

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

AREA JURIDICA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

“CARRERA DE DERECHO”

TÍTULO:

“Reforma al Código Orgánico Integral Penal en lo Referente a la Defraudación Tributaria para que esta Figura Jurídica sea incorporada dentro de los Delitos Imprescriptibles”

**TESIS PREVIA A LA OBTENCION
DEL GRADO DE LICENCIADO EN
JURISPRUDENCIA Y ABOGADO**

AUTOR:

JOSE ANTONIO CABRERA ALVAREZ

DIRECTOR DE TESIS:

Dr. SEBASTIAN RODRIGO DIAZ PAEZ MG. SC.

**LOJA – ECUADOR
2016**

CERTIFICACIÓN

Dr.

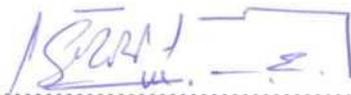
SEBASTIAN RODRIGO DIAZ PAEZ MG. SC.

DOCENTE DE LA CARRERA DE DERECHO, DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA.

CERTIFICO:

Haber revisado la presente tesis para la obtención del Grado de Licenciado en Jurisprudencia y Abogado, realizada por el postulante: **JOSE ANTONIO CABRERA ALVAREZ**, con el título: **"Reforma al Código Orgánico Integral Penal en lo Referente a la Defraudación Tributaria para que esta Figura Jurídica sea incorporada dentro de los Delitos Imprescriptibles"** la cual ha sido desarrollada bajo mi dirección, cumpliendo al momento con todos los requisitos de fondo y forma establecidos por el respectivo Reglamento de la Universidad Nacional de Loja para los trabajos de esta categoría, por lo que autorizo su presentación, para la defensa y sustentación ante el Tribunal correspondiente.

Loja, Septiembre de 2015



Dr. SEBASTIAN RODRIGO DIAZ PAEZ MG.SC.

DIRECTOR DE TESIS

AUTORIA

Yo, **JOSE ANTONIO CABRERA ALVAREZ**, declaro ser 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: Jose Antonio Cabrera Alvarez

FIRMA:



CÉDULA: 1900627926

FECHA: Loja, septiembre del 2016

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

José Antonio Cabrera Álvarez; declaro ser autor de la tesis titulada **“Reforma al Código Orgánico Integral Penal en lo Referente a la Defraudación Tributaria para que esta Figura Jurídica sea incorporada dentro de los Delitos Imprescriptibles”** como requisito para optar al grado de **LICENCIADO EN JURISPRUDENCIA Y 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 Repositorio 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 28 días del mes de septiembre del dos mil dieciséis, firma el autor.

Firma:

Autor: José Antonio Cabrera Álvarez

Cédula: 1900627926

Dirección: Loja, "Ciudadela Ciudad Alegría"

Correo electrónico: taurocabrera@gmail.com

Celular: 0986893087

DATOS COMPLEMENTARIOS.

Director de Tesis: Dr. Sebastián Rodrigo Díaz Páez, Mg. Sc.

Tribunal de Grado:

Dr. José Riofrío Mora, Mg. Sc.

Dr. José Erazo Bustamante.

Dr. José Loaiza Moreno, Mg. Sc.

DEDICATORIA

El presente trabajo de tesis va dedicado a mis padres Víctor Manuel Cabrera Roa, Lucila Artenia Álvarez Cordero que me ha apoyado en toda mi larga etapa de estudios tanto en los malos y buenos momentos, por su valioso apoyo incondicional en mi formación profesional, motivo y razón fundamental de mi existencia.

José Antonio Cabrera Álvarez.

AGRADECIMIENTO

En primer lugar agradezco a Dios quien me ha ayudado en todos aquellos momentos de incertidumbre y debilidad dándome la fuerza para seguir adelante.

De manera especial un agradecimiento enorme para el Dr. Sebastián Rodrigo Díaz Páez, por toda su paciencia, tiempo, dedicación y comprensión durante el tiempo en el que desarrolle el trabajo.

A toda mi familia y a todos mis amigos/a por brindarme su amistad y apoyo en la carrera universitaria.

A la Universidad Nacional de Loja, en especial a la Carrera de Derecho y a todos los docentes que supieron compartir sus conocimientos a los cuales les tengo un enorme aprecio.

José Antonio Cabrera Álvarez.

1. TÍTULO

“Reforma al Código Orgánico Integral Penal en lo Referente a la Defraudación Tributaria para que esta Figura Jurídica sea incorporada dentro de los Delitos Imprescriptibles”

2. RESUMEN

En general una infracción es una conducta contraria a la norma jurídica y la infracción tributaria es toda conducta contraria a una norma jurídica tributaria. La infracción tributaria se la define también como la transgresión de los deberes tributarios, en franca violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustancial y formal.

El desarrollo de la presente investigación previo a la optención del Grado de Licenciado en Jurisprudencia y abogado, gira en torno a la problemática derivada del delito de defraudación tributaria y su afectación a la economía nacional.

El estudio tiene como propósito realizar un análisis jurídico, crítico y doctrinario sobre la figura jurídica de la prescripción y el delito de la defraudación tributaria.

El numeral 2 del artículo 11 de la Constitución, reconoce la igualdad jurídica cuando dispone: “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades”, el Estado tiene el deber de actuar de forma uniforme, sin brindar privilegios a unos y no concederlos a otros, debe existir igual tratamiento frente a una situación similar. Este elemento se relaciona con el de seguridad jurídica. La prescripción de los delitos de defraudación ocasionaría una “alternativa” para que aquellos que incumplen;

y, una desmotivación para los contribuyentes que generan cumplimiento y fomentan una cultura tributaria honesta.

Finalmente, este trabajo es corroborado mediante la realización de un estudio de campo con respecto a la problemática a investigar, para ello, se ha recabado el criterio de un conjunto de profesionales de las ciencias jurídicas mediante la técnica de la encuesta, quienes han manifestado sus criterios y opiniones con respecto a la temática propuesta, sugiriendo incorporar la respectiva reforma legal al artículo 75, numeral tres, del Código Orgánico Integral Penal, estableciendo la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria.

ABSTRACT

Overall infringement is conduct contrary to the rule of law and the tax offense is any behavior contrary to a tax rule of law. The tax offense is also defined as the transgression of tax duties, in clear violation of the legal norms that establish the substantial and formal tax obligations.

The development of this prior to the obtaining the degree of Bachelor of Jurisprudence and lawyer, revolves around the problems associated with the crime of tax fraud and its impact on the national economy research.

The study aims to carry out a legal, doctrinal and critical analysis on the legal statute of limitations and the crime of tax fraud.

Clause 2 of Article 11 of the Constitution recognizes the legal equality when it states: "All people are equal and enjoy the same rights, duties and opportunities," the State has the duty to act in a uniform way, without giving privileges to grant them some and not others, there must be equal treatment faced a similar situation. This element is related to legal certainty. The statute of limitations for fraud would cause an "alternative" to those who fail to comply; and a disincentive for taxpayers who generate compliance and promote an honest tax culture.

Finally, this work is corroborated by conducting a field study regarding the problem to investigate, to that end, the criteria of a group of professionals in

the legal sciences through technical survey, who have expressed their criteria sought and opinions regarding the proposed theme, suggesting incorporate the respective legal amendment to article 75, paragraph three of the Code of Criminal Integral, establishing the applicability of the crime of tax fraud.

3. INTRODUCCIÓN

El Derecho Tributario Penal, constituye una especie de Derecho Penal Particular, con ciertas características que lo distinguen netamente del Derecho Penal. La infracción tributaria no tendría en su conjunto un lugar adecuado ni dentro del Derecho Penal común ni dentro del Derecho Tributario, sino dentro del Derecho Tributario Penal, entendido como rama especial del Derecho Penal.

El Derecho Tributario Penal, se entiende por tal, al conjunto de normas que describen violaciones o infracciones a las obligaciones que tienen su origen en normas de derecho tributario sustantivo o administrativo, y que establecen las correspondientes sanciones. Comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la aplicación de los ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones. Según la ubicación que se le otorgue recibe las denominaciones de derecho tributario penal o de derecho penal tributario.

Los tributos son cargas públicas, que se traducen para el Fisco en recursos obtenidos por un ente público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica. El incumplimiento de las distintas obligaciones por parte de los obligados constituyen las correspondientes infracciones tributarias que no pueden confundirse con las del Derecho Penal.

El delito tributario es un delito sui generis, cometido en contra de la fe pública cuya configuración nace en la acción u omisión en la que exista intencionalidad de causar daño, que sea contraria a la ley, es decir antijurídica que obedezca a la inobservancia de la ley.

Con base a lo descrito en los párrafos anteriores he optado por desarrollar la tesis intitulada: **“REFORMA AL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL EN LO REFERENTE A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA PARA QUE ÉSTA FIGURA JURÍDICA SEA INCORPORADA DENTRO DE LOS DELITOS IMPRESCRIPTIBLES”**.

Los contenidos que implica el presente estudio se encuentran organizados de la siguiente manera: En el acopio teórico de la investigación he procedido a teorizar con precisión elementos conceptuales como: derecho financiero, tributo, contribuyente, la obligación tributaria, el hecho generador, la evasión, tributaria, el debido proceso, delito tributario, defraudación tributaria, la prescripción.

A continuación expongo el marco jurídico, en el que se analiza el tratamiento tributario con respecto a la defraudación.

El estudio empírico se complementa con la realización de un proceso de investigación de campo, que comprende la aplicación de un cuestionario a treinta profesionales del derecho, quienes se pronunciaron sobre la

problemática a investigar, emitiendo sus opiniones a los problemas jurídicos propuestos. Finalmente se procedió a la presentación de las conclusiones y recomendaciones que constituyen el producto depurado del presente trabajo.

4. REVISIÓN DE LITERATURA

4.1. MARCO CONCEPTUAL

Es la definición de los diferentes conceptos en relación al trabajo de investigación utilizando los términos más importantes, para definirlos de acuerdo a lo que establecen las fuentes bibliográficas.

4.1.1. Derecho Financiero

Para desarrollar la naturaleza y alcances del Derecho Financiero, es pertinente partir del estudio de su definición; al respecto el jurista José Menéndez Galeana cita la siguiente definición de José Francisco de la Garza quien concibe que “El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión y manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de los recursos para los gastos públicos; así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establece entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.”¹

Con esta definición de Derecho Financiero, se debe establecer que existe una íntima relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Financiero, por la necesidad de fijar metas y escoger los instrumentos más idóneos que

¹ MENÉNDEZ Galeana José, “Introducción al Derecho Financiero”, Editorial Trillas, 2003, México D. F., México.

permitan un avance y desarrollo en los aspectos económicos y políticos de los hechos regulados por la ley financiera. De esta forma el Derecho Financiero contiene al Derecho Tributario. Constituyéndose en el regulador del estudio presupuestario estatal; y, estableciendo las pautas para la correspondiente generación de ingresos y control de los gastos. Su necesidad en el desenvolvimiento de la actividad estatal es trascendental, ya que permite fijar las metas económicas de un Estado.

En base a esta definición personalmente puedo argumentar, que el Derecho Financiero se consolida como un amplio y muy complejo conjunto de normas y principios que buscan regular tres aspectos trascendentes de la actividad financiera del Estado, que son: la obtención de recursos, la correcta administración de los mismos y la racionalizada erogación (gastos e inversiones) que se realicen con los ingresos públicos.

El Dr. Leonardo Andrade sostiene que “El Derecho Financiero tiene como finalidad el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus diversas manifestaciones, y tanto por su naturaleza y contenido como por su objeto, constituye disciplina integrante del Derecho Público.”²

De la transcripción citada, pueden destacarse las siguientes características que singularizan al Derecho Financiero: es una rama jurídica, es decir, estamos aceptando la confirmación de la máxima jurídica es decir, que aun

²ANDRADE Leonardo, “Manual del Derecho Tributario”, Editorial Compu-Grafic, Quito, Ecuador.

cuando se proclame la tan rebatida autonomía del derecho financiero, es indiscutible el hecho de que el Derecho es un todo único e indivisible en su esencia y en su unidad superior, por lo tanto, no puede existir ramificación alguna, que pueda ser considerada como un algo despojado o independiente de las demás ramas del Derecho. Existe una suerte de interdependencia entre ramas jurídicas, que hacen necesaria una coordinada articulación entre unas y otras, de tal forma que la estructura normativa de un Estado funcione acertadamente en beneficio de la sociedad.

4.1.2. Tributo

A continuación se expone la definición de Tributo señalada por el Dr. Guillermo Cabanellas: “Etimológicamente tributo, proviene de la palabra latina *tributum* que significa carga, gravamen, imposición. Es una retribución establecida y regulada por Ley o Resolución emitida por el órgano competente. La finalidad básica de los tributos es la de obtener ingresos para financiar las actividades del Estado. Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por la Administración Pública como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho al que la ley vincula la obligación de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.”³

De esta definición, se entiende por Tributo a las cargas tributarias que se traducen para el Estado en recursos obtenidos frente al contribuyente

³ CABANELLAS, Guillermo: 1998. DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL, Editorial Heliasta, Tomo VI, Buenos Aires Argentina. Pág. 225

obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley a un hecho indicativo de capacidad económica. Su objetivo principal es financiar el presupuesto general del Estado. Su configuración viene dada por la normativa. De ahí que en su clasificación nos encontramos con impuestos, tasas y contribuciones, la contraprestación directa o indirecta la asume el Estado.

“Se llama tributo a los impuestos que tanto las empresas, y organizaciones deben pagar al Estado por aspectos diversos, como por ejemplo: contratación de un servicio, compra de un producto, vivienda o automóvil, los ingresos obtenidos por estos conceptos (impuestos) forman parte de la gran mayoría de los ingresos de un Estado, con los que se realizan inversiones de infraestructura o sociales y además se pagan los gastos administrativos de la nación.”⁴

De esta definición podemos decir que el tributo se exterioriza en la potestad tributaria del Estado y que no solo lo pagan las empresas sino todos los ciudadanos por las diferentes actividades económicas que realicen, puesto que este decide unilateralmente respecto a la creación de las obligaciones para los contribuyentes que deben pagar, enfocando siempre una finalidad de que estos recursos sean retribuidos a la sociedad con la construcción de obras sociales y de infraestructura para el bienestar de toda su población.

⁴ COUTURE, J. Eduardo. VOCABULARIO JURÍDICO. 4ª. Reimp. Ediciones de Palma, Buenos Aires. 1991. Pág. 185

“Los tributos son ingresos públicos 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 vincule en el deber de contribuir. Su objetivo se fundamenta en obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.”⁵

Consideramos que los tributos constituyen una de las principales fuentes de ingresos estatales, el gasto público se solventa en gran medida utilizando los recursos provenientes de la recaudación fiscal; haciendo una relación lógica, a mayor gasto, mayor necesidad de recursos. Por lo tanto los tributos son ingresos que el Estado percibe de los contribuyentes en forma de impuestos, tasas o contribuciones especiales para financiar servicios públicos, la ejecución de programas, planes y proyectos de desarrollo económico. La política fiscal es una de las principales políticas macroeconómicas, siendo uno de sus principales objetivos contribuir a la redistribución de la riqueza entre la población a través de los ingresos y los gastos públicos.

Es importante considerar que actualmente en el caso del Estado ecuatoriano, por medio de la política fiscal impuesta, se ha propugnado evitar la evasión y elusión tributaria.

⁵ **ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA**, Edit. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires Argentina, 1998. Pág. 230

4.1.3 Contribuyente

En palabras de Rodrigo Lovato, los contribuyentes: “Son aquellos respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria , es toda persona física o natural y jurídica o moral obligada a cumplir y hacer cumplir los deberes formales según lo establecen las leyes tributarias del país, esto debe proveerse del número de registro nacional del contribuyente (RNC) el cual le sirve como código de identificación en sus actividades fiscales y como control de la administración para dar seguimiento al cumplimiento de los derechos y deberes de éstos.”⁶

La definición emitida por este autor establece concordancia con el sistema tributario ecuatoriano, en virtud de establecer que contribuyente es el partícipe de la obligación tributaria en relación con la verificación que realiza el Estado. En nuestro país la identificación del contribuyente se genera a través del Registro Único de Contribuyentes RUC, mecanismo que permite al Fisco ejercer su actividad de Control; y, que encuentra su singularidad normativa en la Ley de Registro Único de Contribuyentes.

El Código Tributario en vigencia nos da la siguiente definición: “Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá

⁶ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. *University Press*. Argentina. 2002.

su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.”⁷

De acuerdo a lo estipulado en el código tributario contribuyente es toda persona natural o jurídica y tiene que hacer su prestación económica por la verificación del hecho generador sobre quién recae la obligación tributaria, es el destinatario legal que debe pagar el tributo al Estado como realizador del hecho imponible es el administrado respecto del impuesto, dentro de los principios subsumibles a su tratamiento, tenemos el principio de igualdad, generalidad, equidad y capacidad contributiva.

Consideramos que la identificación de los contribuyentes ante la administración tributaria tiene que constar registrado en el (RUC) en todos los materiales impresos que utilice el contribuyente, como son, papeles con membrete, facturas, cheques, órdenes de compra o pedido o cualquier otro tipo de formulario o documentación.

4.1.4 La Obligación Tributaria

De acuerdo con Washington Durango Flores: “La obligación tributaria es un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto (acreedor) que actúa ejercitando el poder tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.”⁸

⁷ Corporación de Estudios y Publicaciones. Código Tributario. 2012

⁸ Washington Durango Flores, LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA. Editorial Universitaria, Quito - Ecuador, 1999.

La 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. Los elementos de la obligación tributaria son: el hecho generador, el sujeto activo, el sujeto pasivo. La obligación tributaria se puede extinguir al momento que se produce el pago cuando se compensa con créditos líquidos, cuando se produce una confusión, se concede una remisión o por prescripción. Ante las nuevas formas de imposición, concluimos que la obligación tributaria fomenta la incorporación de nuevas modalidades de obligatoriedad que compatibilicen la eficiencia económica y recaudatoria, en particular con la equidad impositiva, así como el respeto a la progresividad en su conjunto.

La relación que produce la actividad tributaria que une legalmente al Estado y al sujeto pasivo o contribuyente, recibe la denominación doctrinaria de relación jurídica tributaria, la misma que surge en 1926 con el profesor suizo *Erist Blumenstein* para quien “la relación jurídica que se configuraba entre el Estado o ente que exigía los tributos y sujetos afectados por éstos, era el elemento aglutinante o núcleo, alrededor del cual, se debía construir el Derecho Tributario...”⁹

⁹ SPISSO Rodolfo, “Derecho Constitucional Tributario”.

La obligación tributaria de pagar el tributo encuentra su fundamento en la relación del Estado y el contribuyente. Las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, surgen de esta relación que genera a su vez derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial y a la vez compleja.

La definición de Obligación Tributaria según el jurista Héctor Villegas señala que “Es el vínculo jurídico obligacional que se establece entre el Fisco como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo y un sujeto pasivo que está obligado a su pago. Tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado, y la diferencia surge de su objeto que es el tributo.”¹⁰

Consideramos con lo citado anteriormente que la obligación tributaria es la base angular sobre la que descansa la potestad tributaria del Estado, y se constituye en un vínculo directo y personal, entre el Estado como sujeto activo o acreedor del tributo y el sujeto pasivo sea éste contribuyente o responsable; ambos en virtud de relación, son sujetos tanto de derechos como de obligaciones, que deben ser satisfechas oportunamente, por ejemplo, el sujeto pasivo tiene como derecho primigenio el contar con las garantías necesarias para el adecuado manejo de la información por la administración tributaria, pero también la obligación de declarar sus impuestos en forma periódica, conforme lo exija la ley y los reglamentos de naturaleza tributaria.

¹⁰ VILLEGAS Héctor V., “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”.

4.1.5 El Hecho Generador

El hecho generador se constituye en un presupuesto fundamental para el nacimiento de la obligación tributaria propiamente dicha, el mismo que debe encontrarse establecido en la ley, pues sin su verificación material resultaría ilegítima dicha exigencia tributaria. Respecto de su definición la Dra. Bella Castillo expresa: “En definitiva, el hecho generador es un hecho, acto, contrato o situación, prescrito de antemano en la ley, que origina la obligación tributaria una vez que el sujeto pasivo se ha circunscrito en el presupuesto sentado en una norma jurídica.”¹¹

Entonces, el hecho generador es el presupuesto establecido en la Ley para la configuración del tributo, es decir, aquel hecho descrito por la norma cuyo acontecimiento da lugar al nacimiento de la obligación tributaria y sus consecuencias. Como ejemplo: en el impuesto al valor agregado, se señala que la transferencia de bienes muebles de naturaleza corporal en todas sus etapas de comercialización, estará gravado con las tarifas de este impuesto. Así, la venta de un computador se constituye en el hecho generador del impuesto y por lo tanto, gravará a dicha transacción con 14% de IVA.

En una similar concepción Rodolfo Spisso al referirse al hecho imponible expresa: “El hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo, representa la noción o concepto fundamental en la estructura del tributo y en la teoría para su explicación. A efectos didácticos, podemos decir que el hecho

¹¹ CASTILLO Hidalgo Bella, “Manual de Legislación Tributaria”.

imponible, ocupa en la teoría del tributo, una posición semejante, a la que tiene el tipo en la teoría del delito. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización, origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.”¹²

Para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria es necesario que además del precepto legal, que oficia de causa de la obligación, haya acaecido el hecho o causa material de esa obligación. Este hecho es conocido como “hecho generador”.

El hecho generador plantea la distinción de dos presupuestos de hecho: los de naturaleza económica y los de naturaleza jurídica. Para el nacimiento de la obligación tributaria, el hecho generador tiene siempre el carácter de un puro hecho, dado que la voluntad de los sujetos que realizan el hecho en cuestión será operante para provocar diversos efectos jurídicos. Sin embargo, para dar origen al vínculo tributario, en su aparición no interviene más voluntad que la de la ley.

4.1.6 La Evasión Tributaria

El economista Jesús Espinoza nos da la siguiente definición con respecto a esta temática “Se entiende que existe evasión fiscal cuando una persona

¹² SPISSO Rodolfo, “Derecho Constitucional Tributario”.

infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligado."¹³

La evasión tributaria o evasión de impuestos es una figura jurídica consistente en la falta de pago voluntario de tributos establecidos por la ley. La cultura tributaria juega un papel predominante en la conciencia social. Evadir es un perjuicio estatal reflejado en contra de la totalidad de ciudadanos. Precisamente la gestión que realiza un ente encargado a recaudar impuestos, implica la facultad de determinar y desentrañar las técnicas evasivas utilizadas. Sin embargo, la evasión constituye la brecha entre la coacción del Estado en el cobro del impuesto y la contribución voluntaria de los sujetos pasivos.

Para el jurista Armando Giorgetti "La evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley."¹⁴

De las definiciones citadas y en términos generales se puede decir que la Evasión Tributaria es la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes. Ese incumplimiento puede derivar en pérdida efectiva de ingreso para el Fisco (por ejemplo, caso de morosidad, de omisión de

¹³ESPINOZA, Jesús, "La Evasión Fiscal", Editorial De Palma

¹⁴GIORGETTI, Armando, "La Evasión Fiscal y sus Efectos", Editorial Porrúa.

pago, de defraudación y contrabando) o no (por ejemplo, un contribuyente que no presenta o presenta fuera del plazo una declaración de impuesto sin tener que liquidar y pagar impuesto).

La manera de que un sistema tributario contribuya al incremento de una mayor evasión impositiva, se debe básicamente al incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. La importancia de la carga fiscal y su influencia en los costos de producción y comercialización y de la prestación de servicios, hace que el contribuyente evasor goce de ventajas significativas frente al contribuyente cumplidor.

La normativa tributaria debe ser estructurada de tal manera que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad; que el contenido de las normas sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para su aplicación por parte de los administrados y administradores.

Como se conoce, el objetivo fundamental de la Administración Tributaria es conseguir la aplicación efectiva del Sistema Tributario Estatal a todos los ciudadanos obligados dentro del marco legal establecido, buscando lograr un máximo de recaudación con el mínimo costo. Un objetivo adicional, implícito en el anterior, consiste en promover el máximo cumplimiento voluntario de sus obligaciones por parte de los contribuyentes. El

cumplimiento de estos objetivos implica la existencia de una Administración Tributaria eficiente y efectiva.

