

UNIVERSIDAD DE CUENCA



FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES
CARRERA DE DERECHO

**LA DECLARACIÓN DE LOS IMPUESTOS COMO ELEMENTO
CONFIGURADOR DE LA RESPONSABILIDAD PENAL**

MONOGRAFÍA PREVIA A LA OBTENCIÓN
DEL TÍTULO DE ABOGADO DE LOS
TRIBUNALES DE JUSTICIA DE LA
REPÚBLICA Y LICENCIADO EN CIENCIAS
POLÍTICAS Y SOCIALES.

AUTOR:

WALTER LEONARDO PERALTA PULLA
CI: 0104774484

DIRECTOR:

DR. MARLON TIBERIO TORRES RODAS
C.I. 0301504643

CUENCA – ECUADOR

2017



RESUMEN

En este trabajo se explicará cómo la declaración de impuestos, una obligación ciudadana, puede llegar a ser un elemento configurador de la responsabilidad penal del sujeto pasivo. A tal fin, se hará un profundo y detallado estudio del marco legal, revisando los artículos que relacionan la declaración con la responsabilidad penal. Se desarrollará un marco conceptual, abordando los conceptos de declaración y de responsabilidad penal, así como los conceptos y principios con los que se relacionan, y que influyen en la relación entre la declaración de impuestos y la responsabilidad penal. Se ha estructurado el presente trabajo en cuatro capítulos. El primero, la Obligación Tributaria; el segundo, Responsabilidad Penal en la Declaración del Impuesto; el tercero, el Principio de la no autoincriminación en materia Tributaria; y el cuarto, Conclusiones y Recomendaciones.

Palabras Claves: Declaración de impuestos; responsabilidad penal; principio de no autoincriminación; presunción de inocencia.



ABSTRACT

This paper will explain how the tax return, a citizen obligation, can become an element that configures the criminal liability of the taxpayer. To this end, a detailed study of the legal framework will be made, reviewing the articles that relate the declaration to the criminal responsibility. A conceptual framework will be developed, addressing the concepts of declaration and criminal responsibility, as well as the concepts and principles which they relate with, and which influence the relationship between tax returns and criminal liability. This work has been structured in four chapters. The first, the Tax Obligation; the second, Criminal Responsibility in the Tax Return; the third, the Principle of non-self-incrimination in Tax matters; and the fourth, Conclusions and Recommendations.

Keywords: Tax return; criminal responsibility; principle of non-self-incrimination; presumption of innocence.



ÍNDICE

| | |
|---|----|
| RESUMEN..... | 2 |
| ABSTRACT | 3 |
| ÍNDICE | 4 |
| CLÁUSULA DE LICENCIA Y AUTORIZACIÓN PARA PUBLICACIÓN EN EL REPOSITORIO INSTITUCIONAL..... | 5 |
| CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL | 5 |
| DEDICATORIA | 7 |
| AGRADECIMIENTOS..... | 8 |
| INTRODUCCIÓN | 9 |
| CAPÍTULO I..... | 11 |
| OBLIGACIÓN TRIBUTARIA | 11 |
| 1.1 La Obligación Tributaria..... | 11 |
| 1.2 Objeto de la Obligación Tributaria..... | 17 |
| 1.3 Determinación de la Obligación Tributaria | 19 |
| 1.4 La Obligación Tributaria según el Código Orgánico Tributario | 20 |
| CAPÍTULO II..... | 33 |
| RESPONSABILIDAD PENAL EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO..... | 33 |
| 2.1 La Declaración del Impuesto como hecho generador de Responsabilidad Penal | 33 |
| 2.2 Responsabilidad penal del sujeto por la no declaración del impuesto | 39 |
| 2.3 Análisis del Código Integral Penal en relación a la declaración del impuesto como hecho generador de responsabilidad en materia Penal. | 43 |
| CAPÍTULO III..... | 56 |
| PRINCIPIO DE LA NO AUTOINCRIMINACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA | 56 |
| 2.1 Presunción de inocencia | 56 |
| 2.2 Derecho a no autoinculparse en materia tributaria | 60 |
| 2.3 Principio de la no autoincriminación | 67 |
| 2.4 La declaración y la autoincriminación | 71 |
| 2.5 Derecho Comparado en materia de autoincriminación en materia Tributaria.... | 74 |
| CAPÍTULO IV | 77 |
| CONCLUSIONES | 77 |
| RECOMENDACIONES | 80 |
| Bibliografía..... | 82 |



