecidos en el reglamento de Régimen Académico de la Universidad Nacional de Loja, por lo que autorizo su presentación.

Loja, marzo de 2014

Dr. Mg. Felipe Neptalí Solano Gutiérrez

DIRECTOR DE TESIS

AUTORÍA

Yo, Edison Gaspar Campaña Tamayo, declaro que soy el autor del presente trabajo de tesis y eximo expresamente a la Universidad Nacional de Loja y a sus representantes jurídicos de posibles reclamos o acciones legales, por el contenido de la misma.

Adicionalmente acepto y autorizo a la Universidad Nacional de Loja, la publicación de mi tesis en el Repositorio Institucional-Biblioteca Virtual.

Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo

Firma:

Cédula: 180198278-9

Fecha: Loja, marzo de 2014

CARTA DE AUTORIZACIÓN DE TESIS POR PARTE DEL AUTOR, PARA LA CONSULTA, REPRODUCCIÓN PARCIAL O TOTAL Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DEL TEXTO COMPLETO.

Yo, *Edison Gaspar Campaña Tamayo*, declaro ser autor de la tesis titulada: **"ANÁLISIS DE LOS VACÍOS LEGALES EXISTENTES EN EL CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO RALACIONADO CON LA EVACION Y DEFRAUDACION DE IMPUESTOS AL FISCO"** Como requisito para optar al grado de: Abogado, autorizo al Sistema Bibliotecario de la Universidad Nacional de Loja para que con fines académicos, muestre al mundo la producción intelectual de la Universidad, a través de la visibilidad de su contenido de la siguiente manera en el Repertorio Digital Institucional.

Los usuarios pueden consultar el contenido de este trabajo en el RDI, en las redes de información del país y del exterior, con las cuales tenga convenio la Universidad.

La Universidad Nacional de Loja, no se responsabiliza por el plagio o copia de la tesis que realice un tercero.

Para constancia de esta autorización, en la ciudad de Loja, a los 01 días del mes de abril del dos mil catorce.

Firma

Autor *Edison Gaspar Campaña Tamayo*

Cédula 180198278-9

Dirección Quito, Solanda

Correo Electrónico edisoncampa@gmail.com

Teléfono: 2732648 Celular 0992507090

DATOS COMPLEMENTARIOS

Director de Tesis Dr. Mg. Felipe Neptalí Solano Gutiérrez

Tribunal de grado Dr. Mg. Augusto Astudillo Ontaneda

Dr. Mg. Gonzalo Iván Aguirre Valdivieso

Dr. Mg. Marcelo Armando Acosta Cevallos

DEDICATORIA

El presente trabajo de investigación lo dedico a mí amada esposa y a mis adorados hijos, razón de mi vida que siempre me han apoyado en este camino de la superación, a mi madre, a mis hermanos, a la Universidad Nacional de Loja por permitirme ser parte de ella. Especialmente a todos mis docentes, por su valiosa colaboración y enseñanza.

EDISON GASPAR

AGRADECIMIENTO

Al culminar mi carrera profesional, quiero dejar constancia de mi profundo agradecimiento a todos quienes de una u otra manera coadyuvaron para alcanzar con éxito las metas propuestas.

Quiero agradecer de manera particular a la Universidad Nacional de Loja en las personas de sus directivos, profesores y personal que labora en tan prestigiosa institución quien mantienen viva la misión y visión para la que fue creada, al permitir que tantas personas accedan a una educación de calidad.

Quiero dejar constancia de un especial agradecimiento al Dr. Mg. Felipe Neptali Solano Gutiérrez, Director de la presente Tesis, quien con mucha paciencia ha sabido guiar sabiamente su elaboración

EL AUTOR

TABLA DE CONTENIDO

CERTIFICACION
AUTORÍA
CARTA DE AUTORIZACIÓN
DEDICATORIA
AGRADECIMIENTO
TABLA DE CONTENIDO
1. TÍTULO
2. RESUMEN
2.1. Abstract
3. INTRODUCCIÓN
4. REVISION DE LITERATURA
4.1. MARCO CONCEPTUAL.
4.1.1. GENERALIDADES.
4.1.2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
4.1.3. NACIMIENTO
4.1.4. EXIGIBILIDAD
4.1.5. TRIBUTOS
4.2. MARCO DOCTRINARIO
4.2.1. INFRACCIONES TRIBUTARIAS
4.2.2. CLASES DE INFRACCIONES
4.2.3. EVASIÓN TRIBUTARIA
4.2.4. DEFRAUDACIÓN.
4.2.5. CONSIDERACIONES FINALES
4.3. MARCO JURIDICO
4.3.1. ASPECTOS BÁSICOS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.
4.3.1.1. CONCEPTO DE INFRACCIONES
4.3.1.2. CLASES DE INFRACCIONES
4.3.1.3. DELITOS
4.3.1.4. CONTRAVENCIONES

4.3.1.5. FALTAS REGLAMENTARIAS
4.3.2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE DELITO TRIBUTARIO
4.3.2.1. OBJETO
4.3.2.2. SUJETO
4.3.2.3. SUJETO PASIVO
4.3.2.4. SUJETO ACTIVO
4.3.2.5. CÓMPLICES Y ENCUBRIDORES.
4.3.2.6. TIPICIDAD
4.3.2.7. ANTIJURIDICIDAD
4.3.2.8. CULPABILIDAD
4.3.2.9. PUNIBILIDAD
4.3.2.10. CULPA O DOLO DE TERCERO
4.3.2.11. CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES
4.3.2.12. CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES
4.3.2.13. CIRCUNSTANCIAS EXIMENTES
4.3.3. DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA.
4.3.3.1. CAUSAS DE LA EVASIÓN
4.3.3.2. DECISIÓN INDIVIDUAL DE EVASIÓN IMPOSITIVA
4.3.3.3. EVASIÓN IMPOSITIVA Y CORRUPCIÓN.
4.3.3.4. TIPO DE EVASIÓN FISCAL.
4.4. LEGISLACION COMPARADA
4.4.1. MEDIDAS DE CONTROL ESTABLECIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA PREVENCIÓN DE LA EVASIÓN FISCAL.
4.4.1.1. LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA
4.4.1.2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO.
4.4.1.3. CONCEPTO DE CUOTA DEFRAUDADA.
4.4.1.4. CONCEPTO DE DEFRAUDACIÓN.
4.4.1.5. LA DENUNCIA DE DEFRAUDACIÓN.
4.4.1.6. GARANTÍA NOS BIS IN IDEM.
4.4.1.7. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO IN DUBIO PRO REO.
4.4.1.8. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.
4.4.1.9. MÁS BENIGNA
4.4.1.10. PENAS APLICABLES.
5. MATERIALES Y MÉTODOS

5.1. Materiales Utilizados
5.2. Métodos
5.3. Procedimientos y Técnicas
5.4. Talentos Humanos
6. RESULTADOS
6.1. Resultados de la aplicación de encuestas
7. DISCUSIÓN
7.1. Verificación de Objetivos
7.2. Contrastación de la Hipótesis
7.3. Fundamentación jurídica para la propuesta de reforma Legal
8. CONCLUSIONES
9. RECOMENDACIONES
9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURIDICA
10. BIBLIOGRAFÍA.
11. ANEXOS
INDICE

1. TÍTULO

"ANÁLISIS DE LOS VACÍOS LEGALES EXISTENTES EN EL CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO RALACIONADO CON LA EVACION Y DEFRAUDACION DE IMPUESTOS AL FISCO"

2. RESUMEN

El incumplimiento tributario es uno de los principales fenómenos que afecta a la recaudación fiscal ya que produce insuficiencia de los recursos que se requieren para satisfacer las necesidades colectivas, causando un efecto dañino para la sociedad. En el siguiente estudio se buscó identificar y analizar por tipo de contribuyente los motivos y situaciones que hacen que este incumpla con sus obligaciones tributarias determinando sugerencias al SRI para disminuir el incumplimiento tributario para cada tipo de contribuyente. Debido a que en nuestro país no se ha realizado estudios previos referentes al tema, se tomó como base trabajos similares de varios países sudamericanos y europeos con sus respectivas Administraciones Tributarias. En este estudio se plantean como objetivos fundamentales: la identificación de las causas para que un contribuyente cumpla sus obligaciones tributarias, los motivos que hacen que un contribuyente incumpla y Perfil de los contribuyentes que cumplen e incumplen con sus obligaciones al Fisco. Para la realización de este trabajo, se efectuó encuestas personales a los contribuyentes de la ciudad de Quito que fueron notificados por la Administración Tributaria en el periodo comprendido entre Enero a Agosto del 2009 ya sea por incumplimiento en la declaración y pago de impuesto, inconsistencia en la información presentada de acuerdo con el cruce de información que realiza el SRI o requerimiento de

alguna información adicional; luego de la recolección de los datos, la tabulación y el análisis de las variables relevantes se encontró que la mayoría de los contribuyentes encuestados tienen un amplio conocimiento de sus derecho y obligaciones tributaria y que uno de los motivos por los cuales el contribuyente cumple con sus obligaciones tributarias es la de “contribuir a mejorar al país” lo cual indica que los contribuyentes están conscientes de la labor que está realizando el actual gobierno. En cuanto a la cultura tributaria que es impulsada por el Servicio de Rentas internas se encontró que un gran porcentaje de contribuyentes encuestados está “De acuerdo” en la labor que está realizando para que los contribuyentes tomen conciencia sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Adicionalmente se realizó el modelo estadístico de la “Regresión Logística” en el cual nos permitió estimar la probabilidad de que un contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias alegando uno de los motivos encontrados en el estudio, llegando a la conclusión de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y las sociedades privadas se comportan de una manera similar en cuanto al incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2.1. Abstract

The tax noncompliance is one of the main phenomena affecting tax collection because it produces insufficient resources required to meet the collective needs, causing a harmful effect on society. In the following study aimed to identify and analyze by taxpayer the reasons and situations that make this not comply with their tax obligations to the IRS determining suggestions to reduce tax noncompliance for each type of taxpayer. Because in our country has not conducted previous studies concerning the subject, it was based on similar work several South American and European countries with their respective tax administrations. In this study raises fundamental objectives: the identification of the causes for a taxpayer meets its tax obligations, the reasons that make a taxpayer fails and profile taxpayers and fail fulfill its obligations to the Treasury. For the realization of this work was carried out personal surveys to taxpayers of the city of Quito were notified by the tax authorities in the period from January to August 2009 whether for breach in the declaration and payment of tax, inconsistency in the information submitted in accordance with the crossing of information by the IRS or requirement of any additional information, then the data collection, tabulation and analysis of relevant variables found that most respondents have a broad taxpayers knowledge of their rights and tax obligations and that one of the reasons why the taxpayer meets its tax obligations is to "help improve the country" which indicates that taxpayers are aware of the work being done by the current government . As for the tax culture that is driven by the Internal Revenue Service found that a large percentage of

taxpayers surveyed this "OK" in the ongoing work to raise awareness on taxpayer compliance with tax obligations. Additionally performed the statistical model of "logistic regression" in which allowed us to estimate the likelihood that a taxpayer fails to comply with their tax obligations claiming one of the motifs found in the study concluding natural persons not required to maintain accounting and private companies behave in a similar way as to breach of their tax obligations.

3. INTRODUCCIÓN

El incumplimiento tributario es un problema que subsiste en la mayoría de los países, especialmente en aquellos de menor desarrollo, debido a que no existe conciencia tributaria, la estructura del sistema tributario no es la adecuada, la administración no es libre, no existe riesgo para el evasor, etc. Cualquiera sea la causa del incumplimiento y dado que, la administración no dispone de recursos humanos, financieros y materiales para verificar el cumplimiento de todo los contribuyentes, es conveniente que desarrolle un sistema de selección que se ajusten a la realidad económica, social, geográfica y tributaria de cada país. Estos criterios de selección deben ser congruentes con los planes de fiscalización y deben establecerse en base a pautas objetivas que guarden relación con el comportamiento de los contribuyentes

La evasión de impuestos es uno de los problemas que más daño ha causado a la economía del país, limitando la recaudación fiscal que permite al Estado cumplir con sus obligaciones, especialmente las de carácter social, además el evadir impuestos es un acto ilícito que va en contra de los principios constitucionales y trae como consecuencia para el contribuyente la aplicación de varias sanciones como la imposición de multas, el cierre de establecimientos, decomiso de mercancías, privación de libertad, etc.

Conscientes de esta realidad, se determinan una serie de argumentos conjuntamente ligados a las causas y resultados que justifican esta investigación; entre otras razones podemos encontrar:

1. El efecto pernicioso que ejerce la evasión y defraudación al fisco.

2. El estudio permite conocer las causas y consecuencias de la evasión en este sector.

3. La Administración Tributaria, puede sobre la base de este estudio, mejorar o reorientar su actuación frente a la evasión y defraudación al Fisco.

De igual forma, esta investigación se justifica en el hecho de que mediante este estudio se promueve el cumplimiento de los principios constitucionales.

4. REVISION DE LITERATURA

4.1. MARCO CONCEPTUAL.

4.1.1. GENERALIDADES.

Como lo veremos más adelante, los tributos son de tres clases, los impuestos, tasas y contribuciones especiales o de mejora, los mismos que tienen una característica en común, la cual es la certeza de que con su cobro están resolviendo una necesidad de la colectividad, ya sea en forma directa o indirecta.

Los impuestos, en un sentido amplio, son tributos que consisten en la prestación en dinero o en especies, que el Estado, sobre la base de su poder de imperium, exige su pago al contribuyente, cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad, etc., sino por actos o hechos de naturaleza jurídica o económica realizados por el contribuyente.

Las tasas, son tributos vinculados, es decir, que el hecho generador está constituido por un servicio público, el mismo que es divisible y cuantificable respecto del contribuyente.

Contribución Especial.- es un tributo particular, el requerimiento es el enriquecimiento por parte de un sujeto o categoría de sujetos, los que derivan de una ventaja de ejecución de una obra pública destinada a la comunidad.

El tributo “se reconstruye como una institución cuya finalidad es esencialmente fiscal, en el sentido que le procura un ingreso al ente público”[1].

4.1.2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El artículo 15 del Código Tributario, se refiere a la obligación tributaria, y señala:

“Art. 15.- Concepto.- Obligación Tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la Ley”.

Para efectos de precisar la definición de la obligación tributaria es necesario partir de la noción de relación jurídica tributaria, al respecto se dice: “la relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas”[2].

Siguiendo la doctrina citada se puede afirmar que la obligación tributaria es una especie del género relación jurídico-tributaria. De ahí que, el “origen de la

[1] LO MONTE, “Principio de Derecho Penal Tributario”, Hnos. Editores, Montevideo, 2006, Pág. 308.
[2] VILLEGAS, Héctor, “Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1979, Pág. 73.

obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”[3].

Conforme con esta disposición surgen algunas características de la obligación tributaria:

- Se origina por la realización del hecho generador del impuesto.
- Nace de la Ley y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares.
- La Ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación.
- La obligación tributaria tiene como objeto una prestación de dar, consistente en cancelar o pagar el tributo.

En definitiva, la obligación tributaria sustancial nace de una relación jurídica que tiene origen en la Ley, y consiste en el pago al Estado o entidades acreedoras de tributos como consecuencia de la realización del presupuesto o hecho generador del mismo.

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margain como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, que exige a un

[3] JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”. Pág. 13.

deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”[4].

Por su parte de la Garza sostiene que “de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo”[5].

4.1.3. NACIMIENTO

El artículo 18 del Código Tributario, señala:

“Art. 18.- Nacimiento.- La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”.

Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista por la ley.

En otras palabras, la obligación tributaria nace en el momento en que se produce el hecho generador establecido en la ley: por ejemplo, en el caso del

[4] JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”. Pág. 13.
[5] SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, Pág. 18.

impuesto a la renta, la obligación tributaria nace cuando el sujeto pasivo, es decir, la persona natural o la sociedad, sea nacional o extranjera domiciliada en el ecuador o no, obtienen sus ingresos de fuente ecuatoriana o proveniente del exterior.

Hay que tomar en cuenta que la obligación tributaria nace en forma ilíquida y luego mediante la determinación de la misma se realiza la liquidación y se establece la cuantía del tributo, con lo cual, el contribuyente o responsable llega a conocer en forma concreta cuál es el monto o importe que debe satisfacer.

4.1.4. EXIGIBILIDAD

El artículo 19 del Código Tributario, señala:

“Art. 19.- Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la Ley señale para el efecto. A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2a.- Cuando por mandato legal corresponda a la Administración Tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.

Para la exigibilidad de la obligación tributaria, se tiene que estar sujeto a lo que exprese la misma ley, pero si la ley no señala una fecha determinada, se regirá por las reglas establecidas en la norma legal antes invocada.

4.1.5. TRIBUTOS

Los caracteres esenciales de tributos, la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria esté consignado expresamente en la ley, de tal modo de que el Estado sea arbitrario de la autoridad ni del cobro del impuesto, sino que el sujeto pasivo pueda conocer la mejor forma de contribuir con los mismos.

El numeral 8 del Art. 83 de la Constitución de la República del Ecuador prescribe los deberes y responsabilidades de todas las personas y ciudadanos ante la Constitución y la ley concretamente a Administrar honradamente y con apego irrestricto a la ley el patrimonio público, y denunciar y combatir los actos de corrupción, es decir, como fuente de la obligación tributaria y, por ende, cuando una persona natural o jurídica presenta una declaración de su impuesto, está simplemente cumpliendo con lo preceptuado por la Constitución.

El Estado moderno se ha venido perfeccionando de tal manera que lo ha hecho a asumir nuevas y más relevantes responsabilidades con el objeto de cumplir cabalmente los fines que le son propios; especialmente, el satisfacer íntegramente el mejoramiento de los pueblos a quienes representan y de donde nacen en virtud de lo anterior; el Estado actual, ha tenido la necesidad de incrementar las fuentes de recursos apropiadas para cumplir los fines propuestos; en tal sentido, debe recurrir a una eficiente administración de los mismos.

DEFINICIÓN. Se define a los tributos como "ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la Ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines"[6].

De esta definición se desprende que, el tributo es el pago o carga económica que se cancela para contribuir al gasto público, o también, son prestaciones pecuniarias obligatorias establecidas por los distintos niveles estatales.

Tributo es la obligación monetaria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas en especial al gasto del estado. La prestación tributaria es generalmente monetaria.

[6] VILLEGAS, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario" Buenos Aires, Ediciones de Palma. 7ma Edición. 1998 . p. 67

Los tributos son prestaciones obligatorias establecidas en virtud de una ley que se satisfacen generalmente en dinero, aunque también pueden satisfacerse en especies o servicios apreciables en dinero, y que el estado y otros sujetos activos exigen, sobre la capacidad contributiva de los sujetos pasivos para poder cumplir sus finalidades específicas u otros propósitos de la política económica.

El sujeto activo de las relaciones tributarias es el Estado o cualquier otro ente que tenga facultades tributarias, que exige tributos por el ejercicio de poderes soberanos, los cuales han sido cedidos a través de un pacto social.

El sujeto pasivo es el contribuyente tanto sea persona física como jurídica, así como las sociedades de hecho, entre otros.

Sujeto de jure: el que fue considerado en la norma al establecer el impuesto.

Sujeto de facto: es quien soporta la carga económica del impuesto, a quien el sujeto de jure traslada el impacto económico. En el moderno estado de derecho los tributos son creados por ley. El Estado es una forma moderna de convivencia social.

Interesa advertir desde el primer momento, que dar con el concepto de tributo tropieza, al menos, con dos dificultades fundamentales. “En primer lugar. La que deriva de su carácter abstracto; en segundo término, el hecho de ser un concepto cuya función esencial estriba en comprender sistematizadamente. Estimamos que de no existir los conceptos de tasa y de contribución especial habría carecido de sentido plantearse el contenido de la expresión tributo, que

con toda probabilidad habría venido a ser sinónima de impuesto o contribución”[7].

Tal como se ha indicado en párrafos anteriores, los tributos constituyen en sí una fuente importante de los ingresos que obtiene el Estado. No obstante su importancia, en nuestro ordenamiento jurídico no nos entrega un concepto de tributos. Con todo, en una primera aproximación podemos decir que “el vínculo jurídico que crean los tributos entre el Estado u otro ente público y el contribuyente, tiene por objeto imponer a este la obligación de entregar una cantidad de dinero, exigencia cuya cuantía, oportunidad y modalidades son determinadas soberanamente por la autoridad pública.”[8].

Una definición usualmente socorrida es aquella que los caracteriza como “las prestaciones principalmente en dinero, que el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, exige obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”[9]. Lasarte, a su torno, los define como “una prestación patrimonial coactiva exigida, conforme a la ley, por un ente público con el fin de financiar los gastos públicos, que debe tener en cuenta los principios constitucionales de justicia fiscal, atendiendo fundamentalmente, a la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacerlas”[10]

---

[7] FLORES ZABALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. México. 12º Edición. 1970. Pág. 853
[8] FLORES ZABALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. México. 12º Edición. 1970. Pág. 853
[9] PEREZ DE AYALA. José L Curso de Derecho Tributario, Tomo I. 4 edición. Editorial DE DERECHO REUNIDAS. Pág. 187
[10] PEREZ DE AYALA. José L Curso de Derecho Tributario, Tomo I. 4 edición. Editorial DE DERECHO REUNIDAS. Pág. 187

Por último, Giuliani los conceptualiza como “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”[11].

El término tributo es de carácter genérico y ello significa: "todo pago o erogación que deben cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el estado en uso de su potestad y soberanía"[12].