El contribuyente al saber que no se lo puede controlar se siente tentado a incurrir en esa conducta 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 pagar menos impuestos que aquellas firmas de menor capacidad contributiva.

Esta situación no deseable, genera una completa desestabilización social. Cambia la percepción del ciudadano común y de los contribuyentes que cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

4.1.7. El Debido Proceso

“El debido proceso, como principio constitucional, significa el conjunto de garantías de orden constitucional, que por un lado aseguran a las partes el ejercicio de sus facultades procesales y, de otro, legitiman la propia función jurisdiccional.”¹⁵

Es necesario recordar que las normas del debido proceso deben ser aplicadas en todo proceso y procedimiento, situación que si bien queda muy

¹⁵ARAÚJO CINTRA, Antonio Carlos de; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel: **TEORIA GENERAL DEL PROCESO**, 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998. Pág. 56

clara, por conminación constitucional, por la tendencia que existió en un momento dado de restringirla a lo jurisdiccional.

En palabras de la tratadista Azula Camacho: “El debido proceso es un principio jurídico procesal o sustantivo, según el cual cualquier persona tiene derecho a cierta gama de garantías mínimas, las cuales tienden en asegurar el resultado justo y equitativo dentro de cada proceso efectuado, y a permitir a las personas tener la oportunidad de ser oídas y así hacer valer sus pretensiones frente a cualquier juez o autoridad administrativa. El debido proceso constituye un postulado básico del Estado de Derecho, traducido en la facultad del ciudadano de exigir tanto en la actuación judicial como administrativa, el respeto irrestricto de las normas y ritos propios de la actuación por parte del Estado en cada caso concreto de aplicación de la ley sustancial.”¹⁶

El debido proceso es una obligación plena de carácter fundamental, en resumen los contenidos del debido proceso el derecho a ser oído, el derecho al proceso, el derecho al plazo razonable, etc., son elementos que constituyen el aseguramiento de los derechos y garantías constitucionales. Con la aplicación de ello se garantiza que todo tipo de proceso se desarrolle con arreglo a los principios de dirección judicial del proceso, economía, inmediación y socialización procesal.

¹⁶AZULA CAMACHO, **MANUAL DE DERECHO PROCESAL**. Tomo I Teoría General Del Proceso. Editorial Temis. 2000. Pág. 66.

“El debido proceso es un derecho fundamental, parte esencial de los derechos humanos, elevado al rango de norma constitucional con el propósito de preservar su integridad: tiene protección internacional a través de los sistemas de salvaguarda de los derechos humanos: es el límite entre el derecho y la arbitrariedad en el campo de la administración de justicia.”¹⁷

Es necesario puntualizar que los derechos constitucionales son ilimitados, lo cual impide incluso realizar una enumeración taxativa de ellos. Teniendo en cuenta que la Constitución es una manifestación de la voluntad del pueblo, el principal derecho con que cuentan los ciudadanos en un sistema democrático, es la supremacía de dicha normatividad y al respeto de la voluntad expresada en ella. La supremacía constitucional se encuentra plasmada en el artículo 424 de la propia Carta Magna.

“El derecho al debido proceso constituye una garantía inherente a la persona humana y aplicable a cualquier clase de procedimiento, siendo entendido como el trámite que permite oír a las partes de la manera prevista en la Ley, y que ajustado a derecho otorga a las partes el tiempo y los medios adecuados para imponer sus defensas. Es entonces el conjunto de garantías que protegen al ciudadano sometido a cualquier proceso, que le aseguran a lo largo del mismo una recta y cumplida administración de justicia, la

¹⁷OPCIT. OSSORIO, Manuel (2009). Pág. 86

seguridad jurídica, la racionalidad y la fundamentación de las resoluciones judiciales conforme a Derecho.”¹⁸

El debido proceso debe ser entendido y aplicado en su sentido más amplio, y lo definimos como aquel mecanismo de protección del que gozan todos los ciudadanos frente a cualquier proceso del Estado, siendo aplicables todas las garantías reconocidas en instrumentos nacionales e internacionales con la finalidad de alcanzar el más alto grado de eficacia su reconocimiento como derecho fundamental. El debido proceso conlleva un sentido de justicia a lo largo de los procedimientos administrativos y judiciales, en aplicación de principios como el de seguridad jurídica y de legalidad.

4.1.8. Delito Tributario

La Real Academia de la Lengua define el vocablo delito como: “la acción u omisión voluntaria castigada por la ley con pena grave.”¹⁹ A lo largo de la historia los pensadores y juristas han dado su propia definición de lo que es el delito. En latín delito, es "*delictum*" palabra que sugiere un hecho contra la ley, un acto doloso que se castiga con una pena.

Surgen de esta manera situaciones jurídicas en las que el sujeto pasivo de la imposición considera que ésta es excesiva o que no debe cumplirla, configurándose la defraudación al Estado, por defecto de hacer uso excesiva

¹⁸ OPCIT. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto (1986) Pág. 85

¹⁹ www.rae.es

de la norma que le permite una exención o exoneración, provocando la evasión o elusión tributaria.

“Para Guillermo Cabanellas, da su explicación cuando comienza diciendo que la palabra Acto, abarca tanto a lo que uno hace como a lo que deja de hacer (acción y omisión). En las dos formas se expresa la voluntad”. Para que el Acto sea delictivo, debe estar descrito como tal en los Códigos Penales.

Para Von Liszt, el delito es: Una acción antijurídica, culpable y penada. Siguiendo la misma línea el Doctor Jorge Zavala Egas, en su libro Ensayos Jurídicos define al delito y sus características como: “El delito es un acto que se torna infracción cuando tiene los agregados de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.”²⁰

El delito siempre va a tener una naturaleza ilícita porque para que se configure, se requiere una serie de elementos que se alineen en ése y actúen en conjunto, dando como resultado el daño y violación del bien jurídico protegido.

Según el Diccionario de Guillermo Cabanellas, "Etimológicamente la palabra Delito proviene del latín *“delictum”*, expresión también de un hecho

²⁰ . ZÁVALA EGAS Jorge. Delito Tributario 2008. Universidad Católica de Guayaquil. Primera Edición. Pág. 159 – 160

antijurídico y doloso castigado con una pena. En general, culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa."²¹

El delito tributario no sólo se lo ve como un simple acto, sino que constituye una conducta atípica, ya que al existir, se evidencia la necesidad de que se cumpla la violación de la ley establecida y la presencia de la defraudación en el cumplimiento de las normas.

El Código Orgánico Integral Penal, en su Libro Primero, Título I "La Infracción Penal en General", señala en el segundo inciso del Art. 19.- "Delito es la infracción penal sancionada con pena privativa de libertad mayor a treinta días."²²

Se puede deducir que el delito es el desajuste de la conducta del ser humano, únicamente con el ánimo de causar daño a la sociedad, al vulnerar los derechos de las personas o de bienes jurídicamente tutelados y garantizados por la Constitución, que se adecúa a una norma jurídica tipificada en la ley, sea por acción u omisión, el mismo que es sancionado con una pena, de acuerdo a la gravedad de la transgresión.

El delito siempre va a ser determinado junto a su sanción establecida por la gravedad del mismo y la participación del sujeto en éste; por lo tanto, no puede tener otra naturaleza que no sea represora, porque solo del resultado

²¹ CABANELLAS DE TORRES GUILLERMO, DICCIONARIO JURÍDICO ELEMENTAL, EDITORIAL HELIASTA, 18ª. Edición, 2006, Buenos Aires, pág. 114.

²² CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL, SUPLEMENTO R.O. Nº 180, aprobado en febrero 10/2014, Libro Primero, Título I, Art. 19, 2º inc.

de la sanción impuesta se puede saber qué efecto ha causado en el individuo evitándose la reincidencia.

4.1.9 Defraudación Tributaria

La defraudación tributaria es definida por el jurista mexicano Bruno Ariel Rezzoagli como: “una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción, consiste en omitir (total o parcialmente) ingresar a la Administración Fiscal sumas adeudadas por los sujetos o particulares en concepto de tributos, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas.”²³

De esta definición, puedo colegir que la defraudación tributaria es el ilícito grave, dentro del régimen normativo de las infracciones de esta naturaleza, supone una actitud dolosa del sujeto pasivo, de inducir al error a la administración tributaria a través de medios fraudulentos como la falsificación, alteración u ocultamiento de datos y de esta forma dejar de pagar total o parcialmente uno o varios tributos adeudados. Toda defraudación tiene la característica en el engaño, y existen dos clases de defraudación tributaria una aduanera y la común.

En nuestra normativa fue incorporado el concepto de defraudación como todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en

²³ JIMENEZ, de Asua Luis. **LA TEORÍA JURÍDICA DEL DELITO**. Edit. Dikinson. Madrid. 2005. Pág. 150

provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria. De esta forma, concebíamos la defraudación como las actuaciones dolosas de las personas en menoscabo y perjuicio de la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos en provecho propio o de un tercero.

Nótese que los actos que se relacionan directamente con la defraudación y la norma los puntualiza como simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño. La facultad de determinar que posee la Administración Tributaria establece en el ámbito de su respectiva gestión y competencia, la correspondiente verificación de elementos (sujeto obligado, base imponible, hecho generador, etc.), que posibiliten de forma precisa la facultad de control en cuanto a la revisión y emisión del acto administrativo final. El contravenir con la intencionalidad de pagar menos tributos o de no pagarlos, la norma considera a este hecho como defraudatorio.

La defraudación es un delito que establece de forma implícita el dolo y la culpa, en razón de que el sujeto busca cometer el delito, engañando a la Administración Tributaria, a la autoridad, cometiendo fraude directo y burlando incluso el control de la Autoridad.

“El fraude fiscal hunde sus raíces en el terreno de la psicología individual. El origen de sus causas pertenece, por tanto, más al ámbito de la Sociología

Tributaria que al Derecho Tributario. Aun así, la experiencia que proporciona la práctica tributaria permite aventurar algunas de ellas. Ante todo, no debemos perder de vista la naturaleza del ser humano, fundamentalmente insolidaria. Tampoco, la concepción utilitarista de la fiscalidad, que induce a contribuir no en función de la capacidad económica, que es lo prescrito por las normas, sino atendiendo a la contraprestación recibida a cambio, en términos de acceso a bienes y servicios públicos financiados con impuestos (...) (...) ¿Hasta cuándo pues, debemos seguir tolerando socialmente este tipo de actitudes? Hablemos claro: el fraude fiscal es perjudicial no solo para la Hacienda Pública sino también para los trabajadores, que representamos la inmensa proporción de ciudadanos. Por tanto únicamente cabe rechazarlo. Y de paso, despojarlo de esa aura de manifestación genial del espíritu que todavía suelen atribuirle los ingenuos. Porque para cometer fraude no resulta necesario ser una persona de especial inteligencia. Basta con disponer de los medios económicos con los que llamar a la puerta de quienes ofrecen paquetes elusivos a la medida de cada perfil de necesidades. Estos oferentes serían, en todo caso, los brillantes. Y tampoco, en su mayor parte se dedican a comercializar las soluciones ensayadas con éxito por unas pocas mentes pioneras.”²⁴

El crecimiento, expansión y desarrollo que experimenta el nivel de conciencia tributaria encuentra su contrario en la generación de nuevas fuentes de riesgo que ponen en vilo la estabilidad tributaria. Porque cada

²⁴ SANTOLAYA BLAY Manuel Libro El Fraude Fiscal de la Recaudación Tributaria Pág. 19 Primera Edición. 2008. Valencia España. Edición Fiscal CISS

sistema tributario dispone de un régimen sancionador diferenciado, debido a que en función de las figuras que lo integren y, sobre todo, de los procedimientos de aplicación de los tributos que prevalezcan, serán unas u otras las conductas que supongan un mayor riesgo para los intereses del Estado y, en consecuencia, se constituirán de uno u otro modo los tipos de las infracciones tributarias. No se puede comparar el tratamiento que establezca la Administración Tributaria a una contravención; y, el tratamiento en relación a un caso específico de defraudación.

“En el delito de defraudación dentro de la legislación vigente, se pueden identificar dos elementos o requisitos de tipo objetivo: el primero se puede identificar sintéticamente como evasión de impuestos u obtención ilícita de devoluciones; y, el segundo elemento es lo relativo al componente defraudatorio de la conducta mediante la cual se obtiene el resultado. Se trata, en todo caso, de un tipo en el cual se puede identificar como el bien jurídico protegido a la recaudación tributaria, o si se prefiere decir el interés público al reparto de la carga tributaria, según lo establecido en la Ley.”²⁵

La normativa tributaria es clara y de conocimiento general, al prescribir que nadie será exonerado de cumplir sus disposiciones y menos de alegar ignorancia como excusa para no acatar sus normas; sin embargo, es acertada al señalar los hechos que pueden agravar el cometimiento de una infracción relacionada a la defraudación, la misma que se considera

²⁵ Andrade Leonardo El Ilícito Tributario Pág. 119 Corporación de Estudios y Publicaciones. 2010. Quito – Ecuador. Primera Edición.

agravada cuando se realiza en concurrencia de uno o más funcionarios de la Administración Pública; y, que además provoca la destitución de los mismos.

Vale destacar que la percepción de los ciudadanos puede verse afectada ya que existe el riesgo que se considere que la Administración Tributaria no realiza el esfuerzo necesario para combatir la defraudación. La defraudación es un fenómeno que no afecta exclusivamente a los recursos del Estado, sino que distorsiona los comportamientos ante empresas fiscalmente cumplidoras que se enfrentan a la competencia desleal de las incumplidoras. Entonces corremos el riesgo que el valerse del incumplimiento se percibe como una modalidad de ejercer las obligaciones tributarias.

En consecuencia, considero desde esta perspectiva que la defraudación redundará en una pérdida de riqueza para el conjunto de la sociedad.

El Diccionario de la Lengua Española, señala que DEFRAUDAR “es privar a alguien con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho. Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.”²⁶

Resumo entonces las características esenciales de la defraudación. Se realiza un perjuicio al Estado, es decir, a la sociedad en general. Se contraviene la normativa tributaria. El implicado en la defraudación incumple

²⁶ Real Academia Española. Vigésima Segunda Edición. 2001. Tomo I. Madrid. Página 738.

sus obligaciones tributarias. La defraudación se convierte en un abuso. Es un acto desleal a la sociedad, por su componente de intencionalidad en cuanto al dolo y engaño del infractor.

La propia complejidad de las normas puede llevar en ocasiones a errores y dificultades de aplicación. Cuando la realidad económica y social es compleja también lo es el sistema tributario. Ello sucede debido a su generalidad, ya que pretende llegar al conjunto de los ciudadanos, la mayoría de los cuales carecen de formación específica para hacer frente a las obligaciones estatales.

En cualquier caso, la variedad de configuraciones que pueden presentar las tramas de la defraudación, las especialidades de los distintos sectores en los que operan, el tipo de contribuyente en el que se manifiesta la defraudación, las distintas posibilidades de “estrategia”, constituyen junto con otras muchas, algunas de las circunstancias que obligan a que sea considerado como delito imprescriptible por ser una conducta ilícita perjudicial a todo el Estado.

4.1.10 La Prescripción

El tratadista Jiménez de Asúa, manifiesta que: “La prescripción, *lato sensu*, es una institución jurídica que tiene como finalidad la adquisición o extinción de derechos por el solo hecho del transcurso del tiempo, siempre y cuando se cumplan determinadas condiciones. De otra forma y en atención a los

criterios tradicionales, se puede colegir que consiste en una delimitación en el tiempo de la eficacia del Derecho, es decir, la prescripción establece el límite en el cual, de la eficacia valorada desde la óptica trascendental de justicia plena, se pasa a una eficacia relativizada pragmáticamente hacia los derechos e intereses inmediatos del individuo y del grupo social.”²⁷

La ciencia del Derecho tiene por objeto regular las relaciones interpersonales, mediante normas que tienden a prevenir, evitar y resolver conflictos. En esa perspectiva de pacificación de las relaciones jurídicas de la sociedad, la prescripción es un instituto de enorme trascendencia; porque tiende, bien a extinguir acciones unidas al ejercicio de derechos o bien a la consolidación de estos últimos, en ambos casos por el transcurso del tiempo.

Por su parte, Guillermo Cabanellas, manifiesta que: “en materia de derecho civil esta institución se refiere lógicamente a bienes materiales, tangibles e intangibles, a derechos más inmediatos y prescindibles, por lo que cumple su finalidad. Empero, el problema se presenta en su aplicación en materia de Derecho Penal, pues al referirse al ser humano directamente en sus bienes más preciados como lo son la vida y la libertad, junto a valores como la justicia, igualdad y equidad; toma un sentido de trascendencia, valoración

²⁷ JIMENEZ, de Asua Luis. **LA TEORÍA JURÍDICA DEL DELITO**. Edit. Dikinson. Madrid. 2005. Pág. 150

ética, ontológica y moral que lo revisten de gran complejidad y enorme riqueza filosófica.”²⁸

La prescripción es pues un concepto propio del Derecho civil, dada su vinculación con el Derecho de propiedad; ámbito en el cual asume dos modalidades: adquisitiva y extintiva. La razón para acudir al tiempo como un medio auxiliar para clarificar situaciones jurídicas confusas, otorgándoles certeza, no tiene otro fundamento que evitar disputas interminables. En efecto, el Derecho apunta a otorgar seguridad a las relaciones jurídicas.

“La prescripción no solo extingue definitivamente el derecho del actor, sino que impide un pronunciamiento sobre el fondo de la pretensión. La caducidad implica la pérdida del derecho propio por no efectuar la conducta exigida o realizar un acto determinado dentro de cierto plazo. El derecho que se pierde por la caducidad puede ser sustantivo o procesal, y puede haber nacido o estar en gestación, por la omisión de realizar la conducta establecida en la ley dentro del tiempo establecido. Ambas se producen por la inactividad del sujeto procesal durante determinado período de tiempo, la prescripción extingue la acción y la caducidad, por lo que no se llega a dictar la sentencia definitiva, aunque la prescripción se puede interrumpir, mientras que la caducidad es fatal, por lo que la primera debe ser alegada, mientras que la segunda opera de pleno derecho, aunque el Código General de Procesos confunde los dos conceptos, al establecerlas no solo como una de

²⁸ CABANELLAS DE TORRES GUILLERMO, DICCIONARIO JURÍDICO ELEMENTAL, EDITORIAL HELIASTA, 18ª. Edición, 2006, Buenos Aires, pág. 114.

las excepciones previas (Art. 153, No. 7 COGEP), sino que tratándose de las demandas contencioso tributarias y contencioso administrativas, se refiere a una prescripción del derecho a ejercer la acción.”²⁹

El origen histórico de la prescripción revela que, aunque adoptó dos modalidades, en realidad se trata de una misma figura con dos efectos o dos caras de una misma moneda; el transcurso del tiempo va a modificar el estado de los derechos de su titular hasta el punto de perderlos. En cambio para la contraparte el transcurso del tiempo tiene un beneficio, con la atribución del Derecho. Siendo adquisitiva para el nuevo titular es extintiva para ex titular, porque así como se consolida el dominio de una cosa, simultáneamente se extingue la acción del verdadero dueño para deducir cualquier reclamación sobre la misma, contrariamente quién reclama a tiempo sus derechos evita que se opere la prescripción adquisitiva en su contra. El doble efecto no se desvirtúa, así en determinados casos sea exclusivamente adquisitiva o simplemente liberatoria.

“Prescripción es la pérdida de la facultad que tiene la administración tributaria para cobrar un tributo, previamente determinado. El cobro se lo hace a través de la coactiva.”³⁰

Aunque la definición otorgada por la Dra. Yupangui implica sólo la pérdida de la facultad recaudatoria; es necesario verificar que también atañe la

²⁹ Oyarte Rafael. Corporación de Estudios y Publicaciones Debido Proceso Pág. 477. Quito. 2016. Primera Edición.

³⁰ Yupangui Yolanda Terminología Básica Tributaria Pág. 49 . Volumen 2. Quito. 2010. Primera Edición.

prescripción a la facultad de control en cuanto a proponer una denuncia ante la Fiscalía, en el supuesto de verificar un caso de defraudación dentro del ámbito determinativo. En el caso de presentarse la denuncia, limita la actuación del fiscal en relación a establecer el tiempo en el que prescribe la infracción de defraudación.

La prescripción en Derecho Tributario es de orden público y debe declararse aún de oficio tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley para el efecto, salvo cuando se encuentre discutiendo a nivel administrativo o jurisdiccional la determinación de la obligación tributaria oportunamente efectuada por la Administración y notificada al contribuyente.

Según el autor Fernando Pérez dice, “Al igual que las restantes acciones, la relativa a la imposición de sanciones está sujeta a un plazo de prescripción cuatrienal. Dicho plazo se cuenta desde el momento en que la infracción fue cometida y es susceptible de interrupción.”³¹

No obstante, esta definición la prescripción extintiva es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo propiciador de una infracción, obtiene la liberación de la misma, por inacción del sujeto activo, en su falta de detección o ineficiencia dentro de la gestión tributaria para denunciarla, durante el lapso previsto por ley.

³¹ Pérez Royo Fernando Derecho Financiero y Tributario Parte General Pág. 428 Vigésima Edición. Pamplona. 2010).

4.1.11 Imprescriptibilidad de la Defraudación

En el estudio de las temáticas defraudación y prescripción tributarias establecemos la drasticidad y el impacto del primer concepto; y, el carácter extintivo del segundo. Defraudación Tributaria es violar la norma legal con intencionalidad. La defraudación encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida. Es el atropello de la ley y la transgresión de principios tributarios como la igualdad y generalidad.

La aplicación de la figura de la prescripción a la defraudación tensiona además los principios de equidad, justicia y seguridad jurídica. Ya que el primero supone que se deba exigir el cumplimiento de la obligación a pesar de todo con el tratamiento atinente a la capacidad contributiva, y el segundo que justifica que las normas se apliquen de forma uniforme a todos por igual. Se encuentra comprometido el interés estatal que involucra el interés general. La prescripción en relación a la defraudación, es un hecho capaz de generar efectos jurídicos, que se traducen en la extinción de relaciones obligacionales, como consecuencia de la inactividad del sujeto activo y como falta de ejercicio en el plazo determinado por ley.

Es un modo anormal de extinguir una infracción dolosa, porque frustra el interés sancionatorio, resarcitorio y correctivo de la Ley.

“La legislación penal tributaria ecuatoriana estructura la figura típica de defraudación por medio de la cual realiza la descripción de la conducta

delictiva y en la que constan todos los elementos que la estructuran. El núcleo del tipo es engañar, simular u ocultar a la Administración Tributaria para obtener una determinación de la base imponible desfigurada. La defraudación tributaria es un delito de resultado, pues siempre se debe encontrar presente en la conducta la búsqueda de dejar de pagar tributos en beneficio propio o de otro. Es decir, existe un resultado típico. Se engaña para obtener una determinación tributaria inexacta y así conseguir el resultado externo típico. Ese resultado externo típico es causado por el sujeto que desarrolla la actividad de engaño idóneo para inducir a error en la determinación de la obligación tributaria y así producirlo o conseguirlo.”³²

Consideramos que, la imprescriptibilidad penal ha venido creciendo desde la segunda guerra mundial y actualmente la tendencia de las legislaciones es hacia su aplicación en una diversidad de delitos. Pero ello no se debe a una simple coincidencia, ni al resultado de la mera unificación formal de criterios jurídicos, ni a una tendencia de la globalización; sino a la manifestación de los grandes cambios que afloran en el mundo jurídico.

4.2 MARCO DOCTRINARIO

El marco doctrinario constituye la base filosófica del proyecto investigativo; es el análisis de las diferentes corrientes doctrinales sobre las definiciones principales del presente trabajo.

³² Závala Egas Jorge Delito Tributario Pág. 159 – 160 2008. Universidad Católica de Guayaquil. Primera Edición.