CLÁUSULA DE LICENCIA Y AUTORIZACIÓN PARA PUBLICACIÓN EN EL REPOSITORIO INSTITUCIONAL



Universidad de Cuenca

Cláusula de Licencia y Autorización para Publicación en el Repositorio Institucional

Walter Leonardo Peralta Pulla en calidad de autor y titular de los derechos morales y patrimoniales del trabajo de titulación "LA DECLARACIÓN DE LOS IMPUESTOS COMO ELEMENTO CONFIGURADOR DE LA RESPONSABILIDAD PENAL", de conformidad con el Art. 114 del CÓDIGO ORGÁNICO DE LA ECONOMÍA SOCIAL DE LOS CONOCIMIENTOS, CREATIVIDAD E INNOVACIÓN reconozco a favor de la Universidad de Cuenca una licencia gratuita, intransferible y no exclusiva para el uso no comercial de la obra, con fines estrictamente académicos.

Así mismo, autorizo a la Universidad de Cuenca para que realice la publicación de este trabajo de titulación en el Repositorio Institucional, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Cuenca, septiembre 2017

Walter Leonardo Peralta Pulla

C.I: 0104774484



CLÁUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL



Universidad de Cuenca
Cláusula de Propiedad Intelectual

Walter Leonardo Peralta Pulla, autor del trabajo de titulación "LA DECLARACIÓN DE LOS IMPUESTOS COMO ELEMENTO CONFIGURADOR DE LA RESPONSABILIDAD PENAL", certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

Cuenca, septiembre 2017

Walter Leonardo Peralta Pulla

C.I: 0104774484



DEDICATORIA

Esta monografía va dedicada para Dios y mis queridos padres, a Dios por que ha estado conmigo a cada paso que doy, cuidándome y dándome fortaleza para continuar, a mis padres ya que ellos a lo largo de mi vida han velado por mi bienestar y educación, siendo mi apoyo incondicional en todo momento, depositando su entera confianza en cada reto que se me presentaba sin dudar ni un solo momento en mis capacidades e inteligencia. Es por ellos, que soy lo que soy. Los quiero con mi vida entera.



AGRADECIMIENTOS

La presente monografía primeramente me gustaría agradecer a Dios y a la virgen María por bendecirme y permitirme llegar hasta donde he llegado, porque hicieron realidad este sueño anhelado.

A la universidad Estatal de Cuenca por darme la oportunidad de estudiar y ser un profesional.

A mi director de tesis, Dr. Tiberio torres Rodas por su esfuerzo y dedicación, quien con sus conocimientos, y experiencia, su paciencia y motivación ha logrado en mí que pueda concluir con esta monografía y mis estudios con éxito.

De la misma manera quiero hacer extensivo el agradecimiento a los señores docentes, porque gracias a ellos pude adquirir muchos conocimientos y a la vez han aportado con un granito de arena para mi formación.



INTRODUCCIÓN

Declarar impuestos es una obligación común a los ciudadanos de determinado país. Es una de las tantas relaciones que establece el Estado con el individuo, aunque en el marco legal, que limita al primero y otorga derechos al segundo. Es parte de la materia tributaria por lo que el Estado se conoce como el sujeto activo, que busca fondos para financiarse, y el ciudadano como el sujeto pasivo, quién, dependiendo de sus ingresos, está en la obligación de financiar al Estado. La declaración, por lo tanto, da cuenta de las actividades económicas del ciudadano, y el Estado tiene la potestad de observar, fiscalizar y sancionar dichas actividades. En consecuencia, la declaración puede perjudicar al propio declarante y conllevarlo al ámbito penal.

Se ha elegido realizar el presente trabajo porque no es un tema que ha sido agotado académicamente. Aunque la tecnología ha favorecido en aclarar aspectos con respecto a la declaración, informando y facilitando herramientas como las plataformas virtuales para que el ciudadano cómoda y holgadamente pueda cumplir con su obligación, el aspecto penal seguirá latente mientras exista la actividad económica. Por lo tanto, se ha considerado que esa relación declaración- responsabilidad penal, debe seguir siendo examinada.