Como noción general se dice que, los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. A modo de explicación se describe, que los tributos tienen los siguientes elementos.

a) **Prestaciones en dinero**: Es una característica de la economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Es suficiente que la prestación se "pecuniariamente valuable" para que se constituya un tributo, siempre que concurran los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de cada país no disponga de lo contrario.

b) **Exigidas en ejercicio del poder del imperio:** El elemento esencial del tributo es la coacción, el cual se manifiesta esencialmente en la prescindencia

[11] GIULIANI, Carlos, “Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, Pág. 607.
[12] GIULIANI, Carlos, “Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, Pág. 609.

de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le sea exigible. La bilateralidad de los negocios jurídicos es sustituida por la unilateralidad en cuanto a su obligación.

c) **En virtud de una Ley: no hay tributo sin ley previa que lo establezca**. Como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación. Tal condición fáctica e hipotética se denomina "hecho imponible", es decir, toda persona debe pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria disponga y exige.

d) **Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus bienes**: El objetivo del tributo es fiscal, es decir, que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gatos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Además el tributo puede perseguir también fines extra fiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos.

En definitiva se puede decir que, los tributos son ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la Ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

4.2. MARCO DOCTRINARIO

4.2.1. INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El artículo 10 del Código Penal, señala: “Son infracciones los actos imputables sancionados por las leyes penales, y se dividen en delitos y contravenciones, según la naturaleza de la pena peculiar”.

De allí que, las definiciones dadas por los cuerpos legales ecuatoriano no establecen con claridad la verdadera naturaleza y alcance de lo que constituye una infracción, que de por sí es un acto típico, antijurídico, culpable y punible, que lo ejecuta el agente infractor en contra de lo que manifiesta el texto de la ley.

De acuerdo con la norma penal ordinaria, las infracciones tienen una división bipartita, en delitos y contravenciones, aunque la Constitución de la República en algunas de sus disposiciones, como la contenida en el artículo 80, habla de crímenes, con lo cual, podríamos volver a tener una división tripartita de las infracciones, delitos crímenes y contravenciones.

Remitiéndonos al asunto principal de este trabajo de investigación, se puede señalar que, en la infracción tributaria, el hecho imponible se hace y surge de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, pero éste intenta ocultar la existencia o la exacta cuantía de la obligación. En cambio en el fraude de ley se persigue la realización de un hecho que aunque no es el hecho imponible, el resultado económico es el mismo. Además en el fraude de ley no se viola directamente la

norma y falta punibilidad. Por tanto, la principal diferencia es que en el fraude de ley no se realiza hecho imponible, y al incumplir la obligación tributaria sí.

Según el Código Tributario en el Art. 314.- El Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión".

Por tanta, son infracciones tributarias las acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sanciones incluso a título de simple negligencia.

Infracciones tributarias son todas acciones u omisiones que impliquen violaciones de las normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

En lo que respecta al delito tributario en sí, se puede asegurar que, los sujetos que pueden llegar a cometer delitos contra el erario del Estado, son las personas naturales e incluso las personas jurídicas, obviamente, la infracción la cometen los funcionarios o empleados competentes o responsables.

Las personas jurídicas, son conformadas por personas físicas, los cuáles independientemente de tener un patrimonio, un domicilio, un nombre, un estado civil; se reúnen con un fin no transitorio, esto es, por medio de esa asociación o sociedad que van a constituir para llevar adelante actos jurídicos, también con ello la persona moral constituirá con el tiempo un patrimonio, una denominación, un domicilio, además de posiblemente ser sujetos acreedores

de obligacionistas, por lo que atendiendo a esto, tanto las personas físicas como las morales, pueden incurrir en delitos civiles, penales y en delitos penales fiscales.

4.2.2. CLASES DE INFRACCIONES

En doctrina, se clasifica a las infracciones tributarias, en:

1) Delitos de defraudación se encuentra tipificados y sancionados por el Código Tributario.

2) Contravenciones son violaciones a las normas adjetivas o de deberes formales.

3) Faltas reglamentarias violaciones a las normas segundarias de la obligación general.

Para que exista un delito tributario es necesario que exista dolo o culpa. La infracción dolosa consiste en causar daño; y la culposa pudiendo ser previsto pero no requerido por el agente. Existen verificaciones por causa de negligencia, impericia, imprudencia o inobservancia de la ley reglamento u órdenes.

“Según el Código Tributario en el Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en: delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias”.

Por tanto, tenemos que en materia tributaria, tres clases de infracciones, que son:

1. Delitos.- Los tipificados y sancionados como tales el Código Tributario y en otras leyes tributarias.

2. Contravenciones.- Violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales.

3. Faltas Reglamentarias.- Violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

4.2.3. EVASIÓN TRIBUTARIA

Evasión, es eludir, esquivar escapar a un compromiso determinado. Es el incumplimiento de una obligación parcial o total.

En término de Impuesto o Tributo la Evasión es, eludir de manera parcial o total el pago total de los impuestos o tributos legalmente establecidos en un país o nación.

La Evasión Fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos, por cuyas circunstancias no solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.

De acuerdo a las leyes tributarias, existen dos tipos de Evasión: Parcial y Total.

“En estudios analizados; se ha comprobado que la evasión a los tributos es de un 23%. En cuanto a lo que implica el pago de Impuesto a la Renta, la evasión total oscila entre un 40 y 50%; también se ha analizado que las exenciones, deducciones y los créditos por impuestos pagados de instituciones con o sin fines de lucro, constituyen condiciones que permiten la evasión fiscal”.

Existen niveles de evasión fiscal, en los cuales los organismos internacionales agrupan los países en cuatro categorías: “la primera incluye países donde la evasión fiscal es de 0 a un 10%, en la segunda categoría países con un 10 y 20%, en la tercera categoría países entre un 20 y 40%, en la cuarta categoría están los países con más de un 40%. La República Dominicana está ubicada entra la tercera y cuarta categoría”[13].

Por lo antes expuesto, este grupo ha decidido investigar sobre la Evasión Fiscal.

4.2.4. DEFRAUDACIÓN.

Defraudar: (Defraudación) Comprendido en el concepto genérico de estafa, el delito se configura por defraudar a otro en la sustancia, calidad o cantidad de las cosas que se le entreguen en virtud del contrato o de un título obligatorio. Defraudar mediante de la ocultación o substitución de papeles, expedientes, documentos u otro papel importante.

[13] GÓMEZ DE SOUZA, Rubens, “Estudios de Derecho Tributario”. Pág. 66

Este tipo de delito enmarca la conducta delictiva, por medio de los vocablos "quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."[14]

Tenemos que la doctrina jurídica lo vincula con el engaño (fraude, que puede ser calificado o no), a la intencionalidad del que delinque con los errores o lagunas de ley que las leyes fiscales tengan, ya que ese fue el fin de este letrado, ya que tenemos varias acciones jurídicas que llevan a la no recaudación, donde no encontramos hecho imponible en ley, entonces para amarrar aún esos derrapes legales, ponen como medida de recaudación el terrorismo fiscal por el hecho de que se "obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal", razón entonces, que todo contador fiscaliza o no fiscaliza, siempre esté de la mano de un abogado, para ver el impacto jurídico de algunas planeaciones fiscales, estableciendo los pros y contras, incluso estructurar la posible defensa fiscal, ya que el fin de la autoridad siempre será el recaudar por cualquier medio.

La legislación internacional determina jurídicamente dentro de los límites fijados por la norma legal, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo aspectos como los siguientes:

[14] GÓMEZ DE SOUZA, Rubens, “Estudios de Derecho Tributario”. Pág. 90.

1. La consideración, como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a. Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b. tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en la norma jurídica. Para determinar la reincidencia, se consideraran únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

2. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:

a. Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.

b. Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c. Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

d. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

e. Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

f. Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la secretaria de hacienda y crédito público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

g. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva.

3. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

4. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

5.- Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, solo se aplicara la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor. Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicara una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

4.2.5. CONSIDERACIONES FINALES

El presente trabajo de investigación pretende plantear propuestas de reformas jurídicas a los diversos cuerpos legales que actualmente no persiguen ni castigan con eficacia a los verdaderos autores de los delitos de evasión, elusión y defraudación en las declaraciones tributarias de las diferentes empresas, compañías y personas jurídicas, puesto que, quienes realizan la contabilidad y determinan lo que se tiene que pagar por concepto de tributo, en muchos casos, por no decir en el noventa por ciento de ellos, son los contadores y profesionales afines, lo cuales en la práctica no son sancionados, quedando en la impunidad.

El artículo 342 del Código Orgánico Tributario, al referirse a las infracciones tributarias señala:

“Art. 342.- Concepto de Infracción Tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”.

Sobre esta definición de infracción tributaria y no concepto como erróneamente lo hacen constar los textos de ley, se puede decir que guarda relación con la definición que consta en el Código Penal, en su artículo 10, que señala:

“Art. 10.- Son infracciones los actos imputables sancionados por las leyes penales, y se dividen en delitos y contravenciones, según la naturaleza de la pena peculiar”.

Lo cual para nuestra investigación no representa mayor motivo de análisis, sino más bien, se inclinará en la clasificación de las infracciones tributarias, sobre las cuales se refiere el artículo 343 del Código Orgánico Tributario que señala:

“Art. 343.- (Reformado por el Art. 12 de la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99).- Clases de Infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen delitos el contrabando y la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por este Código o por Ley Especial.

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones”.

De acuerdo con el segundo inciso de este artículo se prevé que los delitos son únicamente la defraudación y el contrabando. Por otra parte, no se tipifica como tal a la evasión y a la elusión tributaria, los cuales son acciones que perjudican gravemente a la economía del país, que a pesar no estar tipificadas, como se señaló, son perseguidas y sancionadas de forma ilegal, lo cual va contra un principio fundamental del derecho, el de legalidad, que se enuncia no hay delito ni pena sin ley previa, tal como lo disponen los artículos 2 del Código Penal y del Código de Procedimiento Penal, que señalan respectivamente:

“Art. 2.- Nadie puede 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.

Deja de ser punible un acto si una ley posterior a su ejecución lo suprime del número de las infracciones; y, si ha mediado ya sentencia condenatoria, quedará extinguida la pena, haya o no comenzado a cumplirse.

Si la pena establecida al tiempo de la sentencia difiere de la que regía cuando se cometió la infracción, se aplicará la menos rigurosa.

En general, todas las leyes posteriores sobre los efectos y extinción de las acciones y de las penas se aplicarán en lo que sean favorables a los infractores, aunque exista sentencia ejecutoriada”.

“Art. 2.Legalidad.- Nadie puede ser reprimido por un acto que no se halle expresamente declarado como 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.

Deja de ser punible un acto si una ley posterior a su ejecución lo suprime del número de las infracciones; y, si ha mediado ya sentencia condenatoria, quedará extinguida la pena, haya o no comenzado a cumplirse.

Si la pena establecida al tiempo de la sentencia difiere de la que regía cuando se cometió la infracción, se aplicará la menos rigurosa.

En general, todas las leyes posteriores que se dictaren sobre los efectos de las normas del procedimiento penal o que establezcan cuestiones previas, como requisitos de prejudicialidad, procedibilidad o admisibilidad, deberán ser aplicadas en lo que sean favorables a los infractores".

Por ende, al no encontrase tipificados y sancionados los delitos de evasión y elusión tributaria no se podrían perseguir y peor aún sancionar, pero para entender más, anotaremos ciertas definiciones de evasión tributaria y elusión, así:

La elusión fiscal o elusión tributaria "es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que aparentemente debería abonar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley. Esta situación puede producir como consecuencia de deficiencias en la redacción de la ley o bien porque sus autores no han previsto efectos no deseados al entrar en juego con el resto de las normas tributarias. Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto"[15].

En el ámbito iberoamericano, nos encontramos con un sector de la doctrina, que considera a la elusión fiscal o tributaria como una conducta antijurídica, toda vez que entienden que la misma consiste en eludir la obligación tributaria,

[15] JARAMILLO, Francisco, "El cobro de la deuda tributaria", Editorial Distrital, 2004, Pág. 15.

recurriendo al uso de formas jurídicas inadecuadas, en relación a los fines económicos tenidos en consideración por las partes intervinientes, reserva la denominación de ***economía de opción,*** al empleo no abusivo de formas jurídicas.

La elusión tributaria se configura cuando el contribuyente tiende a reducir sus cargas tributarias por medios lícitos y legítimos.

Se entiende con el nombre de evasión tributaria "el fraude tributarios que se realiza al Estado con el uso de argucias y tecnicismos legales para no pagar impuestos no es jurídicamente reprochable, aun cuando moralmente -según algunos tratadistas- pudieren ser reprochables en vista de que los actos que tienden a evadir impuestos no se emplean buscando fin económico alguno más que la disminución o desaparición de la obligación tributaria"[16].

Se puede afirmar que la evasión es un acto u omisión que contrariando la ley fiscal vigente, provoca la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria. Es necesario hacer una aclaración relacionada a la definición de defraudación tributaria, puesto que la evasión es una especie dentro del género y tiene como elemento distintivo la necesidad de la existencia del dolo (elemento intencional). Por tanto, siempre que existiera defraudación fiscal hay evasión, mientras que no es necesaria que haya defraudación fiscal para que haya la evasión, desde que muchas veces puede evadirse impuestos por culpa o negligencia.

[16] DÍAZ, Vicente, "Criminalización de las Infracciones Tributarias", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999, Pág. 247.

En cambio la defraudación tributaria, “constituye todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero. Además, se conoce con el nombre de defraudación aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria”[17].

Como podemos ver, la evasión, la elusión y la defraudación tributaria son términos y actos jurídicamente distintos, por lo que se requiere su tipificación exclusiva y distinta de cada uno de estos delitos, pero a pesar que en nuestro país se sanciona a la evasión y a la elusión tributaria sin que se encuentren tipificadas en nuestra legislación.

Lo cual se agrava cuando con las últimas reformas al Código Orgánico Tributario, estos delitos que no se encuentran establecidos en la ley se los castiga con prisión, lo cual va en contra del mandato constitucional establecidos en el artículo 66, numeral 29, literal c) de la Constitución que señala: “Ninguna persona puede ser privada de la libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias”.

Por lo que todas esas reformas que sancionan con la privación de la libertad por motivo de tributos tienen que ser declarados inconstitucionales y no aplicarlos a estos casos, de allí que la solución es la exigencia o el cobro de los

[17] PRADO, Mario, “La defraudación Tributaria”, Ediciones Legales, Quito, 2005, Pág. 52.

tributos que se dejaron de pagar, puesto que la recolección y recaudación tributaria es lo que más interesa al Estado y, por ende, a la Administración Tributaria, sea Central, Seccional o de Excepción.

Por otro lado, tenemos que, en el caso de los delitos tributarios casi nunca se sanciona al verdadero responsable del mismo, que en la mayoría de los casos son los profesionales en contabilidad, quienes son los que preparan los informes y los formularios para declarar los ingresos, los egresos y la base imponible sobre la cual se va a exigir el pago del tributo, lo cual es firmado por el contribuyente o responsable.

Y es, por la firma de responsabilidad impresa en los documentos en los cuales se realiza la declaración tributaria la razón por la cual se sanciona a los contribuyentes y responsables, más no a los verdaderos culpables de estos delitos, que además de consumar el hecho ilegal cometen otro, el de inducir a engaño, lo cual, ni siquiera está tipificado.

Lo cual ha dado como resultado que muchas personas hayan evadido impuestos o eludido su responsabilidad tributaria, ya sea porque lo hicieron en contra de la ley o ya porque encontraron una base legal que les facilitó esta posibilidad, tal es el caso del señor Álvaro Noboa Pontón, quien posee 114 empresas que solo declaran impuestos por aproximadamente un millón doscientos mil dólares, lo cual resulta dudoso cuando solo una de las empresas reportó una ganancia de más de doscientos cuarenta millones de dólares.

Existen varios mecanismos de elusión tributaria como los movimientos de

contabilidad basados sólo en registros contables y compras sin facturar entre las empresas que pertenecen a un mismo grupo económico, lo cual no está prohibido por la ley pero, que si genera perjuicios para el Estado.

Existe un caso práctico, por el cual, se evidenció que por la declaración de un contador de nombre Walter Naranjo, que el gerente de NEVAFLOR S.A. obligó a declarar pérdidas por 160.941,09 dólares, en vez de utilidad como fue la verdadera resultante en un similar monto durante el período fiscal 2000, es decir, se recomendaba consumar una defraudación en la declaración del impuesto a la renta como lo estipula el artículo 342 y siguientes del Código Orgánico Tributario.

Lo cual se evidenció una adulteración del comprobante de egreso no 879 correspondiente al pago de la factura no 568-542 con fecha 11 de enero del 2001 y que, originalmente, fue por el valor de USD 99,65 (el original contiene 4 firmas) siendo suplantado por la cantidad de USD 1.099,65 (no contiene ninguna firma) con el fin de ocultar la falsificación e intento de estafa por parte del mencionado contador, en perjuicio de una tercera persona.

Cabe mencionar que este documento fue entregado por parte del Econ. Alfonso Pérez con su firma de responsabilidad y la leyenda (es fiel copia del original) a la fiscalía por petición expresa del fiscal, con el claro propósito de ocultar el delito de fondo como fue la defraudación y de la que el mencionado Economista es coautor, por cuanto, estaba consciente que esto se llegaría a descubrir si lo denunciaba.

Pero existió la ocultación deliberada de las copias de los comprobantes de egreso y retención en la fuente No. 877 (original y adulterado) así como de los asientos pertinentes en el libro diario, así como en los libros mayores respectivos del egreso real autorizado y de lo que realmente tenía que cobrarse con un cheque No. 00393 por el Walter Naranjo, con el fin de ocultar los delitos de falsificación y estafa para perjudicar inicialmente al gerente de NEVAFLOR S.A. y, posteriormente, al beneficiario real de este cheque, que además, el mencionado gerente jamás denunció ante autoridad alguna, porque supuestamente, tenía la certeza de que esto provocaría el descubrimiento del verdadero delito de fondo que es la defraudación motivo de la denuncia.

Sobre este caso, se pueden realizar algunas reflexiones jurídicas, entre las que se encuentran:

1. Se descubrió accidentalmente la existencia del delito de defraudación perpetrado por el entonces contador general de NEVAFLOR S. A. con el conocimiento y concurrencia del gerente general y que por motivos de un mal reparto y ambición desmedida, llega a evidenciarse al perseguirse los otros delitos derivados y conexos en contra de un tercero perjudicado como fue el denunciante que demostró el verdadero móvil del problema como es la defraudación en la declaración del impuesto a la renta del año 2000.

2. Resulta por demás inverosímil el hecho de que una empresa que tiene la capacidad de vender y exportar al año un monto aproximado de USD 1'000.000,00; aduzca que ha tenido pérdidas durante su ejercicio fiscal

del año 2000 y pueda darse el lujo de dejar que su contador se disponga de la modesta cantidad de USD 13.000,00; ya que este al solicitar un préstamo de 5.000,00 y por tener acceso a las cuentas corrientes y ser el autorizado de realizar los egresos cobraría este préstamo por duplicado y, al devolver el primer cheque de una cuenta para cobrar el de otra cuenta en realidad cobró los dos cheques como parte de estos préstamos forzados según el Economista Pérez, tenía adelantado otros USD 2'000,00 sin contar los USD 1´000,00, que se me pretendió perjudicar mediante la falsificación.

3. Pero lo más extraño e inaudito es el hecho de que el gerente de NEVAFLOR S.A. no haya separado o denunciado penalmente tal abuso de confianza ante las autoridades pertinentes al contador, con lo cual se evidencia la complicidad en el delito de defraudación al Estado.

4. Que el perjuicio al Estado no ha sido determinado hasta la fecha ni mucho menos recuperado.

5. Que no existen normas ni procedimientos rápidos, eficaces para prevenir, perseguir y repeler efectivamente la facilidad con la que el mencionado contador y su cómplice cometieron este delito.

6. Que el mencionado contador o su cómplice no han recibido ni un solo día de prisión por los delitos derivados de falsificación y estafa (probados y con dictamen acusatorio por parte del fiscal)

7. Que los imputados en este caso tampoco han recibido ni un solo día de

prisión, multa o sanción administrativa siquiera por el delito de defraudación siendo el principal y de un monto mucho mayor y realmente significativo.

8. Que no existen estadísticas de casos similares que hayan subido y conocido a la Corte Suprema de Justicia (Hoy Corte Nacional de Justicia) por este tipo de delitos tributarios, desde que se creo la unidad de delitos fiscales como la encargada de perseguirlos (art. 358 Código Orgánico Tributario) y siendo supuestamente de imprescindible importancia para el desarrollo del Estado.

9. Además, en este tipo de delitos antes de iniciarse la instrucción fiscal, se debe seguir el trámite administrativo por el SRI, corre el riesgo de prescribir o de no iniciarse siquiera por la demora que implica este doble trámite, además de la conocida ineficiencia e inoperancia de nuestro sistema judicial.

10. Todo lo indicado en este punto se produce con el consentimiento y anuencia de la misma ley y para lo cual voy a exponer otro ejemplo que es motivo de preocupación inclusive internacional como lo observó con el caso Noboa antes referido.

4.3. MARCO JURIDICO

4.3.1. ASPECTOS BÁSICOS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.

4.3.1.1. CONCEPTO DE INFRACCIONES

El artículo 10 del Código Penal, señala: “Son infracciones los actos imputables sancionados por las leyes penales, y se dividen en delitos y contravenciones, según la naturaleza de la pena peculiar”.

De allí que, las definiciones dadas por los cuerpos legales ecuatoriano no establecen con claridad la verdadera naturaleza y alcance de lo que constituye una infracción, que de por sí es un acto típico, antijurídico, culpable y punible, que lo ejecuta el agente infractor en contra de lo que manifiesta el texto de la ley.

De acuerdo con la norma penal ordinaria, las infracciones tienen una división bipartita, en delitos y contravenciones, aunque la Constitución de la República en algunas de sus disposiciones, como la contenida en el artículo 80, habla de crímenes, con lo cual, podríamos volver a tener una división tripartita de las infracciones, delitos crímenes y contravenciones.