4.2.1 El Derecho Tributario

El derecho tributario es distinto al derecho fiscal, debido a que el derecho fiscal se refiere a todos los ingresos que el Estado percibe, mientras que el derecho tributario se enfoca a los tributos, a los impuestos. Por lo que se puede teorizar que el derecho tributario es la parte especial y el derecho fiscal la parte general.

Es innegable que los sistemas tributarios no constituyen un fenómeno aislado de la realidad social y económica en la que se implementan, sino que son resultado de factores productivos, geográficos, políticos, morales, psicológicos e incluso religiosos, vigentes en un momento dado, que determinan el comportamiento de los sujetos de la sociedad y la forma en que estos pueden aportar de mejor manera al erario nacional.

Discurro que el sistema tributario ecuatoriano debe guardar coherencia con los postulados constitucionales esenciales y con una política de Estado que defina sus prioridades con base a tales postulados, la inclusión de varios principios de los sistemas tributarios al rango de precepto constitucional.

4.2.1.1 Características del Derecho Tributario

En el Derecho Tributario existen particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más del Derecho; estos son:

- 1. “La naturaleza específica de la obligación tributaria.** La obligación tributaria es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de

esta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado: y los entes públicos autorizados a cobra tributos.

2. **Los caracteres de la responsabilidad.** El derecho tributario con frecuencia separa la titularidad de la deuda, de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
3. **El procedimiento económico coactivo.** La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el derecho tributario.
4. **La figura jurídica de la exención.** El sujeto activo no exige el cumplimiento de la obligación tributaria a una determinada categoría de contribuyentes.”³³

Conforme las características establecidas, tenemos el especialísimo estudio del Derecho Tributario, regulado a las condiciones sociales y económicas de su población, y el papel del Estado frente a estas condiciones y la búsqueda de las premisas del desarrollo económico, estabilidad, eficiencia distributiva, equilibrio en la balanza de pagos, entre otros.

El papel del Estado en la economía se plasma precisamente por la implementación de una política económica y una política tributaria,

³³ J. Due. **ANÁLISIS ECONÓMICO DE LOS IMPUESTOS.** Tercera Edición, Editorial Ateneo, Buenos Aires-Argentina, 1970. Pág. 212.

entendidas como los medios por los cuales el Estado regula los aspectos financieros, en procura de la consecución de los objetivos trazados. Es importante entender, que los sistemas tributarios deben responder a sus características propias, y están condicionados por elementos específicos tales como la situación geográfica, su sistema político, necesidades económicas, cultura, o su sistema de producción, por lo que no es posible hablar de un sistema tributario ideal para todos los países, ni tan siquiera para una sociedad determinada.

4.2.1.2 Importancia del Derecho Tributario

El Estado para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescriptible de un sustento económico, que proviene en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que se benefician de las obras y servicios de interés público. Esta situación da origen a una relación de interdependencia entre gobernados.

El Estado sólo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o mejorar su nivel de vida.

Esta relación es de carácter económico, puesto que si el Estado necesita de elevados recursos económicos para implementar las funciones públicas, lo justo y apropiado es que tales recursos deban generarse, casi en su

totalidad, en las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos. Así mismo, es necesario insistir en que la relación Estado gobernados y servicios públicos; cobra en los tiempos actuales una importancia y trascendencia, debido a que durante los últimos años, el alcance de los gastos públicos han aumentado constantemente en el país.

El tratadista Adolfo Carretero Pérez señala: “El origen de la exigencia de legalidad se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad, que solo pueden ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa habilitante.”³⁴

Coincido plenamente con el presente criterio ya que la legalidad para el derecho tributario es la forma que permite materializar ese equilibrio necesario, mediante la legitimación de la carga tributaria, en donde el tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y en ningún caso arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligente para el contribuyente y para cualquier otra persona.

“De modo que única y exclusivamente a través de la Ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y los contribuyentes

³⁴ **CARRETERO PÉREZ**, Adolfo. **DERECHO FINANCIERO**. Santillana. 1998, pág. 81 y 82

se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía; de tal manera que la norma jurídica debe actuar e indicar cuáles son las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta donde llega la potestad del poder público y cuáles son, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos.”³⁵

Como se ha estudiado dentro del Estado existe un crecimiento continuo respecto de sus funciones, por lo que esto es un signo característico de que los tiempos han cambiado y han crecido las necesidades públicas. A pesar de que el Estado cuenta con medios externos de captación de recursos para financiar su desarrollo, esto no es suficiente ante las demandas sociales, al menos debería haber un incremento en la captación de los recursos internos, un aumento en las contribuciones que los ciudadanos en general se encuentran obligados a aportar al Estado para su sostenimiento.

La legalidad constituye una regla del Derecho Constitucional Tributario, universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Solo por iniciativa de ley se podrá establecer, modificar, exonerar y extinguir impuestos.

³⁵ *Ibíd.* Pág.83.

Esto permite presentar al derecho tributario como una disciplina de importancia y trascendencia, su estudio no sólo debe ser disciplinado y profundo, sino también constante y efectivo, pues estamos en presencia de la rama de la ciencia jurídica que suele transformarse con mayor frecuencia.

4.2.1.3 Principios Fundamentales del Régimen Tributario

Los principios tributarios nacen con el objeto de regular las relaciones jurídico-tributarias. De manera que su función consiste en delimitar el marco de actuación, tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo. Para que verdaderamente exista certeza sobre los alcances de la potestad tributaria. Esto a través del establecimiento de los derechos y las obligaciones, que correlativamente surgen entre el Estado y los contribuyentes. Así el papel que desempeñan estos principios, no es otro, que el de límites al poder tributario del Estado. Sin embargo, para asegurar la real efectividad de dichos principios, se deberán establecer en un régimen jurídico específico.

El establecimiento de estos principios en la ley suprema de cada nación, resulta necesario, debido al carácter coercible de las normas que establecen las contribuciones. Ya que esto implica que el Estado, en ejercicio de su facultad de imperio, puede forzar a su cumplimiento incluso en contra de la voluntad del contribuyente. Lo cual se justifica argumentando que es la única forma de garantizar que el ente público obtenga los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades.

El origen de los principios teóricos tributarios se debe al célebre economista Adam Smith, quien en el siglo XVIII realizó una investigación en Economía Política a la cual dio por título: “Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”³⁶. Los principios teóricos esenciales de los tributos formulados por Adam Smith constituyen una aportación al Derecho Tributario que ha logrado gran trascendencia. Hoy en día aún tienen vigencia, y se encuentran establecidos en la mayoría de las constituciones, conservándose así como “Derecho Positivo Constitucional”, es decir, se configura como el fundamento de todo orden normativo tributario.

Principio de generalidad. “El carácter de generalidad implica que la Ley se aplicará a todas aquellas personas que se coloquen en la hipótesis normativa establecida, es decir, se aplica por igual a todos los que se encuentren en las mismas circunstancias.

De tal forma que el principio de generalidad tributaria consiste de acuerdo a Arrijo Vizcaíno, en que sólo están obligados al pago de las contribuciones, aquellas personas que por cualquier motivo o circunstancia se coloquen en la hipótesis normativa que al efecto señalen las leyes tributarias. Es decir, que sólo aquellas personas que realicen los hechos imposables establecidos por las Leyes tributarias deberán sujetarse al pago de las contribuciones.”³⁷

³⁶ SMITH, Adam. *Riqueza de las Naciones*. Pág. 17

³⁷ CARRETERO PÉREZ, Adolfo. *Ob.Cit.* Pág.55

En materia de tributos, el principio de generalidad ha sido entendido como una aplicación al ámbito tributario del principio de generalidad del Derecho, siendo por tanto que, las leyes tributarias deben ser generales y elaboradas de manera abstracta, de forma que no se refieran en concreto a una persona o grupos de personas, ni imponiendo gravámenes, ni concediéndoles beneficios de manera particular.

El principio de generalidad equivale a la contribución de todos los administrados al impuesto, y al hecho de que nadie debe quedar exceptuado de la ley tributaria, reduciéndose las exenciones al mínimo y sólo en los casos de interés público establecidos en la Ley.

Es necesario señalar que algunos de los problemas que generan complejidad en los sistemas tributarios son precisamente las excepciones a este principio, denominados escudos fiscales, pues el establecimiento de excepciones más allá de las determinadas por la real capacidad contributiva de los ciudadanos, genera inequidades y no favorece a la adecuada redistribución, de ahí la importancia en la aplicación de este principio.

Principio de obligatoriedad. “El principio de obligatoriedad implica que todas aquellas personas que se coloquen en el supuesto normativo establecido por la Ley, adquieren de forma inmediata la obligación de cumplir con ese impuesto en las condiciones que la misma establezca, debido a esto, resulta de gran importancia, ya que es a través del

cumplimiento de la obligación tributaria a cargo del particular, que el Estado se hace de los recursos necesarios para el desarrollo de sus actividades.

Por tal motivo, se justifica el hecho de que el cobro de las contribuciones tenga el carácter de exigible. Es decir, que esta obligación pública sea contemplada como un acto que conlleva aparejada ejecución.”³⁸

El principio de obligatoriedad establece estrecha relación con los conceptos de legalidad, generalidad y hecho generador. En cuanto a la obligatoriedad lo entendemos como el vínculo legal voluntario o de hecho que impone una acción o una omisión; y, que según como fue explicado anteriormente encuentra su fundamentación en la obligación tributaria que es el vínculo jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en mérito del cual debe satisfacer una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

Principio de proporcionalidad y equidad. “Respecto a este principio surge la discusión acerca de si se debe considerar proporcionalidad y equidad como un solo principio o como dos distintos pero relacionados.

Adam Smith señalaba que de no llevarse a su efectivo cumplimiento el principio de proporcionalidad se estaría en el supuesto de la desigualdad

³⁸ OPCIT. Arrijo Vizcaíno. Pág.257.

tributaria, por el contrario, de su cumplimiento dependería la igualdad en la tributación. Lo que evidencia que este célebre economista los consideraba como una unidad.

Y aunque muchos tratadistas están de acuerdo con esta concepción no son la totalidad, puesto que también están aquellos que opinan que existen dos principios íntimamente relacionados pero distintos entre sí.”³⁹

El principio de proporcionalidad exige que la fijación de impuestos de los sujetos pasivos en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva. Este principio se basa fundamentalmente en la capacidad de tributar de los habitantes de un Estado. El justo pago de acuerdo a la mayor o menor potencialidad económica.

El principio de equidad es uno de los principios introducidos en la Constitución actual, que guarda relación con el de igualdad, aunque es claro que la igualdad va más allá de la igualdad formal. Este principio es uno de los pilares más importantes sobre los que se asienta nuestro régimen tributario y por tanto debe considerarse éste, elevado al rango de disposición constitucional, en su real dimensión. Se puede afirmar que la equidad consiste principalmente en que la carga tributaria ha de ser repartida justamente.

³⁹ **CARRETERO PÉREZ**, Adolfo. Ob.Cit.Pág.65.

Este postulado puede ser visto desde dos perspectivas. Como manifestación de equivalencia, en donde el tributo se de en medida del beneficio obtenido. Criterio que prima en materia de Tasas y Contribuciones. Como derivación del principio de capacidad contributiva, según la riqueza que posea o genere, debe estar la carga tributaria. El tratamiento igual entre iguales, dentro de toda relación jurídica – tributaria permite el sostenimiento de un sistema justo y razonable.

En opinión de Arrijo Vizcaíno, la proporcionalidad es entonces “...la correcta disposición entre las cuotas, tasas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”⁴⁰.

La equidad y proporcionalidad tributarias establecen criterios con base a la ponderación y distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón de la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

Es decir, que relaciona el principio de proporcionalidad con la capacidad económica de los sujetos pasivos, en vista de eso, es que se sostiene que las tasas progresivas denotan la proporcionalidad de una contribución. Con la finalidad de que así en cada caso, el impacto patrimonial sea distinto con

⁴⁰ OPCIT. Arrijo Vizcaíno. Pág.258

relación a la de ingresos de cada sujeto pasivo. Por su parte, el principio de equidad se refiere a la igualdad de trato que se debe dar a todos aquellos sujetos pasivos que se encuentren en idéntica situación. Para evitar que exista cualquier tipo de discriminación y por ende injusticia.

Al respecto, Margáin Manatou citado por Arrijo Vizcaíno señala, que un tributo se considerará equitativo cuando “sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”⁴¹

Se puede distinguir entre la equidad horizontal, aquella que evita cualquier tipo de discriminación entre los ciudadanos y tiende a fomentar un trato similar entre los contribuyentes ubicados en situaciones similares; por otro lado tenemos la llamada equidad vertical, muy vinculada con los criterios de progresividad y de capacidad contributiva, que procuran que la afectación por la carga tributaria se distribuya de manera proporcional, en mayor medida a quien puede soportarla más, en atención a criterios de bienestar, en definitiva se busca un equilibrio en la distribución de la carga para el sostenimiento del gasto público.

En opinión de Arrijo Vizcaíno, todo sistema tributario que se jacte de ser justo, debe observar los siguientes postulados:

41 **IBÍDEM.** Pág. 259.

1. **“Gravar de forma cualitativa y no cuantitativa.** Esto se logra a través del establecimiento de tasas porcentuales de tipo diferencial a aquellos que gocen de una mayor capacidad económica, para que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.
2. **Distribución igualitaria de las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza.** Esto tiene la finalidad de evitar que en un momento dado el peso de la contribución recaiga sobre una sola fuente.
3. **Utilidad o rendimiento de los contribuyentes.** Sin que esto implique la confiscación total o de una parte sustancial, ya sea, del patrimonio o del producto del trabajo.”⁴²

El concepto de equidad y de proporcionalidad como principios tributarios debe ser entendido a partir de conceptualizaciones filosóficas contienen el principio de justicia, sintetizan el sistema impositivo de un Estado. A medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, incrementa la contribución. La totalidad del sistema fiscal de un país se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos tributarios permitan, en todo nivel político y cultural, la cobertura duradera de los gastos que éste haya de financiar tributariamente.

Principio de legalidad.- Para el estudio del principio de legalidad, es necesario hacer referencia al aforismo latino: “*nullum tributum sine lege*” (no

⁴² OPCIT. Arrijo Vizcaíno. Pág.257

hay tributo sin Ley); cuyo significado radica en que, un tributo no puede existir, sino se encuentra debidamente establecido en la Ley. De esta manera se garantiza al contribuyente una certidumbre en materia de impuestos, ya que sólo podrá ser sujeto de impuestos establecidos previa y expresamente en una Ley. La autoridad no puede entonces imponer los tributos de manera arbitraria, sino en concordancia con lo establecido en las Leyes tributarias.

“De tal forma que a través de este principio de legalidad, se dota de certeza a los distintos sistemas tributarios de cada Estado. Ya que por un lado limitan la aplicación de las contribuciones al señalar que las autoridades administrativas sólo podrán hacer efectiva aplicación de aquellas contribuciones, que se encuentren previa y expresamente establecidas en la Ley. Y por el otro, de manera recíproca, los contribuyentes sólo están obligados al cumplimiento sólo de las obligaciones establecidas, igualmente, por las normas tributarias, respecto de situaciones concretas en que hubieren incurrido.”⁴³

El principio de legalidad va más allá de la sola reserva de ley en materia tributaria, plasmada en el aforismo latino “nullum tributum sine lege”, sino que además tiene que ver con la legitimación misma del ejercicio de la potestad tributaria, que se explica únicamente en su manifestación a través del órgano mayor de representatividad como es el poder legislativo.

⁴³ OPCIT. Arrijo Vizcaíno. Pág.255.

Este principio se encuentra dentro del marco del Estado de Derecho. Por éste, el Estado se rige y acepta estar sometido a normas, a Derecho. El principio de legalidad es también conocido como principio de reserva de ley. Todo el conjunto de las relaciones tributarias, los derechos y obligaciones tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes y responsables, están sometidos en forma estricta e imprescriptible al principio de legalidad.

Principio de suficiencia recaudatoria. Este principio está orientado a que el Estado o Administración Tributaria debe tener en cuenta siempre que la recaudación de tributos será suficiente para el financiamiento del presupuesto o gasto público.

Al referirnos a la suficiencia recaudatoria cabe hacer un pequeño análisis, al existir una cultura tributaria en los contribuyentes, incrementando los niveles de recaudación, como un compromiso moral y social y mas no como un mecanismo coercitivo de recaudación, solo ahí podríamos decir que se ha cumplido con este principio, lo que se revertiría a los habitantes, en la dotación de servicios de educación, vivienda, salud, vialidad, etc.

El principio de suficiencia recaudatoria es tal vez el más novedoso en nuestro régimen constitucional tributario, y que resulta más difícil de entenderlo como parte del régimen tributario. Se podría afirmar que guarda relación más con una política fiscal en conjunto, aunque es innegable

mencionar su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público; en el marco de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que se debe cumplir, guardando estrecha relación con criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas.

4.2.2 La actividad fiscal del Estado.

La materia fiscal se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones.

Sobre la denominación de esta rama del Derecho, podemos hacer alusión a como es denominado en otros sistema jurídicos, tal y como es el caso de Italia donde se llama Derecho Tributario, mientras que en Alemania se habla de un Derecho Impositivo, y en Francia se le denomina Derecho Fiscal.

Dice Emilio Margaín en su libro Introducción al Estudio del Derecho Tributario: “en virtud de que las disposiciones fiscales en el país se aplican no solo a los impuesto y los tributos en general, sino a otros ingresos del Estado, aquellos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos, es decir, los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios; por lo tanto se tiene que hablar de un derecho fiscal.”⁴⁴

Desde este punto de vista coincido con lo aseverado por este autor, debido a que el Derecho Fiscal y el Derecho Tributario son distintos, esto respecto a

⁴⁴ OPCIT. MARGAÍN MANATOU, Emilio. Pág. 56.

que el sistema tributario es una parte del sistema fiscal, y el sistema fiscal comprende entonces tanto la dinámica del ingreso como la del gasto público.

Por lo tanto se puede decir que el Derecho Tributario se refiere a las contribuciones y aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar a favor del Estado, dentro de este contexto, es el conjunto de normas jurídicas que regulan a la determinación y pago de estas contribuciones que puede válidamente denominarse Derecho Tributario; mientras que el Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiendo por fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

En el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica. A pesar de que el Derecho es uno sólo, surgen exigencias de orden práctico que han determinado que se le divida o clasifique conforme a distintos puntos de vista.

El jurista Rafael Bielsa define al Derecho Fiscal como: “un conjunto de formas de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco.”⁴⁵

De esta definición se desprenden los siguientes elementos:

- 1. “La relación jurídico-tributaria debe conducirse bajo la égida del Derecho.-** Lógicamente, al ser el Derecho Fiscal una rama de la ciencia jurídica, su contenido se integra a través de un conjunto de normas jurídicas; la característica esencial de toda norma jurídica es la bilateralidad. Esto significa que impone obligaciones y confiere derechos, una norma es bilateral cuando al propio tiempo que impone deberes a uno o varios concede facultades a otro u otros. Frente a todo sujeto obligado habrá un sujeto facultado; para todo deber corresponderá una facultad, no habrá deber sin facultad; no habrá obligado sin pretensor o inversamente.

- 2. Tradicionalmente el Derecho se divide en dos grandes ramas: público y privado.-** El Derecho Fiscal forma parte del Derecho Público, Jellinek en su teoría “de la naturaleza de la relación jurídica” afirma que todo depende de la clase de relación que se entabla entre los sujetos de una norma jurídica pues es ahí donde radica la clave para la distinción entre el Derecho Público y el Derecho Privado.

⁴⁵ Bielsa Rafael “Derecho Administrativo”. Edit. El Ateneo. Argentina. 5 vol. 1993.

Sí los sujetos de la misma se encuentran colocados por la norma en planos de igualdad y ninguno de ellos interviene como entidad soberana, la relación es de Derecho Privado. Es de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos. Resulta evidente que el Derecho Fiscal sólo puede ser considerado como una rama del Derecho Público, puesto que la naturaleza de la relación jurídico-tributaria está caracterizada por un vínculo establecido entre dos sujetos de distinta categoría, el Estado como entidad soberana, y los contribuyentes, como particulares subordinados a la autoridad que del primero emana. El cobro de los tributos o contribuciones es, en última instancia, un acto de soberanía del Estado, regulado y limitado por la Ley.

3. El contenido fundamental del Derecho Fiscal está constituido por normas jurídicas. Por encima de dichas normas existen una serie de principios rectores que, a manera de guía, señalan e indican las características fundamentales a las que debe encontrarse sujeta la relación jurídico-tributaria. Esos principios constituyen los cimientos de nuestra materia, y deben ser tomados en cuenta por el Legislador al elaborar el contenido de las normas jurídico-fiscales, pues son los que imprimen a la Ley Tributaria, el sello de la justicia, la equidad y la seguridad. Los principios de constitucionalidad, legalidad, justicia, proporcionalidad equidad, certeza, comodidad, economía, vinculación con el gasto público y otros, representan

una especie de infraestructura sobre la cual debe descansar cada Ley Fiscal específica.

Consecuentemente, el contenido del Derecho Fiscal no se agota en la expresión de un simple conjunto de normas jurídicas, sino que parte y se fundamenta en una serie de principios rectores cuyo estudio y comprensión constituye una de las primeras tareas que debe emprender quien se desarrolla en esta disciplina.

La finalidad de ese conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público es la de regular la actividad del Estado como Fisco, aquí se está haciendo una clara alusión a lo que es la relación jurídico-tributaria. El concepto fisco se refiere al órgano estatal encargado de la determinación, liquidación, administración y recaudación de los tributos.

Puede decirse que es la entidad gubernamental a la que le corresponde aplicar la legislación tributaria. Su actividad va a canalizarse mediante la relación jurídico-tributaria, ejercitando el derecho correlativo a la obligación de los particulares de contribuir al gasto público en la forma y términos que dispongan las leyes. El papel del Derecho Fiscal va a consistir en elaborar y suministrar las normas y principios jurídicos reguladores de esa relación y su estudio en última instancia, debe reducirse al análisis y evolución de las normas y principios.”⁴⁶

⁴⁶ Bielsa, Rafael, **“DERECHO ADMINISTRATIVO”**. Edit. El Ateneo. Argentina. 5 vol. Pág.85

El desarrollo económico en si implica una economía estable en la que exista una distribución de renta equitativa y una eficiente asignación de recursos. Empezar programas de gasto sin aumentar los impuestos para pagar los mismos, puede llevar a substanciales déficit gubernamentales. En tal sentido, uno de los principales motivos de los programas de reforma tributaria alrededor del mundo es reestructurar el sistema tributario como medio de generar más ingresos para reducir los déficits.

La necesidad del Estado de financiar de manera suficiente el cumplimiento de las actividades que permitan alcanzar su objetivo esencial (el bien común de la sociedad), por otro lado tenemos la necesidad de imponer límites adecuados al ejercicio de la actividad financiera, que se plasman en el desarrollo de los principios constitucionales de las Finanzas Públicas y de la Tributación. De ahí que no puedan entenderse como aspectos aislados los mecanismos de intervención del Estado en la sociedad con el ejercicio de los derechos y garantías de los habitantes.

En síntesis, el Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria; entendiendo por esta última, el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado.

4.2.2.1 Fuentes del Derecho Fiscal ecuatoriano

El autor Rodríguez Lobato cita a dos autores refiriéndose al tema, señalando que: García Maynes define a la fuente formal, como el proceso de creación de las normas jurídicas. Y citando el referido al autor a Serra Rojas se afirma que, “Las fuentes del Derecho son los procedimientos, formas, actos o hechos, y demás medios de creación e interpretación, en los cuales tienen su origen los principios y leyes en general.”⁴⁷

Las fuentes del Derecho son aquellas que originan la existencia de una norma jurídica tributaria, esto significa que el derecho como fenómeno social surge a través de diversos procesos.

Entonces se puede afirmar que las fuentes formales del Derecho Fiscal Ecuatoriano son las siguientes:

- La Constitución;
- La Ley;
- Los Reglamentos;
- Los Decretos;
- La Jurisprudencia;
- Los Tratados Internacionales;
- La Doctrina.