También se ha considerado pertinente realizar este trabajo por cuanto es un tema que atañe tanto al derecho público como al derecho privado. La declaración, salvo excepciones legales es una obligación erga omnes, tanto para personas jurídicas como naturales. Por lo tanto, es un asunto de interés e importancia públicos, que debe llamar la atención de todo aquel que declare ante el Estado. Si bien el Estado, a través de diferentes medios de comunicación, ha hecho hincapié en dar información pertinente al sujeto pasivo, es importante alimentarse de otras fuentes que incluso cuestionen la información oficial. Y es que declarar es una obligación tan importante que va vinculada con el propio ejercicio de la ciudadanía.

El presente trabajo ha sido organizado de la siguiente manera. En el capítulo, titulado Obligación Tributaria, se aborda la naturaleza de los tributos, es decir, su origen e importancia para el Estado y la sociedad. Además, se



analiza lo que debe entenderse obligación tributaria, examinando su concepto, sus características, su objeto y finalidad. Por otra parte, se aborda la determinación de la obligación tributaria; y finalmente como concibe el Código Orgánico Tributario la obligación tributaria, a tal fin se examina con énfasis el Título II de dicho Código del artículo 15 al 63.

El capítulo II, referente a la Responsabilidad Penal en la Declaración del Impuesto, se examina la Declaración del Impuesto como hecho generador de Responsabilidad Penal, punto medular de este trabajo de investigación, definiendo la declaración de impuestos, su diferenciación y relación con respecto a la confesión, y los factores que potencian y atenúan la declaración como hecho generador de responsabilidad penal; se identifican también los tipos de impuestos, y se examina el concepto de responsabilidad penal. En el siguiente punto, la Responsabilidad penal del sujeto por la no declaración del impuesto, se diferencian conceptos como la omisión, la declaración tardía, la evasión fiscal, elusión fiscal y paraíso fiscal. Finalmente, en el análisis del Código Integral Penal en relación a la declaración del impuesto como hecho generador de responsabilidad en materia Penal, se estudia a fondo los artículos pertinentes, específicamente los numerales del artículo 298.

En el Capítulo III, denominado el Principio de la no autoincriminación en materia Tributaria, se trata la presunción de inocencia, tanto en su concepto como en su origen y su marco legal; se estudia en qué consiste el derecho a no autoincriminarse, con apoyo de una sentencia judicial; también se examina en qué consiste el principio de la no autoincriminación, partiendo desde su origen; otros conceptos que se examinan son la declaración y la autoincriminación. Por último, en este capítulo, se estudia el Derecho Comparado en materia de autoincriminación en materia Tributaria, tomando en cuenta la legislación venezolana y la de la Unión Europea. Finalmente, en el trabajo, el Capítulo IV que se refiere a las conclusiones y recomendaciones.



CAPÍTULO I

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 La Obligación Tributaria

Lato sensu, los tributos o impuestos no son propiamente contemporáneos ni de un solo país o de un conjunto de países. Otrora, en época de reyes, estaban destinados a saciar la máquina militar. Con la fundación del Estado moderno, se hizo inherente y necesario para su funcionamiento; un caso emblemático es el *welfare state*. El Estado busca entonces los medios para financiarse y una de esas vías es precisamente a través de contribuciones de los ciudadanos, y es definitivamente de los impuestos de donde vienen los mayores ingresos de un Estado. Pero otra característica global y natural de los habitantes es minimizar sus gastos y por ende sus contribuciones al Estado, bien sea porque consideran algunos que es un acto de injusticia, un robo al ciudadano, o que su contribución no será bien empleada por el Estado, sino que caerá en los bolsillos de los funcionarios públicos, entre otras razones; y por lo tanto es facultad del Estado constreñir a sus ciudadanos para que obligatoriamente aporten recursos al erario.