Remitiéndonos al asunto principal de este trabajo de investigación, se puede señalar que, en la infracción tributaria, el hecho imponible se hace y surge de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, pero éste intenta ocultar la existencia o la exacta cuantía de la obligación. En cambio en el fraude de ley se persigue

la realización de un hecho que aunque no es el hecho imponible, el resultado económico es el mismo. Además en el fraude de ley no se viola directamente la norma y falta punibilidad. Por tanto, la principal diferencia es que en el fraude de ley no se realiza hecho imponible al incumplir la obligación tributaria.

Según el Código Tributario en el Art. 314.- establece que infracción tributaria.- "Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión".

Por tanto, son infracciones tributarias las acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sanciones incluso a título de simple negligencia.

Infracciones tributarias son todas acciones u omisiones que impliquen violaciones de las normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

En lo que respecta al delito tributario en sí, se puede asegurar que, los sujetos que pueden llegar a cometer delitos contra el erario del Estado, son las personas naturales e incluso las personas jurídicas, obviamente, la infracción la cometen los funcionarios o empleados competentes o responsables.

4.3.1.2. CLASES DE INFRACCIONES

En doctrina se clasifica a las infracciones tributarias, en:

1) Delitos de defraudación se encuentra tipificados y sancionados por el Código Tributario.

2) Contravenciones son violaciones a las normas adjetivas o de deberes formales.

3) Faltas reglamentarias violaciones a las normas segundarias de la obligación general.

Para que exista un delito tributario es necesario que exista dolo o culpa. La infracción dolosa consiste en causar daño; y la culposa pudiendo ser previsto pero no requerido por el agente. Existen verificaciones por causa de negligencia, impericia, imprudencia o inobservancia de la ley reglamento u órdenes.

“Según el Código Tributario en el Art. 315.- señala las clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en: delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias”.

Por tanto, tenemos que en materia tributaria hay tres clases de infracciones, que son:

1 Delitos.- Los tipificados y sancionados como tales el Código Tributario y en otras leyes tributarias.

2. Contravenciones.- Violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales.

3. Faltas Reglamentarias.- Violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

4.3.1.3. DELITOS

Son delitos tributarios los siguientes:

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

2.- La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, facturas, actas de cargo o descargo, marcas, etiquetas y cualquier otro documento destinado a garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas;

3.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren al Servicio de Rentas Internas, de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado.

En el caso de la declaración de retenciones en la fuente, constituye defraudación el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de las retenciones que han debido realizarse, el efectuar las retenciones y no declararlas o el declararlas por un valor inferior. En este caso, la sanción se calculará sobre el valor de la retención no efectuada o no declarada;

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

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

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

7.- La falta de entrega, total o parcial, después de diez días de vencido el plazo para entregar al sujeto activo los tributos recaudados, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos.

4.3.1.4. CONTRAVENCIONES

Son aquellas acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o de terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre la administración o ampliación de tributos, u obstaculicen la verificación o la fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por este Código o por ley especial.

Entre las cuales también se deben considerar las que a continuación se enumeran:

1. No inscribirse o acreditar la inscripción;

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

3. No llevar libros y registros contables de conformidad con la ley;

4. No presentar declaraciones e información relativa a la determinación de las obligaciones tributarias; y,

5. No permitir el control de la administración tributaria y comparecer ante la misma".

4.3.1.5. FALTAS REGLAMENTARIAS

Cuando la presentación es tardía o está incompleta de declaraciones respecto a tributos generales o tributos específicos a que están obligadas las personas naturales y jurídicas, o aquellas que ejerzan actividades de carácter económico.

También se consideran faltas reglamentarias la falta de presentación de títulos y de documentos que tengan como finalidad que conozcan el Servicio de Rentas Internas, Corporación Aduanera Ecuatoriana, Municipios, Consejos Provinciales y demás sujetos pasivos.

Las faltas reglamentarias y al igual que para el caso de contravenciones, con esta reforma se ha elevado las multas que podrán ser impuestas por este tipo de faltas, en un parámetro que va de los USD 30,00 hasta los USD 1.000,00.

Antes la sanción era de uno a cien Unidades de Valor Constante (UVC) es decir, de USD 2,62 a USD 262,89.

Según el Código Tributario en su Art. 351.- establece los casos especiales de faltas reglamentarias.- "A más de la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, son faltas reglamentarias:

1. La presentación tardía o incompleta de declaraciones respecto a tributos generales o específicos a que estén obligadas las personas naturales o jurídicas, o quienes ejerzan una actividad económica;

2. La falta de presentación o presentación incompleta, de títulos y en general de documentos que, con fines tributarios necesiten conocer la Corporación Aduanera Ecuatoriana, el Servicio de Rentas Internas, las municipalidades y demás sujetos activos de tributos, aunque sólo se soliciten con fines estadísticos o de mera información;

3. El error o inexactitud de una declaración tributaria, que no provenga de acción u omisión dolosa;

4. El retardo hasta por treinta días en que incurran los agentes de retención en la entrega al correspondiente sujeto activo, de los tributos retenidos; y,

5. Las demás que se establezcan en leyes tributarias y sus reglamentos".

Consideraciones especiales para las Contravenciones y Faltas Reglamentarias:

El pago de las multas impuestas por contravenciones y faltas reglamentarias, no exime al infractor del cumplimiento de los procedimientos, requisitos u obligaciones por cuya omisión fue sancionado.

Las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias serán impuestas por la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas.

El afectado con la sanción por contravenciones o faltas reglamentarias podrá deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria.

4.3.2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE DELITO TRIBUTARIO

Según el Código Tributario en el Art. 316.- Señala.- Elementos constitutivos.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la trasgresión de la norma".

La defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario. Los tipos dolosos describen conductas cumplidas por sujetos que conocen el tipo y quieren que se realice la infracción.

Son autores quienes con el pleno conocimiento de las circunstancias que rodean el hecho en forma voluntaria, tientan o lo consuman. Solo puede ser autor quién tenga la disponibilidad de la decisión sobre un comienzo de una ejecución este sea sobre la consumación o el desistimiento.

El dolo no se presume si no que debe ser probado, este puede ser sustentado en el conocimiento de los deberes para con la administración, de donde la omisión de declarar lo debido y posteriormente pagarlo debe existir la voluntad de hacerlo sin que la administración lo exija y controle la liquidación del pago de este tributo.

En el tipo de delitos culposos está incluido el resultado de no ser perseguido, sino causado. Para la cual no se condujo a la causalidad finalmente hacia el resultado. En delitos culposos toda con causa es autoría puesto que no existe una diferenciación entre autoría y complicidad.

El sujeto que concausa un resultado en un delito culposo o es coautor del delito culposo o puede ser autor mediato doloso; pero si existe participación en un hecho culposo.

4.3.2.1. OBJETO

La acción u omisión puede consentir tanto en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, impago de los tributos, incumplimiento de los deberes tributarios sea propia o de un tercero. El no presentar las declaraciones de los impuestos esto sea por el Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto a la Renta, Impuesto a los consumos especiales ICE.

El ilícito se produce por una conducta, sea esta positiva o negativa por parte del sujeto pasivo esta tentativa se presenta cuando el contribuyente presenta sus declaraciones a la Administración, o puede ser también el vencimiento de estas en caso de que sea la omisión.

4.3.2.2. SUJETO

Los sujetos de los delitos tributarios, son dos, el sujeto activo y el sujeto pasivo:

4.3.2.3. SUJETO PASIVO

Es la administración tributaria, que soporta los efectos de la acción típica realizada por el sujeto activo.

4.3.2.4. SUJETO ACTIVO

Es sujeto activo toda persona que, comete el ilícito tributario, puede ser el contribuyente o responsables del pago de tributos. La expresión "hecho destinado a", utilizada en el código, se refiere a la realización de una acción conjurante que debe ser típica y, por ende, humana.

Por ende, son infractoras las personas físicas o jurídicas que tengan las tendencias a realizar acciones u omisiones que se encuentran tipificadas en las leyes los siguientes:

1) Los sujetos pasivos de los tributos o sus tributos.

2) Los retenedores y las personas obligadas a ingresar las cuentas.

3) Las sociedades en el Régimen de declaración consolidada.

4) Las sociedades en el régimen de transparencia fiscal.

5) Las personas físicas o jurídicas obligadas a suministrar información.

6) El Representante Legal de sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar.

El artículo 321 del Código Tributario, refleja la universalidad de delincuentes que pueden darse en los Delitos Fiscales o Tributarios, que son:

Los administradores, los abogados y contadores fiscalistas asesores, empleados, los mismos socios y accionistas, el representante legal, los apoderados, los profesionistas que laboren dentro de la misma empresa o con la persona física, terceros, etcétera, la letra jurídica inserta en este artículo son bastante amplios, ya que cualquier persona física que se vincule con el delito penal fiscal, es corresponsable del mismo, entonces, ya que de una manera u otra, tenemos injerencia en la empresa o con la persona física, desde el barrendero hasta el accionista.

Dicho artículo señala: “Art. 321.- Responsabilidad por infracciones.- La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los

propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarios que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso".

Por tanto, serán responsables quienes por algo participen en el delito, ya sea concertándolo, actuando sólo o en conjunto, por introducción de terceros, maquinación de llevarlo a cabo por él mismo sujeto o induciendo a otro a cometerlo, ayude o coadyuve, auxilie por promesa anterior, entonces por consecuencia todos somos delincuentes fiscales, pero aún con está universalidad de infractores, consideramos que se tiene la mejor defensa fiscal, ya que existe una cierta oscuridad legal en el letrado de este artículo, ya que no es objetivo, ni certero, atendiendo a los principios de que las leyes deberán dar la certeza y seguridad jurídica al gobernado, no el contrario como se estableció por el legislador en este artículo.

4.3.2.5. CÓMPLICES Y ENCUBRIDORES.

"Según el Código Tributario en su Art. 327.- Cómplices y encubridores.- Salvo lo previsto en el artículo 346, a los cómplices se les aplicará una sanción equivalente a los dos tercios de la que se imponga al autor; y, a los

encubridores, una equivalente a la mitad, sin perjuicio de la gradación de la pena prevista en el artículo 324”.

La complicidad es una extensión de los tipos y de las penas previstas en la ley.

“El complicidad y el encubrimiento es alcanzado por una pena a raíz del acceso de su acción dolosa a otra, desplegada de forma dolosa del autor o coautor de un delito, carece de dominio del hecho y su accionar da lugar al hecho antijurídico causado por él; de haber acción dolosa del cómplice, accesoria de un hecho doloso que se haya comenzado a ejecutarse, porque la acción del cómplice es punible a medida que el autor del cometimiento del delito este accede a cometerlo esto sea en un proyecto de cometer la infracción”[18].

La complicidad y el encubrir es prestar ayuda al autor ante un hecho doloso, un auxilio prestado durante la etapa preparatoria del delito, o la cooperación dolosa así no se haya llegado a cometer la infracción.

El Código Tributario, enmarca un dato muy curioso para el encubrimiento, ya que en la fracción primera dice que "quién adquiera, reciba, traslade u oculte..." por lo tanto, el comprar una sociedad o empresa puede ser un delito tributario, el adquirir acciones, al celebrar un contrato civil o mercantil de depósito, el celebrar un contrato civil o mercantil de transporte. También habla sobre que "a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia."[19], entonces, ¿tendremos que pedir a

[18] DE AYALA, José, “Derecho Tributario”, Madrid, 1938. Pág. 60.
[19] BIELSA, Rafael, “Compendio de Derecho Fiscal”, Buenos Aires, 1951. Pág. 75.

todos los clientes o a todos los socios o a todos los trabajadores o a todos los que por cualquier forma o manera se vinculen al negocio, pedirles que nos extiendan la Carta Responsiva por cualquier problema Penal Fiscal? Por favor, a donde quiso llegar la autoridad con esto, entonces vamos a tener todos en este país que tomar cursos sobre psicología criminal, además de ser peritos en criminología, para poder llevar adelante los negocios en México, ya que a sabiendas podemos convertirnos en criminales fiscales.

Por consecuencia, a la autoridad no le interesa el vínculo jurídico que exista sobre un sujeto hacía con la negociación o persona física evasor, ya que el fin de la autoridad, del legislador y, es irse contra quien se ponga enfrente de ella, no importándole que o cuál era o fue el fin del acto realizado y que por el cual están fincando la responsabilidad fiscal penal por encubrimiento.

Ahora, "ayudar en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de está, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo", con su respectiva sanción.

4.3.2.6. TIPICIDAD

La tipicidad es un elemento esencial de la infracción tributaria y cuya ausencia impide su configuración. La tipicidad es la configuración de una conducta con el supuesto de infracción contenido en una ley tributaria, como consecuencia solo será infracción tributaria cuando la conducta encuadre en el tipo, es decir que no habrá infracción fiscal sin tipicidad.

El derecho penal tributario, está estrictamente regulado por el principio de tipicidad, en cuanto para que la acción u omisión sea punible, debe adecuarse con los elementos de la hipótesis de la norma violada.

Consecuentemente, "si se determina que el causante incurre en la contravención formal, al omitir presentar sus declaraciones, que solamente es aplicable cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones. En tal virtud, si el causante no incurre en incumplimiento respecto a sus obligaciones fiscales, la omisión en la presentación de declaraciones, no genera por si la omisión en el pago de impuestos, sino únicamente recargos, sin que por otra parte, ya que no es la misma conducta omitir presentar oportuna y espontáneamente una o varias declaraciones y omitir pagarlas total o parcialmente"[20].

La acción u omisión que consiste la infracción ser contraria a un mandato positivo, respectivamente, que esta se encuentre tipificada en la norma legal; y que esta norma nos indica precisa tanto la infracción como la sanción que esta sea ajena a la misma.

El comportamiento del infractor así como la sanción prevista para el mismo debe aparecer descrito con precisión en una norma.

Las consecuencias derivadas de la tipicidad son los siguientes:

[20] DE JUANO, Manuel."Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario", Editorial Molachina, Rosario, 1969. Pág. 21.

- Irretroactividad de disposiciones por las que tipifican las infracciones y las sanciones y retroactividad de tales disposiciones cuando son favorables.

- Prohibición analógica de las normas cuando estas traten de disposiciones favorables.

- Cuando concurra identidad del sujeto hecho y fundamento.

- Principio de proporcionalidad.

4.3.2.7. ANTIJURIDICIDAD

La antijuridicidad se puede definir como toda conducta que sea contraria a derecho, es una característica más de las infracciones tributarias; sin ella no puede imponerse la infracción y mucho menos una sanción, aun cuando la conducta encuadre descriptivamente en el tipo que la ley establece.

Las causas de justificación son el aspecto negativo de la antijuridicidad, son condiciones por las cuales una conducta se realiza conforme a Derecho, a pesar de adecuarse a la descripción típica de una infracción tributaria, es decir lo antijurídico se encuentra ausente y siendo este un elemento de la infracción, la conducta, resulta estar conforme a Derecho.

Acción u omisión que consiste esta infracción constituyendo una lesión de bienes asumidos como objeto de protección por el ordenamiento jurídico. De ahí que el autor debe sufrir el peso jurídico y asumir las consecuencias que tienen sanción penal asociadas por la infracción. Quienes carecen de

capacidad de obrar, tampoco la concurrencia de fuerza mayor, como tampoco el hecho de que no se haya participado en la decisión colectiva; dado el caso no hay autoría en cometer la infracción.

También constituye exclusión de responsabilidad cuando se realizan consultas formuladas a la administración. También están exentos de responsabilidad quienes actúen de conformidad con lo anunciado por la administración; esto sea por publicaciones, anuncios, comunicaciones. El error es causa de exclusión de responsabilidad en materia penal y no admitirse que exista la correspondiente sanción por la infracción administrativa.

4.3.2.8. CULPABILIDAD

La culpabilidad como otro de los elementos de la infracción tributaria, la definimos como el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con el resultado de su acto. La culpabilidad puede ser por intención o por negligencia, que se traducen al dolo y la culpa.

Es pertinente aclarar que "en las infracciones tributarias, la autoridad al imponer las sanciones generalmente no aplica correctamente este principio ya que no hace distinción entre el dolo y la culpa determinando igual responsabilidad y rigidez en la pena al infractor por culpa y al infractor por dolo lo cual consideramos que viola las garantías de los gobernados"[21].

[21] DE LA GASCA, Sergio, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1981. Pág. 92.

El dolo en materia de infracciones tributarias se presume, sin embargo, cuando el infractor cometió la infracción por culpa deberá probarla para que con ello destruya la presunción de dolo y la sanción que se imponga sea menor.

La culpabilidad se mide atendiendo a los motivos y la personalidad del infractor, y para ello se tienen en consideración las circunstancias agravantes y atenuantes, que implican mayor o menor culpabilidad y dan lugar a una mayor o menor pena.

Cuando en la culpabilidad encontramos que existe el dolo, nos referimos entonces a la voluntad consciente dirigida a la ejecución de un hecho que es ilegal.

El dolo se advierte en el propósito directo de evadir el pago de la prestación tributaria, o el propósito indirecto de eludir el gravamen mediante la evasión de los medios de control previstos en las disposiciones tributarias.

"Las causas de inculpabilidad en materia de infracciones tributarias son el error y la fuerza mayor o el caso fortuito. El error es muy común que suceda en materia tributaria debido a la compleja interpretación de las normas que la conforman, el error es una idea equivocada sobre el sentido y alcance de la disposición tributaria"[22].

Si un contribuyente se da cuenta del error que cometió y se corrige espontáneamente no será multado; dice el artículo que no se impondrán multas

[22] DE LA GASCA, Sergio, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1981. Pág. 92.

cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales. En cuanto al caso fortuito o fuerza mayor no haremos mayor abundamiento en ello toda vez que ya los mencionamos como causal de ausencia de conducta.

Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia con ello el legislador ha optado por la forma más débil de imputabilidad.

Como se sabe en Derecho Penal, y en general en el ordenamiento sancionador, rige el principio de responsabilidad puede ser exigida solo si en el comportamiento del agente se aprecia la existencia de dolo o culpa.

La propia ley manifiesta la culpabilidad expresamente entre los principios que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración.

En lo que respeta a las infracciones tributarias, la ley dice que son sancionables a título de simple negligencia.

En el Derecho Tributario debe tenerse en cuenta que el sujeto eventualmente infractor es una persona que está ligada a la Administración, bien como un deudor de la prestación tributaria y como situaciones de deber o sujeción a las potestades de la administración tributaria.

La negligencia deberá tener referencia a la inobservancia del deber de cuidado que ha de mantenerse en el cumplimiento de las mencionadas obligaciones de las normas de las que las mismas se derivan.

4.3.2.9. PUNIBILIDAD

Por coerción penal se entiende la acción de contener o de reprimir que el derecho penal ejerce sobre los individuos que han cometido delitos. Esta es la coerción penal en sentido estricto o material y su manifestación es la pena.

Existe también la coerción penal en sentido formal (formalmente penal) que abarca a la anterior porque se ocupa de todas las medidas que dispone la ley penal, incluso para los casos en que no hay más que una exterioridad de delito (que no son más que medidas administrativas) como también de otras consecuencias del delito que por su naturaleza no pertenecen al derecho penal, pero que están tratadas en la ley penal (reparación del perjuicio).

La punibilidad, cualidad de punible, es decir aquella conducta a la que se tiene la posibilidad de aplicar una pena (dependiendo de ciertas circunstancias), en el terreno de la coerción materialmente penal no es una característica del delito sino el resultado de la existencia de una conducta típica, antijurídica y culpable que cumple determinadas condiciones.

La voz "punibilidad" tiene dos sentidos:

1) puede significar merecimiento de pena, en este sentido todo delito es punible;

2) también puede significar posibilidad de aplicar penas; en este sentido no a cualquier delito se le puede aplicar pena. La afirmación de que el delito es punible, en el sentido primer sentido, surge de la afirmación de que es delito,

pero la coercibilidad a que da lugar el delito no siempre opera, porque hay una problemática que le es propia y que ocasionalmente impide su operatividad (en el segundo sentido).

4.3.2.10. CULPA O DOLO DE TERCERO

“Según el Código Tributario en el Art. 317.- Culpa o dolo de tercero.- Cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo”.

Se comete una infracción tributaria cuando es asesorado y engañado por otra persona indicándole, aconsejándole, guiándole, que las obligaciones tributarias está bien, que no existe delito alguno; es así engañándole y al cometimiento de un delito sancionado conforme lo dispone el Código Tributario.

4.3.2.11. CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES

Las circunstancias agravantes implica el aumento de la posibilidad de que la pena establecida alcance su límite máximo, por la razón del móvil al momento de cometer la infracción, los medios que hayan sido empleados para el cometer la infracción, el lugar y tiempo para cometer la infracción y todos aquellos antecedentes personales y administrativos con el Estado.

El delito tributario rige en todo lo aplicable de acuerdo al ordenamiento penal común.

- Se debe manifestar que se agrava la infracción cuando se comete por precio, por recompensa o promesas; todas estas descripciones y que el pretexto que impulsa la acción del actor le generan mayor gravedad al acto.

- Cuando se comete una infracción con astucia, el disfraz, el ocultamiento o el engaño y esto se debe entender que son medios que han sido empleados para la realización del hecho que se supone en una actividad creativa esto es por parte del agente, que le impide al agraviado.

- Cuando se encuentra constituido como sujeto activo o autoridad y al aprovecharse de su condición para cometer el delito, requiere que el hecho ocurra por el desempeño de su cargo que está desempeñando y aquí existe una verdadera relación de causalidad sea esta entre la comisión del delito y el cumplimiento de las obligaciones legales por parte del sujeto.