⁴⁷ **RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl. Derecho Fiscal. University Press. Argentina. 2002, pág. 162

La ley.- “En el Ecuador la principal fuente del Derecho Fiscal es la Ley: Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”⁴⁸

Precisamente esta fuente del derecho guarda estrecha relación con el principio de legalidad que no solo rige en el sistema tributario sino en la Administración Pública en general. El artículo 226 de la Constitución de la República establece que las personas que actúan en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la Ley.

En el precepto transcrito, se consagran las garantías tributarias, de las cuales, la Ley representa el principio de legalidad, que se encuentra en el pueblo pilar importante del Derecho Fiscal puesto que nada puede ser exigible sino está establecido en la Ley.

“Por consiguiente si el primero de los dispositivos legales estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en Ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al

⁴⁸ **CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES.** Constitución de la República del Ecuador. Quito-Ecuador. 2010. Pág.145

órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.”⁴⁹

La Ley es una expresión de la Justicia que garantiza el orden y la seguridad de la sociedad. Conforme el artículo 1 del Código Civil, la Ley es una declaración de la voluntad soberana que, manifestada en la forma prescrita por la Constitución manda, prohíbe o permite. La Ley es una manifestación externa y constitucional del Derecho.

Jurisprudencia.- “En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente del Derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea porque se detecten errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos.

Sin embargo, debemos entender que la jurisprudencia, por si misma no modifica, deroga o crea las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y, en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello. Se debe precisar que los requisitos que deben reunirse para la configuración de la jurisprudencia, de manera general, y

⁴⁹ Washington Durango Flores, **LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA**. Editorial Universitaria, Quito - Ecuador, 1999. Pág.111.

aplicable al caso tributario, es que sea un triple fallo reiterativo sobre un asunto similar, resuelto en un mismo sentido.

El fin que persigue la jurisprudencia es el de sentar criterios firmes y uniformes en lo tocante a la interpretación de la Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

La jurisprudencia puede definirse como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de casos, que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece, como para los tribunales que sustancian instancias posteriores. En otras palabras, la jurisprudencia, en realidad, no viene a ser fuente formal, sino una fuente real, de las leyes fiscales. Por ello, el estudio de las sentencias que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explica y orienta el porqué de las reformas introducidas a las leyes tributarias y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme importancia.”⁵⁰

En nuestro sistema legal, la jurisprudencia se entiende como la doctrina que resulta de las sentencias o resoluciones de los jueces. En muchos de los

⁵⁰ Washington Durango Flores LEGISLACION TRIBUTARIA ECUATORIANA. Editorial Universitaria, Quito – Ecuador, 1999. Pág.111.

casos, la Jurisprudencia inspira al legislador a interpretar la Ley de modo obligatorio, o bien para reformarla.

Los tratados internacionales.- Los tratados internacionales pueden definirse como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con el objeto de fundamentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes. De esta definición se desprenden los siguientes elementos:

1. “Constituyen un acuerdo de voluntades, es decir, un pacto derivado de mutuo y libre consentimiento de las partes signatarias.
2. Exclusivamente pueden llevarse a cabo mediante la intervención de los sujetos de Derecho Internacional, que no son otros que los Estados que componen la comunidad internacional y cuya soberanía, independencia e integridad territorial, se encuentran reconocidas y respetadas por los demás miembros de dicha comunidad.
3. Los tratados deben otorgarse entre un mínimo de dos Estados; sin embargo, pueden revestir la forma de convenciones internacionales, cuando son suscritos por una pluralidad de naciones afectadas o interesadas en la materia de que se trate.
4. Los Tratados Internacionales aparecen como instrumentos de conciliación cuyo objetivo radica en el establecimiento de bases y reglas generales de observancia obligatoria para los Estados signatarios, que

tienden a prevenir y solucionar las inevitables controversias y fricciones provenientes de las relaciones internacionales.

El artículo uno de la Convención de Viena de 1969 sobre los “Derechos de los Tratados” señala que dichos tratados son un Acuerdo Internacional entre Estados al cual se aplica el Derecho Internacional, que comprende un documento o también dos o más documentos relacionados entre sí, sin que importe su nombre correcto.”⁵¹

El conjunto de tratados y pactos constituye fuente escrita principal del derecho tributario. Su naturaleza se puede asimilar a la contractual o negocial, es decir, dos o más Estados deciden regular directamente una determinada materia según los principios que consideren más oportunos.

“Los Tratados Internacionales pueden alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta. Por esa razón, se les incluye, entre las fuentes formales del Derecho.

En el caso ecuatoriano, la Constitución de la República es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los

⁵¹ OPCIT. ARRIOJA VIZCAÍNO. Pág. 150

actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. La Constitución y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecen sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.

En términos generales, los Tratados Internacionales, deben reunir tres requisitos:

- Que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier norma constitucional.
- Que sean suscritos directamente por el Presidente de la República.
- Que sean aprobados o ratificados por la Asamblea Nacional.”⁵²

Como sucede en otros campos de la ciencia jurídica, en el impositivo los tratados, convenios, acuerdos se incorporan a la legislación interna una vez cumplidos los requisitos de rigor, previstos normalmente en las cartas políticas de los Estados. Una revisión a la experiencia constitucional comparada usualmente sugiere los pasos siguientes para la formación de los acuerdos internacionales como la negociación de las partes interesadas, firma o suscripción, aprobación por el órgano legislativo, ratificación, intercambio de los instrumentos de ratificación, entrada en vigor.

⁵² LUQUE BUSTAMANTE, Javier. **MEMORIAS DE LAS XXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO**, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Quito-Ecuador. 2010.

La categoría normativa que los tratados internacionales han adquirido dentro del sistema jurídico ecuatoriano, mediante el reconocimiento que nuestro máximo órgano de justicia en el país les ha otorgado a estas obligaciones internacionales que el Estado ha asumido al suscribir cada uno de ellos, las ha catapultado en un rango de importancia jurídica tal, que los órganos jurisdiccionales que tienen a su cargo la resolución de las diferentes controversias planteadas ante su potestad, actualmente tienden a observar sus disposiciones de manera preferente en materia tributaria y en correcta armonía con la legislación interna que los rige en sus respectivos ámbitos.

4.2.3 Elementos del Hecho Generador

Los elementos del hecho generador son: elemento objetivo, elemento subjetivo, elemento espacial, elemento temporal.

“Elemento objetivo. Consiste en la descripción del hecho concreto en la norma tributaria que el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria puede realizar materialmente.

Elemento subjetivo. Referido a los sujetos que intervienen en la obligación tributaria una vez que se ha realizado el hecho generador. Al dar nacimiento a la obligación tributaria, el hecho imponible determina cuál va a ser el sujeto activo de dicha obligación y el sujeto pasivo de la misma.

Este elemento, consiste en brindar definiciones de los sujetos pasivos y activos que están relacionados con las circunstancias objetivas descritas en

la ley, de tal forma que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del tributo.

Elemento espacial. Constituye la hipótesis legal establecida en la norma tributaria que señala el lugar en el cual el destinatario de la norma realiza el hecho que está descrito en la misma. Este elemento nos permite encontrar soluciones a los problemas de la doble tributación.

Elemento temporal. Es el que nos permite determinar el momento en el que se realiza el hecho generador. Este elemento es muy importante, ya que en el momento en que se produzca el hecho generador es que nace la obligación tributaria y por tanto se aplica la ley vigente a la fecha de su realización y en ese sentido, todo lo referente a las exenciones o exoneraciones serán las existentes en el momento de la realización del hecho generador.”⁵³

El momento mismo en el que se produce el hecho generador, es en sí el que determina algunos fenómenos temporales tributarios como la exigibilidad, la determinación o declaración por parte del sujeto pasivo, la infracción, etc. La vigencia de la Ley juega un papel y rol vital dentro del elemento de la temporalidad, ya que conforme la normativa aplicable, es el tratamiento de la obligación tributaria. El hecho generador constituye el conjunto de circunstancias o de hechos, presupuestos fácticos a cuyo apreciamiento la

⁵³ Dino Jarach, **FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO**, Tercera Edición, Abeledo – Perrot, Buenos Aires - Argentina, 1996 Pág. 95

ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir, es toda actividad que de una u otra manera, genere ingresos económicos.

4.2.3.1 Importancia del Hecho Generador

La importancia del hecho generador radica en que:

- “Determina la verificación de la relación jurídico tributaria y el nacimiento de la obligación tributaria.
- Va a permitirnos establecer quién es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, independientemente de que luego puedan existir algunos sujetos de carácter solidario o el supuesto de los responsables a que hace mención el Código Tributario.
- A la par de lo antes mencionado, el hecho generador nos va a determinar quién es el sujeto activo de la obligación tributaria, aunque sólo tenga atribuida una mera competencia tributaria.
- El hecho generador nos permite definir los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.
- El hecho generador de la obligación tributaria nos va a permitir conocer el régimen jurídico aplicable a la obligación tributaria, es decir, que nos permite establecer cuál es la materia imponible, la base gravable, la cuota o alícuota del tributo y todos los elementos cualitativos tanto en el plano objetivo como subjetivo.
- Nos permite la determinación de los casos concretos de evasión tributaria en sentido estricto.

- Nos permite distinguir las competencias tributarias para precisar el órgano que tiene atribuida la facultad para exigir el tributo.”⁵⁴

En síntesis, es el hecho generador en el interior del presupuesto de hecho jurídico tributario, el núcleo fundamental del cual surgen obligaciones primarias, colaterales y previas al verificarse los momentos, fases o segmentos en relación a la formación del tributo.

4.2.4 El Sujeto Pasivo del Tributo

“Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable. Aquel obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales.

Es sujeto pasivo el obligado tributario que según la ley debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo, adicionalmente, el sujeto pasivo también ha de cumplir con las obligaciones tributarias accesorias.

Dentro del concepto sujeto pasivo, se engloban dos figuras:

- a. El contribuyente:** Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible, en este sentido, el contribuyente ha de cumplir

⁵⁴ Jorge J. Morano, IMPUESTOS DOCTRINAS FUNDAMENTALES, FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires – Argentina, 2002, págs. 298-299.

con la obligación tributaria principal así como con las obligaciones formales inherentes, dado que es él quien las origina.

- b. Sustituto del contribuyente:** Es sustituto el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir con la obligación tributaria principal así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto desplaza al contribuyente y se posiciona en primera línea deudora. Hay que tener en cuenta que es sustituto del contribuyente quien lo sea por imposición legal (nunca por acuerdos o convenios entre particulares).

Lógicamente el sustituto no es el que ha realizado el hecho imponible, ya que eso es exclusivo del contribuyente, lo que ha realizado es el presupuesto fáctico de la sustitución, de tal modo que el contribuyente queda relevado de la posición pasiva de la relación tributaria, que se desarrollará solamente entre la Administración y el sustituto.”⁵⁵

Es preciso recalcar que el Impuesto al Valor Agregado “incide sobre el consumidor final, el cual es definido como aquel que destina bienes o servicios para su uso o consumo privado, y no es sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado” .⁵⁶

⁵⁵ Héctor B. Villegas, CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ediciones De-palma, Tercera Edición, Tomo I, Buenos Aires - Argentina, 1996. Pág. 158

⁵⁶ H. B. VILLEGAS. Curso de Finanzas, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Pág. 263

Consideramos que según estas ideas se produce en este supuesto una desunión entre deuda y responsabilidad, en el sentido de que la deuda tributaria recaería sobre un sujeto, mientras que la responsabilidad se referiría a otra persona. El deudor sería aquel que en definitiva debe sufrir una disminución patrimonial para satisfacer el crédito del Estado, mientras que responsable sería aquel a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación para los solos fines del cumplimiento ante el Estado.

La razón de ello es que el obligado a declarar el tributo a la administración tributaria es el agente de percepción, y no el consumidor del bien o servicio, sin embargo, son los consumidores finales sobre los que pesa la carga tributaria, ya que corresponde a éstos el pago de un monto adicional al precio del bien o servicio por concepto del Impuesto al Valor Agregado; pago que será hecho al vendedor del bien o al prestador del servicio, quien a su vez, deberá transferir al fisco en su calidad de agente de percepción.

4.2.5 La Defraudación Tributaria y su Afectación al Estado

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

“La defraudación tributaria, constituye uno de los ilícitos tributarios que es sancionada con penas privativas de libertad, siendo estos ilícitos todas

aquellas conductas antijurídicas desarrolladas en el ámbito tributario o toda omisión violatoria de normas tributarias.

Entre los ilícitos tributarios, aparte de la defraudación tributaria, se encuentran la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción y la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial, proporcionada por terceros, que afecte o pueda afectar su posición competitiva.”⁵⁷

De acuerdo a la doctrina, la defraudación tributaria se produce cuando, a través de cualquier medio, se engaña o induce al error al ente recaudador con fines de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando ésta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegítimo, para sí o para un tercero, a expensas o en detrimento de los derechos del Fisco.

El tratadista Alvarado Esquivel, manifiesta que: “Generalmente se acepta que, 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”.⁵⁸

⁵⁷ BENVENUTO, Griziotti. **DERECHO Y CIENCIAS FISCALES**. Edit. Instituto Editorial Reuz. Madrid. Pag.56

⁵⁸ ALVARADO Esquivel. El Concepto de Ingreso en la Ley. Edit. Consultorio Fiscal. México. 200

De acuerdo a lo manifestado por el tratadista coincide su concepto con lo dispuesto por nuestra ley penal que la defraudación tributaria es todo acto de ocultación, falsedad o engaño para dejar de pagar lo adeudado al Estado por lo tanto el perjuicio que causa no es a una sola persona sino a todos sus habitantes.

Constituyendo casos de defraudación en lo Aduanero:

- La inexacta declaración de mercaderías en la aduana;
- La falsificación y alteración de los documentos comprobatorios (facturas);
- La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, etc.;
- La sustitución de mercaderías;
- La ocultación total o parcial de bienes, ingresos, rentas, frutos o productos;
- La alteración dolosa de libros de contabilidad;
- La falta de registro de inscripción de letras de cambio, pagares a la orden, contratos de arrendamiento o anticréticos, y todo documento de obligación que deba registrarse;
- La falta de entrega de los tributos recaudados como agente de percepción o de retención.⁵⁹

⁵⁹ ALVARADO Esquivel, **EL CONCEPTO DE INGRESO EN LA LEY**, Edit. Consultorio Fiscal. México. 200. Pág.92

De acuerdo a la definición la defraudación tributaria es todo acto engañoso con el fin de no pagar lo adeudado utilizando diferentes maniobras de falsificación y alteración de documentos con el único fin de sacar un beneficio propio perjudicando al Estado en su economía y desarrollo de servicios públicos.

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

Para que la obligación tributaria sea exigible, la ley prescribe un determinado presupuesto específico para cada tributo, es decir, desde la perspectiva legal, el tributo no es imposición arbitraria de la autoridad, ya que ha sido establecido siguiendo un proceso que se enmarca dentro del orden jurídico.

La legalidad del tributo no significa que socialmente sea visto como legítimo si es que el Estado no cumple con las necesidades de la sociedad; sin embargo, en la organización estadual debe diferenciarse la legitimidad del tributo como tal y la legitimidad con que la administración pública utiliza el mismo.

Si el tributo es considerado abusivo, y por ello socialmente ilegítimo, el mismo Estado establece mecanismos legales y constitucionales que

permitan establecer una debida proporcionalidad y justicia en los mismos y corregir la injusticia, pero a pesar de ello, aun siendo el tributo abusivo, si está vigente dentro de un marco de legalidad, es exigible, y por tanto genera la obligación de la prestación por parte del contribuyente hasta tanto no se ha derogada legal mente dicha obligación fiscal. En concordancia con lo expresado no puede argumentarse el incumplimiento de la obligación tributaria aun a título de que el tributo que le da origen es socialmente ilegítimo.

4.3 MARCO JURÍDICO

Es la fundamentación jurídica que comprende la base legal en la que se sustenta la investigación, extraído de leyes, reglamentos, estatutos, normas entre otros documentos de tipo legal.

4.3.1 La Constitucionalidad y los Tributos

La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 300 estructura el régimen jurídico tributario en los siguientes términos: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”⁶⁰

⁶⁰ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. Quito-Ecuador. 2010. Pág.141

Es pertinente realizar un análisis comparativo en la consagración de los principios constitucionales contenidos en la Constitución de la República de 1998 y la Constitución de 2008, enfatizando que los principios constitucionales actúan como verdaderos límites al poder tributario del Estado, es decir, si bien es cierto que el Estado goza del poder de imperio que se deriva de la soberanía para crear, modificar o extinguir los tributos, no es menos cierto que este poder no es ilimitado, precisamente porque los principios se constituyen en el marco dentro del cual el Estado ejerce poder de imperio.

Efectuando una comparación entre los principios contenidos en las dos constituciones, es evidente que los principios que se repiten entre una y otra constitución son el de generalidad, el de reserva de ley y el principio de irretroactividad; la nueva Constitución elimina como un principio con rango constitucional la proporcionalidad en materia tributaria, e introduce el principio de progresividad. Por otra parte incorpora el concepto de equidad, eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria.

El ordenamiento jurídico tributario se rige por la Constitución de la República del Ecuador, el Código Tributario, la Ley de Aduanas, y más leyes especiales. De acuerdo con el Código Tributario: “el ordenamiento tributario

se basará en la capacidad económica de los contribuyentes y se regirá por los principios de igualdad y generalidad.”⁶¹

Es evidente que los tributos tienen como finalidad el de obtener ingresos que permitan financiar el presupuesto del Estado y el cumplimiento de sus fines y objetivos, los ingresos tributarios son una fuente permanente que alimenta el presupuesto general del Estado, por ello la suficiencia recaudatoria significa la estabilidad de esta fuente duradera de ingresos para cubrir los gastos que demanda la actividad estatal, es muy importante señalar que la nueva Constitución prevé de manera expresa determinadas prioridades en el gasto público, el artículo 286 de la Constitución establece que las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, se concluirán de forma sostenible, responsable y transparente y procurarán la estabilidad económica. Los egresos permanentes se financiarán con ingresos permanentes (tributos); los egresos permanentes de salud, educación y justicia serán prioritarios; y, de manera excepcional, podrán ser financiados con ingresos no permanentes.

El Estado debe esforzarse siempre en tratar de alcanzar el más alto grado de justicia para los contribuyentes. Procurando que el sistema tributario óptimo es aquel que implique un mayor grado de justicia para la mayoría, puesto que de eso depende su grado de efectividad.

⁶¹ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. CÓDIGO TRIBUTARIO. Quito-Ecuador. 2011. Pág. 56

La tarea del legislador resulta de gran importancia, en el sentido de que es quien representa al pueblo, el encargado de crear las leyes tributarias, desde luego, siempre en observancia a los principios constitucionales establecidos. Sin embargo, muchas veces las presiones de índole política y económica pesan demasiado sobre la actividad legislativa, tanto que se incurre en el otorgamiento de concesiones tributarias, que más tarde resultarán en un grave deterioro para la Administración Tributaria.

Los principios constitucionales tributarios desempeñan un papel sumamente importante en el Derecho Tributario, ya que constituyen los límites que el legislador debe tener en consideración al momento de expedir la normatividad. De modo que la creación y promulgación de las leyes tributarias, en las que se establecen las contribuciones que el particular está obligado a solventar, deben ser justas atendiendo al principio de proporcionalidad.

Consideramos que el concepto de soberanía popular y del poder constituyente originario, cuyo titular es el pueblo, constituye la piedra angular de la Nueva Construcción Jurídico-Política. La soberanía y el ejercicio de la potestad tributaria otorgan al Estado libertad para elegir los criterios que considere conveniente para establecerlos, conforme a los criterios de residencia, producción de riqueza, obtención de ingresos, etc.

En la Constitución de la República del Ecuador se elevan a rango constitucional principios básicos de la gestión tributaria. Adicionalmente otorga una jerarquía valiosa a la imposición directa y progresiva designándolo como un mecanismo para redistribución del ingreso.

Además, la carga tributaria a los contribuyentes debe ser fijada atendiendo al principio de progresividad, el principio de progresividad supone un reparto de la carga impositiva según la capacidad contributiva que disponen. Este principio busca gravar más cuanto mayor sea la capacidad económica.

Este principio guarda relación con el principio de proporcionalidad, que figuraba en la Constitución anterior, entendido como: el que más tiene, más pague y el que menos tiene menos pague.

Este principio implica que a mayor capacidad contributiva es mayor la tarifa del tributo, o que mientras más grande es la operación o negocio gravado, la tarifa aplicable es progresivamente mayor.

4.3.2 Régimen Jurídico de los Ingresos Estatales

En materia económica los tributos tienen una gran importancia, pues sin ellos, los Estados de ninguna manera podrán realizar la actividad financiera y satisfacer las necesidades del pueblo, por ende, es necesaria la participación de los contribuyentes con el pago de sus impuestos.

En lo referente a la clasificación de los ingresos, nuestro marco jurídico contempla dos tipos de ingresos, los tributarios y no tributarios.

4.3.2.1 Ingresos Tributarios

Se refiere a la clasificación de los tributos que contempla nuestra legislación, es decir, en impuestos, tasas y contribuciones especiales. En definitiva son tributos que se verifican por los ingresos que el Estado y otras entidades del sector público perciben de los contribuyentes; en forma de impuestos, tasas, contribuciones especiales, para financiar servicios públicos y la ejecución de programas de desarrollo económico en beneficio del país.

La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante la ley; en consecuencia, no hay tributo sin ley. Al respecto el artículo 120 numeral 7 de la Constitución de la República del Ecuador declara, entre una de las atribuciones de la Asamblea Nacional: “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.”⁶²

4.3.2.1.1 Los Impuestos

Son tributos que el Estado y otras entidades autorizadas del sector público perciben de los contribuyentes, por mandato de la Ley, sin ofrecerles en el momento del pago un servicio o la ejecución de programas de desarrollo. El

⁶² **CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.** Quito-Ecuador. 2010. Pág.141

impuesto es exigido por la administración pública. Los puntos más importantes que configuran los impuestos son:

- a. Es un gravamen que lo exige de conformidad con la Ley.
- b. Tiene una base imponible, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente.
- c. Es liquidable, tomando en cuenta las rebajas o reducciones establecidas por la ley.

Al respecto el Código Tributario establece, en el ámbito de aplicación “...entiéndase por tributos, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales de mejoras.”⁶³

Entre los tipos de impuestos tenemos:

1. Impuestos Directos.- Son los que afectan a la riqueza del contribuyente, gravando directamente los ingresos del trabajo, el capital y la renta. Se caracteriza por que se los paga personalmente. El impuesto directo más importante es el Impuesto Sobre la Renta y el generado últimamente como lo es el Impuesto a la Herencia.

El artículo uno de la Ley de Régimen Tributario Interno expresa sobre el Impuesto a la Renta, lo siguiente: “Establece el Impuesto a la Renta Global

⁶³ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. CÓDIGO TRIBUTARIO. Quito-Ecuador. 2011. Pág. 56

que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.”⁶⁴

2. Impuestos Indirectos.- Son los que se establecen en función de la producción, consumo e intercambio. No se conoce quienes lo pagan realmente, como acontece con el consumo. Estos impuestos son de carácter irregular y accidental. Dentro de éstos se encuentran el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto al Consumo de las Personas y Empresas, y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Tomando como referencia el artículo uno de la Ley de Régimen Tributario Interno expresa sobre el Impuesto al Valor Agregado, lo siguiente: “Establece el Impuesto al Valor Agregado, que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.”⁶⁵

3. Impuestos Personales.- Llamados también subjetivos, son los que gravan los bienes del contribuyente, tomando en cuenta su situación personal, en una forma u otra, si es soltero, casado, viudo, divorciado, si tiene hijos, etc. Por ejemplo: el impuesto sobre la renta a las personas físicas.

⁶⁴ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Quito-Ecuador. 2011. Pág. 2

⁶⁵ Ibídem. Pág. 51

4. Impuestos Reales.- Llamados también objetivos, son los que gravan determinada riqueza, sin tomar en cuenta la situación personal del contribuyente.

5. Impuestos Internos.- Son los que pagan los contribuyentes dentro del territorio nacional, por concepto del impuesto a la renta, a la transferencia de dominio, a consumos especiales de acuerdo con nuestras leyes.

6. Impuestos Externos.- Son los que gravan la importación y tráfico de bienes por la república. Generalmente son los aduaneros y se denominan al comercio exterior.