En consecuencia, el Estado ecuatoriano, por ejemplo, puede obligar a los ciudadanos a pagar tributos, mas no a ciudadanos fuera de otros países, salvo que de alguna manera ejerzan alguna actividad económica en Ecuador; es decir, en este sentido se toma en cuenta la residencia, que a fin de cuenta junto con el trabajo son requisitos censitarios de sociedades industriosas. Es lo que Juárez denomina el Poder Tributario del Estado, que es el poder jurídico de establecer las contribuciones que sean necesarias para sufragar el gasto público por medio del poder tributario (2012, pág. 28). Por supuesto, el poder tributario del Estado no es arbitrario como se acostumbraba en el antiguo régimen, sino que se ejerce de acuerdo a las facultades que otorga la Constitución, es decir, creando leyes que sean de utilidad a la sociedad, y estas se realizan por medio del Poder Legislativo, en donde se aprueba la Ley



de Ingresos de la Federación que contiene las diversas leyes fiscales correspondientes (Juarez, 2012, pág. 29).

León del Busto, en su trabajo de grado académico titulado “Aspectos Generales de la Obligación Tributaria” plantea estas mismas inquietudes sobre el origen de los tributos, y al respecto, apoyándose en el autor Adolfo Arrijoa Vizcaíno, refiere que:

(...) las primeras comunidades nómadas, al descubrir la agricultura se constituyen en un solo lugar; lo que trae con si nuevos problemas, como diferentes necesidades que surgen en las comunidades que son esenciales para su sobrevivencia y que afectan a toda la comunidad y por lo tanto son llamadas necesidades colectivas. Es así como surge el consenso de la comunidad de estipular al poder público que en toda comunidad existía la labor de satisfacer estas necesidades; y la manera de cumplir con la tarea de las necesidades fue instituyendo ciertas obligaciones a la población como ciertos tributos que se daban al poder público, para que este por medio de esos tributos brindará las necesidades al pueblo. (...) (2015, pág. 8)

Por otro lado, Karla Carrera, en su investigación titulada “El derecho tributario y sus diferentes concepciones doctrinarias”, apoyándose en Porras Rodríguez señala que:

(...) fue en Grecia y en Roma, donde en principio se miraba como un gravamen para extranjeros, por lo que los romanos pagaban tributos únicamente en situaciones y circunstancias extraordinarias, pero luego se produjo la necesidad de sufragar los gastos que surgieron de las guerras, por lo que se hizo necesario cobrar un impuesto en dinero de una manera continua, siendo esta una de las principales fuentes de ingreso (...) (2015, pág. 15)

Como puede desprenderse de los párrafos anteriores, el estudio de la obligación tributaria, por su antigüedad y por el ámbito que abarca, es interdisciplinaria, es transversal a la historia, a la filosofía, la sociología, antropología, politología y por supuesto, pero no exclusivamente, al derecho. Sin embargo, en este trabajo nos atenemos propiamente a lo jurídico. En este



sentido, para Luchena Mozo García (2013), la obligación es: “(...) aquella situación jurídica, en la cual una persona (acreedor) tiene un derecho (llamado derecho de crédito), que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última (deudor) porta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento (...)” (2013, pág. 21).

En consecuencia, para esta autora la obligación tributaria es el vínculo jurídico fundamental, aunque no el único, mediante el cual la Hacienda Pública será titular de un derecho de crédito frente a los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo” (Luchema, 2013, pág. 21). Por su parte, para Juárez (2012), citando a Jesús Quintana: “La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie” (pág. 127).

De tal concepto pueden desprenderse varios elementos claves: En primer lugar, el vínculo, por lo que es correcto decir que toda obligación entraña un vínculo, en este caso, fundamentado en las leyes, y por lo tanto, jurídico. En segundo lugar, tal vínculo se da entre el Estado y un deudor. Tal deudor es una persona que puede ser natural o jurídica y además se denomina, a los efectos del vínculo, sujeto pasivo; mientras que el Estado se denomina sujeto activo, quien es el que lleva la acción, el que establece el vínculo, la obligación de tributar al otro sujeto. Finalmente, el vínculo versa en el cumplimiento de una prestación pecuniaria, es decir, con dinero efectivo, aunque pueda hacerse con especies como forma excepcional.