- El aprovecharse de un incendio, naufragio, caso fortuito, tumulto o conmoción para ejecutar el delito. Tal redacción coincide plenamente con la circunstancia consagrada en el Código Penal. Es aquí cuando por estos momentos de confusión el sujeto comete la infracción en donde se justifica el incremento de la pena; esto es en razón del comportamiento que han sido realizados en tales situaciones encierran mayor amenaza o lesión para con los bienes jurídicos.

- El aprovecharse de armas pandillas, de gente armada o de personas que aseguren su impunibilidad, implicando actuar con alevosía a traición, pues se procura desaparezca el riesgo que pudiera sobrevenir al infractor en el momento de cometer la infracción.

- El realizar la infracción tomando falsamente títulos, insignias, o el nombre de autoridad o con orden falsa para actuar fraudulentamente debido a su intención de causar infracción a la administración. En este sentido es una realidad diferente en donde impide o dificulta el ejercicio de las facultades de la administración.

El buscar la noche u otro medio que impide el conocimiento o el control de autoridades tributarias se procura evitar el control fiscal, previendo el tiempo, el lugar o medios idóneos para logras su consumación. Entendiendo lo que manifiestan algunos legisladores es que el sujeto que procure preparar su actividad infractora este es merecedor de la mayor pena.

La reincidencia implica que después de haber sido condenado por otros delitos, se reitera en su conducta delictiva el delincuente aumenta más riesgo de peligrosidad.

La reincidencia doctrinariamente se la divide en verdadera, falsa, general y especial. La verdadera cuando cumple la condena se comete otra infracción. La falsa el delincuente antes de cumplir la condena comete otra infracción. La reincidencia general esto es cuando no exige que el delito posterior sea similar

al anterior. La reincidencia especial es cuando el infractor comete otra infracción de la misma índole.

La ciencia penal define que la reincidencia cualquier clase que se presente es motivo para agravar la pena, por el interés general de defender la sociedad.

En materia tributaria se debe manifestar que la reincidencia cuando se comete una nueva infracción similar a la anterior que cometió siempre y cuando haya sido confirmada esta sea por resolución firme o por sentencia ejecutoriada. Y la reiteración cuando se comete otra infracción del mismo tipo sin que exista una confirmación esta sea por resolución firme o por sentencia ejecutoriada.

Según el Código Tributario en el Art. 318.- Son circunstancias agravantes.-

1a. Ejecutar la infracción por precio, recompensa o promesa; empleando la astucia, el disfraz, el ocultamiento o engaño perpetrando el acto prevaliéndose el autor de su condición de autoridad;

2a. Aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción.

3a. Cometer la infracción sirviéndose de armas, en pandilla, o con auxilio de gente armada o de personas que aseguren la impunidad;

4a. Realizar la infracción tomando falsamente el título, las insignias o el nombre de la autoridad, o mediante orden falsa de ésta;

5a. Ejecutar el hecho punible buscando de propósito la noche o utilizando vías no abiertas al tránsito público o cualquier otra forma que impida el conocimiento o control de las autoridades tributarias respectivas; y,

6a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores".

4.3.2.12. CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES

Estás circunstancias son contrarias a las agravantes debido a que existe una disminución en la pena por el cometer la infracción.

- ***El desistir voluntariamente de la infracción ya cometida.***

Este desistimiento voluntario produce que los legisladores por las razones del arrepentimiento aquí el agente otorguen una indulgencia en esta pena.

La necesidad de desistir de la infracción que ya ha tenido su inicio esto obliga en conformar esta circunstancia a realizarse el delito. Si un mismo delito es cometido en varios momentos y diferentes acciones separadas unas de otras es factible hablar de desistir de una infracción ya comenzada.

- El haberse procurado reparar el mal que se causó o impedir las consecuencias perjudiciales de la infracción.

Reparar el daño implicando un resarcimiento del agente al ofendido por el motivo de la comisión del delito esto sea en la reparación económica por el

daño causado. Reparando el daño o impedir las consecuencias perjudiciales implica la devolución de los tributos no pagados en su totalidad o una parte de ellos más los intereses que se generen hasta su reposición. Este proceder significa a la administración una disminución de acto.

Al impedir las consecuencias de la infracción cometida o reparar el mal que ha causado procura impedir las secuelas de este acto. El actuar debe ser libre y voluntario sea este por su remordimiento directamente dirigido a reparar a fin de que no se perjudique a la administración. Aquí demuestra una moralidad a pesar de su in conducta siendo merecedor de la pena.

- ***Delinquir por temor o violencia superables.***

No significa una exclusión de la culpabilidad, la voluntad existe por no resistirse a cometer la infracción este hecho es ilícito y es reprobado por el ordenamiento jurídico y la penalidad tiene su disminución.

- ***Presentarse voluntariamente a la administración tributaria***.

Luego de cometer la infracción el infractor se presenta voluntariamente de manera libre y voluntariamente ante la administración.

El delincuente ante la administración demuestra una buena conducta demostrando asumir su responsabilidad por la infracción; este proceder es un atenuante de la infracción sin que a este se le aplique la rigurosidad de la ley siempre y cuando no se este llamado a juicio.

- ***Ejemplar conducta del infractor o de amplia colaboración.***

Aquí no es procedente imponerle la máxima rigurosidad de la pena puesto que existen antecedentes personales de honorabilidad. Siendo el infractor sancionado por la administración.

- ***Rusticidad del infractor.***

La ignorancia del infractor sin que tenga cultura alguna, instrucción, sin educación impidiéndole a darse cuenta de los actos o sus consecuencias; puede darse casos que se le puede considerar que no existe responsabilidad y que apenas el infractor puede darse cuenta del resultado de sus actos.

- ***Confesión espontánea.***

La Justicia pretende invitar al infractor a sincerarse con la administración colaborando aportar con la verdad de las circunstancias de cometer la infracción.

Según el Código Tributario en el Art. 319.- Son circunstancias atenuantes:

1a. Haber desistido voluntariamente de cometer la infracción ya comenzada;

2a. Haber procurado el infractor reparar el mal que causó o impedir las consecuencias perjudiciales provenientes de la infracción, con espontaneidad y celo;

3a. Haber delinquido por temor o violencia superables;

4a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma;

5a. Ejemplar conducta del infractor, anterior y posterior al hecho que se le imputa; o conducta de amplia colaboración durante la determinación, fiscalización o investigación de su capacidad contributiva;

6a. Rusticidad del infractor, de tal naturaleza, que revele claramente que cometió la infracción por ignorancia o error en cuanto al hecho que constituye la infracción; y,

7a. Confesión espontánea, cuando es verdadera".

4.3.2.13. CIRCUNSTANCIAS EXIMENTES

- ***Incapacidad absoluta persona que carece de capacidad por no tener la madurez suficiente, o por sufrir graves alteraciones síquicas; no puede ser declarado culpable y por consiguiente no puede ser responsable penalmente por sus actos aun cuando estos sean típicos y antijurídicos.***

Tal imputabilidad del ser humano es una excepción limitándose únicamente a personas de mente sana y madura.

El Código Civil en su Art. 1490 diferencia tres tipos de incapacidad absoluta, relativa, especial.

“Son incapaces absolutos: los dementes, los impúberes y los sordos mudos que no pueden darse a entender por escrito. Son incapaces relativos los que se hallen en interdicción de administrar sus bienes y las personas jurídicas. Incapaces especiales aquellas personas comprendidas en las prohibiciones que en la ley señala para la determinación de ciertos actos”.

Pues estas incapacidades tienen vital importancia siendo trascendental para la justicia y la defensa penal.

- ***Estado mental, que imposibilita el entender o el querer.***

El estudio de las enfermedades mentales es materia indudable de análisis de profesionales de la medicina, y otras ciencias como la psiquiatría. Siendo dado un criterio profesional psiquiátrico es considerado una circunstancia atenuante puesto que no existe voluntad y conciencia de realizar estos actos.

“Según el Código Tributario en su Art. 320.- Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes:

1a. La incapacidad absoluta del agente; y,

2a. Que la acción u omisión sea el resultado de fuerza mayor o de temor o violencia insuperables, ejercidos por otras personas”.

4.3.3. DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA.

Evasión, es eludir, esquivar escapar a un compromiso determinado. Es el incumplimiento de una obligación parcial o total.

La Evasión Fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos, por cuyas circunstancias no solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.

La Evasión Tributaria: es el incumplimiento de la obligación tributaria con el Estado, trayendo como consecuencia daño a todos los ciudadanos.

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales, sociales y políticos necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público.

Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas.

Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina " evasión fiscal", por ello nos parece adecuado mencionar diferentes conceptos que fueron vertidos en referencia a tal fenómeno.

Si nos ajustamos al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

"Evasión Fiscal o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u emisivas violatorias de disposiciones legales"[23].

Entonces vemos que en esta definición se conjugan varios elementos donde uno de lo más importante es que existe una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados.

Ampliando las interpretaciones del término evasión, tomamos una definición que dice: "Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado fluir de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación "per se" de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél"[24].

Por otra parte si avanzamos en el estudio del fenómeno de la evasión tributaria, se llega al convencimiento que la tarea de elaboración de los efectos y causas requiere un enfoque interdisciplinario, por su ya comentado grado de complejidad y por la intervención de un sinnúmero de factores que dilatan, incentivan o promueven el acto.

---

[23] GÓMEZ DE SOUZA, Rubens, “Estudios de Derecho Tributario”. Pág. 66

[24] DE LA GASCA, Sergio, “Derecho Financiero Mexicano”, Editorial Porrúa, México, 1981. Pág. 92

La doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los motivos objetivos y particulares que la provocan:

a) La evasión es una repuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria.

b) La evasión es más bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley evitando la comisión flagrante de delitos;

c) La evasión fiscal solo es una consecuencia y no el motivo fundamental.

Analizando lo expuesto en el ítem a), vemos que este razonamiento nos demuestra el perfil con que el contribuyente, agente económico en un mercado, arriesga como parte integrante del "riesgo empresario" a ganar o perder.

Pero más allá de ello se evidencian en los restantes planteos, posturas que quizás no sean las generales aplicadas, pero que deberían ser analizadas con mucha cautela.

Si bien existe principio generalizado de asimilar este fenómeno de la evasión fiscal a los mercados subdesarrollados, de circunscribir como arraigados en la pequeña o mediana empresa, tal situación no es así, y bastaría observar a las empresas de gran envergadura, operantes en mercados altamente complejos,

donde el fenómeno de la evasión tributaria adquiere los ribetes de elusión tributaria.

También se define a la evasión tributaria como: “toda acción u omisión parcial o total, tendiente a eludir, reducir, retardar el cumplimiento de la obligación tributaria”[25].

La evasión, no sólo significa una pérdida de ingresos fiscales, con sus efectos consiguientes en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del tributario, fracturando la equidad de los impuestos.

Existen aspectos terminológicos que diferencian la evasión fiscal de la siguiente manera:

- Evasión impropia: consiste en la abstención del consumo de bienes fuertemente gravado, inercia en la producción de mayores rentas que serían absorbidas en gran parte por el impuesto, cambio de domicilio, salida de capitales. Este tipo de evasión no viola la Ley y obedece a una determinada política tributaria.

- Evasión por transferencias económicas: es aquella que trata de una dislocación económica.

- Evasión por inacción: es aquella que se da por omisión, podría no ser intencional, resultando de la ignorancia del contribuyente.

[25] ARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”. Pág. 61.

- Evasión lícita: "llamada elisión o economía fiscal", este tipo de evasión se concreta en la acción individual, tendiente a por procesos lícitos dejar, reducir o postergar la realización del hecho generador. Es un recurso dentro de las operaciones legales para minimizar el costo tributario.

- Evasión ilícita: esta se da por la acción consiente y voluntaria del deudor o contribuyente, tendiente a por medios ilícitos eliminar, reducir o retardar el pago del tributo efectivamente debido. Fraude tributario, delito tributario: utiliza medios aparentemente lícitos, estos les permites ocultar o deformar el efecto real sobre el resultado manifiestamente producido.

- Evasión fraudulenta: es el fraude o toda simulación, maniobra, o cualquier otra forma de engaño que induzca en error al fisco, del que resulte para el infractor o un tercero, enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquel a la percepción de los tributos.

- La evasión es un fenómeno directamente ligado a la conducta del contribuyente;

- Omisión en el pago de impuestos por falta o inexactitud de declaración juramentada.

4.3.3.1. CAUSAS DE LA EVASIÓN

Las causas de la evasión no son únicas. "El examen del fenómeno de evasión fiscal nos permite colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico. Su reducción dependerá de la remoción de los factores que conllevan tales

causalidades, debiéndose llevar a cabo una series de medidas adecuadas a un contexto económico y social dado, a fin de lograrlo .Todo ello sin perjuicio de que circunstancias ajenas al campo económico tributario puedan mejorar o afectar el nivel de cumplimiento impositivo".[26].

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, en ese sentido mencionaremos las que a nuestro criterio son las más comunes sin que con ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. En este sentido citamos a:

1) Carencia de una conciencia tributaria;

2) Sistema tributario poco transparente;

3) Administración tributaria poco flexible; y,

4) Bajo riesgo de ser detectado.

1) **CARENCIA DE UNA CONCIENCIA TRIBUTARIA.** Cuando hablamos de carencia de conciencia tributaria, decimos que ella implica que en la sociedad no se ha desarrollado el sentido de cooperación de los individuos con el Estado.

No se considera que el Estado lo conformamos todos los ciudadanos y que el vivir en una sociedad organizada, implica que todos debemos contribuir a

[26] GÓMEZ, Luis, "Evasión Tributaria", Editorial Driskill, Buenos Aires, 1989. Pág. 77.

otorgarle los fondos necesarios para cumplir la razón de su existencia, cual es, prestar servicios públicos.

Ello es así, y los ciudadanos sabemos que el Estado debe satisfacer las necesidades esenciales de la comunidad que los individuos por si solos no pueden lograrlo. Por otra parte, la sociedad demanda cada vez con mayor fuerza que el Estado preste los servicios esenciales como salud, educación, seguridad, justicia, etc., pero que estos servicios los preste con mayor eficiencia.

Como lo expresa la doctrina, la formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares. El primero de ellos, en la importancia que el individuo como integrante de un conjunto social, le otorga al impuesto que paga como un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece.

El segundo pilar, lo basa en que el mismo prioriza el aspecto social sobre el individual, en tanto esa sociedad a la que pertenece el individuo, considere al evasor como un sujeto antisocial, y que con su accionar agrede al resto de la sociedad.

En este segundo aspecto, el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial , de no ingresar sus impuestos, es una persona "hábil", y que el que paga es un "tonto", es decir que el mal ciudadano es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa bajo la creencia de la insuficiencia de medios para combatirla por parte de la Administración Tributaria.

Esta ineficiencia que podría exteriorizar la Administración Tributaria, puede influir para que el contribuyente cumplidor se vea tentado a imitar la conducta del evasor, a esta situación también le debemos agregar la existencia de permanente moratorias, blanqueos, condonaciones, etc., que hacen que el pagador se vea perjudicado al colocarlo en igualdad de condiciones con el contribuyente que no cumple regularmente sus obligaciones fiscales.

Profundizando el análisis de la falta de conciencia tributaria, podemos citar que ella tiene su origen en:

a) Falta de educación;

b) Falta de solidaridad;

c) Razones de historia económica;

d) Idiosincrasia del pueblo; y.

e) Falta de claridad del destino del gasto público.

a) Falta de educación: Este es sin dudas un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria. La educación que encuentra en la ética y la moral sus basamentos preponderantes, debe

elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, el mismo actúa y procede con equidad y justicia.

En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen a tal fin.

Se necesita un adecuado nivel de educación de la población para que los mismos entiendan la razón de ser de los impuestos, lograr la aceptación de que el impuesto es el precio de vivir en sociedad.

b) Falta de solidaridad: El Estado debe prestar servicios, y para tal fin necesita de recursos, y cuando no cuenta con los mismos no puede cumplir los fines de su existencia.

Estos recursos deben provenir de los sectores que están en condiciones de contribuir, y el Estado debe a través del cumplimiento de sus funciones, volcarlos hacia los sectores de menores ingresos. Por ello afirmamos que es en este acto, donde debe sobresalir el principio de solidaridad.

c) Razones de historia económica: Una forma de incrementar sus ingresos era precisamente a través del aumento de nivel de precios, y en el aspecto financiero el déficit fiscal se cubrían permanentemente con el uso del crédito público y de la inflación.

Luego en una etapa posterior, con el advenimiento de la estabilidad económica, la globalización, el incremento de la competitividad, etc., se produjo un cambio de actitud comercial, se impuso la necesidad de competir, ya sea con calidad, prestación de servicios y fundamentalmente con un nivel de precios adecuado a los ingresos de los potenciales consumidores.

d) Idiosincrasia del pueblo: Este factor es quizás el que gravita con mayor intensidad en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión.

La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista producto de un país rico e inmigrante, más solidario con los de afuera que con los de adentro. Falta de cultura de trabajo, sentimiento generalizado desde siempre de "que todo puede arreglarse", y el pensamiento de que las normas fueron hechas para violarlas, de que las fechas de vencimientos pueden ser prorrogadas, es decir siempre se piensa que existe una salida fácil para todos los problemas.

Estos comentarios, aunque sean dolorosos realizarlos, son los que de cierta manera se encuentran arraigada en nuestra cultura, lamentablemente, los ejemplos que provienen de las clases dirigentes no son las mejores, y entonces, el ciudadano común reacciona de esta manera inadecuada, en fin, nos vemos afectados de cierta manera, por un sector de la conducción que exterioriza un alto grado de falta de compromiso con los más altos

ideales de patriotismo, el que incluye honestidad, transparencia en sus actos y ejemplos de vida.

e) Falta de claridad del destino de los gastos públicos: Este concepto es quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado, que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

Pero lo que sin dudas tiene una gran influencia en este tipo de consideración, es el referente a exigir una mayor transparencia en el uso de los recursos y fundamentalmente, el ciudadano percibe que no recibe de parte del Estado una adecuada prestación de servicios. Observamos así, que en el caso de la educación, gran parte de los ciudadanos pagan una escuela privada para sus hijos, en el caso de la salud, se contrata un servicio de medicina prepaga, ya sea por su nivel de atención como de la inmediatez en caso de emergencias y calidad de la medicina.

En tanto que lo atinente a la seguridad, proliferan hoy en nuestra sociedad la utilización de sistemas de seguridad privada, a través de alarmas o empresas al efecto. Entonces, el ciudadano se pregunta, ¿si aporto los recursos al Estado, éste no debería prestarme estos servicios? Sin dudas que la repuesta, es obvia, y de allí la conducta exteriorizada.

2) Sistema tributario poco transparente

La manera de que un sistema tributario contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos

indispensables para la existencia de un sistema como tal. Recordamos así que la definición general de sistemas menciona que, es el conjunto armónico y coordinado de partes de un todo que interactúan dependiendo una de las otras recíprocamente para la consecución de un objetivo común.

En este respecto decimos que la apreciación de un sistema tributario que se manifiesta como poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

Además no escapa a la conciencia generalizada, que donde existe una promoción o liberalización de impuesto, rápidamente surgen planteos claros de elusión y evasión fiscal. Por ello es que una gestión tributaria eficiente es tan importante como el desarrollo de un esquema tributario acorde con la realidad circundante.

Si bien la falta de un adecuado sistema tributario puede constituir una causa de evasión, sin lugar a dudas que ésta no puede ser endilgada como la causa principal y exclusiva, si nos ajustáramos a esta explicación simplista, bastaría con modificar el sistema tributario y todos los problemas estarían resueltos.

Este principio exige que las leyes tributarias, los decretos reglamentarios, circulares, etc., sean estructurados de manera tal, que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad, que el contenido de las

mismas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

3) Administración tributaria poco flexible

Es importante resaltar que al " hablar de administración tributaria, nos lleva indefectiblemente a hablar de sistema tributario, y uno de los principales aspectos que debemos tener en cuenta cuando nos referimos al sistema tributario, es el de su simplificación."[27], que sin lugar a dudas trae aparejada la flexibilización.

Esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

Y ésta adecuación se produce porque, "la administración tributaria es la herramienta idónea con que cuenta la política tributaria para el logro de sus objetivos, por ello la eficiencia de la primera condiciona el cumplimiento de los fines de la segunda", razón que conlleva a la exigibilidad de la condición de maleabilidad de la misma"[28]. Uno de los grandes inconvenientes que se nos plantea, es que en la medida que el sistema tributario busca la equidad y el logro de una variedad de objetivos sociales y económicos, la simplicidad de las leyes impositivas es una meta difícil de lograr.

[27] BLUMENSTEIN, "Hacienda y Derecho". Pág. 43.
[28] BLUMENSTEIN, "Hacienda y Derecho". Pág. 43.

Ante el hecho de que las autoridades públicas procuran objetivos específicos, muchos de los cuales persiguen un fin extra-fiscal y otros netamente tributarios, exigen que la Administración Tributaria esté al servicio de la política tributaria, y a un nivel más general, de la política del gobierno, debiendo en consecuencia realizar todos los esfuerzos necesarios para implementar los cambios exigidos por esta última.

4) Bajo Riesgo De Ser Detectado

El contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa inconducta de tipo fiscal, ésta produce entre otras consecuencias la pérdida de la equidad horizontal y vertical. Resulta de ello que contribuyentes con ingresos similares pagan impuestos muy diferentes en su cuantía, o en su caso, empresas de alto nivel de ingresos potenciales, podrían ingresar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva. Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

En este sentido, los esfuerzos de la Administración Tributaria deben, entonces estar orientados a detectar la brecha de evasión y tratar de definir exactamente su dimensión, para luego, analizar las medidas a implementar para la corrección de las inconductas detectadas.