Jurídicamente, los impuestos directos son aquellos en los que el legislador propone alcanzar inmediatamente el verdadero contribuyente, suprime todo intermediario entre el pagador y el fisco.

En los impuestos indirectos el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas que éste trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos, el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto apagador, quien es el que verdaderamente lo paga.

Principales Impuestos en el régimen jurídico ecuatoriano.

Nacionales:

- Impuesto general a las exportaciones.
- Impuesto general a las importaciones.
- Impuesto a la renta.
- Impuesto a la herencia, legados y donaciones.
- Impuesto al Valor Agregado
- Impuesto a los Consumos Especiales.
- Impuesto a los espectáculos públicos.
- Impuesto a la Salida Divisas.
- Impuesto a las Tierras Rurales

Municipales

- Impuesto de alcabalas.
- Impuesto de registro e inscripciones.
- Impuesto a los Predios Urbanos.
- Impuesto a los Predios Rurales.
- Impuesto a los Activos Totales.
- Impuesto a los Vehículos.

Por lo tanto, los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado y entre pueblos menores al grado de que puede afirmarse que la gran mayoría de las relaciones entre el fisco y los causantes se vinculan con

la determinación, liquidación, posible impugnación y pago de un variado número de Impuestos.

Sin los impuestos, no podría concebirse la existencia del Estado pues éste, como entidad jurídicamente independiente de las personas privadas, no tendría recursos para realizar sus funciones a través de obras y servicios.

Al respecto el artículo 6 del Código Tributario, en cuanto a los fines de los tributos establece: “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad, progreso social, y procurarán una mejor distribución de la renta nacional.”⁶⁶

De acuerdo a lo dispuesto por el Código Tributario los fines de los tributos no es solamente la recaudación de impuestos si no que es un sistema de política general, de esta manera fomentar el desarrollo nacional procurando la distribución equitativa de la renta.

4.3.2.1.2 Las Tasas

La tasa no es un impuesto, sino el pago que una persona realiza por la utilización de un servicio, por tanto, si el servicio no es utilizado, no existe la obligación de pagar.

⁶⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. CÓDIGO TRIBUTARIO. Quito-Ecuador. 2011. Pág. 3

Es común confundir tasa con impuesto, lo que no es así. Mientras el impuesto es obligatorio el pago por todos los contribuyentes, la tasa la pagan solo aquellas personas que hagan uso de un servicio, por tanto, no es obligatorio.

Otra característica de la tasa, es que existe una retribución por su pago, es decir, se paga la tasa y a cambio se recibe un servicio, una contraprestación, algo que no sucede en los impuestos o las contribuciones, que además de ser obligatorio pagarlos, no existe ninguna contraprestación especial.

Principales Tasas.

Nacionales.

- Tasas arancelarias.
- Tasas por servicios administrativos;
- Tasas por servicios de correos;
- Tasas por servicio de luz y fuerza eléctrica;

Provinciales.

- Tasas por servicios viales;

Cantoniales.

- Tasas por servicios de agua potable;
- Tasas por servicios de recolección de basura y aseo público;
- Tasas por aprobación de planos e inspección de construcciones.

4.3.2.1.3 Las Contribuciones Especiales

Llamadas también de mejoras, son tributos exigidos por el Estado u otras entidades a cambio de un beneficio especial que se otorga al contribuyente.

Principales Contribuciones Especiales:

Estatales.

- Contribución por aperturas, pavimentación, construcción, y ensanche de vías de toda clase.
- Contribución por la construcción de puentes, represas y canales de riego.

Municipales.

- Contribución por repavimentación urbana.
- Contribución por aceras, bordillos, cercas.
- Contribución por construcción de parques, plazas y jardines.
- Contribución por mejoras de obras de infraestructura rural.
- Contribución por alumbrado público.

Como bien se ha mencionado, el derecho tributario es parte del derecho fiscal y se refiere a los tributos, los ingresos tributarios o impuestos provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-tributaria. Es decir, se trata de aportaciones económicas de los gobernados que, por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los

gastos públicos. Entonces podemos decir que se consideran ingresos tributarios, conforme a lo señalado en nuestro Código Tributario, a los impuestos, tasas y contribución especiales o de mejoras.

La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 264, numeral 5, en cuanto a las competencias de los gobiernos municipales, establece: “Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.”⁶⁷

Considerando lo descrito anteriormente, tenemos que las tasas son aquellos tributos generados por la prestación de un servicio efectivo o potencial, dado de manera directa por el Estado. Se paga por la utilización de un servicio público y en este caso, no porque se tenga mayor o menor capacidad económica. Si no hay actividad administrativa, no puede haber tasa.

La Contribución Especial o de Mejora es aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la obtención por parte del sujeto pasivo, de un beneficiario o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo.

⁶⁷ **CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES.** CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. Quito-Ecuador. 2011. Pág. 3

4.3.2.2 Ingresos no Tributarios

Estos derivan de la explotación de los recursos del Estado y de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de complementar el presupuesto. Los ingresos no tributarios se clasifican en patrimoniales y crediticios. Los ingresos no tributarios crediticios son los empréstitos. En definitiva son ingresos que percibe el Estado por la prestación de servicios públicos y concesión de permisos y licencias; así como de renta que derivan de la actividad empresarial y de su propio patrimonio. Se incluyen además, en esta subclase de aportes del sector privado al Seguro Social y una categoría de otros ingresos no tributarios. También comprenden los recursos por multa e infracciones varias y no especificadas.

4.3.2.2.1 Rentas Empresariales o Transferencias.

Son las utilidades que rinden anualmente las actividades empresariales, o los ingresos que percibe el Estado como consecuencia de un factor de la producción o de operaciones económicas. En esta categoría se registran los precios públicos por prestaciones de servicios y de ventas de bienes que el Estado lleva a cabo por medios de empresas o entidades descentralizadas.

Principales rentas empresariales

- Rentas por servicios telefónicos.
- Rentas por servicios telegráficos.
- Rentas por servicios de agua potable.
- Rentas por servicios de energía eléctrica.

4.3.2.2.2 Rentas patrimoniales

Estos ingresos provienen del patrimonio territorial, financiero y de otros dominios del Estado.

Principales rentas patrimoniales:

- Rentas territoriales, como derechos y regalías del petróleo, arrendamiento de tierras, aguas, edificios, cementerios, etc.
- Rentas por la producción minera.
- Rentas por arrendamiento de canales como radiodifusión.
- Rentas por arrendamiento de equipos.

4.3.2.2.3 Aportes del Sector Privado al Seguro Social

Los recursos que integran esta fuente de ingresos corresponden a la Seguridad y Previsión Social.

Comprende varios grupos de aportes, a saber; individual, patronal del sector privado, y contribuciones individuales para seguros de cesantía, mortuoria, caja militar y otros.

4.3.2.2.4 Aportes de Capital

Son los recursos constituidos por ingresos que producen una modificación en la composición patrimonial del Estado, mediante cambios en el activo, caso de la venta de bienes en el pasivo, como en la contratación de préstamos y por la recuperación de empréstitos, donaciones y utilización de saldos iniciales de Caja.

4.3.2.2.5 Aportes de Capital Crédito Público

Constituye la deuda pública en forma de empréstito o de emisión de obligaciones, mediante el cual el Estado adquiere compromisos de rembolsar el capital y pagar los intereses y otras cargas de crédito, con extranjeros o nacionales, en moneda nacional o extranjera.

4.3.3 Análisis de la Obligación Tributaria en el Régimen Jurídico Ecuatoriano.

Para poder entender la obligación tributaria, en primer lugar debemos de partir de la Ley, pues conforme al principio de legalidad, la norma jurídica no puede obligar a nada ni a nadie sino está previa y expresamente establecido en ella. En otras palabras, la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la Ley, en la Ley radican todos sus factores germinales.

El artículo 15 del Código Tributario, en cuanto a la obligación tributaria establece que: "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."⁶⁸

⁶⁸ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. CÓDIGO TRIBUTARIO. Quito-Ecuador. 2011. Pág. 4

La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo, es decir, en el momento en que se verifica el hecho generador establecido en la ley.

Esto nos lleva a concluir que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Mientras tanto, en términos generales se ha considerado como obligación la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido. Como hemos visto, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones; dar, hacer, o no hacer.

En la obligación tributaria concurren cuatro elementos, que son:

1. El régimen jurídico.
2. El hecho generador.
3. El sujeto pasivo.
4. El sujeto activo.

De forma concreta definiré cada uno de estos elementos: 1) El Régimen Jurídico se refiere al vínculo generado en la relación Sujeto Activo y Sujeto Pasivo. 2) El Hecho Generador es el presupuesto establecido en la Ley para

la configuración del tributo, aquel hecho descrito por la norma cuyo acontecimiento da lugar al nacimiento de la obligación tributaria y sus consecuencias. 3) Sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que está obligada al pago de los tributos y puede ser Contribuyente o Responsable.

4) Sujeto Activo es el ante acreedor de los tributos administrados a través de los entes estatales (SRI, SENAE, GADS).

Al respecto sobre el hecho generador el Código Tributario establece en su artículo 16 lo siguiente: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”⁶⁹ En su artículo 17 dispone: “Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”⁷⁰

Considerando al sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona natural o jurídica que conforme a la Ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

⁶⁹ *Ibidem*. Pág. 4

⁷⁰ *Ibidem*. Pág. 4

Al sujeto pasivo de la obligación tributaria no siempre es la que señala la ley como tal sino que en ocasiones es la que efectivamente paga el tributo. La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es distinta con la capacidad de derecho privado. Esto en cuanto a que en el derecho privado, la actuación de la persona sólo es válida si posee además de capacidad de goce la capacidad de ejercicio, por lo que si carece de esta, se le considera incapaz. En cambio en el derecho tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria. De tal manera que si un incapaz para el derecho privado se coloca en la situación prevista por la Ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá válidamente, y consiguientemente, deberá ser cumplida. La única limitación en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tenga un representante legal.

Para el derecho tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones tributarias, ya que la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.

Dentro de nuestra legislación el artículo 24 del Código Tributario, sobre el sujeto pasivo, establece lo siguiente: “Se considerará como sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable; y que

también se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.”⁷¹

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el llamado al cumplimiento de la prestación, sea por obligación propia, sea por obligación ajena. No se requiere para tener tal condición el sufrir el gravamen, o sea la disminución patrimonial. La carga tributaria no corre necesariamente por cuenta del sujeto pasivo y por tanto no es definitoria de tal calidad. La traslación del gravamen es un hecho económico que puede estar o no regulado por la ley. La existencia de sujetos pasivos de hecho no es admisible en el ámbito jurídico, pues no aparece el vínculo jurídico.

Analizando al sujeto activo de la obligación tributaria, en el derecho tributario, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado a través de la Administración Central, Administración Seccional y Administración de Excepción; pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía, limitar a la administración.

⁷¹ OPCIT. CÓDIGO TRIBUTARIO. Pág. 32

Por lo que en términos del artículo 23 del Código Tributario se considera como sujeto activo al ente público acreedor del tributo. “Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”⁷²

El sujeto activo es el titular del derecho de crédito quien por tanto, puede legítimamente ejercitar una pretensión de cobro. La titularidad de la potestad tributaria o de creación, no debe confundirse con la calidad de sujeto activo. Tampoco debe confundirse, la titularidad de la potestad impositiva, con la condición de sujeto activo. La potestad impositiva es de carácter general, la condición de sujeto pasivo, de índole particular. La potestad impositiva de que goza la administración, comprende las facultades de determinación y liquidación de tributos, y las necesarias para proceder a su recaudación. Para proceder a la determinación y liquidación, la administración valúa las materias imposables, efectúa el control de las declaraciones de los contribuyentes, considera las deducciones y exenciones, aplica tarifas. Para la recaudación de las contribuciones, ante el incumplimiento de los contribuyentes, utiliza el procedimiento de ejecución o cobranza coactiva, arbitrio que el sistema, por obvias razones, ha puesto al servicio de la autoridad fiscal, por lo que la sola condición de acreedor, no conlleva necesariamente la de recaudador.

El sujeto activo de la obligación no es por ese sólo hecho, el beneficiario del ingreso tributario, aspecto este último que pertenece al orden presupuestario.

⁷² **OPCIT.** CÓDIGO TRIBUTARIO. Pág. 6

4.3.4 Principios Constitucionales del Derecho Tributario

La Constitución de la República en su sección quinta, Régimen Tributario, en el artículo 300, declara: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”⁷³

Nuestro derecho en la Constitución de la Republica del Ecuador, según se puede señalar sobre el nuevo derecho constitucional y sobre las finanzas públicas en ese mismo ramo jurídico, consigna que los tributos a más de medios para la obtención del recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política general y proclama que las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión y el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional y al propio tiempo procurarán una justa división de la riqueza.

4.3.4.1 Principio de Progresividad

La Constitución de la República del Ecuador, al establecer que se debe priorizar en el régimen tributario los impuestos progresivos, establece por lo

⁷³ Corporación de Estudios y Publicaciones. **CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. Quito-Ecuador.2008. Pág.145.**

tanto que la fijación de los tributos se realizará tomando en consideración una tarifa progresiva. Este principio proclama que conforme aumenta o mejora la capacidad económica de una persona, debe aumentarse de manera gradual, los gravámenes que debe pagar dicha persona por concepto de tributos.

El principio de progresividad supone un reparto de la carga impositiva según la capacidad contributiva que dispone. Este principio busca gravar más, cuanto mayor sea la capacidad económica.

Este principio guarda relación con el principio de proporcionalidad, entendido como: el que más tiene, más pague y el que menos tiene menos pague. Este principio implica que a mayor capacidad contributiva es mayor la tarifa del tributo, o que mientras más grande es la operación o negocio gravado, la tarifa aplicable es progresivamente mayor.

4.3.4.2 Principio De Eficiencia

Este principio tiene estrecha vinculación con el ámbito administrativo, se lo ha incluido con la finalidad de que sea obligación del Estado, el propiciar de que las Administraciones Tributarias sean eficientes, es decir que obtengan los mejores resultados, con la utilización de menor cantidad de recursos empleados: se extiende al éxito de la recaudación.

En cuanto a la optimización de los recursos nos referimos tanto al talento humano, como al tecnológico; pero para ello es indispensable de que exista

un cambio de actitud en el contribuyente con el fin de evitar la inversión de ingentes recursos económicos con el fin de lograr la recaudación de los tributos, y más bien, exista una cultura tributaria en la cual el pago de tributos nazca de manera espontánea del contribuyente, cumpliendo con lo determinado en el numeral 15 del artículo 83 de la Constitución de la República del Ecuador que determina:

“Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la Ley: Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley.”⁷⁴

Un impuesto es eficiente si genera pocas distorsiones económicas, también lo es si permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. En cuanto a la recaudación, la eficiencia mide la capacidad de generar ingresos tributarios bajo las normas vigentes. También debería conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal.

Tomando en consideración el diseño de las normas tributarias, un impuesto es eficiente en la medida en que concibe pocas distorsiones económicas.

Desde otra óptica un impuesto es eficiente cuando permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. Tomando en consideración la

⁷⁴ Ibídem. Pág.59

recaudación, la eficiencia se mide a través de los recursos recaudados aplicando la normativa en vigencia.

Lo que busca este principio es procurar que el impuesto no interfiera en la asignación eficiente de los recursos. Lo que se busca es que los impuestos no sean distorsionadores y que por sí mismos no influyan en las conductas socio-económicas de los contribuyentes.

4.3.4.3 Principio de Simplicidad Administrativa

Este principio determina la obligatoriedad de la Administración Tributaria, de brindar al contribuyente, las facilidades necesarias al momento de pagar sus tributos; la Administración Tributaria para el cumplimiento de este principio ha innovando los sistemas de tributación, con la finalidad de propiciar al contribuyente un ahorro de recursos y sobre todo de tiempo, una muestra de ello es que se eliminó la declaración física por la declaración electrónica, evitándose la compra de formularios.

Otro ejemplo palpable es la implementación de un nuevo sistema de recaudación denominado RISE (Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano), régimen de incorporación voluntaria, que reemplaza la declaración del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a la Renta a través de cuotas mensuales y tiene por objeto mejorar la cultura tributaria en el país, a través de este régimen se ha incluido a gran cantidad de personas, que durante años se mantuvieron al margen de la Obligación Tributaria. El principio de simplicidad administrativa, indica que el sistema tributario debe

ser lo más sencillo que sea posible, tanto para el cálculo de las contribuciones como para agilizar su recaudación.

4.3.4.4 Principio de Irretroactividad

En materia tributaria este principio rige exclusiva y obligatoriamente para el futuro. El Código Tributario en su artículo 11 señala: “Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.

Las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.

En las leyes que se refieran a tributos, la determinación o liquidación que deba realizarse por períodos anuales así por ejemplo, el impuesto a la renta, son aplicables desde el primer día del siguiente año calendario, y si la determinación o que la liquidación deba realizarse por períodos menores, se aplicarán desde el primer día del mes siguiente.”⁷⁵

⁷⁵ OPCIT. CÓDIGO TRIBUTARIO. Pág. 6

En materia tributaria este principio de retroactividad tiene dos aplicaciones. Desde el punto de vista general, las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares de carácter general rige exclusivamente para el futuro, no para hechos producidos con anterioridad a la norma. Las normas tributarias penales (las que se refieren delitos, contravenciones y faltas reglamentarias de carácter tributario) rigen también para el futuro, pero excepcionalmente tendrán efecto retroactivo si son más favorables para los contribuyentes, aun cuando haya sentencia condenatoria. Este es el caso de aquellas normas que suprimen infracciones, establecen sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

La irretroactividad implica que la aplicación de los tributos no debe tener efectos hacia atrás en el tiempo; sus efectos sólo operan después de la fecha de su promulgación.

4.3.5 El Delito de Defraudación Tributaria en el Código Orgánico Integral Penal.

El artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, en relación con la defraudación tributaria, establece que: “La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

Penal privativa de libertad de 1 a 3 años

1. "Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.
5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.
6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.
7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.

8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.
11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.

Pena privativa de libertad de 3 a 5 años

12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

- 14.**Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
- 15.**Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.
- 16.**Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.
- 17.**Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.
- 18.**Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.
- 19.**Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.

Las penas aplicables al delito de defraudación son:

En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionado con pena privativa de libertad de uno a tres años.

En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los

comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En el caso de los numerales 18 y 19, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años.

Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena prevista para cada caso, la cometida con la participación de uno a mas funcionarios o servidores de la Administración Tributaria y acarreará, además, la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores.

En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o

un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general.

Las personas que ejercen control sobre la persona jurídica o que presten sus servicios como empleadas, trabajadoras o profesionales, serán responsables como autoras si han participado en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica, aunque no hayan actuado con mandato alguno.

En los casos en los que la o el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, la o el funcionario encargado de la recaudación, declaración o entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, será sancionado con la destitución y quedara inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses.

Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos”.⁷⁶

El orden económico establece los parámetros y las relaciones jurídicas entre la institucionalidad estatal y los agentes económicos privados; en ese

⁷⁶ CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. CODIGO ORGANICO INTEGRAL PENAL. Quito – Ecuador. 2011. Pág. 2014.

contexto, el derecho tributario que es un derecho económico regula las infracciones penales de orden tributario. La criminalidad económica o de cuello blanco ha merecido especial énfasis de estudio por parte de las ciencias criminológicas dado su auge y repercusión social.

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

Como podemos constatar, el concepto jurídico de defraudación tributaria, en nuestra legislación, conlleva dos partes o *modus operandi* de delitos tributarios:

La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria. Esta primera parte, es la que los tratadistas consideran Defraudación Tributaria genérica, caracterizada por la figura del fraude, entendiendo a esta como acción contraria a la verdad, tendiente a eludir una disposición legal.

Sin importar los medios que sean utilizados (simulación, ocultación, falsedad, engaño), para producir el fraude a la administración, su objetivo,

primario es inducir en error al organismo de control estatal, a la hora de determinar la obligación tributaria y dejar de pagar los tributos.

4.4.1 Legislación comparada.

4.4.1.2. Legislación venezolana

Desde la promulgación de la Constitución de 1999, la regulación positiva de los ilícitos tributarios ha cobrado especial vigencia: el artículo 317 criminaliza al fraude fiscal, al declarar que “la evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente”; la Disposición Transitoria Quinta ordenó la reforma del Código Orgánico Tributario en el sentido de incrementar el rigor de la normativa penal tributaria contenida en el Código Orgánico Tributario, y la Exposición de Motivos de la Constitución señala la intención del constituyente de regular exhaustiva –y severamente– al ilícito tributario, al disponer que la eventual reforma del Código Orgánico Tributario, concretada en octubre de 2001, tiene como misión contribuir “a modernizar la administración tributaria, ampliando las facultades de regulación, control y penalización del fraude fiscal”; de lo que puede evidenciarse que la normativizarían del Derecho Penal Tributario en nuestro país, al menos desde diciembre de 1999, tiende al establecimiento de un sistema penal tributario profundamente represivo, intención que se ha visto de manifiesto en la implementación y ejecución del llamado Plan Evasión Cero, por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT).

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

4.4.1.3. Legislación peruana.

El nuevo Código Penal Peruano de 1991 reemplaza al de 1924 y en concordancia con los principios sobre libre iniciativa privada y economía social de mercado que contenía la Constitución de 1979, tipifica y reprime múltiples conductas delictivas que agravan a la actividad económica en general. La nueva Constitución de 1993 establece en su art. 58: *“La iniciativa privada es libre. Se ejerce en una economía social de mercado. Bajo este régimen, el Estado orienta el desarrollo del país, y actúa principalmente en las áreas de promoción de empleo, salud, educación, seguridad, servicios públicos e infraestructura.”*⁷⁷

Este principio constitucional enmarca los lineamientos del bien jurídico tutelado por la norma penal. En términos generales, la base constitucional de 1979 es reiterada por la de 1993, pero recusa el estatismo de aquella,

⁷⁷ Constitución de la República del Perú. 1993. pág. 7

poniendo más énfasis en el modelo de apertura de la economía; es un modelo más liberal.

Un enfoque muy general del nuevo Código Penal peruano de 1991 calificado por alguno de sus autores como "... uno de los más avanzados de América" porque, según sostienen incluye entre sus tipificaciones los delitos económicos y los delitos tributarios, que se dice, son formas, delictivas propias de los últimos años y que no estaban normadas por nuestro ordenamiento jurídico, lo que constituiría la solución para estos crímenes, al haberse agravado las penas; nos conduce a refutar estas apreciaciones porque analizando objetivamente ambos Códigos frente a la realidad y al avance de las diversas disciplinas que confluyen en el Derecho Penal Económico y muy en especial en lo que se refiere al tratamiento jurídico del Derecho Penal Tributario, llegamos a la conclusión que lejos de avanzar hemos retrocedido porque no hay las innovaciones tan publicitadas.

(Pedro Flores Polo. "Necesidad de mejorar lo relativo al Derecho Penal Tributario en el nuevo Código Penal Peruano", Lima, 1991. Asociación Fiscal Internacional (IFA). Terceras Jornadas Nacionales de Tributación).

El nuevo Código Penal peruano de 1991 dedica sendos Títulos a los Delitos Contra el Orden Económico, Delitos contra el Orden Financiero y Monetario y Delitos Tributarios. Vamos a esbozar una visión general de esta normativa. El Título IX se refiere en el Capítulo I al "Abuso de Poder Económico"

reprimiendo en el art. 232 al que infringiendo la ley de la materia, abusa de su posición monopólica u oligopólica en el mercado, o el que participa en prácticas y acuerdos restrictivos en la actividad productiva, mercantil o de servicios, con el objeto de impedir, restringir o distorsionar la libre competencia, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de dos ni mayor de seis años, con ciento ochenta a trescientos sesenta y cinco días - multa e inhabilitación.

El problema más difícil que nos plantea esta tipología corresponde a los aspectos jurídico mercantiles, empresariales y económicos que concurren en torno a lo que debe entenderse cómo “abuso de poder de mercado”, tanto y más cuando esta normativa se introduce dentro de una economía que tiene como marco constitucional la más amplia libertad de mercado y libre competencia. Hasta la fecha no se conoce un caso importante procesado al amparo de esta tipificación criminal. Pero en la realidad existen conductas que podrían catalogarse encuadradas dentro del artículo 232°, incluso prácticas monopólicas u oligopólicas donde intervienen empresas estatales.