No queremos prescindir de las diferencias entre lo privado y lo público o las características de la obligación tributaria planteadas por el autor. En efecto, según Sol Juárez (2012) se tiene que la obligación tributaria es de derecho público, es decir, siempre se satisface y regula conforme a las normas de esta rama del derecho. Además, la obligación tributaria tiene su origen en la norma jurídica tributaria, mientras que, en el derecho privado, la fuente de la obligación puede ser la ley de un contrato, de un delito, o cualquier otra. Es decir, que en el ámbito de lo privado también existen sujetos activos y pasivos pero la obligación no se da en base a tributos- esto era propio del antiguo



régimen cuando lo público se mezclaba con lo privado-, el sujeto pasivo no está obligado a pagar tributos a una persona privada, al menos obligada legalmente -pues una banda delictiva podría obligar por medio de la fuerza a pagar tributos como ocurre con los casos de “vacunas” de los guerrilleros a los campesinos y comerciantes en ciertas zonas de Colombia y Venezuela-; sino que tal vínculo de obligación se da a través de otras figuras jurídicas, como por ejemplo el contrato donde voluntariamente ambos sujetos se ponen de acuerdo y se atienden a sus cláusulas.

Otras características o diferencias son que en la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado mientras que en el derecho privado, el acreedor puede ser el Estado pero también un particular, bien sea como persona natural o como persona jurídica. Por lo tanto, la obligación tributaria del sujeto pasivo como persona jurídica la adquiere independientemente a la de sus integrantes, ya que ésta tiene personalidad jurídica y capacidad económica para adquirir obligaciones fiscales (Juarez, 2012, págs. 127-128).

Para León del Busto (2015) las características de la obligación tributaria son las siguientes: 1. Es personal: en este sentido recae sobre la persona y sobre la cosa materia de gravamen, aunque también es real, es decir, el sujeto no responde con su propia persona, sino con su patrimonio. Vale acotar que aunque personal, donde solo puede obligarse al responsable o al contribuyente, hay la posibilidad de que pueda transmitirse en las condiciones que establezca la ley; 2. Es pecuniario: Es decir, consiste en la entrega de una suma de dinero, establecida por la ley- aclara León del Busto que solo el autor Juan Carlos Luqui hace referencia a que la suma de dinero debe estar establecida por ley- o a través de medios y sistemas que puedan determinarla sin que el sujeto pasivo sea sometido a arbitrariedades, desigualdades, discriminaciones e injusticias por parte del Estado. Aunque todos los autores concuerdan que es pecuniario y así también las leyes, no excluye que haya otras vías, que son excepcionales, como el pago en especies, como pudiera ser los efectos timbrales entre otros (2015, pág. 22).



También es 3. Es legal: Es decir, que esté contemplada en una ley para que pueda ser exigible. Citando a Luqui señala que hecho de que solo la ley pueda crear obligaciones tributarias es una de las más grandes conquistas del derecho moderno. 4. Es pública: Es decir, que pertenece al derecho público. Y es por lógica así porque la finalidad de la obligación tributaria está destinada a beneficios colectivos, públicos, y no de particulares. 5. Es coercible: Es decir, por ser legal, es exigible por la fuerza. Es sujeto activo por lo tanto tiene los medios y la facultad para obligar por medio de la coerción al sujeto pasivo a cumplir con su obligación tributaria. 6. Es contributiva: Porque está destinada a los gastos públicos del Estado. Esto es así porque el Estado por si solo no tiene suficientes recursos para costear los gastos públicos; asimismo, los contribuyentes serán en la medida de sus posibilidades pues no tendría vialidad exigir aportes patrimoniales a un sujeto que no tiene, caería el Estado acciones autoritarias (Bustos, 2015, pág. 78).

En este sentido, vale sumar lo dicho por Alejandro Nájera (2012) sobre el principio de justicia. Al respecto:

Adam Smith escribió que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menoscabo de esa fórmula depende lo que se llama la equidad o falta de equidad de los impuestos. (2012, pág. 52)

A propósito, para Nájera, apoyándose en Saldaña, “la obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud de cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria” (2012, pág. 41).