"El efecto demostrativo de la evasión es difícil de contrarrestar si no es con la erradicación de la misma, en un ámbito de evasión es imposible competir sin ubicarse en un ritmo similar a ella, aparece así la evasión como autodefensa ante la inacción del Estado y la aquiescencia de la sociedad"[29]. Es decir que lo que se debe hacer es aumentar el peligro de ser detectado por aquellos que tienen esta inconducta, en tal sentido compartimos el pensamiento de que, "... debe por lo tanto desterrarse la falta de presencia del Organismo Recaudador, incrementando así el riesgo del evasor de ser detectado. Este accionar tiene efecto sobre el resto de los contribuyentes..."[30]

El Organismo debe marcar una adecuada presencia en el medio a través de una utilización correcta de la información que posee, exteriorizar en la sociedad la imagen de que el riesgo de ser detectado es muy elevado, y de que el costo de no cumplir correctamente sus obligaciones fiscales por parte del contribuyente podrá ser excesivamente oneroso. La economía de la evasión impositiva puede ser vista desde diferentes perspectivas: como un problema de finanzas públicas, diseño de organizaciones, ofertas de trabajo, ética o una combinación de todas.

La evasión de impuestos tratada desde el ángulo de las finanzas públicas puede mostrar los efectos que produce en las nociones de equidad, eficiencia e incidencia. Es decir, la economía informal puede producir consecuencias tales como que agentes que antes de la introducción de un impuesto tenían una condición equivalente en términos de utilidad, luego dejen de tenerla porque

[29] BIELSA, Rafael, “Compendio de Derecho Fiscal”, Buenos Aires, 1951. Pág. 75.
[30] BIELSA, Rafael, “Compendio de Derecho Fiscal”, Buenos Aires, 1951. Pág. 75.

algunos decidieran no pagar sus obligaciones tributarias. Por otro lado, existirá la posibilidad que la evasión altere los efectos distorsivos de los impuestos. Es decir, dada una recaudación exigida, la evasión significará que serán necesarios impuestos mayores y más distorsivos sobre la riqueza reportada, mientras que la no declarada se escapará de la carga imponible y sus costos de eficiencia.

Desde el punto de vista del comportamiento del mercado de trabajo, la evasión alterará aún más las decisiones de elección ocupacional, inversiones en capital humano, y oferta de trabajo.

4.3.3.2. DECISIÓN INDIVIDUAL DE EVASIÓN IMPOSITIVA

Para poder analizar el comportamiento individual hay que ver la decisión contributiva como un juego de maximización de la utilidad esperada. Cada agente debe presentar una declaración impositiva, para saber cuánto deberá pagar en concepto de impuestos. El individuo sopesando beneficios y costos, decidirá cuánto de su verdadero patrimonio declarar.

La decisión individual de evadir impuestos dependerá en forma casi excluyente de las probabilidades de ser detectado y de las penalidades que enfrenta. Entonces, el organismo recaudador deberá destinar para que al individuo le resulte más caro evadir, dado un presupuesto público limitado.

4.3.3.3. EVASIÓN IMPOSITIVA Y CORRUPCIÓN.

Cuando un inspector encuentra a una empresa que evadió el pago de sus impuestos debería aplicarle una multa y exigirle el pago de los impuestos evadidos. El evasor tiene incentivos a eludir y llegar a un acuerdo en el cual la empresa le paga una suma al inspector a cambio de no ser denunciado.

En este campo se han realizado una serie de trabajos. El primero se aproxima al problema de la corrupción desde un enfoque de principal-agente donde la autoridad tributaria es el principal y sus inspectores los agentes.

El objetivo de su trabajo es proponer un sistema que produce un aumento en la recaudación de impuestos sin mayores gastos. Concentrándose en los incentivos del inspector, diseña el sistema de salario más conveniente.

Con el objetivo de prevenir, la autoridad realiza los reportes que hacen los inspectores y deciden una frecuencia de auditoria de los informes hechos por los inspectores. Además obtiene una expresión óptima para el salario como función de las tasas de impuesto y multa.

Otro modelo es para evaluar distintos esquemas de salarios para los inspectores en presencia de corrupción. Cuando se comparan los niveles de recaudación, en cada uno de los regímenes y se hace estática comparativa. En particular esto ocurre en países con bajos niveles de recaudación y altos niveles de corrupción.

Otro de los modelos se concentra en la colusión que se produce entre un supervisor y un agente. Muestran que el principal puede eliminarla introduciendo un segundo supervisor. De esta forma los inspectores controlan al agente y se controlan mutuamente. Esto reduce los casos de colusión entre el supervisor y el agente aunque resulte más costoso.

La colusión se produce porque ambas partes se pueden beneficiar mutuamente llegando a un acuerdo. Los trabajos realizados reducen los incentivos del inspector o bien premiando su comportamiento a través de salarios variables.

En tal sentido la propuesta seria otorgarle un poco más de poder al empresario. Esto se puede llevar a cabo si a través de una resolución se autoriza a las empresas a utilizar cámaras ocultas para probar que los inspectores les pidieron un arreglo y si lo probará su multa seria reducida.

En cuanto a la viabilidad del sistema cuenta con precedentes en los cuales la cámara oculta fue utilizada como prueba en casos de corrupción.

4.3.3.4. TIPO DE EVASIÓN FISCAL.

Los tipos de evasión pueden resumirse en:

Falta de inscripción en los registros fiscales.

Falta de presentación de declaraciones juradas.

Falta de pago del impuesto declarado o liquidad (omisión de pago, morosidad).

Entre otras tenemos.

a) Evasión fiscal personal del impuesto sobre la renta,

b) Falsificación de la renta u otros datos

c) Evasión fiscal de un Negocio

d) Reclamar deducciones falsas

e) Deliberadamente reportar baja u omitir la renta

f) Exagerar la cantidad de deducciones

g) Llevando dos sistemas de contabilidad, o hacer declaraciones falsas en la contabilidad y los récords

h) Tomar deducciones personales como costos de negocio

i) Ocultar o transferir bienes o la renta

j) Evasión Fiscal en el Empleo

k) Falta de pagar los impuestos de empleo

En el siguiente orden definiremos las formas más comunes de evasión:

1. Contribuyentes que no hacen declaraciones juradas o dejan de declarar. Esta es una de las formas más comunes de evasión.

2. No declarantes de impuestos. Se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos. Muchas personas que no

presentan declaración se mantienen durante la mayor parte de su vida fuera del sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haber cumplido durante muchos años.

3. Contribuyentes que no declaran correctamente. Es una forma de evasión comúnmente utilizadas por los contribuyentes. La presentación de informaciones inexactas en la declaración por los contribuyentes, dando por resultado la incorrecta determinación del impuesto, puede tener las siguientes formas: disminución de la base imponible, aumento indebido de las exenciones, deducciones y los créditos por impuesto pagado y traslado de la base imponible.

a) Disminución de la base imponible. Es la declaración de una base imponible inferior a la real.

b) Aumento indebido de las deducciones. Esta forma de evasión es muy utilizada, se realiza incrementando las deducciones indebidamente, exenciones y créditos por impuestos pagados.

c) Traslación de la base imponible. Esta forma de evasión se da mediante el traslado de utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter al menos una parte de su base imponible a una tasa menor.

d) Morosidad en el pago de los impuestos. Es cuando el contribuyente no paga los impuestos determinados, el pago establecido por la ley. La morosidad se da por la falta de acción por parte de la administración tributaria sobre las cuentas morosas.

4.4. LEGISLACION COMPARADA

4.4.1. MEDIDAS DE CONTROL ESTABLECIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA PREVENCIÓN DE LA EVASIÓN FISCAL.

El número de contribuyentes y la diversidad de impuestos existentes, hace imprescindible el contar con un sistema electrónico que permita el procesamiento y disponibilidad oportuna de la información, tanto para el efecto de toma de decisiones a nivel de política económica como para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4.4.1.1. LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA

Comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños, aprovechamientos y errores omite el pago de alguna.

La intervención del estado en la Economía dio lugar al Derecho Económico, el cual inicialmente fue considerando como un mal innecesario por contradecir las reglas del liberalismo, según las cuales el Estado no debía intervenir en el ámbito de la economía. En la ideología liberal la nación de delito estaba reservada sólo para aludir a los ataques dirigidos contra intereses individuales y a las formas institucionales de organización del Estado. En este modelo, sobre el que se configuró la codificación penal clásica, no existe espacio para el Derecho Penal Económico.

En este sentido, refiriéndose al delito fiscal recuerda que no hace mucho

tiempo los fraudes fiscales eran considerados como una especie de legítima defensa del individuo contra el estado y, en este mismo sentido escribía Leroy-Beaulieu que: “el contribuyente lesionado tiene, en estricta moral, el derecho de tratar de escapar por la disimulación, cuando encuentra los medios para ello, a estas expoliaciones. Puede, con total tranquilidad de conciencia, ocultar su patrimonio a la vista y persecución del Fisco… el ciudadano resulta colocado por los impuestos de esta clase (impuesto progresivo) en una situación de legítima defensa y tiene el derecho moral de recurrir a todos los medios para evitar la confiscación torticera y disimulada con que se le amenaza.”[31]

La existencia de fraude fiscal a gran escala era ya reconocida, cuando se señalaba:

1. “Que los funcionarios, empleados y obreros ven cómo en origen le son retenidos o deducidos los impuestos y que el pequeño empresario se ve cercado por sistemas objetivos de determinación de bases y cuotas que le imposibilitan toda acción defraudadora.

2. Que, por el contrario, las clases altas, económicamente hablando, monopolizan el fraude fiscal, agravado por un sistema tributario que no pude llamarse progresivo. Y así se ve obligado el legislador, para allegar recursos, a inclinarse por la imposición indirecta, que reduce la política de redistribución de rentas.

[31] LEROY- BEAULIEU, “Derecho tributario”, Madrid, 2006, Pág. 61.

3. Las clases altas se ven favorecidas, además de por mayores oportunidades de evasión, por otras, muchas circunstancias: secreto bancario, falto de instrumentos adecuados durante la pasada – y aun presente- especulación inmobiliaria y en la comprobación de valores en herencia”[32].

Esta delincuencia económica genera, los efectos de resaca o espiral: en un mercado de fuerte competencia se produce cuando se han agotado las posibilidades legales de lucha. En esta situación el primero que delinque presiona al resto a la comisión de nuevos hechos delictivos.

Esta criminalidad genera una reacción en cadena, al quebrar una empresa que no vulnera la ley penal arrastra a otras, a sus acreedores, al tiempo que genera otros delitos secundarios. Y produce, por último, un efecto corruptor sobre la administración, involucrando a funcionarios públicos.

4.4.1.2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO.

Han sido varias las posturas que se han defendido en torno a tal cuestión:

A) Su configuración como un delito de falsedad,

B) Como delito contra el deber de colaboración de los contribuyentes,

C) Como delito contra la función tributaria,

D) Delito contra el patrimonio de la Hacienda Pública,

[32] LEROY- BEAULIEU, “Derecho tributario”, Madrid, 2006, Pág. 61.

E) Delito pluriofensivo.

Tesis esta última, que señala que El delito trata de proteger en primera línea el patrimonio del Erario Público (tesis patrimonialista), y además, tutela de forma indirecta la integridad del orden económico en sentido estricto, la cual deviene necesaria para una correcta planificación económica y social que en el Estado social democrático de Derecho está obligado a cumplir"[33].

Por otra parte, se señala que el patrimonio de la "Hacienda estatal, autonómica o local es el objeto del delito y que esté tiene un carácter pluriofensivo, pues protege de forma inmediata a la Hacienda Pública entendida como Erario Público y de manera mediata a la Hacienda Pública funcional entendida como actividad financiera del Estado, así como los principios constitucionales que permiten el correcto funcionamiento del Estado de Derecho"[34].

En el caso de la defraudación tributaria, el bien jurídicamente protegido es la recaudación de los impuestos, puesto que sí los sujetos obligados al pago de los tributos no los pagan en su real media, están afectando al financiamiento del Presupuesto General del Estado que no dispondría de los recursos suficientes para satisfacer las necesidades públicas; por tanto, de lo que se trata es de proteger los ingresos públicos y para el efecto.

4.4.1.3. CONCEPTO DE CUOTA DEFRAUDADA.

Constituye una ley penal en blanco, que debe de ser interpretada por normas

[33] MARTÍNEZ PÉREZ, Derecho Tributario", México, Pág. 54.
[34] APARICIO PÉREZ, "Derecho Tributario, El ilícito Tributario", Buenos Aires, Pág. 34.

extrapenales, con respecto a la cual se han suscitado diversos problemas, así:

A) Se ha planteado la cuestión de a quién le compete su determinación. Al respecto podemos distinguir entre una prejudicialidad externa y una interna. Conforme a la primera, el importante de la cuota tributaria defraudada debería de ser determinada por el Servicio de Rentas Internas y en definitiva, por la administración tributaria, que cuenta con funcionarios especializados a tal fin, como conocimientos tanto en el ámbito del derecho fiscal como de contabilidad y matemática financiera.

   La doctrina señala que, "los supuestos de los que la Administración tributaria extiende que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra el fisco, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad no dice sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución de expedientes por el Ministerio Fiscal"[35].

B) Resulta tal cuestión, y determinado que es el Juez competente quien debe fijar la cuota tributaria defraudada, se plantea el problema del valor de la liquidación propuesta por la Administración.

   Queda por examinar finalmente la eficacia que a las actas y diligencias de la Inspección haya de darse, en el orden penal, y si dicha eficacia

[35] ATALIBA, "Hipótesis de Incidencia Tributaria", Sao Paulo, 1973. Pág. 32.

contradice en sus puros términos, como creen los recurrentes, la presunción constitucional de inocencia o si, por el contrario, es susceptible de una aplicación compatible con el respeto a este derecho fundamental y a los principios constitucionales que rigen el proceso penal.

Es así que de acuerdo con la presunción de inocencia, se tiene:

1ª.- La carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa probar los hechos negativos.

2ª.- Sólo puede entenderse como prueba la practicada el juicio oral bajo la inmediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de contradicción y publicidad.

3ª.- De dicha regla general sólo pueden exceptuarse los supuestos de prueba pre constituida y anticipada, cuya reproducción en el juicio oral sea o se prevea imposible y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa a la posibilidad de contradicción.

4ª.- La valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial, que esté ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración.

C) Forma de determinar de la cuantía de la deuda tributaria.

Para determinar la cuantía, si se trata de tributos, retención, ingreso a cuenta o devoluciones periódicas o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se refiere al año natural.

En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

"Entre estos últimos, cabe, a su vez, distinguir entre los que son de declaración periódica, como el IVA, que gravan la realización por el contribuyente de una determinada actividad, y los que se declaran cada vez que se realiza el hecho imponible, como sería el caso el impuesto de trasmisiones patrimoniales. El legislador penal distingue entre tributos de declaración periódica, sean o no de devengo instantáneo, y tributos que se declaran operación por operación, es decir, cada vez que el hecho imponible se realiza. A efectos penales la cuota a considerar es la referida al año natural"[36].

La posibilidad de que cuotas defraudadas en diferentes tributos de declaración periódica, por ejemplo, el IVA, pues ser acumulados cuando se refiere al mismo periodo impositivo debe ser rechazada, pues si la Ley impide expresamente la no acumulación en los tributos que carecen de declaración periódica, esta última debe ser la solución para la otra clase de impuestos.

D) Se ha planteado también el problema de la posibilidad de tener en

[36] BIELSA, Rafael, "Compendio de Derecho Fiscal", Buenos Aires, 1951. Pág. 66.

cuenta, a los efectos de determinar la existencia de ilícito penal, **los incrementos de patrimonio no justificados** a los que se refiere la Ley, según el cual "tendrán la consideración de incrementos no justificados de patrimonio los bienes o derechos cuya tendencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el sujeto pasivo"[37].

Se consagra la idea de que es el contribuyente, el cual se encuentra en mejor disposición para hacerlo, el que debe demostrar la inexistencia del incremento que se le imputa y justificar su origen.

4.4.1.4. CONCEPTO DE DEFRAUDACIÓN.

Al concepto original del año 1975, según el cual "constituye defraudación "todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, la ley la Equidad Tributaria añade como constitutiva de este delito aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria"[38].

No obstante lo abierto de este nuevo tipo penal, debe quedar claro que es imprescindible que medie el dolo para que se configure la defraudación. Al respecto, son procedentes las siguientes anotaciones:

---

[37] BIELSA, Rafael, "Compendio de Derecho Fiscal", Buenos Aires, 1951. Pág. 68.
[38] GÓMEZ, Luis, "Obligación Tributaria", Editorial Driskill, Buenos Aires, 1989. Pág. 38.

a) Al fiscal corresponderá sustentar y probar el nexo causal entre las acciones de “dificultar” o “contravenir” las labores de las administraciones tributarias y la determinación de la obligación tributaria o la imposición de sanciones que hace el sujeto pues de no probarse esta relación de causalidad la existencia del dolo, sería absurdo imputar a una persona el delito de defraudación o, más grave aún, condenarlo.

b) Pueden a ser casos, en los cuales la información requerida por la administración tributaria esté amparada bajo un convenio de confidencialidad; en estas circunstancias la falta de entrega de la información no podrá considerarse como defraudación, siempre y cuando el sujeto o los terceros informen a la administración sobre la limitación para entregar la información solicitada y a la parte amparada en la confidencialidad sobre el requerimiento.

4.4.1.5. LA DENUNCIA DE DEFRAUDACIÓN.

El ART. 345 del Código Tributario señala que “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”.

Al obligar esta norma a que la administración formule la denuncia, está implícito que el titular de la administración tributaria quedará sometido a todas las prescripciones que el Código de Procedimiento Penal establece para los denunciantes, entre ellas, a la del reconocimiento, según la cual “El o la Fiscal

ante quien se presente la denuncia hará que el autor la reconozca sin juramento, advirtiéndole sobre las responsabilidades penales y civiles originadas en la presentación de denuncias temerarias o maliciosas” . No está por demás recordar que el Código de Procedimiento Penal prescribe que “el denunciante no será parte procesal, pero responderá en los casos de denuncia declarada como maliciosa o temeraria”.

El que la ley confiera a las administraciones tributarias todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular es correcto pues éste, a diferencia del denunciante, sí es parte del proceso penal y goza de iguales derechos que el fiscal y el acusado, por lo tanto, la administración podrá participar activamente dentro del proceso penal, sustentando el caso de defraudación acusando y demostrando sus elementos constitutivos. Sin embargo, se deben considerar dos aspectos fundamentales:

El Art. 52 del Código de Procedimiento Penal establece que: “puede proponer acusación particular el ofendido. Podrán también proponer acusación particular los representantes de los órganos de control distintos de la Fiscalía General del Estado, a quienes la ley faculta para intervenir como parte en los procesos penales que interesen a los fines de la institución que representan. La persona jurídica ofendida podrá acusar por medio de su representante legal, quien podrá actuar por sí mismo o mediante procurador judicial”.

El número 7 del ART. 69 del Código de Procedimiento Penal reconoce al ofendido el derecho a reclamar la indemnización civil una vez ejecutoria la sentencia condenatoria, haya propuesto o no acusación particular. El acusador

particular participa dentro del juicio penal, principalmente, con la finalidad de obtener las indemnizaciones civiles que reparen el daño causado.

El embargo de los bienes del acusado se dispondrá, conforme lo manda el Art. 193 del Código de Procedimiento Penal", en todo caso en que se expida el auto de apertura del juicio, por una cantidad equivalente al valor de la multa, las costas procesales y las indemnizaciones civiles, si hubiere acusación particular". Según esta norma "el encausado puede rendir caución, si prefiere". "la prohibición de enajenar y el embargo de inmuebles se inscribirán obligatoriamente y en forma gratuita por los registradores de la propiedad".

En el caso que se analiza, si el sujeto pasivo pagó los tributos, intereses, multas y recargos, luego de que el acto determinativo se convirtió en firme, la resolución administrativa o la sentencia judicial se ejecutoriaron

Todo apunta a señalar que las administraciones tributarias no tienen derecho a reclamar las indemnizaciones civiles que tienen derecho a percibir los acusadores particulares en general parque al ser los tributos obligaciones de pago en dinero, conforme la disposición del ART. 1575 del Código Civil, la indemnización se cumple pagando los intereses; por lo tanto, sería abusivo que luego de pagado el impuesto debido más los intereses, multas y recargos, el sujeto pasivo deba pagar, adicionalmente, en nueva indemnización.

b) Debe entenderse que al conceder a las administraciones tributarias no tienen derecho del acusador particular, se les está asimilando, como ya se indicó, a la figura del ofendido y podrán participar en todos los actos

procesales, fundamentando la acusación, presentando pruebas, interrogando a los testigos, deduciendo recursos, etc.; sin embargo, como una garantía para el sujeto pasivo subsistente la disposición del Art. 413 del Código de Procedimiento Penal, que establece lo siguiente:

“cuando el denunciante, o acusador particular, hayan provocado el proceso por medio de una denuncia o acusación particular maliciosa o temeraria, el juez o tribunal debe imponerle el pago total o parcial de las costas procesales, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales a que hubieren lugar”.

Entre los sujetos de este delito, se encuentran:

Sujeto pasivo.- Es la persona natural o jurídica que soporta los efectos de la acción típica realizada por el sujeto activo. Una misma persona no puede ser, simultáneamente, sujeto activo y sujeto pasivo.

Sujeto activo.- Es sujeto activo toda persona que, ante la amenaza de un peligro actual, salva un bien jurídico propio o ajeno. La expresión "hecho destinado a", utilizada en el código, se refiere a la realización de una acción conjurante que debe ser típica y, por ende, humana.

4.4.1.6. GARANTÍA NOS BIS IN IDEM.

Es preciso considerar el problema del non bis in ídem que tanta significación tiene para dilucidar la exégesis de la doble persecución. Este principio, como bien se lo define, determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos que conduce a la

imposibilidad de permitir dualidad de sanciones que se refieren a la apreciación de dichos hechos.