4.4.1.4. Legislación uruguaya

La legislación comparada específicamente de Uruguay trata a la Defraudación Tributaria en los siguientes términos: “defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los Tributos

Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal o reclamar o aceptar importes menores de lo que correspondan o a otorgar franquicias indebidas. Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario cuando ocurran algunas de las circunstancias siguientes:

- A) Contradicción evidente de las declaraciones juradas presentadas y la documentación en base a la cual debe ser formuladas aquellas.
- B) Manifiesta desconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al determinar el tributo o al producir las informaciones ante la Administración.
- C) Exclusión de bienes que implican una disminución de la materia imponible.
- D) Informaciones inexactas que disminuya el importe del crédito fiscal.
- E) Incumplimiento de la obligación de llevar o exhibir libros y documentación, o existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad en distintos asientos.
- F) Omisión de extender la documentación requerida por la ley o el reglamento con fines de control.
- G) Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.
- H) Omitir la versión de las retenciones efectuadas.
- I) Omisión de denunciar los hechos previstos en la ley como generadores de tributos y de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes.

Será sancionado con una pena que equivale de una a quince veces del valor o monto de la defraudación.

Según la doctrina de Uruguay las circunstancias indicadas anteriormente no son consideradas en manera estricta como defraudación sino que se consideran como una intención de causar daño a la hacienda pública, y según la SENTENCIA DE TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO No 45 DE 24/II/86. SUMARIO EN ANUARIO D.T., T.II, pág. 160.

La defraudación es un ilícito fiscal compuesto por dos elementos. Uno material, fraude; otro subjetivo, la intención de obtener un enriquecimiento indebido a costo de los intereses del fisco

“El fraude es el acto engañoso, la ocultación, la maniobra etc., que debe tener como calificante esencial la de ser susceptible de inducir el error a los funcionarios.”⁷⁸

De la legislación Uruguay se podría decir que tiene grandes similitudes en lo que se refiere a la Defraudación Tributaria, ya que tanto la legislación Ecuatoriana como la Uruguay se refieren al engaño, simulación u ocultamiento en la determinación, lo que cambia es la manera de cómo se sanciona a la Defraudación Tributaria, y la Legislación de Uruguay según la

⁷⁸ Valdes de Blengio, Nelly. Código Tributario de la Republica Oriental de Uruguay. Capitulo Quinto Infracciones y Sanciones. Buenos Aires. pág. 558. 559. 566

sentencia citada anteriormente manifiesta que necesariamente debe cumplirse los dos requisitos señalados como es la existencia del Fraude y el segundo requisito que sería la intención de cometer el engaño o el fraude fiscal.

Legislación Argentina

La doctrina argentina concibe la evasión fiscal y Defraudación de la siguiente forma: *“Si bien la configuración del delito de defraudación fiscal y el concepto de evasión fiscal difieren según las opiniones de los autores y el derecho positivo, no constituyen términos equivalentes; al contrario, es posible advertir una relación de subordinación entre ellos, ya en favor de uno o de otro. En nuestro país, la evasión no es figura jurídica independiente, sino que está incluida en la defraudación (Ley 11683 art. 46 Código Fiscal de Buenos Aires, t.o. 2009, arts. 54 y 57), y lo mismo ocurre en Alemania, donde se considera como delito tributario toda transgresión a deberes impuestos por la legislación tributaria en interés de la imposición, contemplando casos particulares que incluyen supuestos de culpa y de dolo o fraude, hasta la elusión de los tributos, o sea lo que impropiamente suele llamarse evasión legal, a su vez califica como evasión la disminución de impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple de impuesto como la sustracción calificada o defraudación, pero excluye el concepto de elusión, o sea, la utilización de formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga tributaria.”* (Pág.

686. Carlos M. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. 10 Edición. Tomo II. Buenos Aires 2011).

Tenemos presente la percepción del concepto de defraudación tanto en Argentina como en Alemania. El grado de subjetividad que otorga el legislador, el momento de calificar la gravedad de las medidas de evasión y elusión, es determinante el momento de calificar la sanción que atribuye el Estado, respectivamente.

En relación a la legislación española, tenemos: *“Llamamos defraudación tributaria al delito tipificado en el artículo 305 del CP, considerado como el delito fiscal por antonomasia y al que en el lenguaje ordinario se suele identificar, sin más, como delito fiscal. Es además, el más común. El tipo correspondiente viene establecido en el citado artículo, cuyo primer párrafo dice lo siguiente: El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieren debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada*

cuantía.” (Pág. 430. Fernando Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario Parte General. Vigésima Edición. España. 2010.).

En el caso español, la defraudación configura una amenaza para la Hacienda Pública, la misma que de forma normada es cubierta con el velo de Protección del Derecho Penal. Las normas fiscales para los obligados revisten roles estelares, destinatarios de las reprimendas penales ante el acaecimiento de un delito tributario.

5. MATERIALES Y MÉTODOS

5.1. MATERIALES

Conforme se estableció desde la fase de proyección, el presente trabajo en lo principal se orienta por la metodología científica de la investigación, y por ello parte del planteamiento de una hipótesis, un objetivo general y tres objetivos específicos, en torno a los cuales se ha construido todo un amplio acopio teórico y empírico que permite su verificación y contrastación como requisito indispensable para la validación del presente trabajo.

La investigación, se caracteriza por la observación de la problemática de investigación referida a la defraudación tributaria y su afectación al Estado. Luego del desarrollado el proceso investigativo, he procedido a la redacción del informe final, contemplando los lineamiento metodológicos idóneos para el efecto, así como la normativa vigente en la Universidad Nacional de Loja.

Los materiales utilizados en el desarrollo de la presente investigación los puedo describir de la siguiente forma:

- Utilización de fuentes primarias de investigación: Formulario de encuesta aplicado a la población de interés: abogados que se desempeñan en el libre ejercicio y operadores de justicia (jueces)
- Utilización de fuentes secundarias de la investigación: Material bibliográfico contenido en textos jurídicos, diccionarios y codificación legal.

- Utilización de recursos tecnológicos: Se empleó elementos informáticos para organizar jerárquicamente la información obtenida mediante la técnica de las encuestas y entrevistas. Además se utilizó material publicado en la red (Word Wide Web).

5.2 MÉTODOS

La práctica de la investigación científica presupone el concurso de una serie de métodos y técnicas, que permitan el abordaje adecuado de la problemática de investigación y el desarrollo sistemático del conocimiento que permita la comprobación de la hipótesis propuesta, así como la verificación de los objetivos planteados.

Como métodos auxiliares se utilizaron: método deductivo, la inducción, y el método descriptivo, estadístico. Además para el tratamiento de los datos obtenidos en el campo de investigación será de singular importancia los métodos analítico y sintético. Para ilustrar de mejor forma los resultados de la investigación de campo se presentaron a través de tablas porcentuales y gráficos estadísticos.

5.2.1 Método científico

Este método lo utilicé para referirme fundamentalmente a los procesos metodológicos que se siguen en la investigación científica; esto es: partir de un hecho o fenómeno de la realidad objetiva, concretado en el análisis

jurídico del delito de defraudación tributaria y su afectación al Estado ecuatoriano.

El método científico de la investigación ha sido empleado en el presente proceso de investigación desde el instante mismo de la identificación del problema jurídico, pues constituye la guía básica para el correcto planteamiento de los objetivos, hipótesis y metodología a utilizar.

Por medio del desarrollo de una matriz problemática pude identificar que la defraudación tributaria afecta a los ingresos percibidos por el Estado bajo la modalidad de tributo.

Por medio del método científico me permitió sistematizar y jerarquizar los diferentes conceptos y categorías jurídicas tales como: derecho financiero tributo, obligación tributaria, contribuyente, etc. Que serán recopiladas en el cuerpo del informe final.

5.2.2 Método analítico

Este método lo utilicé en el instante en que el problema es identificado y estudiado en sus partes, es decir para descomponerlo en elementos constitutivos.

El método analítico lo apliqué durante todo el desarrollo de la investigación, y de manera especial en el momento de formular la propuesta de reforma al artículo 75 numeral tres inciso primero del Código Orgánico Integral Penal, incorporando la figura jurídica de la imprescriptibilidad del delito.

5.2.3 Método sintético

Los conceptos juicios y proposiciones resultantes del proceso anterior, mediante un examen crítico, coadyuvaron para contrastar la hipótesis planteada, verificar los objetivos propuestos, formular conclusiones y recomendaciones de solución al problema.

En la presente investigación el método sintético resulta del hecho de que una vez efectuado el análisis pormenorizado de las partes motivo de análisis, estas se reunifican en un todo sistemático, me facilitó plantear posibles soluciones al problema investigado. Por medio del método sintético me es posible establecer el criterio jurídico para sustentar la propuesta de reforma legal, y el planteamiento de conclusiones y recomendaciones.

5.2.4 Método inductivo-deductivo

Con referencia al método científico, o a los llamados métodos lógicos, que son el deductivo e inductivo. Por medio del método inductivo partí de caracteres o principios generales a particulares.

Los datos de la investigación empírica los presento en tablas o en cualquier otro gráfico estadístico, y en forma discursiva con deducciones derivadas del análisis de los criterios y datos concretos, los mismos que me han servido para la verificación de los objetivos, y la contratación de la hipótesis formulada.

5.2.5 Método estadístico

El método estadístico consiste en una secuencia de procedimientos para el manejo de los datos cualitativos y cuantitativos de la investigación.

Dicho manejo de datos tiene por propósito la comprobación, en una parte de la realidad, de una o varias consecuencias verificables deducidas de la hipótesis general de la investigación.

El método estadístico de la investigación me ha permitido aplicar encuestas, entrevistas, test, censos, etc., para posteriormente ser analizados y contrastados.

En la presente investigación el método estadístico fue utilizado al instante de ordenar la información obtenida mediante la aplicación de las encuestas, en gráficos numéricos porcentuales para su posterior análisis e interpretación

5.3 TÉCNICAS

5.3.1 Técnica de la encuesta

Dentro del trabajo de campo se consideró una muestra tomada al azar de treinta profesionales del derecho de la ciudad de Loja, a quienes se les aplicó un formulario de encuesta que fue oportunamente aprobado por el señor Director de Tesis. Es de destacar la colaboración ágil y desinteresada de los profesionales encuestados.

5.3.2 Técnica de fichaje bibliográfico

Así mismo, se utilizó la consulta bibliográfica y el fichaje, como técnicas de recolección de información, especialmente en cuanto al acopio teórico, de tal manera que dicho trabajo sistemático permitió la adecuada organización de los materiales bibliográficos y documentales obtenidos, sobre los cuales se elaboró el marco conceptual, doctrinario y jurídico de la tesis. Los datos de la investigación empírica se presentan en tablas y gráficos estadísticos.

6. RESULTADOS

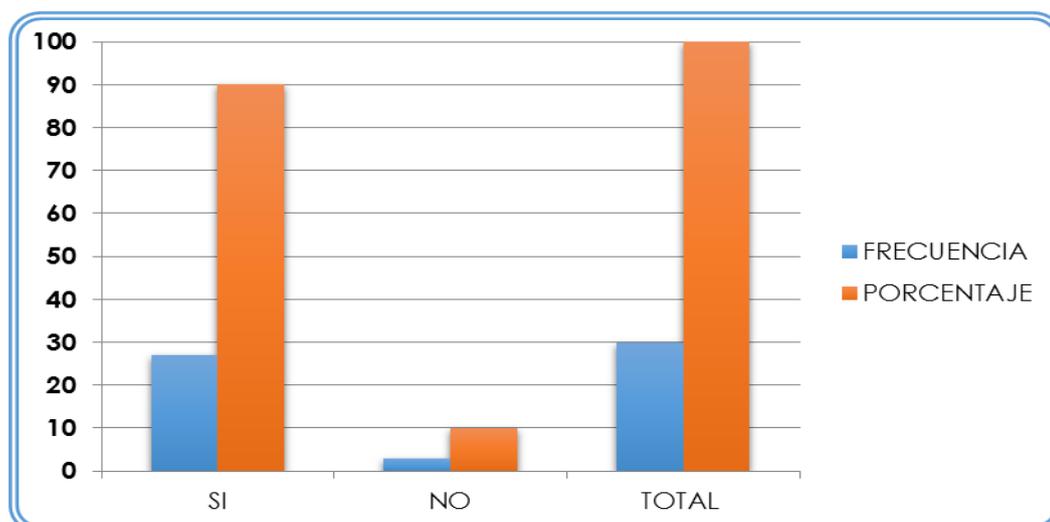
6.1 Resultado de la Aplicación de las Encuestas

Los resultados obtenidos del proceso de aplicación de las encuestas a una población comprendida de 30 profesionales del derecho, fueron los siguientes:

1.- ¿Considera que la política tributaria del Estado, en cuanto a la actividad recaudatoria, se ajusta a las finalidades y objetivos contemplados en la Constitución de la República?

<u>INDICADORES</u>	<u>FRECUENCIA</u>	<u>PORCENTAJE</u>
SI	3	10%
NO	27	90%
TOTAL	30	100%

REPRESENTACIÓN GRÁFICA



FUENTE: José Antonio Cabrera Álvarez.

INTERPRETACIÓN

En la presente interrogante, de un universo total de treinta personas, 3 encuestados que representan el 10% manifiestan que la política fiscal del Estado, se ajusta a las finalidades y objetivos contemplados en la Constitución de la República del Ecuador; en cambio, la gran mayoría; es decir, 27 encuestados afirman que la política fiscal del Estado no se ajusta a las finalidades y objetivos contemplados en la Constitución de la República.

ANÁLISIS

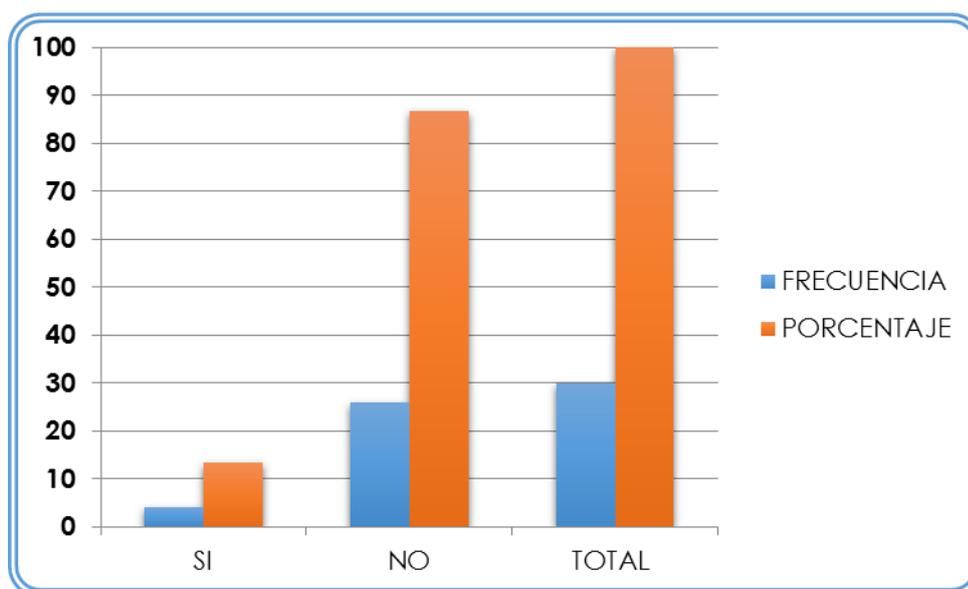
Un sistema tributario es un instrumento de política económica que permite que las políticas fiscales doten de ingresos permanentes al Estado para el cumplimiento de sus funciones, para fomentar la producción y la generación de empleo; así como inversión, el ahorro y la redistribución de la riqueza. El segundo inciso del artículo 300 de la Constitución dispone que la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Si bien es cierto se cumple con la facultad recaudatoria de la Administración Tributaria, la percepción respecto del cumplimiento de la finalidad de la política tributaria establece una falta de equidad en cuanto asignación de recursos. El desarrollo económico en sí implica una economía estable en la que exista una distribución igualitaria más allá de las cifras del ingreso per cápita, sino en la existencia además de una eficiente asignación de recursos.

2.- ¿Considera usted que el delito de defraudación tributaria produce la evasión de la obligación tributaria causando perjuicio al país?

<u>INDICADORES</u>	<u>FRECUENCIA</u>	<u>PORCENTAJE</u>
SI	26	87%
NO	4	13%
TOTAL	30	100%

REPRESENTACIÓN GRÁFICA



FUENTE: José Antonio Cabrera Álvarez.

INTERPRETACIÓN

En la presente interrogante, de un universo total de treinta personas, 26 encuestados que representan el 87%, manifiestan que el delito de defraudación tributaria es atentatorio a la actividad recaudatoria del Estado, en cambio, 4 personas que equivalen al 13%, manifiestan que este delito no

causa mayor perjuicio al Estado, ni produce afectación a su capacidad recaudadora.

ANÁLISIS

La gran mayoría de la población encuestada manifiesta que la defraudación tributaria es atentatoria a la actividad recaudatoria del Estado. La defraudación tributaria, es un delito que afecta sobremanera a los intereses de los Estados,

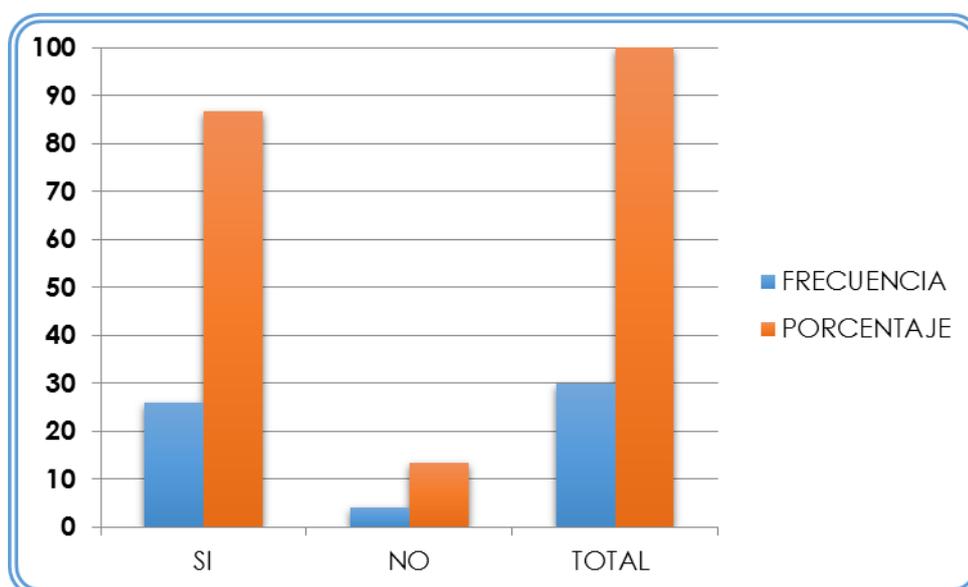
La defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendentes a sustraer, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos. Esas maniobras están intencionalmente destinadas a inducir en error a la autoridad para que la falta total o parcial de pago aparezca como legítima, y de allí la mayor gravedad de esta infracción, que se traduce en la mayor severidad de las sanciones

Este delito se configura cuando recaudado el impuesto mediante la retención o percepción, el agente no cumple con entregarlo al Estado, por tanto, el único requisito es el primer caso –retención- es que el dinero retenido haya sido efectivamente descontado, y, en el segundo, que se haya recibido

3.- ¿Considera usted que la comisión del delito de defraudación tributaria ocasiona graves perjuicios a la economía ecuatoriana?

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	26	87%
NO	4	13%
TOTAL	30	100%

REPRESENTACIÓN GRÁFICA



FUENTE: José Antonio Cabrera Álvarez.

INTERPRETACIÓN

En la presente interrogante, de un universo total de treinta personas, 26 encuestados que representan el 87%, manifiestan que el delito de defraudación tributaria ocasiona graves perjuicios a la economía ecuatoriana, en cambio, 4 personas que equivalen al 13%, manifiestan que este delito no incide en la economía nacional.

ANÁLISIS

La gran mayoría de la población encuestada manifiesta que el delito de defraudación tributaria ocasiona graves perjuicios a la economía ecuatoriana, afecta directamente a la recaudación establecida en el Presupuesto General del Estado.

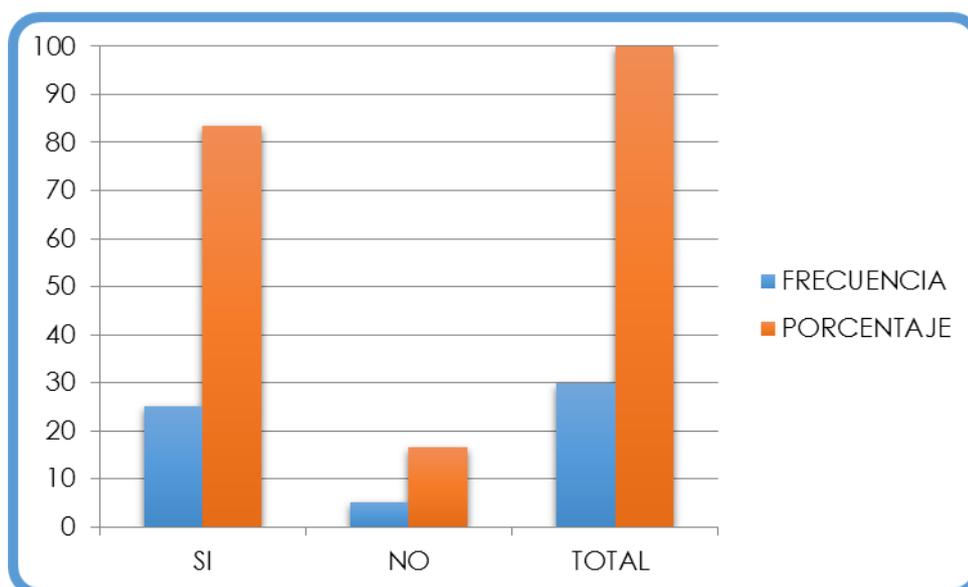
Por su parte es necesario considerar que el Presupuesto del Estado es el instrumento de política fiscal, constan las estimaciones de los probables ingresos a obtener a través de diversas fuentes tributarias y no tributarias, así como los gastos que podrán realizarse en función del financiamiento previsto. Es decir, reflejan por una parte el origen de sus fuentes de financiamiento y por otra, el destino que se dará a los recursos financieros durante su vigencia.

La Administración Pública se debe incorporar sistemas de evaluaciones técnicas y científicas, considerando a la eficiencia y la eficacia como principios de cumplimiento obligatorio, de esta forma se evitará que se mal utilice los fondos provenientes del Presupuesto General del Estado. La historia nos enseña que al terminar el año fiscal siempre se evidencia déficits, pues los egresos superan a los ingresos. Estos déficits se agudizan mucho más por las prácticas evasivas en la recaudación tributaria.

4.- ¿Considera usted pertinente que el delito de defraudación tributaria, sea imprescriptible en la legislación penal ecuatoriana?

INDICADORES	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	27	90%
NO	3	10%
TOTAL	30	100%

REPRESENTACIÓN GRÁFICA



FUENTE: José Antonio Cabrera Álvarez.

INTERPRETACIÓN

En la presente interrogante, de un universo de treinta personas, 27 encuestados que representan el 90% estiman que el delito de defraudación tributaria, sea imprescriptible en la legislación penal ecuatoriana; en cambio, únicamente 3 personas que representan el 10% manifiestan, que este tipo de delito no contienen los elementos necesarios para considerarlo imprescriptible.

ANÁLISIS

La gran mayoría de la población encuestada manifiesta que el delito de defraudación tributaria, sea imprescriptible en la legislación penal ecuatoriana.

El Estado por medio del derecho penal regula el proceder, las acciones y los actos de las personas en la sociedad. El Estado revestido de su facultad sancionadora bajo la figura del iuspuniendi, previene y reprime los actos dolosos que afectan los intereses jurídicos de las personas.