Por otro lado, Maribel Souza de Moreno (2013), en su La extinción de las obligaciones tributarias al hablar de la obligación tributaria expone lo siguiente:

(...) se puede definir a la misma como una relación de derecho público por la cual y como consecuencia de la producción del hecho generador,



un sujeto activo denominado Estado exige de un sujeto pasivo la extinción de la misma, la que se realiza normalmente mediante el pago de una suma de dinero. No debe confundirse la obligación tributaria con el tributo propiamente dicho. La obligación encierra básicamente obligaciones para ambas partes, pero que persigue en último análisis el cumplimiento total, puntual y correcto de la misma. El pago del tributo constituye el objeto esencial de la obligación, sin perjuicio de existir otros aspectos adicionales o conexos, vinculados precisamente a esa obligación central (...). (2013, pág. 1)

Otro concepto de obligación tributaria, que incluso refuerza la postura coercitiva del Estado hacia los ciudadanos, está planteado por Mariángeles Berardi (2015) en su trabajo “La obligación tributaria y la ley tributaria en el tiempo”, al respecto señala:

Los recursos tributarios se fundamentan en el poder de imperio del estado, donde de la ley es la fuente de esa coerción. Entonces surge la obligación tributaria definida por Damarco como el vínculo legal que constriñe la voluntad particular, mandando entregar al estado la suma de dinero desde el momento que se produce el acto o hecho previsto en ella y que le sea imputable. El carácter tributario se lo da el destino de los fondos y legitima la restricción que se opera en la voluntad del contribuyente, porque lo que exige el estado lo reintegra en los servicios públicos. (Berardi, 2015, pág. 6)

Finalmente, para Manuel Ossorio (2013) la obligación tributaria es:

La que en forma unilateral establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen (Gómez Novaro). Como la voz examinada indica, se trata de una obligación de dar una suma de dinero en concepto de contribución o tributo. (Osorio, 1998, pág. 644)



Vale la pena acotar en este punto sobre la extinción de la obligación tributaria debido a que lo abordaremos más adelante con el Código Tributario. Sobre la extinción señala Maribel Souza establece lo siguiente:

(...) la desaparición (cumplimiento) de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo (El Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente principal, tercero, o responsable solidario). Corresponde a la conducta por la cual termina la razón que le dio origen al deber contributivo. (2013, pág. 01)

Asimismo, tanto en la doctrina como en las leyes hay un criterio uniforme sobre los medios de extinción tributaria. En este sentido tenemos, por ejemplo, que para Maribel Souza son los siguientes: Pago, Compensación, Confusión, Condonación o remisión, Transacción y Prescripción (pág. 2). Por otro lado, para León del Busto (2015) de acuerdo al Código Tributario de Guatemala las formas son Pago, Compensación, Confusión, Condonación o remisión y Prescripción (pág. 64); mientras que para Humberto Sol Juárez los medios son Pago, Compensación, Condonación, Cancelación, Prescripción y caducidad.

1.2 Objeto de la Obligación Tributaria

En primer lugar, es importante hacer esa diferencia entre objeto y finalidad que ha establecido Juárez Al respecto:

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición como, por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes y servicios; el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible. (2012, pág. 129)



Tal planteamiento está en consonancia con el Código Tributario cuando señala en el artículo 4:

Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código. (2015, pág. 6)

En este sentido, de acuerdo con Pedro Colao Marín, tenemos que la finalidad esencial de los tributos, aquello para lo que están diseñados, es obtener ingresos públicos que permitan hacer frente a las necesidades generales del territorio y la población. Y según el autor los tributos pueden incidir en la economía; por ejemplo, incrementando las obligaciones tributarias de pago de los sujetos porque no sólo se recauda más, sino que también se puede “enfriar” o “ralentizar” la actividad económica en un momento determinado, retirando dinero del mercado, de la misma forma que se puede incrementar rebajando las obligaciones de pago. Finalmente, para Colao Marín, los tributos pueden también ayudar a proteger otros fines constitucionales, como el derecho a la salud o a la integridad física y psicológica, por ejemplo, añadiéndose al precio de adquisición de un producto e incrementándolo en los casos en los que el consumo de dicho producto se estima que no es deseable. (2015, pág. 25)

Por su parte, para Sol Juárez las obligaciones tributarias tienen como finalidad la recaudación tributaria que, de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, deben ser para sufragar el gasto público (pág. 127).