Dicho de otra manera, existe un impedimento para que las autoridades del mismo orden y por intermedio de procedimientos distintos sancionen repetidamente la misma conducta, dado que lo contrario entrañaría una admisible reiteración del ius puniendi del Estado.

No obstante ello, se afirma que entre las infracciones administrativas y los delitos tributarios existe concurrencia sólo en lo supuesto de que hubiera mediado condena en sede penal, en cuyo caso pueden aplicarse – si fuera pertinente – las infracciones de la primera, dado que – según su criterio - las sanciones pecuniarias administrativas tienen carácter reparador del año causado a la Administración por la evasión del impuesto y el dispendio administrativo que significa desbaratar la maniobra, lo que no acontece con las penas del orden criminal que tienen el carácter preventivo y retribuido propio del derecho penal.

Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth ofrecen a la doctrina una razonada explicación del instituto bajo examen y publicitan con precisa argumentación jurídica – que debe interpretarse que si una misma conducta se subsume típicamente en una infracción de la ley administrativa y en un delito de la ley penal tributaria debe considerarse excluido el tipo infractor de la primera, porque la culpabilidad y el contenido de lo injusto del delito tributario comprenden al de la infracción tipificada en la ley administrativa, aplicando para ello el criterio de consunción.

Si así no se entendiera, una imputación sancionadora adicional supone una doble desvalorización del hecho acompañante, dado que la reprobación de este último aparece implícita en la del delito de la ley penal tributaria. El relato del Ecuador no deja duda alguna, en su informe, cuando repulsa la vigencia de una doble persecución en la materia, fundado ello en principios constitucionales y pactos internacionales.

A criterio del Dr. Berro debe buscarse una graduación lógica de la pena a cargo de un tribunal único que conozca todos los hechos o en regulación que obligue a tener en cuenta, para la fijación de la pena, la existencia de otras sanciones impuestas y cumplidas en otras sedes.

En dicho supuesto no habrá concurso del crimen sino concurso aparente de normas criminales, penales y fiscales, aplicando solamente la sanción criminal fiscal, lo que acredita que se aplique, en este supuesto, el principio “lex specialis derogat legem generalem”.

De lo que antecede, resulta que es necesario merituar el procedimiento aplicable a los delitos cometidos por las personas físicas y / o personas morales, como las posibles sanciones a aplicar a estas últimas. Sobre ello fluye el principio del non bis in ídem precisamente cuando el juez penal determina la propia inexistencia del hecho tributario y tan sólo la conducta del sujeto, en su pronunciamiento liberatorio de toda sanción.

En ese último supuesto, el relato de los hechos probados en las sentencias condenatorias y de la declaración de no haber existido tales hechos en las

absolutorias, vincula a la jurisdicción tributaria que debe tener conocimiento de lo acontecido para resolver sobre la cuestión que a elle se somete; es decir, se extingue el juicio tributario en virtud de haberse declarado en sede penal, por sentencia firme, que no existe el hecho del que hubiera podido nacer la jurisdicción tributaria.

4.4.1.7. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO IN DUBIO PRO REO.

El principio in dubio pro reo que debe aplicarse para evaluar determinadas situaciones controvertidas, porque el principio rige cuando aparece dubitativo el hecho del que se ha de partir para formular la declaración de imputabilidad, en cuyo caso, el juzgador debe resolver a favor de la presunción normal de inocencia del inculpado.

"Cabe recordar que la duda impide la afirmación; toda norma punitiva es de aplicación estricta sin aplicaciones ni exégesis no autorizadas legal expresamente que perjudiquen al encargado, y en el delito que nos ocupa, los jueces no pueden tomar en consideración como fundamento de sus resoluciones, posibilidades o supuestos imaginarios o de formación presuntiva, razón por la cual se debe aplicar el principio general de derecho in dubiis reus est absolvendus"[39].

4.4.1.8. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Existe un primer principio que me parece fundamental examinarlo y que no he

[39] DE AYALA, José, "Derecho Tributario", Madrid, 1938. Pág. 87.

mencionado en detalle: el principio de “nulla poema sine lege etsine iudico”, principio que traducido en buen romance quiere decir que no hay penas ni infracción sin ley y sin legítimo juicio.

La definición de delito debe ser precisa y no elástica; en la cual, por lo tanto, se ubique la infracción dentro de un tiempo determinado por la ley en forma clara y precisa, y no con la definición muy elástica o que necesite una interpretación de la autoridad de aplicación en un sentido que denote mayor o menor amplitud.

“En algunos casos hay un problema bastante agudo en la definición del tipo penal, cuando por ejemplo se trata de deberes formales; normalmente estos descienden de la ley o del Decreto Reglamentario. En este caso hay una fuente legal de los deberes, pero en muchos casos también, como lo he dicho y lo repetiré en su momento al tratar el derecho tributario administrativo, los deberes formales pueden hacer de una disposición o de una imposición de la autoridad administrativa, ya por vía de una reglamentación general, ya por vía de actos particulares que dicta en la observancia de su funcionalidad administrativa y de las autorizaciones amplias que la ley le concede. En este caso, los deberes formales no esta precisado en la ley sino que nacen de una disposición de virtud de una discrecionalidad administrativa. Por lo tanto, la infracción de los deberes formales tiene en su definición una especie de remisión de las facultades administrativas que son en blanco”[40].

[40] GORDILLO, Augustín, “Tratado de Derecho Administrativo”, Buenos Aires, 1974. Pág. 32.

Por lo tanto hay una definición de delito fiscal o de una infracción en blanco que es admisible en el derecho tributario penal, como lo sería en el derecho tributario común, cuando por ejemplo se trata de contravenciones en el orden administrativo en general y el delito surge de las disposiciones que se dicten de esta materia.

El principio de "nulla poena sine lege et sine iuducio", tiene importancia he influencia con relación a la retroactividad de la norma penal, si interviene el principio de la pena más benigna que veremos en su momento, pero desde ya quiero aclarar lo siguiente: supóngase ustedes que el deber formal este creado por la ley y se haya contravenido a su cumplimiento durante la vigencia de la ley, pero posteriormente otra reglamentación u otra ley borra el deber formal.

En este caso hay un principio de aplicación de la ley más benigna que impide que se aplique la sanción por deber formal que ya no existe pero que fue infringido en el momento en que existía.

"Con respecto al principio de nulla poema sine iudicio, este problema se plantea con respecto a la posibilidad de que las autoridades administrativas a cuyo cargo está la recaudación tributaria, impongan penas sin sumario previo, especialmente sin legítimo contradictorio y sin escuchar al sujeto de la pena del crimen"[41].

En el derecho tributario más moderno, en general se aplica el principio de que el sumario previo es siempre necesario. Pero hay materia en la cual muchas

[41] BRICEÑO, Humberto, "Derecho Procesal Fiscal", México, 1969. Pág. 44.

veces no existe posibilidad de sumario o se ha prescindido de él.

4.4.1.9. MÁS BENIGNA

El principio de la pena más benigna puede estar contenido en la Constitución, o en el Código Penal. Si está en la Constitución, es evidente que si no está acogido por las normas tributarias, hay invalidez constitucional de ellas. Si el principio está solamente en el Código Penal, no es aplicable directamente, a menos que se consideren por la ley que las normas de derecho penal común son supletoriamente aplicables; eso no ocurre en Argentina, pero podría ocurrir en otros sistemas.

El principio consiste esencialmente en que la pena más gravosa no se aplica con retroactividad a hechos ocurridos antes de su vigencia, pero en cambio la pena más benigna si se retroactiva para aplicarse a hechos anteriormente castigados con penas más altas. En otros términos, significa aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

4.4.1.10. PENAS APLICABLES.

Las penas aplicables a las personas que han evadido su responsabilidad tributaria, son las siguientes:

a) Multa;

b) Clausura del establecimiento o negocio;

c) Suspensión de actividades;

c) Decomiso;

e) Incautación Definitiva;

f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;

g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;

h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;

i) Prisión; y,

j) Reclusión Menor Ordinaria.

Entre las penas aplicables a las infracciones cometidas, se ha incluido la suspensión de actividades, la cancelación de registros públicos y la cancelación de patentes, por ejemplo la matrícula profesional

Así como se ha incluido la de reclusión menor ordinaria, además de la prisión. En este sentido, los delitos que sean sancionados con reclusión menor ordinaria, conforme lo establece el Art. 175 del Código de Procedimiento Penal no admitirán caución, es decir, la prisión preventiva no será susceptible de ser revocada o suspendida.

Penas de prisión no serán inferiores a un año, ni mayores de cinco, y la prescripción de las acciones por delitos tributarios en un plazo de diez años. Penas de Reclusión Menor Ordinaria no serán inferiores a un año, ni mayores de seis años y la acción de prescripción por delitos tributarios prescribirá en un plazo de diez años.

Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.

Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores.

Sin embargo, las penas de prisión o de privación de la libertad por tributos que establece el Código Tributario, bien pueden ser declarados como inconstitucionales, puesto que, el literal c, del numeral 29 del artículo 66 de la Constitución de la República del Ecuador, ordena que ninguna persona puede ser privada de la libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias.

Por lo que, mal puede el Código Tributario irse en contra de la Carta Magna del Estado, por ende, la privación de la libertad por la evasión tributaria, con el actual ordenamiento jurídico ya no opera, y tiene que ser reformada.

5. MATERIALES Y MÉTODOS

5.1. Materiales Utilizados

Papel.

Copias.

Internet

Otros.

5.2. Métodos

En el desarrollo de la presente investigación, se empleó los métodos científicos, teóricos, empíricos y estadísticos, tales como: analítico, sintético, inductivo, deductivo, encuesta y entrevista.

- Analítico.- Por medio de la investigación que realice en diferentes bibliotecas y a las personas que se relacionan con el tema de investigación.
- Sintético.- Con las investigaciones realizadas obtendré todo lo concerniente al marco teórico, el que lo desarrollaremos sintetizando la información referente al tema.
- Inductivo.- Generalizaremos los datos recogidos en las encuestas.

- Deductivo.- Obteniendo los datos que nos de el problema, y luego del análisis pormenorizado nos permitirá elaborar las conclusiones, recomendaciones y la propuesta

- Encuesta.- consiste en presentar a los sujetos, preguntas cuidadosamente elegidas y organizadas, las que constituyen la única manera de obtener datos necesarios en una investigación, y que nace del tema, problema y objetivos de la misma.

  La misma que aplique a 30 usuarios y funcionarios del Servicio de Rentas Internas (SRI); para lo cual elabore el instrumento correspondiente tomando en consideración que la población a investigar conozca o esté inmersa en la problemática que investigue.

5.3. Procedimientos y Técnicas

De la misma manera utilice los avances científicos y tecnológicos de la actualidad, para lograr información relativa al objeto de estudio a través de la red informática, Internet.

Con la información obtenida en el proceso investigativo, elabore la propuesta; es decir, el proyecto de reforma a la respectiva ley.

En lo que respecta a los materiales, talentos humanos, recursos presupuestos, debo recalcar lo siguiente:

5.4. Talentos Humanos

A personas conocedoras del tema, tales como: Marco Morales, Hernán Larreateguí, Vicente Reinoso, profesores y funcionarios de la Función Pública, y docentes universitarios.

Dra. Ketty Guzmán, Dr. Alejandro Alemán, Ab. Edwin Ortega, trabajadores de la Fiscalía General del Estado.

Dr. Galo Chiriboga, como máxima autoridad de la Fiscalía General del Estado.

6. RESULTADOS

6.1. Resultados de la aplicación de encuestas

De acuerdo al tema de la presente investigación jurídica denominada: **“ANALISIS DE LOS VACIOS LEGALES EXISTENTES EN EL CODIGO ORGANICO TRIBUTARIO RELACIONADO CON LA EVASION Y DEFRAUDACION DE IMPUESTOS AL FISCO”,** Una vez finalizada las tareas de recolección de información, bien sea los instrumentos aplicados a los contribuyentes como a los funcionarios del Servicio de Rentas Internas (SRI), se dispone de cierto número de datos, con los cuales se hace posible generar apreciaciones generales que orientan el esclarecimiento del problema, formulado en los inicios de la investigación.

Este conjunto de datos se organizaron para que de esta manera sea posible llegar a análisis de acuerdo a los resultados, debido a que se aplican las medidas correctivas utilizando todos los medios que permitan identificar y mejorar la situación planteada.

La representación de la información una vez codificada, tabulada y graficada, sobre los puntos de vista expresados por los sujetos en estudio, permiten el análisis coherentes respecto a la situación problemática planteada en la investigación.

6.2. Resultados de la aplicación de Encuestas.

Primera Pregunta.

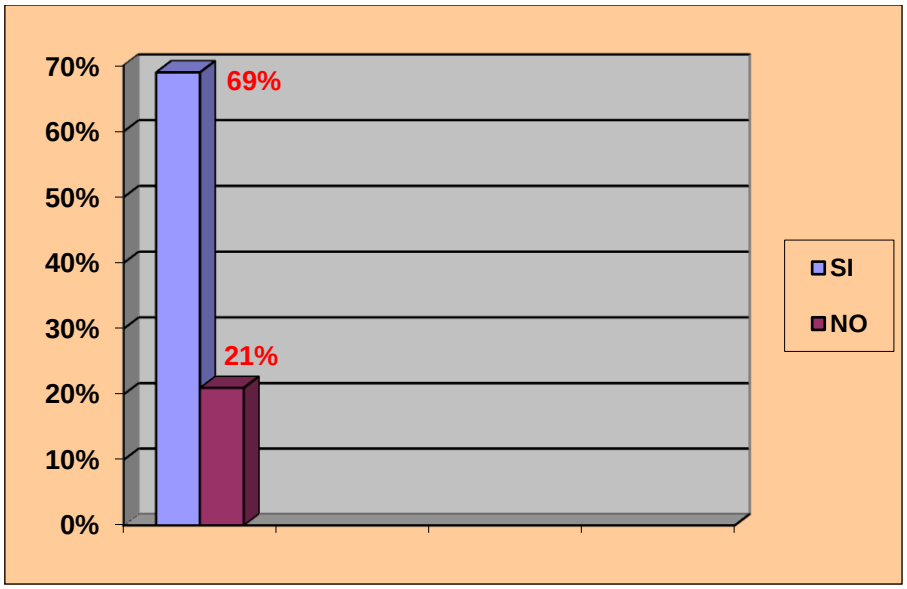
¿Cree Usted, que cuales son las causas y los efectos que generan la evasión y defraudación al Fisco?

Cuadro No. 1

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	23	69 %
NO	07	21 %
TOTAL	30	100 %

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 23 personas que representan el 69% respondieron que desconocen sobre las causas y los efectos que generan la evasión y defraudación al Fisco; mientras que 7 personas que representan el 21%, respondieron que si conocen sobre las causas y los efectos que generan la evasión y defraudación al Fisco

Análisis jurídico.- Un efecto es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal. Otro efecto es la competencia desleal entre el evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de evasión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

Segunda Pregunta

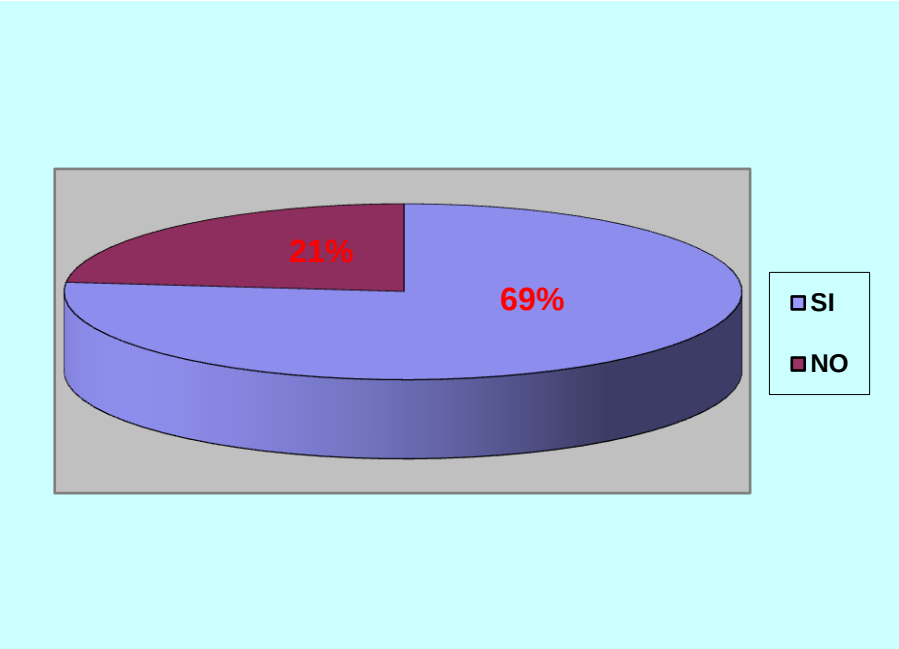
¿Cree Usted que la evasión y defraudación fiscal perjudica al Estado ecuatoriano y que efectos causa?

Cuadro No. 2

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	23	69 %
NO	07	21 %
TOTAL	30	100 %

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 23 personas que representan el 69 % respondieron que la evasión y defraudación fiscal perjudica al Estado ecuatoriano y que si causan efectos perjudiciales; mientras que 7 personas que representan el 21%, respondieron que la evasión y defraudación fiscal no perjudica al Estado ecuatoriano y no causa efectos perjudiciales.

Análisis jurídico.- Se puede evidenciar claramente que la evasión y defraudación al fisco perjudica gravemente al Estado por qué no ingresan suficientes recursos económicos, para satisfacer las necesidades más importantes de la sociedad como educación, salud, vivienda entre otros.

Tercera Pregunta

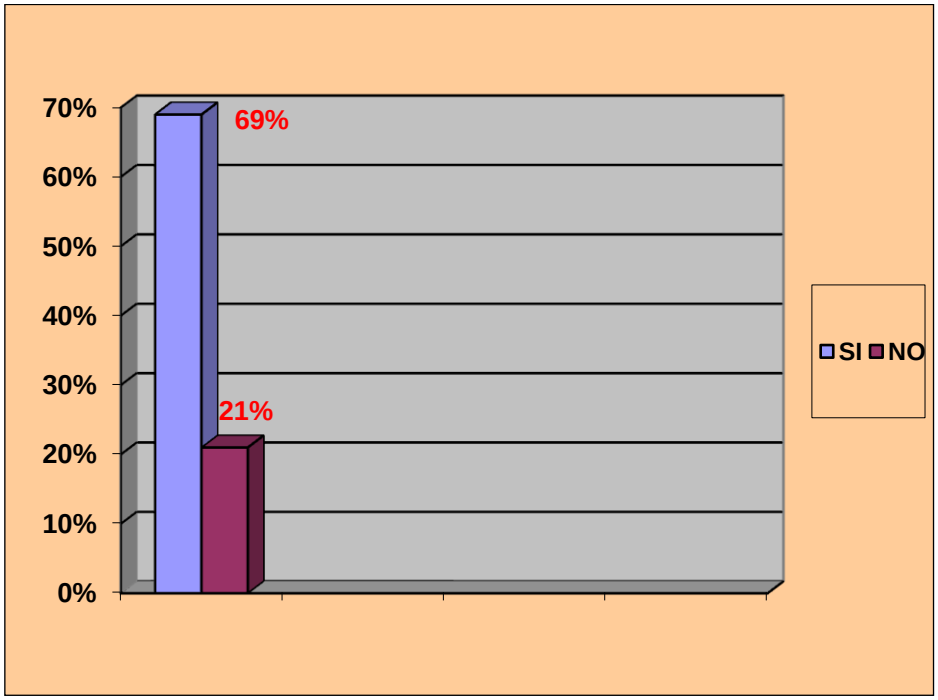
¿Cree Usted que la evasión fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha existido desde todos los tiempos?

Cuadro No. 3

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	23	69 %
NO	07	21 %
TOTAL	30	100 %

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 23 personas que representan el 69% respondieron que la evasión fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha existido desde todos los tiempos la evasión fiscal si es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha existido desde todos los tiempos; mientras que 7 personas que representan el 21%, respondieron que la evasión fiscal no es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha existido desde todos los tiempos;

Análisis jurídico.- La evasión es un fenómeno difundido en las economías modernas y probablemente no eliminable por cuanto que encuentra sus raíces en comportamientos e intereses individuales y colectivos firmemente arraigados. Lo que sí se puede hacer es reducirla a niveles que no afecten las economías, pero para ello se requiere de voluntad política y de un cambio en el comportamiento y la posición de los individuos frente al Estado (credibilidad). Afirmar que la evasión se pueda erradicar definitivamente sería una utopía. Mientras los individuos tengan la opción entre el cumplimiento legal y la evasión de la obligación a contribuir y no estén convencidos que en oportunidades es indispensable anteponerse a intereses personales, no se eliminará definitivamente.

La evasión se presenta por inconformismo y desconfianza de los individuos sometidos a la imposición, cuando hay desacuerdos entre los principios de justicia fiscal y aplicación de las normas reglamentadas para tal efecto.

Cuarta Preguta.