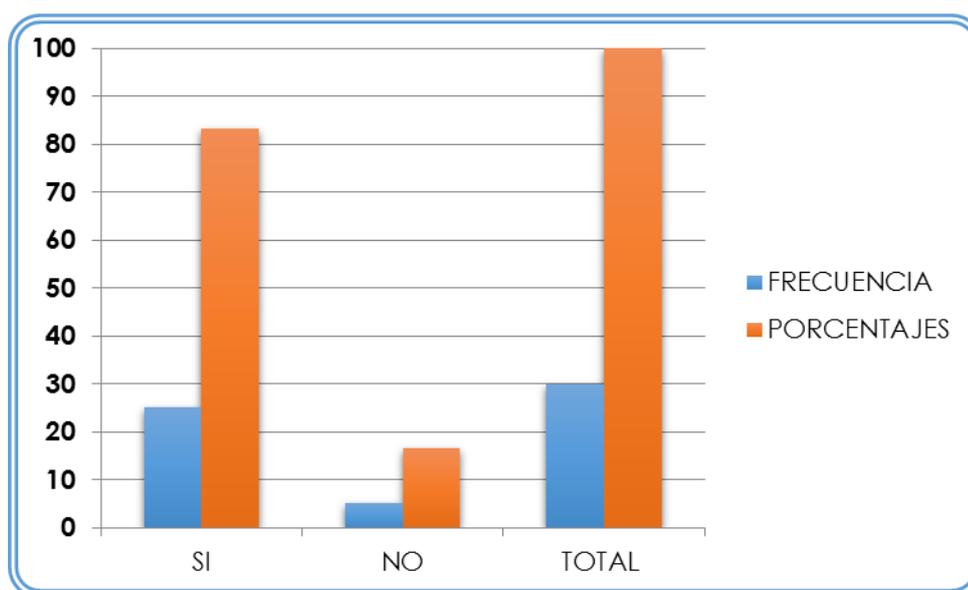
El iuspuniendi que es la facultad del Estado para sancionar, en consecuencia el derecho no es una pacífica doctrina si no un mecanismo que crea normas para darles vida y ponerlas en funcionamiento en beneficio de todas las personas para proteger por medio de la ley a los bienes jurídicos elementales como: la vida, el patrimonio, la propiedad, etc.

El Estado y la norma protegen, mediante la institucionalización dentro de los diferentes niveles el orden social manifestándose en la paz ciudadana, el Estado dentro de los principios de administrar justicia, deben mantener una relación sustancial como en efecto se admite dentro de las diferentes relaciones jurídicas que se presentan en la sociedad. No obstante la doctrina jurídica penal contiene la figura de la prescripción de acciones para aquellos delitos que causan perjuicio y conmoción social.

5.- ¿Considera usted pertinente que se efectuó una reforma legal al artículo 75, numeral tres, inciso primero, del Código Orgánico Integral Penal, estableciendo la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria?

<u>INDICADORES</u>	<u>FRECUENCIA</u>	<u>PORCENTAJE</u>
SI	27	90%
NO	3	10%
TOTAL	30	100%

REPRESENTACIÓN GRÁFICA



FUENTE: José Antonio Cabrera Álvarez.

INTERPRETACIÓN

En la presente interrogante, de un universo de treinta personas, 27 encuestados que representan el 90% estiman que se efectuó una reforma legal al artículo 75, numeral tres, inciso primero, del Código Orgánico Integral Penal, estableciendo la imprescriptibilidad del delito de defraudación

tributaria; en cambio, 3 personas que representan el 10% manifiestan, que este tipo de delito no amerita reforma legal alguna.

ANÁLISIS

La gran mayoría de la población encuestada manifiesta que actualmente es pertinente que se efectuó una reforma legal al artículo 75, numeral tres, inciso primero, del Código Orgánico Integral Penal, estableciendo la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria.

El delito de defraudación tributaria ocasiona un grave perjuicio económico al Estado y genera conmoción y alarma social, por lo tanto es necesario que se declare la imprescriptibilidad de la acción y de la pena del delito de defraudación tributaria.

En la actualidad, el delito de defraudación tributaria en el Ecuador, genera graves perjuicios, afectando la cantidad de ingresos percibidos. Los ingresos buscan aumentar la presión fiscal a través de minimizar los niveles de evasión y elusión tributaria y consolidar la estructura de ingresos del presupuesto que privilegie la tributación directa sobre la indirecta.

6.2. Resultado de la Aplicación de las Entrevistas

De acuerdo a la planificación realizada en los aspectos metodológicos del proyecto de investigación respectivo, procedí a la aplicación de 3 entrevistas a profesionales del derecho que se desempeñan como funcionarios públicos.

El formulario de la entrevista fue oportunamente aprobado por el Director de Tesis designado. Los datos recabados mediante la técnica de la entrevista son expuestos a continuación.

PREGUNTA No. 1

1. ¿CONSIDERA USTED QUE EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA AFECTA AL PRESUPUESTO NACIONAL Y A LA ECONOMIA DEL ESTADO?

Los entrevistados al respecto manifestaron lo siguiente:

El delito de defraudación tributaria afecta drásticamente al Presupuesto del Estado, y por ende a la economía nacional. Anualmente se fija la política fiscal, teniendo en cuenta el nivel de ingresos y egresos que se consolidarán en el ejercicio económico anual, en lo correspondiente a los ingresos, los tributos forman una parte importante en su conformación.

Por su parte la política de ingresos busca aumentar la presión fiscal a través de minimizar los niveles de evasión y elusión tributaria y consolidar la estructura de ingresos del presupuesto que privilegie la tributación directa sobre la indirecta. Por lo tanto se debe reformar la legislación tributaria en lo referente a la prescripción, esta figura jurídica es utilizada por muchos de los contribuyentes para evadir impuestos perjudicando enormemente la economía estatal. La doctrina al respecto manifiesta que cuando se

comprometa la financiación estatal figuras jurídicas como la prescripción no deben ser consideradas en un régimen jurídico.

A nivel estatal se utilizan instrumentos técnicos de tipo financiero-contables para determinar metodológicamente la conveniencia y destino de los recursos públicos fijados en un presupuesto previamente definido, aquellos instrumentos técnicos son parte de la política fiscal. Por lo tanto, la política fiscal es la parte de las finanzas públicas que se encarga de todo lo relativo al financiamiento de las actividades del Estado para que ésta pueda cumplir sus funciones, es importante cambiar la orientación de la política fiscal y tributaria, definiendo la necesidad de incrementar el gasto inversión social en los sectores de la educación y la salud.

El delito de defraudación tributaria afecta al crecimiento y desarrollo nacional, puesto que el Estado deje de percibir ingresos. Es de vital importancia contar con estadísticas actuales referente a datos poblaciones identificando las reales necesidades de las ciudades y sectores sociales. Se deben rediseñar las políticas fiscales en relación a los datos obtenidos en el último Censo Poblacional y de Vivienda efectuado en el 2010, los resultados obtenidos deben ser utilizados, por ejemplo, para redefinir las rentas públicas otorgados a los gobiernos seccionales autónomos, focalizar debidamente los subsidios y determinar correctamente el monto de las pre asignaciones presupuestarias a los sectores que realmente necesitan, etc.

De esta forma se planificará eficientemente sobre los gastos del Presupuesto General del Estado.

PREGUNTA No. 2

¿ CONSIDERA USTED PERTINENTE QUE SE EFECTUÉ UNA REFORMA LEGAL AL ARTÍCULO 75, NUMERAL TRES, INCISO PRIMERO, DEL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL, ESTABLECIENDO LA IMPRESCRIPTIBILIDAD DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.?

Los entrevistados al respecto manifestaron lo siguiente:

Actualmente es necesario que se efectué una reforma legal al artículo 75, numeral tres, inciso primero, del Código Orgánico Integral Penal, estableciendo la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria

Uno de los grandes problemas que tiene nuestro país respecto a los egresos del Presupuesto General del Estado y el general a la política fiscal, es que aún no se ha focalizado debidamente el gasto social (subsidios sociales). Básicamente el subsidio a los productos energéticos (gas doméstico, combustibles) ha ocasionado evasión tributaria a gran escala, cuando se incurren en delitos aduaneros como la defraudación, pues se desconoce técnicamente que grupos de habitantes que realmente deben beneficiarse con este tipo de subsidios.

Además es necesario, contra con una política fiscal diseñada para alcanzar elevados niveles de desarrollo debe incorporar sistemas de evaluaciones técnicas y científicas, considerando a la eficiencia y la eficacia como principios de cumplimiento obligatorio, de esta forma se evitará que se mal utilice los fondos provenientes del Presupuesto General del Estado. La historia nos enseña que al terminar el año fiscal siempre se evidencia déficits, pues los egresos superan a los ingresos. Cabe recordar que el financiamiento estatal se limita a las exportaciones petroleras y a la recaudación de tributos, por lo que es necesario que se abran y consoliden nuevas formas de financiamiento para el Estado.

El delito de defraudación tributaria debe ser declarado como imprescriptible, puesto que un gran porcentaje del Presupuesto General del Estado está destinando al gasto corriente, es decir, al pago de los sueldos de los funcionarios públicos. Al respecto debo manifestar que sería conveniente que en la Administración Pública exista una adecuada selección de personal, privilegiando el talento humano como disciplina de reclutamiento y selección. Existen instituciones públicas donde existe sobrepoblación de servidores y empleados, en cambio otras instituciones como la función judicial evidencia un déficit de personal, causa por la cual muchos de los procesos judiciales son represados.

7. DISCUSIÓN

7.1. VERIFICACIÓN DE OBJETIVOS

Dentro de la investigación se ha propuesto un objetivo general y tres objetivos específicos los cuales se verifican totalmente en los siguientes términos:

7.1.1 Objetivo General

Realizar un estudio doctrinario jurídico y crítico del Código Orgánico Integral Penal, en cuanto a la tipificación de la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria en el artículo 298 del mismo cuerpo legal.

El presente objetivo se cumplió en su totalidad, puesto que en transcurso del desarrollo de los contenidos teóricos se realizó un estudio crítico y jurídico en cuanto a la tipificación de la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria en el artículo 298 del mismo cuerpo legal.

En el marco conceptual, se analizó pormenorizadamente las categorías conceptuales, y todos los elementos relacionados con el delito de la defraudación tributaria.

Específicamente en el numeral **(4.1.9 defraudación tributaria)**, he definido conceptualmente al delito defraudación tributaria, como aquel acto doloso que perjudica la actividad recaudatoria del Estado.

En el marco jurídico, específicamente en el numeral 4.2.5, (**El Delito de Defraudación Tributaria en el Código Orgánico Integral Penal**), hago referencia, a la tipificación de la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria.

7.1.2. Objetivos Específicos

Los objetivos específicos planteados en la investigación fueron:

- 1. Determinar a través de la investigación como afecta la prescripción de la defraudación tributaria a la economía del Estado.***

El presente objetivo se verifica en su totalidad. Específicamente por medio de la aplicación de la técnica de la encuesta, en la **interrogante número 3**, la gran mayoría de la población encuestada manifiesta que la comisión del delito de defraudación tributaria ocasiona graves perjuicios a la economía ecuatoriana.

Además en el numeral **4.3.5 (La Defraudación Tributaria y su Afectación Al Estado)**, analizo las múltiples consecuencias derivadas del delito de la defraudación tributaria, puesto que en la actualidad la pena es exigua.

- 2. Analizar la desigualdad que existe entre los contribuyentes que pagan puntualmente y aquellos que evaden el pago de los tributos.***

El presente objetivo se verifica en su totalidad. Específicamente por medio de la aplicación en el numeral **4.3.4 (El Sujeto Pasivo del Tributo)**, efectúo un análisis pormenorizado de los sujetos pasivos del tributo y la desigualdad en la carga tributaria impuesta por el Estado.

3. Realizar una propuesta de tipificación e incrementación en el Art. 75 numeral tres inciso primero del Código Orgánico Integral Penal la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria.

El presente objetivo específico se ha cumplido en su totalidad en el desarrollo del acopio teórico del informe final, y de forma específica mediante el desarrollo de las encuestas en la interrogante número 5, la gran mayoría de la población encuestada manifiesta que es necesario efectuar una reforma legal al artículo 75, numeral tres, inciso primero, del Código Orgánico Integral Penal, estableciendo la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria

Finalmente en el numeral 9.1, se concreta la propuesta de reforma legal al artículo 75, numeral tres, inciso primero, del Código Orgánico Integral Penal

En conclusión podemos decir que al conjunto de actos por parte del Estado, en ejercicio de la función administrativa y que tiene por finalidad la aplicación de las normas tributarias, se denomina poder de imposición. En este sentido el Estado asume al carácter de sujeto activo de la obligación tributaria, sólo

en los casos en que actúa en ejercicio de su poder de imposición. Como consecuencia, de lo mencionado anteriormente el Estado como sujeto activo, a través de sus órganos exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen.

7.2 CONTRASTACION DE HIPÓTESIS

“La Defraudación Tributaria afecta directamente a la economía del Estado por lo que se debe tipificar como delito imprescriptible.”

La hipótesis planteada se contrasta positivamente. Efectivamente el delito de la defraudación tributaria afecta directamente a la economía del Estado por lo que se debe tipificar como delito imprescriptible.

La actividad financiera del Estado corresponde a aquella a través de la cual el Estado obtiene recursos o ingresos que son destinados al financiamiento de sus distintos objetivos, pudiendo constatar previamente una previsión de los ingresos y gastos involucrados a través de un presupuesto general.

De este modo esta actividad financiera comprende el presupuesto de los ingresos y gastos involucrados, la obtención de los recursos necesarios para satisfacer los gastos previamente determinados, y por último, la aplicación de dichos ingresos a los gastos públicos. El Estado obtiene recursos de múltiples fuentes, sin embargo, una gran cantidad de recursos los obtienen

por medio de la imposición de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

Por lo expuesto, surge la necesidad jurídica que el delito de defraudación tributaria sea incorporado a los delitos calificados como imprescriptibles en la legislación ecuatoriana.

7.3. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA QUE SUSTENTA LA PROPUESTA DE REFORMA.

De conformidad al ejercicio de la soberanía pública, el Estado establece tributos y persigue su cumplimiento en forma forzada. En efecto, el Estado se encuentra dotado de un poder tributario, a través de la cual está en situación de crear y establecer tributos, es decir prestaciones pecuniarias obligatorias, y cuyo cumplimiento es obtenido coactivamente. Este poder tributario en consecuencia emana de la condición de soberanía del Estado, y cuyo ejercicio es posible comprobar tanto en el nacimiento o creación de cada tributo, dando lugar a la obligación tributaria del sujeto pasivo y responsables del tributo.

Al respecto, el artículo 15 del Código Tributario define a la obligación tributaria en los siguientes términos: *“constituye 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 satisfacer*

una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la Ley”.

Resulta preciso mencionar que la obligación tributaria se perfecciona por la capacidad estatal para exigir el cumplimiento de la obligación, aquella capacidad estatal se la conoce como poder tributario del Estado, el cual presenta características únicas: es originario, irrenunciable, abstracto e imprescriptible.

Es originario porque corresponde únicamente al Estado en virtud del principio de legalidad, es irrenunciable porque es imposible su abandono, es decir, es obligatorio; es abstracto en cuanto existe siempre, independientemente de si se ejerce o no, es imprescriptible porque si el Estado no ejerce este poder, no significa que éste deje de existir.

En este punto considero exponer la siguiente reflexión. Si bien el poder tributario se reviste de características de imprescriptibilidad, en nuestra legislación fiscal, las obligaciones tributarias se extinguen por medio de la figura jurídica de la prescripción, haciendo imposible cualquier acción de cobro.

En sentido restringido, la obligación tributaria es aquella establecida por ley (Código Tributario) y en razón del principio de legalidad, y que impone a un sujeto deudor, comúnmente denominado contribuyente, el deber y necesidad

de dar al Estado u otra persona jurídica de derecho público, el que tiene la calidad de acreedor, una suma de dinero a título de tributo

No obstante, considero importante señalar que en el tratamiento de los delitos tributarios, las noveles corrientes jurídicas sugieren incorporar la figura de la imprescriptibilidad, puesto que este tipo de delitos genera grave perjuicio económico al Estado, y provoca conmoción y alarma social

8. CONCLUSIONES

Una vez desarrollado metodológicamente el proceso de la presente investigación, concluyo en los siguientes términos:

PRIMERA: Del análisis del marco conceptual se han entendido que en las actividades del comercio exterior las instituciones del ilícito tributario que regulan se producen los delitos que afectan al país en el comercio exterior; se concluye que en la determinación de la obligación tributaria aduanera se produce el engaño en la evasión tributaria.

SEGUNDA: Que el régimen Penal Tributario en sus acciones y omisiones más graves producen la defraudación en todos los tributos.

TERCERA: Que el principio de legalidad que utiliza el Régimen Penal Tributario obliga aplicar aquello que está previsto en la ley sin que exista interpretación extensiva que a la vez incorporado en el Código Orgánico Integral Penal la defraudación aduanera es parte de los beneficios que recaba los beneficiarios de la prescripción, como consolidación de un derecho.

CUARTA: Que al momento el delito tributario es parte del Código Orgánico Integral Penal y tiene dos tipificaciones el contrabando y la defraudación aduanera que gozan de prescriptibilidad.

QUINTA: Que la prescripción en el ámbito delictivo permite cometer la infracción estar en la clandestinidad para luego alegar la prescripción de la acción y la pena y librarse del delito.

SEXTA: Que la evasión de impuestos afecta la supervivencia del Estado y como consecuencia las obras y servicios del pueblo ecuatoriano.

SÉPTIMA: Que en el delito tributario la obligación tributaria nace pero es evadida en base al engaño por lo que se asimila al de peculado.

OCTAVA: Que siendo tan grave la defraudación tributaria limita la obtención de recursos públicos por cuyas acciones no procede la prescriptibilidad de acciones y penas; por la supresión de la Ley Tributaria.

NOVENA: Que de la investigación de campo se concluye la necesidad de incluir al delito de Defraudación Tributaria; dentro de la imprescriptibilidad al igual que los delitos de peculado, concusión, cohecho y enriquecimiento ilícito.

9. RECOMENDACIONES

Tomando en consideración a las conclusiones antes anotadas me permito elaborar las siguientes recomendaciones:

PRIMERA: Sugiero a la Asamblea Nacional y a la comisión respectiva, realizar un estudio detenido en torno a la problemática derivada del delito de defraudación tributaria.

SEGUNDA: Sugiero a la Corporación Aduanera Ecuatoriana, realizar un amplio foro para tratar el problema de los delitos tributarios, en especial la defraudación y su afectación a la economía nacional.

TERCERA: Sugiero al organismo respectivo, Corporación Aduanera Ecuatoriana, efectuar un estudio pormenorizado de las causas y consecuencias derivadas del delito de defraudación tributaria

CUARTA: Sugiero al organismo respectivo, Corporación Aduanera Ecuatoriana, fomentar la práctica de métodos eficientes para prevenir el delito de contrabando.

QUINTA: Sugiero a la Asamblea Nacional y a la comisión respectiva, considerar la reforma al artículo 75, numeral tres, inciso primero, del Código

Orgánico Integral Penal, estableciendo la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria.

SEXTA: Promover medidas y planes de prevención para la defraudación tributaria en pro de unificar características y criterios de sanción en contra de los delitos que ocasionan graves perjuicios al Estado.

SEPTIMA: Fortalecer el Sistema Penal a nivel nacional, regional e internacional, bajo una estructura normalizada de actividades de comprobación, prevención y medidas de imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria.

OCTAVA: Sugiero al órgano estatal encargado de la determinación, liquidación, administración y recaudación de los tributos exija mayor control en la recaudación de los impuestos para evitar la defraudación.

NOVENA: Sugiero que el ente recaudatorio realice operativos de control a todos los locales donde se realiza actividad económica con el fin de prevenir el delito de defraudación ya que al evadir su responsabilidad perjudican la estabilidad económica del Estado.

9.1 PROPUESTA DE REFORMA JURIDICA

PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 75, NUMERAL TRES, DEL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL

LA ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CONSIDERANDO:

Que, el artículo 11 numeral 9 de la Constitución de la República del Ecuador, consagra el principio de que el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución;

Que, el artículo 82 de la Constitución de la República establece que el derecho a la seguridad jurídica, que se fundamenta en el respeto a la Constitución. En caso de sanciones o restricciones de derechos, se requerirá la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes;

Que, el numeral 2 del Artículo 276 de la Constitución de la República establece que el régimen de desarrollo, tiene entre sus objetivos el de construir un sistema económico justo, democrático, productivo, solidario y sostenible, basado en la distribución equitativa de los

beneficios del desarrollo, de los medios de producción y en la generación de trabajo digno y estable;

Que, los altos índices de comisión del delito de defraudación tributaria en el Ecuador, afectan la capacidad recaudatorio del Estado ecuatoriano.

Que, es obligación primordial del Estado, establecer la consolidación de un sistema normativo jurídico que responda en forma clara e inequívoca a los principios y lineamiento prescritos por la Constitución de la República, para garantizar el derechos al buen vivir.

En uso de las facultades conferidas por el artículo 120, numeral 6, de la Constitución de la República del Ecuador, acuerda expedir la siguiente:

REFORMA AL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL

“La prescripción requiere ser declarada. No prescriben las penas determinadas en las infracciones de agresión, genocidio, lesa humanidad, crímenes de guerra, desaparición forzada de personas, crímenes de agresión a un estado, peculado, cohecho, concusión, enriquecimiento ilícito, daños ambientales **y, la defraudación tributaria**”.

DISPOSICIÓN GENERAL.- Quedan derogadas expresamente todas las disposiciones que se opongan a la presente ley.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA.- La presente ley entrará en vigencia a partir de su publicación en el registro oficial.

Dado en el Distrito Metropolitano de San Francisco de Quito, República del Ecuador, en la Sala de Sesiones del Plenario de las Comisiones Legislativas de la Asamblea Nacional, a los 20 días del mes de septiembre del 2015.

LA PRESIDENTA

EL SECRETARIO

ASAMBLEA NACIONAL

10. BIBLIOGRAFÍA.

- ALVARADO Esquivel. EL CONCEPTO DE INGRESO EN LA LEY. Edit. Consultorio Fiscal. México. 200.
- Andrade Leonardo El Ilícito Tributario Pág. 119 Corporación de Estudios y Publicaciones. 2010. Quito – Ecuador. Primera Edición.
- ANDRADE Leonardo, “Manual del Derecho Tributario”, Editorial Compu-Grafic, Quito, Ecuador.
- ARAÚJO CINTRA, Antonio Carlos de; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cándido Rangel: TEORIA GENERAL DEL PROCESO, 14^a ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- AZULA CAMACHO. MANUAL DE DERECHO PROCESAL. Tomo I Teoría General Del Proceso. Editorial Temis. 2000.
- BENVENUTO, Griziotti. DERECHO Y CIENCIAS FISCALES. Edit. Instituto Editorial Reuz. Madrid.
- Bielsa Rafael “Derecho Administrativo”. Edit. El Ateneo. Argentina. 5 vol. 1993.
- CABANELLAS DE TORRES GUILLERMO, DICCIONARIO JURÍDICO ELEMENTAL, EDITORIAL HELIASTA, 18^a. Edición, 2006, Buenos Aires.

- CARRETERO PÉREZ, Adolfo. DERECHO FINANCIERO. Santillana. 1998.
- CASTILLO Hidalgo Bella, “Manual de Legislación Tributaria.
- CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. Constitución de la República del Ecuador. Quito-Ecuador. 2010.
- CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. CÓDIGO TRIBUTARIO. Quito-Ecuador. 2011.
- CORPORACIÓN DE ESTUDIOS Y PUBLICACIONES. LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Quito-Ecuador. 2011.
- Constitución de la República del Perú. 1993.
- COUTURE, J. Eduardo. VOCABULARIO JURÍDICO. 4ª. Reimp. Ediciones de Palma, Buenos Aires. 1991.
- Dino Jarach, FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO, Tercera Edición, Abeledo – Perrot, Buenos Aires - Argentina, 1996.
- ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Edit. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires Argentina, 1998.
- ESPINOZA, Jesús, “La Evasión Fiscal”, Editorial De Palma.
- GIORGETTI, Armando, “La Evasión Fiscal y sus Efectos”, Editorial Porrúa.