Con respecto al objeto, citamos nuevamente a la autora León del Busto (2015), quien, tras aclarar la necesidad de aclarar las confusiones, y a su vez apoyándose en otros autores, sostiene:

(...) el autor Pugliese se enfoca en establecer concretamente el objeto de la obligación tributaria: Por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria- ya que no existen hoy tributos en especie- debida al Estado por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) por medio de la cual la obligación tributaria se extingue.



Esta es la significación técnico- jurídica que el derecho italiano atribuye siempre a la expresión “objeto de la obligación”. En algunos casos excepcionales, menciona que también puede ser objeto de la obligación el patrimonio en conjunto o la renta total del contribuyente, sin embargo, esto no se da en todos los lugares. (2015, pág. 67)

Sin embargo, a pesar de las diferentes posturas y los diferentes conceptos, consideramos adecuado apegarnos a lo planteado, una vez más, por León del Busto:

Las opiniones establecidas anteriormente, no coinciden con lo que establece Fernández Martínez, ya que, según él, no existe una clasificación de las obligaciones para determinar su objeto: “Se puede considerar que la obligación contributiva o tributaria es única, y no admite clasificaciones, en virtud de que consiste esencialmente en dar sumas de dinero al Estado. Las demás obligaciones no constituyen, en estricto sentido, obligación contributiva, sino que son complementarias de ésta, pues tienen como finalidad facilitar, controlar y vigilar su cumplimiento en debida forma. (2015, pág. 69)

En efecto, como lo veremos más adelante, cuando estudiemos el Código Tributario, no hay una clasificación de las obligaciones en torno al objeto, sino que hay una obligación única que es precisamente la contribución o tributo bien sea en dinero, especie o servicios apreciables en dinero, mereciendo una especial atención cómo puede pagarse un tributo en especie -más allá de, verbigracia, los timbres fiscales- pues como hemos demostrado con algunos autores, tal modalidad de pago ha quedado en desuso.

1.3 Determinación de la Obligación Tributaria

Para Sol Juárez (2012), la determinación de la obligación tributaria se puede definir como “el acto o configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación (pag. 147).



Sostiene León del Busto que:

El autor Luqui explica la diferencia entre el acto de determinación y el nacimiento de la obligación: “Ya hemos explicado que el acto de determinación (acertamiento) no origina el nacimiento de la obligación. No es, pues, el presupuesto de hecho al cual la ley atribuye la producción del hecho imponible, una condición sino un modo.” (2015, pág. 113)

Para cerrar este punto y como introducción al próximo en el artículo 88 del Código Orgánico Tributario se regulan los sistemas de determinación siendo de tres maneras: por declaración del sujeto pasivo; por actuación de la administración; de modo mixto. En el primer caso, la determinación por el sujeto pasivo se efectúa a través de su declaración presentada conforme a la ley una vez que configurado el hecho generador del tributo respectivo. Tal declaración es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo. Por otro lado, el sujeto activo puede establecer la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora. Esta a su vez puede ser directa o presuntiva. Si es directa se hace sobre la base de declaración del propio sujeto pasivo, y será presuntiva cuando no se pueda hacer de forma directa, y se fundamentará en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos que permitan establecer la configuración del hecho generador. Finalmente, es mixta cuando la efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.

1.4 La Obligación Tributaria según el Código Orgánico Tributario

El Código Orgánico Tributario le dedica a la obligación tributaria una extensa parte de su articulado. En efecto, la obligación tributaria está contenida, en buena parte, en el Título II de dicho código, comprendiendo los artículos que van desde el 15 hasta el 63, ambos inclusive, de ahí su manifiesta



importancia. Por supuesto, otros artículos también regulan la obligación tributaria y por lo tanto haremos referencia a aquellos más importantes.

En este punto de nuestro trabajo de investigación nos proponemos reflejar los aspectos más relevantes de la obligación tributaria de acuerdo con el Código Orgánico Tributario vigente. En este sentido y en primer lugar, ya hemos mencionado el Título II, y vale decir que éste a su vez está conformado por siete capítulos.