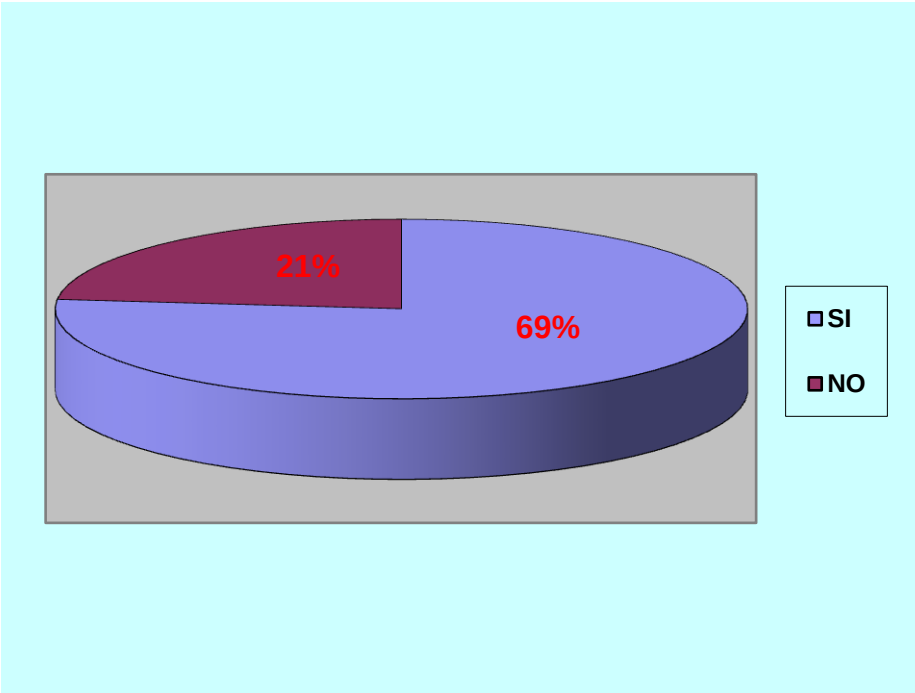
¿Conoce Usted de la existencia de casos de evasión y defraudación tributaria**?**

Cuadro No. 4

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	23	69 %
NO	07	21 %
TOTAL	30	100 %

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor. Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 23 personas que representan el 69% respondieron que si conocen de la existencia de casos de evasión y defraudación tributaria; mientras que 7 personas que representan el 21%, respondieron que desconocen de la existencia de casos de evasión y defraudación tributaria

Análisis jurídico.- Está el de aquellos funcionarios que demoran deliberadamente los procedimientos, siendo muy sutil la forma como lo llevan a cabo, empleando coartadas para hacer ver lo ilegal como legal, modalidad que se sigue presentando en aquellos funcionarios, quienes tienen la certeza que jamás se descubrirá y comprobará su acción fraudulenta.

Al existir la duda o la sospecha de que alguien es corrupto, da pie para no confiar en él y lo indicado es hacerle un seguimiento a sus actuaciones, pero si no da resultado debe cambiarse del puesto que desempeña a otro que le impida realizar tales prácticas y en lo posible que no tenga que ver con atención o contacto directo con los usuarios.

La negligencia en el cumplimiento del deber y la omisión intencional de actuaciones son otros de los casos, es interesante dejar a la memoria del lector la posibilidad de identificar a los personajes de la vida pública que han tenido tales comportamientos corruptos.

Quinta Pregunta

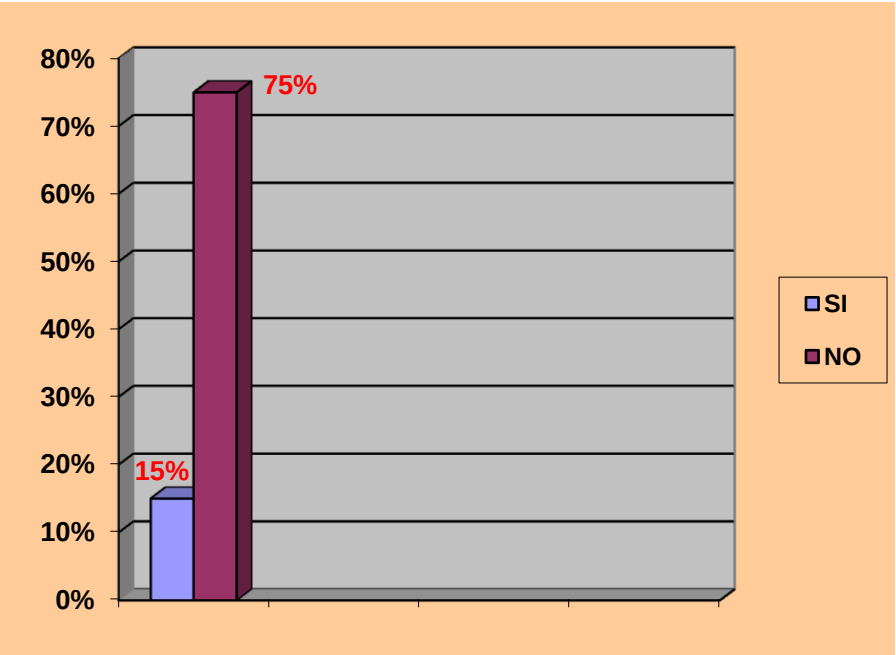
¿Cree Usted que se encuentran debidamente clasificados y tipificados los delitos tributarios?

Cuadro No. 5

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	05	15 %
NO	25	75 %
TOTAL	30	100%

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 5 personas que representan el 15% respondieron que si se encuentran debidamente clasificados y tipificados los delitos tributarios; mientras que 25 personas que representan el 75%, respondieron que no se encuentran debidamente clasificados y tipificados los delitos tributarios

Análisis jurídico.- En la actualidad el Código Tributario, no enmarca claramente la clasificación y tipificación de los delitos tributarios, en este caso las autoridades debería trabajar para mejorar el mencionado cuerpo legal.

Sexta Pregunta

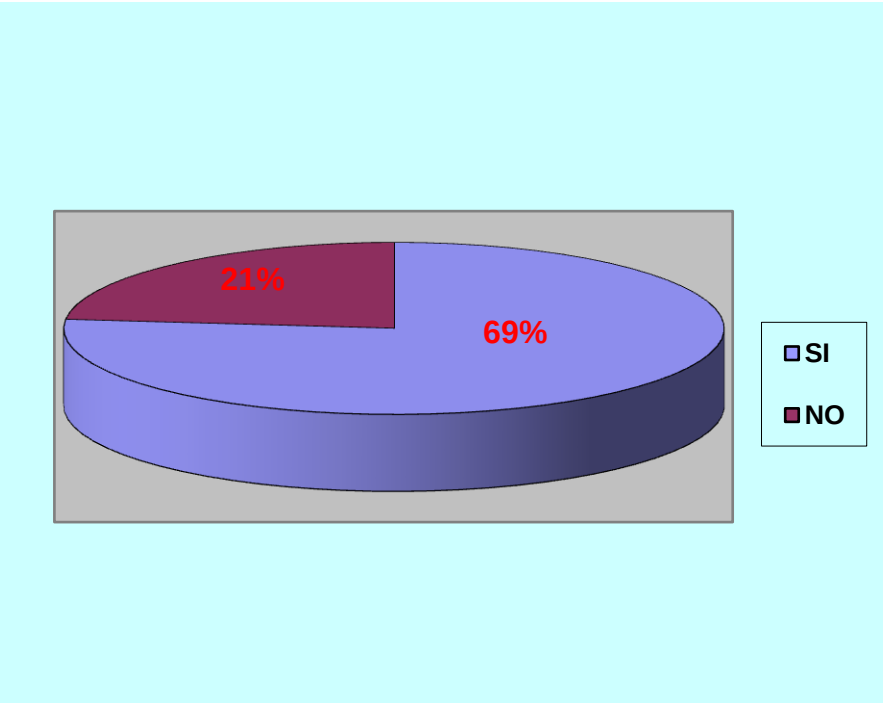
¿Cree Usted que se deben proponer reformas al Código Orgánico Tributario en lo que concierne al ilícito tributario?

Cuadro No. 6

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	23	69 %
NO	07	21 %
TOTAL	30	100 %

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 23 personas que representan el 69% respondieron que si se deben proponer reformas al Código Orgánico Tributario en lo que concierne al ilícito tributario; mientras que 7 personas que representan el 21%, respondieron que no se deben proponer reformas al Código Orgánico Tributario en lo que concierne al ilícito tributario

Análisis jurídico.- Es de suma urgencia entrar en una reforma al Código Orgánico, para lo cual el legislador debería proponer reformas a este Cuerpo Legal en lo concerniente al Ilícito Tributario

Séptima Pregunta

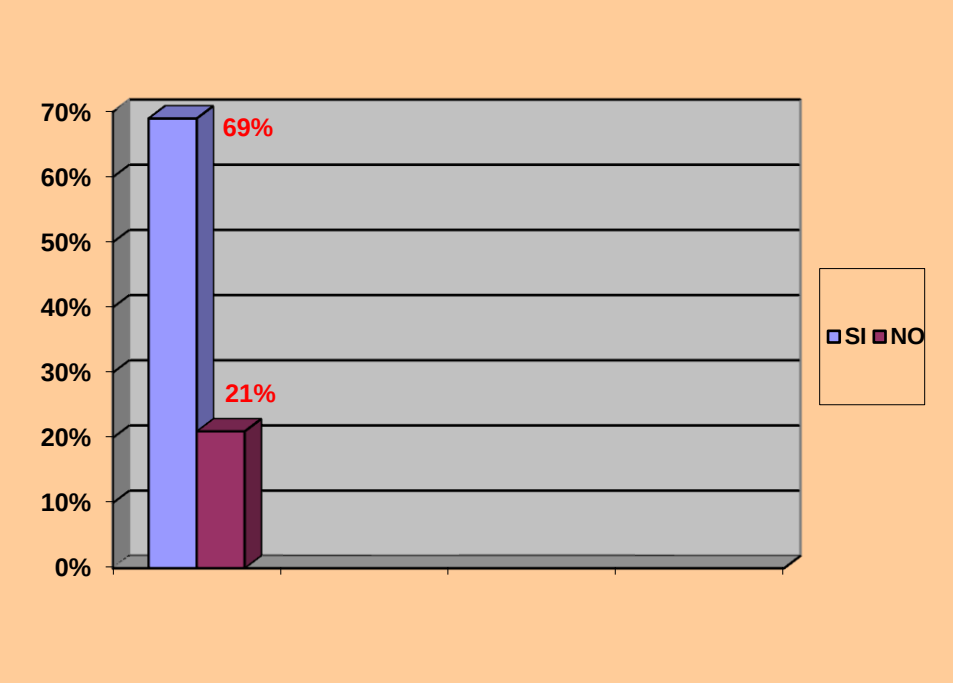
¿Considera Usted que existen vacíos Legales en el Código Orgánico Tributario?

Cuadro No. 7

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	23	69 %
NO	07	21 %
TOTAL	30	100%

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 23 personas que representan el 69% respondieron que si existen vacíos Legales en el Código Orgánico Tributario; mientras que 7 personas que representan el 21%, respondieron que no existen vacíos Legales en el Código Orgánico Tributario

Análisis jurídico.- Es indudable que existen vacíos legales en el Código Orgánico Tributario. La falta de una educación basada en la ética y la moral, la insolidaridad con el Estado que necesita recursos y la idiosincrasia del pueblo cuando piensa que las normas han sido hechas para violarlas o incumplirlas, la desconfianza en cuanto al manejo de los recursos por parte del Estado y el no considerar que se recibe una adecuada prestación de servicios.

Octava Pregunta

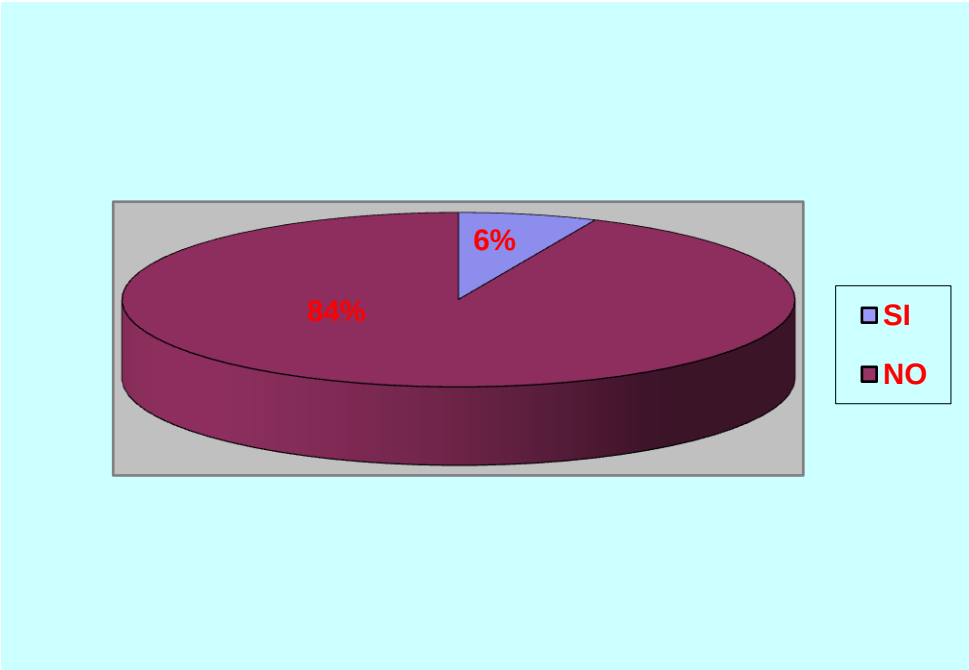
¿Considera Usted que en el Código Orgánico Tributario, no se encuentran tipificados los delitos como la evasión y la elusión?

Cuadro No. 8

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	02	06 %
NO	28	84 %
TOTAL	30	100 %

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 2 personas que representan el 06% respondieron que en el Código Orgánico Tributario, si se encuentran tipificados los delitos como la evasión y la elusión; mientras que 24 personas que representan el 84%, respondieron que en el Código Orgánico Tributario, no se encuentran tipificados los delitos como la evasión y la elusión

Análisis jurídico.- En el Código Orgánico Tributario está contemplado la evasión pero no la elusión, este es una puerta abierta inmensa a la impunidad, ya que se presta para delinquir legalmente sin ninguna restricción porque no hay medidas que se puedan aplicar frente ha este problema de la elusión tributaria.

Novena Pregunta

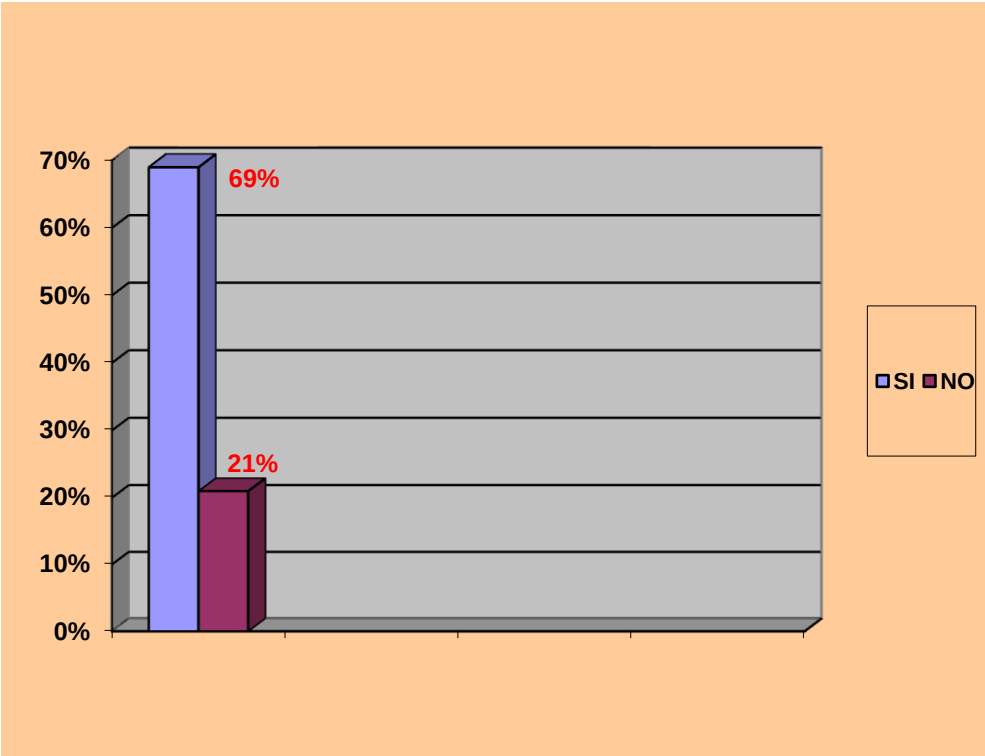
¿Cree Usted que se debería tipificar los delitos de evasión y elusión en el Código Orgánico Tributario?

Cuadro No. 9

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	23	69 %
NO	07	21 %
TOTAL	30	100 %

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 23 personas que representan el 69% respondieron que si se debería tipificar los delitos de evasión y elusión en el Código Orgánico Tributario ; mientras que 7 personas que representan el 21%, respondieron que no se debería tipificar los delitos de evasión y elusión en el Código Orgánico Tributario

Análisis jurídico.- Aquellas que tienen que ver con la evitación del impuesto, como el hecho de situarse por fuera del ámbito de la actividad sujeta a impuesto, con el objetivo de no pagar el tributo respectivo acogiéndose a normas legales que disminuyen la tributación. Un ejemplo se encuentra en los países denominados paraísos fiscales, lugares donde los capitales extranjeros se eximen del pago de impuestos, situación que impide identificar el origen y destino de las inversiones.

La elusión también se presenta cuando la legislación tributaria contempla beneficios orientados a incentivar determinadas actividades de una zona específica, utilizando beneficios legales de manera arbitraria por parte de los contribuyentes, para pagar menos impuesto mediante la utilización de vacíos en la ley de tributación, reduciendo la carga impositiva con el apoyo de expertos tributarios, sin contravenir explícitamente las leyes.

Décima Pregunta

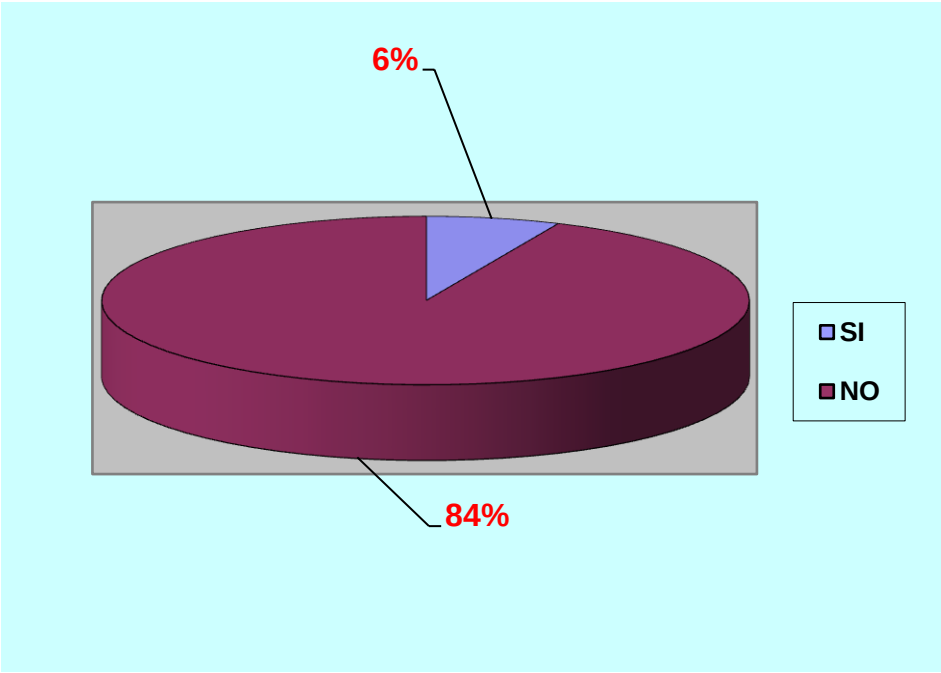
¿Qué recomendaría Usted para superar el problema de la evasión y defraudación al Fisco?

Cuadro No. 10

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE %
SI	23	69 %
NO	07	21 %
TOTAL	30	100 %

Fuente: 30 personas encuestadas.
Autor: Edison Gaspar Campaña Tamayo.

Representación Gráfica



Interpretación.- De las encuestadas realizadas a los contribuyentes y empleados del SRI, 23 personas que representan el 69% respondieron que si recomendarían para superar el problema de la evasión y defraudación al Fisco; mientras que 7 personas que representan el 21%, respondieron que no recomendarían para superar el problema de la evasión y defraudación al Fisco

Análisis jurídico.- Se debe dar un mayor control a la evasión y defraudación de impuestos, y sanciones para aquellos que incurren en tal delito, que al no darse sanciones ejemplarizantes por parte del Estado, se convierte en factor que motiva a reducir el pago de impuestos. Hay quienes consideran que la evasión aumenta en aquellos contribuyentes con mayores ingresos al no estar dispuestos a disminuir su capital, así como también genera satisfacción en algunos individuos que se jactan de defraudar al Estado sin ser evidenciados.

7. DISCUSIÓN

7.1. Verificación de Objetivos

Los objetivos planteados en el proyecto para la realización de esta investigación se han visto conseguidos en la información teórica y doctrinaria que he desarrollado, así el objetivo general que se refería a:

1.- "Realizar un estudio, sobre los delitos de evasión y defraudación tributaria, determinando sus definiciones, características, elementos, criterios dados por los principales tratadistas, sanciones y formas de prevención y control que se realiza por parte de autoridades y funcionarios competentes, para conocer si cumplen o no los preceptos legales y jurídicos".

2.- "Establecer con claridad los vacíos legales que dificultan una adecuada aplicación de las normas jurídicas que sancionan a los verdaderos responsables del cometimiento de los delitos tributarios, que a su vez no se encuentran debidamente clasificados y tipificados y que sólo se los enuncia genéricamente, lo cual coadyuva a su realización."

Este objetivo ha sido cumplido con el estudio de la legislación ecuatoriana referente al tema y que consta principalmente en la información doctrinaria en general, en el cual con la ayuda de la opinión de diferentes tratadistas, así como con el análisis personal de la normativa legal existente en nuestro país me ha sido posible dar cumplimiento a este objetivo.