- J. Due. ANÁLISIS ECONÓMICO DE LOS IMPUESTOS. Tercera Edición, Editorial Ateneo, Buenos Aires-Argentina, 1970.
- JIMENEZ, de Asua Luis. LA TEORÍA JURÍDICA DEL DELITO. Edit. Dikinson. Madrid. 2005.
- Jorge J. Morano, IMPUESTOS DOCTRINAS FUNDAMENTALES, FEDYE Fondo Editorial de Derecho y Economía, Buenos Aires – Argentina, 2002,
- LUQUE BUSTAMANTE, Javier. MEMORIAS DE LAS XXII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Quito- Ecuador. 2010.
- MENÉNDEZ Galeana José, “Introducción al Derecho Financiero”, Editorial Trillas, 2003, México D. F., México.
- OPCIT. Arrijo Vizcaíno.
- OPCIT. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto (1986)
- Oyarte Rafael. Corporación de Estudios y Publicaciones Debido Proceso Pág. 477. Quito. 2016. Primera Edición.
- Pérez Royo Fernando Derecho Financiero y Tributario Parte General Pág. 428 Vigésima Edición. Pamplona. 2010).
- Real Academia Española. Vigésima Segunda Edición. 2001. Tomo I. Madrid. Página 738.

- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. University Press. Argentina. 2002.
- SANTOLAYA BLAY Manuel Libro El Fraude Fiscal de la Recaudación Tributaria Pág. 19 Primera Edición. 2008. Valencia España. Edición Fiscal CISS
- SMITH, Adam. Riqueza de las Naciones .Pág. 17
- SPISSO Rodolfo, "Derecho Constitucional Tributario
- Valdés de Blengio, Nelly. Código Tributario de la Republica Oriental de Uruguay. Capitulo Quinto Infracciones y Sanciones. Buenos Aires.
- Villegas Héctor B., CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Ediciones Depalma, Tercera Edición, Tomo I, Buenos Aires -Argentina, 1996.
- Washington Durango Flores, LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA. Editorial Universitaria, Quito - Ecuador, 1999.
- Yupangui Yolanda Terminología Básica Tributaria Pág. 49 . Volumen 2. Quito. 2010. Primera Edición.
- ZÁVALA EGAS Jorge. Delito Tributario 2008. Universidad Católica de Guayaquil. Primera Edición.
- www.rae.es.

11. ANEXOS

ENCUESTA



UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA
ÁREA JURÍDICA SOCIAL Y ADMINISTRATIVA
CARRERA: DERECHO
MODALIDAD: PRESENCIAL

Señor(a) abogado(a).

En calidad de estudiante de la Carrera de Derecho con la finalidad de desarrollar mi tesis intitulada. "REFORMA AL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL EN LO REFERENTE A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA PARA QUE ESTA FIGURA JURIDICA SEA INCORPORADA DENTRO DE LOS DELITOS IMPRESCRIPTIBLES" le solicito contestar las siguientes interrogantes.

1.- ¿Considera usted que la actividad recaudatoria del Estado, cumple con los objetivos y fines que persigue la política fiscal declarada en la Constitución de la República del Ecuador?

SI () NO ()

Por qué-----

2.- ¿Considera usted que el delito de defraudación tributaria es atentatorio a la actividad recaudatoria del Estado?

SI () NO ()

Por qué-----

3.- ¿Considera usted que la comisión del delito de defraudación tributaria ocasiona graves perjuicios a la economía ecuatoriana?

SI ()

NO ()

Por qué-----

4.- ¿Considera usted pertinente que el delito de defraudación tributaria, sea imprescriptible en la legislación penal ecuatoriana?

SI ()

NO ()

Por qué-----

5.- ¿Considera usted pertinente que se efectuó una reforma legal al artículo 75, numeral tres, inciso primero, del Código Orgánico Integral Penal, estableciendo la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria?

SI ()

NO ()

Por qué-----

ENTREVISTA

PREGUNTA No. 1

¿Considera usted que el delito de defraudación tributaria afecta al presupuesto nacional y a la economía del estado?

PREGUNTA No. 2

¿Considera usted pertinente que se efectuó una reforma legal al artículo 75, numeral tres, inciso primero, del código orgánico integral penal, estableciendo la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria?



1859

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

AREA JURIDICA SOCIALY ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

TEMA:

“REFORMA AL CODIGO INTEGRAL PENAL EN LO REFERENTE A LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA PARA QUE ESTA FIGURA JURIDICA SEA INCORPORADA DENTRO DE LOS DELITOS IMPRESCRIPTIBLES”.

PROYECTO DE TESIS PREVIA
A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO
DE ABOGADO.

AUTOR: JOSE ANTONIO CABRERA ALVAREZ.

Loja – Ecuador
2015.

1.- TEMA:

“REFORMA AL CÓDIGO ORGANICO INTEGRAL PENAL EN LO REFERENTE A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA PARA QUE ESTA FIGURA JURÍDICA SEA INCORPORADA DENTRO DE LOS DELITOS IMPRESCRIPTIBLES”.

2. PROBLEMATICA:

Los fondos que se recauda mediante la tributación es el derecho que tiene todo Estado a cobrarlos y si estos impuestos no son cancelados y son evadidos se atenta contra toda la estructura del andamiaje del Estado contra todas sus instituciones e incluso en la protección judicial y administrativa en los derechos fundamentales de las personas establecidos en nuestra Constitución de la República del Ecuador, específicamente en lo que tiene que ver con la salud, educación, seguridad interna y externa de un estado por decirlo menos si bien es cierto la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 80 habla de imprescriptibilidad de ciertos delitos como también el Código Orgánico Integral Penal en su art. 75 numeral 3 inciso segundo pero no consta la imprescriptibilidad por defraudación tributaria.

Si bien es cierto que el Código Tributario en el Capítulo VI de la Extinción de la Obligación Tributaria en el art. 37 en los Modos de Extinción en el numeral 5 nos tipifica la prescripción de la acción de cobro, ahora bien en el marco Jurídico constitucional en la Constitución de la República del Ecuador en el Art. 80 dispone: imprescriptibilidad de ciertos delitos.- “Las acciones y penas por los delitos de genocidio, lesa humanidad, crímenes de guerra, desaparición forzada de personas o crímenes de agresión a un Estado serán imprescriptibles. Ninguno de estos casos será susceptible de amnistía. El hecho de que una de estas infracciones haya sido cometida por un

subordinado no eximirá de responsabilidad penal al superior que la ordeno ni al subordinado que la ejecuta”.

De igual manera el art. 120 numeral 7 de la constitución nos dice.

“La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley.

7.- Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados”.

Así tenemos que el Código Tributario en su art. 37 numeral 5 establece modos de extinción de la obligación tributaria.

Art.37.-“La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualquiera de los siguientes modos.

1. Solución o pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión; y,
5. Prescripción de la acción de cobro”.

Como también el Código Civil en el título XIV de los modos de extinguirse las obligaciones, y primeramente de la solución o pago efectivo. Los arts.1583 2392 nos hablan de la extinción de las obligaciones.

Art 1583.-“Extinción de las obligaciones.- Las obligaciones se extinguen, en todo o en parte:

1. Por convención de las partes interesadas, que sean capaces de disponer libremente de lo suyo;
2. Por la solución o pago efectivo;

3. Por la novación;
4. Por la transacción;
5. Por la remisión;
6. Por la compensación;
7. Por la confusión;
8. Por la pérdida de la cosa que se debe;
9. Por el evento de la condición resolutoria; y,
10. Por la prescripción”.

De la prescripción en general.

Art 2392.-“Prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas, o no haberse ejercido dichas acciones y derechos, durante cierto tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.

Una acción o derecho se dice que prescribe cuando se extingue por la prescripción”.

El Código Orgánico Integral Penal tiene tipificado la defraudación tributaria en su artículo 298 y al respecto manifiesta

Art 298.-“Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionado cuando.

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.
5. Proporcione a la Administración Tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.
6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.
7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes grabados.
8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.
11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.
12. Emita, acepte o presente a la Administración Tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones

inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestos.
14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.
16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.
17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.
18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.
19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.

Las penas aplicables al delito de defraudación tributaria son:

En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionado con pena privativa de libertad de uno a tres años.

En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En el caso de los numerales 18 y 19, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años.

Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena prevista para cada caso, la cometida con la participación de uno a más funcionarios o servidores de la Administración Tributaria y acarreará, además, la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores.

En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general.

Las personas que ejercen control sobre la persona jurídica o que presten sus servicios como empleadas, trabajadoras o profesionales, serán responsables como autoras si han participado en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica, aunque no hayan actuado con mandato alguno.

En los casos en los que la o el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, la o el funcionario encargado de la

recaudación, declaración o entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, será sancionado con la destitución y quedara inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses.

Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos”.

Claro está que en las diferentes legislaciones establece que la prescripción debe ser alegada por la parte para que tenga dicho beneficio también debemos recordar que tipifica la misma constitución a la que me he referido en líneas anteriores es decir la de Ecuador manifiesta en el Art. 83 numeral 15 “Cooperar con el estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley”.

Si la evasión tributaria nos perjudica a todos los ecuatorianos exclusivamente a los más necesitados y porque no decirlo también a los funcionarios públicos por cuanto se les privaría de algunos derechos y benéficos que por ley corresponde desde ahí nace la necesidad de incorporar en la lista de delitos imprescriptibles a la defraudación tributaria.

Sin embargo en la actualidad tanto a pesar de todos los esfuerzos que realiza la Administración Central para que los contribuyentes no evadan no defrauden al Estado con la tributación siempre hay alguien que busca la manera para hacerlo y si este al tiempo se le quiere cobrar la acción ya se encuentra prescrita, con mi investigación pretendo aportar para que se incorpore la defraudación tributaria como delito imprescriptible y evitar tanto daño que nos causa esto tanto al Estado como a todos los habitantes que vivimos en él.

Aportando una propuesta de reformas al ordenamiento jurídico penal necesaria con el fin de tutelar los derechos fundamentales de todos los ecuatorianos y la obligación a la que estamos sometidos a tributar y no defraudar al Estado ni menos quebrantar la norma Constitucional de la República.

Me permito reflexionar en un análisis jurídico que me conlleva a ratificar una vez más que no existe una eficiente regulación en el Código Orgánico Integral Penal que efectivice el fiel y estricto cumplimiento de los principios constitucionales, al permitir la prescripción de la defraudación tributaria de estas forma perjudicando a todo el conglomerado nacional la igualdad de los derechos como el Art. 11 numeral 2, que estipula: “Todas las personas son iguales y gozaran de los mismos derechos, deberes y oportunidades”. Así también el Art 300 de este mismo cuerpo legal nos dice:

Art 300.- “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizaran los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulara el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.

Entonces porque permitir que unos aporten al estado sean obedientes a los mandatos legales y otros hábilmente causen defraudación al Estado en lo referente al a la tributación⁷⁹.

⁷⁹ ⁷⁹ Constitución de la República del Ecuador 2008. Corporación de Estudios y Publicaciones. Pág. 8.

3. JUSTIFICACIÓN.

Es imprescindible la problemática del presente proyecto de investigación de tesis, el mismo que se encuadra dentro del derecho público, por su trascendencia social, política y económica como lo es la tributación la cual se encuentra ampliamente justificada, por el rol primordial que cumple o debe cumplir el Estado, la Constitución de la República del Ecuador, y demás instituciones que deben de velar por el eficaz procedimiento y cumplimiento de los derechos constitucionales de los contribuyentes como del Estado de esta forma se estaría asegurando la protección judicial y administrativa, en pro defensa de los derechos y garantías de todos los ecuatorianos y no permitir la defraudación tributaria al tipificar como este delito de imprescriptible.

Como ya lo hemos dicho involucra una serie de derechos que el Estado a través de la Constitución de la República del Ecuador, tiene que asegurar y garantizar como un deber primordial de tutelar los derechos de todos los ecuatorianos desde todo punto de vista y no permitir su vulneración al menos todo lo relacionados con fraude tributario.

El Estado de igual manera tiene que custodiar por el cumplimiento de los derechos constitucionales que como miembros de la especie humana les compete, y de una u otra manera asegurar el derecho a que se les respete absolutamente todas sus garantías constitucionales como es a gozar de igualdad ante la Ley, si unos ciudadanos se esfuerzan por pagar todos sus tributos e impuestos para que el Estado pueda mantenerse como tal porque permitir que otros no lo hagan a pretexto de la prescripción a pesar de estar inmersos en el Art. 298 del Código Orgánico Integral Penal que nos tipifica la Defraudación Tributaria e impone penas que van desde un año a diez años. Con el propósito de asegurar el cumplimiento de todas las normas que tienen tipificado la tributación e impuestos y apegado a las normas constitucionales y legales dentro del marco jurídico del Estado ecuatoriano

sigo reiterando que es una necesidad urgente de tipificar en los delitos imprescriptibles la defraudación tributaria, como lo he venido manifestando a lo largo de la presente se debe dar prioridad al delito de fraude tributario, estos temas serán analizados a lo largo del presente trabajo.

Como los grandes defraudadores de tributos la gran mayoría son poderosos entre comillas y están de alguna manera gobernando el país o lo estuvieron tipificaron la prescripción hábilmente para evadir esta responsabilidad así tenemos lo contenido en el art.55 del Código Tributario.

El presente trabajo de investigación me nutrirá de una serie de conocimientos obtenidos en todo el proceso de investigación, y será enteramente práctico, pues tanto la defraudación tributaria como la prescripción se encuentre tipificado en el Código Orgánico Integral penal lo que no esta es tipificada como delito imprescriptible.

El presente tema de investigación lo puedo justificar por un sin número de razones entre las cuales me permito señalar las siguientes:

-Por ser un problema actual que nuestra sociedad está atravesando, a través de los diferentes evasores de todo tipo de tributo.

-Por ser factible su estudio, en vista que el problema en sí de la investigación, es muy vasto y se puede contar con todas las fuentes bibliográficas, y así mismo con la disponibilidad y el empeño de realizar los correspondientes estudios de campo, que de esta manera me permitan abordar el problema materia de la presente investigación.

-En tal virtud es de suma importancia dar prioridad fundamental a la tributación y no permitir la evasión por medio de la prescripción.

4.- OBJETIVOS.

Para el presente trabajo de investigación me he planteado un objetivo general y dos específicos, los mismos que me permito consignarlos a continuación y que serán base fundamental para el desarrollo del tema antes indicado en la estructura de mi proyecto.

4.1.- OBJETIVO GENERAL.

-Realizar un estudio doctrinario jurídico y crítico del Código Orgánico Integral Penal, en cuanto a la tipificación de la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria en el artículo 298 del mismo cuerpo legal.

4.2.- OBJETIVOS ESPECIFICOS.

- Determinar através de la investigación como afecta la prescripción de la defraudación tributaria a la economía del Estado.
- Analizar la desigualdad que existe entre los contribuyentes que pagan puntualmente y aquellos que evaden el pago de los tributos.
- Realizar una propuesta de tipificación e incrementación en el Art. 75 numeral tres inciso primero del Código Orgánico Integral Penal la imprescriptibilidad del delito de defraudación tributaria.

5.- HIPOTESIS.

“La Defraudación Tributaria afecta directamente a la economía del Estado por lo que se debe tipificar como delito imprescriptible.”

6.- MARCO TEÓRICO.

En la Constitución como en el Derecho Constitucional les concede facultad a la asamblea nacional para que en el ejercicio de su función avoquen

conocimiento, resuelvan y tipifiquen en el Código Orgánico Integral Penal la imprescriptibilidad.

Dichas Autoridades, no deben esperar, conocido el caso relacionado a la reforma, implementación o derogación de cualquier ley, deben disponer el cumplimiento de los derechos que le asiste a todo Estado no debe ignorarlo de ser lo contrario nos perjudicaría a todos los ecuatorianos.

La defraudación tributaria existe en el ámbito penal, pero no en los delitos imprescriptibles

Tengo entendido que la protección de los tributos constitucionales contemplada en la Ley, no rija solo como norma estricta, su aplicación debe ser práctica y objetiva y responder a las necesidades propias tanto del Estado como de todos los ciudadanos.

“El Código Penal efectivamente regula el delito de defraudación tributaria en su artículo 298 pero este no consta en los delitos imprescriptibles tipificados en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.”⁸⁰

Las delitos a que se refiere el Derecho penal son delitos típicos cometidos por los defraudadores tributarios, casi en todo el mundo y en especial, en los países en desarrollo, donde existe mayor facilidad de evadir y defraudar la tributación la corrupción no ha permitido ser eficiente en la recaudación tributaria.

Teniendo en cuenta que si está tipificada la defraudación tributaria pero esta es susceptible de prescripción beneficiando a los defraudadores y perjudicando al Estado y por ende a todos quienes vivimos en él.

⁸⁰ Código Orgánico Integral Penal. Año 2014. Corporación de Estudios y Publicaciones. Pág. 73.

Nuestra actual Constitución de la República del Ecuador, en su título segundo capítulo uno de los principios de la aplicación de los derechos en el artículo 11. Numeral 2.-manifiesta “Todas las personas son iguales y gozaran de los mismos derechos, deberes y oportunidades.

Nadie podrá ser discriminado por razón de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación.

El estado adoptará medidas de acción afirmativas que promueva la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situaciones de desigualdad”. Nos habla de la igualdad de derechos y a la no discriminación.

El Estado garantizara a las personas la igualdad de condiciones y no debe permitir que los defraudadores tributarios por medio de la prescripción queden en la impunidad.”⁸¹

Entonces desde todo punto de vista al estar tipificado el delito de defraudación tributaria y gozar de la prescripción , contraviene contundentemente con lo que establece nuestra actual Carta magna, pues si manifiesta que la Constitución protege a la persona sin distinción de sexo en todas sus formas lo cual en lugar de proteger los intereses de todos los ecuatorianos protegería a los defraudadores tributarios se está parcializando y operando a favor de los quebrantadores de la norma jurídica entonces me

⁸¹ Constitución de la República del Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones. Pág.9.

pregunto dónde queda la aplicación de los principios constitucionales, en donde queda el principio de igualdad, entre otros .

“los señores asambleístas siempre están dejando que decir en la creación de cuerpos legales que lo único a lo que contribuyen es a la saturación procesal y la violación flagrante a la Constitución y en este caso a los Derechos Universales y Tratados Internacionales del ser humano, por una serie de motivos, generando incertidumbre y vulnerando los derechos de estos, que se encuentran consagrados en la Constitución de la República del Ecuador”⁸². La disposición legal antes indicada contemplada en el Código Penal establece una clara transgresión a los derechos de los ecuatorianos que garantiza la Carta Magna.

Pienso que el estado tiene prioridad en lo relacionado a la recolección de tributos es así que siendo quizá el más importante el derecho que le asiste al país, considero que se debería dar prioridad sobre cualquier otra norma la tipificación de imprescriptible el delito antes indicado estoy seguro que esto no contraviene a la Constitución.

7.- METODOLOGÍA.

7.1.- Métodos.

En el desarrollo del presente proyecto de tesis he considerado la utilización principalmente del Método Científico y los Métodos Lógicos.

Método Científico: Que consiste en la indagación de todos los aspectos de la problemática, partiendo de la formulación de hipótesis, para luego proceder a la comprobación mediante la experimentación, que en el presente caso sería la investigación de campo.

. González Sarmiento, Miguel, Corrientes, Métodos y Técnicas de Investigación Educativa

Método Analítico: Consiste en el estudio detallado e íntegro de toda la información recopilada en la fase de observación; lo que me permitirá desarrollar los contenidos principales del informe final de la tesis.

Método Sintético: Consiste en la condensación de los principales conocimientos aprendidos durante el proceso. Lo cual permitirá realizar las conclusiones, recomendaciones y propuesta de reforma jurídica.

Referente a los Métodos Lógicos que son el Inductivo y Deductivo los utilizaré de la siguiente manera:

Método Inductivo: El método inductivo consiste en llegar desde un precepto particular a uno general, es decir, es un método por el cual se llega a descubrir el nexo común que une a todos los elementos de la problemática, permitiéndome realizar las respectivas recomendaciones y propuesta de reforma jurídica, con un enfoque total, para contribuir con un desarrollo positivo a la problemática.

Método Deductivo: Consiste en llegar desde un precepto general a un precepto particular; por lo cual nos servirá para concluir los puntos más sobresalientes del desarrollo del presente trabajo investigativo.

7.2. - Procedimientos y Técnicas.

Las técnicas que utilizaré son las siguientes: para el acopio teórico el Fichero Bibliográfico; y, para la recopilación empírica emplearé la Encuesta y la Entrevista, aplicadas en un número de 30 y 10 respectivamente, a Funcionarios Judiciales, profesionales del Derecho, Docentes Universitarios y personas conocedoras del tema⁸³.

⁸³ González Sarmiento, Miguel, Corrientes, Métodos y Técnicas de Investigación Educativa

8. - CRONOGRAMA DE TRABAJO.

TIEMPO EN MES	MAR. 2015				ABR. 2015				MAY. 2015				JUN. 2015				JUL. 2015				AGO. 2015				
TIEMPO EN SEMANAS	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	
1. Selección Objeto de estudio	x	x	x																						
2. Definición del problema				x	x																				
3. Elaboración del proyecto						x	x																		
4. Elaboración del marco teórico								x	x																
5. Aplicación de encuestas y entrevistas										x	x	x													
6. Análisis de casos														x	x										
7. Análisis de resultados																x	x								
8. Redacción del informe																		x	x	x					
9. Corrección del Informe																				x	x	x			
10. Presentación del informe																							x		
11. Disertación de la tesis																							x		

9. PRESUPUESTO Y FINANCIAMIENTO.

Para la elaboración del presente Proyecto de Investigación, se cree necesario contar con recursos: materiales y humanos que permitan la ejecución y desarrollo de la investigación.

9.1. Talento Humano:

Postulante: José Antonio Cabrera Álvarez.

Encuestados: Catedráticos, Docente y profesionales del derecho.

9.2. Recursos Materiales:

Papel y demás útiles de oficina	\$.	170, 00
Bibliografía.	\$.	185.00
Reproducción de Ejemplares.	\$.	210,00
Encuadernación	\$.	230,00
Gastos de Investigación.	\$.	250,00
Varios.	\$.	200,00

COSTO TOTAL	\$.	1245,000

9.3.- Financiamiento.

La investigación será realizada con mis propios recursos.

Los gastos de la investigación serán financiados en su totalidad con mis propios recursos. Y apoyo de mi familia.

10.- BIBLIOGRAFÍA.

-Constitución de la República del Ecuador 2008.

-Código Orgánico Integral Penal año 2014.

-Código Tributario 2014.

-Código Civil 2012.

-FERRER, Eduardo y ZALDIVAR Arturo, LA CIENCIA DEL DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL. Estudio en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho doce tomos.

-ZAFFARONI, Eugenio Raúl. Tratado de derecho penal cinco tomos.

-YAVÁR NUÑEZ, Fernando. Orientación COIP.

-CABANELLAS, Guillermo. Diccionario enciclopédico del derecho usual ocho tomos.

-ZAVALA BAQUERIZO, Jorge. Tratado de derecho procesal penal nueve tomos.

-LEON QUINDE, Fernando. Manual teórico práctico del derecho constitucional ecuatoriano.

ÍNDICE

PORTADA.....	I
CERTIFICACIÓN.....	II
AUTORÍA.....	III
CARTA DE AUTORIZACIÓN.....	IV
DEDICATORIA.....	V
AGRADECIMIENTO.....	VI
TABLA DE CONTENIDOS.....	VII
1. TÍTULO.....	1
2. RESUMEN.....	2
ABSTRACT.....	4
3. INTRODUCCIÓN.....	6
4. REVISIÓN DE LITERATURA.....	9
5. MATERIALES Y MÉTODOS.....	120
6. RESULTADOS.....	126

7. DISCUSIÓN	140
8. CONCLUSIONES	147
9. RECOMENDACIONES	149
9.1 PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA.....	151
10. BIBLIOGRAFÍA	154
11. ANEXOS.....	158
INDICE.....	180