En el inicio de mi trabajo de investigación me plantee tres objetivos específicos así:

1.- "Señalar que nuestro Código Orgánico Tributario, en los artículos 342 y siguientes, que tipifican como delitos únicamente a la defraudación y al contrabando, los mismos que no comprenden a otros delitos que se consuman en nuestro país, a diario, lo cual se agrava porque no son tipificados y sancionados, como la evasión y la elusión".

2.- "Explicar que comprende el delito de evasión, su definición, características, requisitos, cómo perjudica al Estado su cometimiento y que a pesar de ello no se encuentra contemplado dentro de Título II, Capítulo I, del Código Orgánico Tributario que se refiere a las Infracciones tributarias".

3.- "Proponer reformas jurídicas al Código Orgánico Tributario, especialmente en lo que concierne al ilícito tributario, donde se encuentren tipificados y sancionados en forma específica, correcta y exacta los delitos de evasión y elusión tributaria, que tanto perjudican al Estado".

4.- "Explicar la forma como se consuman las acciones que conllevan al cometimiento del delito de elusión tributaria, en perjuicio doloso del Estado, cuyos responsables lo consuman debido a que existen mecanismos legales que favorecen su cometimiento, como la mala aplicación de la facultad determinado de la obligación tributaria".

5.- “Determinar a los verdaderos responsables del delito tributario, tanto en los establecidos en los artículos 343, 344 y 345 del Código Orgánico Tributario, así como en los casos de evasión y elusión tributaria, que muchas veces no son precisamente los sujetos pasivos de la obligación tributaria”.

Como se puede deducir de mi trabajo investigativo, estos han sido cumplidos a cabalidad tanto en el desarrollo de los capítulos con contenido teórico como con la investigación de campo

7.2. Contrastación de la Hipótesis

De lo hasta aquí desarrollado a lo largo de la presente investigación, con la información doctrinaria expuesta y la información estadística presentada en los anteriores capítulos y de las encuestas o cuestionarios aplicados en el Servicio de Rentas Internas (SRI), cuyos modelos aplicados se adjuntan como anexos; he podido demostrar la hipótesis planteada al inicio del presente trabajo como respuesta tentativa a esta investigación. El análisis y contrastación de las variables independientes y dependientes correspondientes a la hipótesis objeto de la presente tesis, me permitió determinar lo siguiente:

Contrastación de la Hipótesis Principal.

La aplicación de la evasión y defraudación al Fisco en nuestro sistema procesal tributario presenta deficiencias, por la inobservancia de la norma respectiva,

por los operadores procesales y por no haber identificado el legislador la problemática socio - jurídica de esta institución procesal tributaria

Al concluir el trabajo investigativo realizado, puedo corroborar que esta hipótesis es positiva; lo cual se puede comprobar con la información teórica aportada, y con la investigación de campo.

7.3. Fundamentación jurídica para la propuesta de reforma Legal

Muchos han sido los problemas jurídicos resueltos en esta materia debido al litigio continuo y permanente entre el fisco y los contribuyentes, se requiere de una reforma fiscal integra basado en un pleno conocimiento de la geografía empresarial y humana del país

8. CONCLUSIONES

- El Estado para ejecutar todas las actividades para satisfacer las múltiples necesidades sociales, necesita de recursos, los mismos que los obtiene de la realización de múltiples actividades, entre las cuales se encuentra la recaudación de tributos, pero que esta recaudación se complica por el incremento de actividades que se encuentran al margen de la ley, como la evasión y defraudación tributaria.

- Con relación a la normativa de los casos en los cuales se viola la ley en materia tributaria, es aplicable la disciplina genérica en materia penal, sobre todo en los casos de evasión tributaria, dado que ello comporta automáticamente el principio de garantía que se ofrece a la normativa para la aplicación de la sanción respectiva.

- Se debe tener en cuenta que, para juzgar los delitos en materia tributaria, se debe hacer relación a las disposiciones que sobre el mismo contiene nuestra legislación y que encajan en tanto en el Derecho Penal como en el Derecho Tributario, sobre todo el primero que aporta con cuatro principios básicos: el de legalidad, la reserva de la ley; la taxatividad y prohibición de analogía y prohibición de analogía e irretroactividad de la ley penal.

- Con los requisitos establecidos en la ley y cumplidos por el sujeto pasivo, éste debe realizar su declaración tributaria, indicando su nombre o el de la empresa, el ejercicio económico, su actividad económica, la liquidación del tributo sobre la base imponible, etc.

- En la infracción tributaria, el hecho imponible se hace y surge de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, pero éste intenta ocultar la existencia o la exacta cuantía de la obligación. En cambio en el fraude

de ley se persigue la realización de un hecho que aunque no es el hecho imponible, el resultado económico es el mismo. Además en el fraude de ley no se viola directamente la norma y falta punibilidad. Por tanto, la principal diferencia es que en el fraude de ley no se realiza hecho imponible al incumplir la obligación tributaria.

- El sujeto pasivo de la infracción tributaria es la persona natural o jurídica que soporta los efectos de la acción típica realizada por el sujeto activo. En cambio que, el sujeto activo es toda persona que, ante la amenaza de un peligro actual, salva un bien jurídico propio o ajeno. La expresión "hecho destinado a", utilizada en el código, se refiere a la realización de una acción conjurante que debe ser típica y, por ende, humana.

- Por ende, son infractoras las personas físicas o jurídicas que tengan las tendencias a realizar acciones u omisiones que se encuentran tipificadas en las leyes los siguientes: los sujetos pasivos de los tributos o sus tributos; los retenedores y las personas obligadas a ingresar las cuentas; las sociedades en el Régimen de declaración consolidada; las sociedades en el régimen de transparencia fiscal; las personas físicas o jurídicas obligadas a suministrar información; el Representante Legal de sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar.

- La tipicidad en los casos de evasión tributaria, es la configuración de una conducta con el supuesto de infracción contenido en una ley tributaria, como consecuencia solo será infracción tributaria cuando la conducta encuadre en el tipo, es decir que no habrá infracción fiscal sin tipicidad.

- La culpabilidad como otro de los elementos de la infracción tributaria, es el nexo intelectual y emocional que liga al sujeto con el resultado de su acto. La culpabilidad puede ser por intención o por negligencia, que se traducen al dolo y la culpa. En el caso de las infracciones tributarias, la autoridad al imponer las sanciones generalmente no aplica

correctamente este principio ya que no hace distinción entre el dolo y la culpa determinando igual responsabilidad y rigidez en la pena al infractor por culpa y al infractor por dolo lo cual consideramos que viola las garantías de los gobernados.

- La Evasión Fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha coexistido desde todos los tiempos, por cuyas circunstancias no solo significa generalmente una pérdida de ingresos fiscales con su efecto consiguiente en la prestación de servicios públicos, sino que implica una distorsión del sistema tributario.

- Existen varios casos de evasión y defraudación tributaria, entre las que se encuentran: la evasión impropia: la evasión por transferencias económicas; la evasión por inacción; la evasión licita; la evasión ilícita; la evasión fraudulenta. La defraudación que se presenta en varios casos y no se da de una manera uniforme.

- La evasión y la defraudación tributaria son fenómenos directamente ligados a la conducta del contribuyente; existen tres tipos de conducta como la omisión en el pago de impuestos por falta o inexactitud de declaración juramentada.

- Existe otro tipo de infracción tributaria que es la defraudación y evasión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que aparentemente debería cancelar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley. Esta situación se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto.

9. RECOMENDACIONES

- Se recomienda un mejor estudio, más amplio y profundo del campo en materia tributaria, en lo que a doctrina científica ecuatoriana se refiere, puesto que son muy pocas las obras y estudios sobre este campo del Derecho, lo cual repercute negativamente en la aplicación efectiva de las normas legales.

- Se debe fomentar el examen y el análisis de los principios fundamentales del Derecho Tributario, empezando con un estudio de las principales fuentes doctrinarias, para luego aplicarlas a las disposiciones legales vigentes, para que así tengan una verdadera aplicación real y sean la base de una estructura productiva estatal.

- Se recomienda dar mayor importancia y tratamiento a la Ciencia Tributaria en sí, partiendo desde un punto de vista didáctico-ilustrativo, acompañado de un sólido análisis científico doctrinario que permita educar, instruir y desarrollar criterio críticos constructivos en torno de lo que representa nuestra propia cosmovisión tributaria para obtener resultados positivos a corto, mediano y largo plazo.

- Utilizar formas, métodos e instrumentos técnicos comprobados de tributación, así como de procedimientos financieros aplicables al caso ecuatoriano para obtener de esta forma la mejor, mayor y rápida tributación, por parte de los contribuyentes y responsables.

- Realizar mayores y mejores investigaciones e inspecciones a los contribuyentes y responsables del pago de tributos, por parte de los sujetos activos de la relación tributaria, para evitar la evasión y los ilícitos tributarios, que solo perjudican al Estado.

- Para conseguir una mejor tributación, se sugiere, una disciplina fiscal, un saneamiento tributario y que los recursos obtenidos sean destinados para fines primordiales básicos y urgentes, de allí que, el principal problema que enfrenta el Estado, es la falta declaraciones y pago de tributos, por cuanto la mayoría de recursos se los emplea en el pago de gasto corriente, en otras palabras, se lo destina al pago de la burocracia.

- Se debe racionalizar la política tributaria ecuatoriana, puesto que está manchada de defraudaciones, evasiones, de imposiciones y de creación de una serie de tributos que perjudican a los contribuyentes que no manejan grandes capitales y no permite realizar un seguimiento, inspección, fiscalización y auditorías a los grandes empresarios que son quienes no tributan o si lo hacen, tributan muy por debajo de lo que debe pagar al Estado.

- Prestar mayor interés en las declaraciones del sujeto pasivo, puesto que, de esta actividad o acto depende la correcta y efectiva recaudación de tributos, por cuanto, si ésta falla o no tiene los datos totales, estaríamos frente a anomalías que son de exclusiva responsabilidad de la Administración Tributaria como ente de control de estas actividades.

- La fiscalización es una actividad necesaria, se requiere que debe ser más eficiente, práctica y efectiva, puesto que hasta el momento los resultados obtenidos son escasos frente a los que se prevé alcanzar, de acuerdo a las proyecciones de estudio económicas.

- Se requiere mayor grado de educación e instrucción en materia tributaria, este es un aspecto de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria, en este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado.

- Cambiar la idiosincrasia del pueblo, este factor es quizás el que gravita con mayor intensidad en la falta de conciencia tributaria, es un aspecto que está presente en todas las causas generadoras de evasión. La falta de conciencia tributaria tiene relación con la falta de solidaridad y la cultura facilista.

- Dar claridad y efectividad al destino de los gastos públicos, que quizás el que afecta en forma directa la falta del cumplimiento voluntario, la población reclama por parte del Estado, que preste la máxima cantidad de servicios públicos en forma adecuada.

- Se recomienda trasparentar el sistema tributario en este aspecto la Administración Tributaria en general se manifiesta poco transparente, se refleja en la falta de definición de las funciones del impuesto y de la Administración Tributaria en relación a las exenciones, subsidios, promociones industriales, etc., donde la función de una surge como el problema de otro.

- Flexibilizar la administración tributaria, esta flexibilización es la que hace que ante los profundos y constantes cambios que se producen en los procesos económicos, sociales, y en la política tributaria en particular, la Administración Tributaria deba adecuarse rápidamente a las mismas.

9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURIDICA

LA ASAMBLEA NACIONAL

Considerando.

Que el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución de la República, establece como atribuciones y deberes de la Asamblea Nacional, el expedir, codificar, reformar y derogar las leyes, e interpretarlas con carácter generalmente obligatorio;

Que es obligación fundamental del Estado, garantizar la vigencia de los derechos humanos, las libertades fundamentales de las personas, es decir, sus derechos a la libertad y a la seguridad jurídica;

Que en la actualidad es necesario legislar con la finalidad de incorporar al Código Orgánico Tributario, reformas destinadas a garantizar una adecuada tipificación de los delitos tributarios, que tienen relación con la evasión y defraudación tributaria.

Que en nuestra sociedad, se consuman actos que consisten en evasión y defraudación tributaria, que se ejecutan en contra de la administración tributaria en general y sin importar su clase;

Que varias de estas acciones se realizan en forma cotidiana, sin importar la empresa, giro del negocio o actividad profesional o de cualquier otra índole;

Que es necesario incorporar en nuestra legislación una clasificación de los delitos tributarios de evasión y defraudación, que son diferentes entre sí, independiente de otras de la misma naturaleza, con sus elementos constitutivos, requisitos y sanciones correspondientes;

Que de conformidad con el artículo 76, numeral 3 de la Constitución de la República, se requiere, por tanto, de la expedición de una ley para alcanzar este tipo de infracciones; y,

En ejercicio de sus facultades constitucionales y legales, expide la siguiente:

LEY REFORMATORIA AL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

Art. 1. Luego del Art. 315 del Código Orgánico Tributario, agréguese el siguiente artículo innumerado..

"Art. … La Evasión Tributaria: es el incumplimiento de la obligación tributaria con el Estado, que trae como consecuencia el daño a todos los ciudadanos, ya por evadir, eludir, esquivar, escapar a un compromiso determinado. La evasión tributaria puede ser parcial o total. Etya acción será sancionada de acuerdo a las penas establecidas en este Código".

Art. 2, Al inicio del artículo 342 del Código Tributario, agréguese las siguientes palabras:

"Art. 342.- Defraudación tributaria.- Comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños, aprovechamientos y errores omite el pago de alguna prestación tributaria, lo cual será sancionado de acuerdo con las penas establecidas en este Código".

Dado en el distrito Metropolitano de Quito, en la Sala de Sesiones de la Asamblea Nacional, el veinte de enero de dos mil once.

10. BIBLIOGRAFÍA.

- ANDRADE, Leonardo, “Las Atribuciones de la Administración Tributaria”, Artículo tomado de la Revista Palabra, de la facultad de Jurisprudencia, Universidad Central del Ecuador, Ediciones Ave Blanca, Quito, 2002.
- ARAUJO, Falcao, “El Hecho Generador de la Obligación Tributaria”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964.
- ATALIBA, “Hipótesis de Incidencia Tributaria”, Sao Paulo, 1973.
- BERLIRI, “Principio de Derecho Tributario”, Madrid, 1964.
- BIELSA, Rafael, “Estudios de Derecho Público, Derecho Fiscal”.
- BIELSA, Rafael, “Compendio de Derecho Fiscal”, Buenos Aires, 1951.
- BRICEÑO, Humberto, “Derecho Procesal Fiscal”, México, 1969.
- CASSAGE, Juan, “Derecho Administrativo”.
- DE AYALA, José, “Derecho Tributario”, Madrid, 1938.
- DE JUANO, Manuel.”Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario”, Editorial Molachina, Rosario, 1969.
- DE LA GASCA, Sergio, “Derecho Financiero Mexicano”, Editorial Porrúa, México, 1981.
- FONROUGE, Giuliani, “Derecho Financiero”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1976.
- GARCÉS, Rodrigo, “La Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano”, Editorial PUCE, Quito, 1980.
- GIANINI, “Instituciones del Derecho Financiero”, Madrid, 1957.
- GGÓMEZ, Luis, “Obligación Tributaria”, Editorial Driskill, Buenos Aires,

1989.

- GÓMEZ DE SOUZA, Rubens, “Estudios de Derecho Tributario”.
- GGORDILLO, Augustín, “Tratado de Derecho Administrativo”, Buenos Aires, 1974.
- HENSEL, “Derecho Tributario”, Milán, 1956.
- JARACH, Dino, “Curso Superior de Derecho Tributario”.
- ORLANDO, Víctor, “Estudio Jurídico de Gobierno Parlamentario”, Archivo Jurídico de Serafín, Roma.
- PUGLIESE, Mario, “Instituciones de Derecho Financiero”, Editorial Porrúa, México. 1976.
- SAINZ de BUJANDA, Fernando, “Hacienda y Derecho”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
- STAMATI, Alessi, “Instituciones de Derecho Financiero”.
- TAMANGO, Roberto, “El Contribuyente”.
- TESORO, “Principio de Derecho Tributario”, Bari, 1938.
- VILLEGAS, Héctor, “Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1979.

11. ANEXOS

UNIVERSIDAD NACIONA DE LOJA

MODAIDAD DE ESTUDIOS A DISTANCIA

CARERA DE DERECHO

ENCUESTA REALIZADA A TRABAJADORES Y USUARIOS DEL SRI

Primera Pregunta.

¿Cree Usted, que cuales son las causas y los efectos que generan la evasión y defraudación al Fisco?

Segunda Pregunta

¿Cree Usted que la evasión y defraudación fiscal perjudica al Estado ecuatoriano y que efectos causa?

Tercera Pregunta

¿Cree Usted que la evasión fiscal es un fenómeno socio-económico complejo y difícil que ha existido desde todos los tiempos?

Cuarta Preguta.

¿Conoce Usted de la existencia de casos de evasión y defraudación tributaria**?**

Quinta Pregunta

¿Cree Usted que se encuentran debidamente clasificados y tipificados los delitos tributarios?

Sexta Pregunta

¿Cree Usted que se deben proponer reformas al Código Orgánico Tributario en lo que concierne al ilícito tributario?

Séptima Pregunta

¿Considera Usted que existen vacíos Legales en el Código Orgánico Tributario?

Octava Pregunta

¿Considera Usted que en el Código Orgánico Tributario, no se encuentran tipificados los delitos como la evasión y la elusión?

Novena Pregunta

¿Cree Usted que se debería tipificar los delitos de evasión y elusión en el Código Orgánico Tributario?

Décima Pregunta

¿Qué recomendaría Usted para superar el problema de la evasión y defraudación al Fisco?

INDICE

CERTIFICACION II
AUTORÍA III
CARTA DE AUTORIZACIÓN IV
DEDICATORIA V
AGRADECIMIENTO VI
TABLA DE CONTENIDO VII
1. TITULO 10
2. RESUMEN 2
2.1. Abstract 4
3. INTRODUCCIÓN 6
4. REVISION DE LITERATURA 8
4.1. MARCO CONCEPTUAL. 8
4.1.1. GENERALIDADES. 8
4.1.2. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA 9
4.1.3. NACIMIENTO 11
4.1.4. EXIGIBILIDAD 12
4.1.5. TRIBUTOS 13
4.2. MARCO DOCTRINARIO 19
4.2.1. INFRACCIONES TRIBUTARIAS 19
4.2.2. CLASES DE INFRACCIONES 21
4.2.3. EVASIÓN TRIBUTARIA 22
4.2.4. DEFRAUDACIÓN. 23
4.2.5. CONSIDERACIONES FINALES 27
4.3. MARCO JURIDICO 38
4.3.1. ASPECTOS BÁSICOS DEL ILÍCITO TRIBUTARIO. 38
4.3.1.1. CONCEPTO DE INFRACCIONES 38
4.3.1.2. CLASES DE INFRACCIONES 39
4.3.1.3. DELITOS 41
4.3.1.4. CONTRAVENCIONES 42
4.3.1.5. FALTAS REGLAMENTARIAS 43
4.3.2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE DELITO TRIBUTARIO 45
4.3.2.1. OBJETO 46

4.3.2.2. SUJETO 47
4.3.2.3. SUJETO PASIVO 47
4.3.2.4. SUJETO ACTIVO 47
4.3.2.5. CÓMPLICES Y ENCUBRIDORES. 49
4.3.2.6. TIPICIDAD 51
4.3.2.7. ANTIJURIDICIDAD 53
4.3.2.8. CULPABILIDAD 54
4.3.2.9. PUNIBILIDAD 57
4.3.2.10. CULPA O DOLO DE TERCERO 58
4.3.2.11. CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES 58
4.3.2.12. CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES 62
4.3.2.13. CIRCUNSTANCIAS EXIMENTES 65
4.3.3. DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA. 66
4.3.3.1. CAUSAS DE LA EVASIÓN 71
4.3.3.2. DECISIÓN INDIVIDUAL DE EVASIÓN IMPOSITIVA 82
4.3.3.3. EVASIÓN IMPOSITIVA Y CORRUPCIÓN. 83
4.3.3.4. TIPO DE EVASIÓN FISCAL. 84
4.4. LEGISLACION COMPARADA 87
4.4.1. MEDIDAS DE CONTROL ESTABLECIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA PREVENCIÓN DE LA EVASIÓN FISCAL. 87
4.4.1.1. LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA 87
4.4.1.2. BIEN JURÍDICO PROTEGIDO. 89
4.4.1.3. CONCEPTO DE CUOTA DEFRAUDADA. 90
4.4.1.4. CONCEPTO DE DEFRAUDACIÓN. 94
4.4.1.5. LA DENUNCIA DE DEFRAUDACIÓN. 95
4.4.1.6. GARANTÍA NOS BIS IN IDEM. 98
4.4.1.7. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO IN DUBIO PRO REO. 101
4.4.1.8. PRINCIPIO DE LEGALIDAD. 101
4.4.1.9. MÁS BENIGNA 104
4.4.1.10. PENAS APLICABLES. 104
5. MATERIALES Y MÉTODOS 107
5.1. Materiales Utilizados 107
5.2. Métodos 107
5.3. Procedimientos y Técnicas 108

5.4. Talentos Humanos 109
6. RESULTADOS 110
6.1. Resultados de la aplicación de encuestas 110
7. DISCUSIÓN 128
7.1. Verificación de Objetivos 128
7.2. Contrastación de la Hipótesis 130
7.3. Fundamentación jurídica para la propuesta de reforma Legal 131
8. CONCLUSIONES 132
9. RECOMENDACIONES 135
9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURIDICA 138
10. BIBLIOGRAFÍA. 140
11. ANEXOS 142
INDICE 144