El primer capítulo se refiere a la Disposiciones Generales. Su artículo 15 conceptualiza la Obligación tributaria como el vínculo jurídico personal, existente entre, por un lado, el Estado o las entidades acreedoras de tributos y, por otro lado, los contribuyentes o responsables de aquellos, en razón del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley (Código Tributario, 2015, pág. 3). Este vínculo, como lo sostendremos más adelante, lo inicia el Estado, es decir, es quien busca al ciudadano y lo obliga a pagar. No es un vínculo que voluntariamente establece quien da el tributo, sino una imposición del que lo recibe.

El siguiente artículo, el 16, se refiere al hecho generador, el cual lo define el legislador como el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. Finalmente, el artículo 17 establece la clasificación del hecho generador y al respecto determina que puede ser jurídico o económico. Si el hecho generador consiste en un acto jurídico, se califica conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Y cuando el hecho generador se delimita atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos debe tener 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. Al respecto podemos decir que hay, por parte del Estado, consideraciones supeditadas a la condición económica del contribuyente, además de su personalidad, bien sea jurídica o natural, pero esto último incluso está condicionada a lo económico de suerte que se atienden las singularidades del contribuyente.



El capítulo II contempla el Nacimiento y la Exigibilidad de la Obligación Tributaria. Al respecto, el nacimiento ocurre cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo. La exigibilidad por su parte, es a partir de la fecha que la ley señale para el efecto. El artículo 19, además, señala que a falta de disposición expresa respecto a la fecha, regirán dos normas: 1. Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y, 2. Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.

Por último, el artículo 20 se refiere a las estipulaciones con terceros y al respecto el Código Orgánico Tributario determina que:

Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros, no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Con todo, siempre que la ley no prohíba la traslación del tributo, los sujetos activos podrán exigir, a su arbitrio, la respectiva prestación al sujeto pasivo o a la persona obligada contractualmente. (Código Tributario, 2015, pág. 4)

Vemos en el capítulo II las facultades del Estado- sujeto activo- para imponerse unilateralmente en la relación con el contribuyente. Primeramente, puede exigir la obligación tributaria si no hay fecha establecida, y además puede exigir la prestación al sujeto pasivo. Huelga decir que a tales exigencias del Estado el contribuyente no puede oponerse. Una vez que realiza el presupuesto que configura el tributo debe cumplir con sus obligaciones o verse forzado a cumplir por el poder coactivo del Estado.

Más adelante tenemos el Capítulo III que se refiere a los intereses. Su artículo 21, Intereses a cargo del sujeto pasivo, determina que la obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo- y en detrimento del sujeto pasivo- y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción.



Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo.

Señala el artículo, in fine, que: "Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la ley a favor de instituciones del Estado, excluyendo las instituciones financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (Código Tributario, 2015, pág. 4)

Con respecto a la tasa activa referencial la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador del 28 de diciembre de 2007, determinó, en su artículo 1, que se pasaba de 1.1 a 1.5, es decir un incremento en las ganancias del sujeto activo, en especial al Estado, y por supuesto un aumento en la tributación para el sujeto pasivo (2007, pág. 15).

En contraparte, el artículo 22 se refiere a intereses a cargo del sujeto activo y al respecto dispone que los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán también el interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido. Evidentemente los intereses constituyen un mecanismo para presionar al contribuyente para que esté al día y no se exceda ni siquiera un mes, ya que mientras más demore en cumplir con sus obligaciones más elevada será la cantidad a pagar. Además, huelga decir, por supuesto, que esta situación es bastante irregular, insólita, mientras que lo planteado en el artículo 21 es lo regular.

El Capítulo IV regula lo concerniente a los sujetos. Primeramente, el artículo 23 identifica al sujeto activo como el ente público acreedor del tributo; mientras que el artículo 24 señala que el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Pero también son 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. Vale resaltar esta característica que la convierte en sujeto pasivo: su patrimonio independiente o una unidad económica. Es decir, esta particularidad implica que el sujeto pasivo con personalidad jurídica responde por estos sujetos pasivos que carecen de dicha personalidad.

Otro sujeto es el contribuyente y según el artículo 25, es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.

Cerrando este capítulo está lo atinente a la responsabilidad. En primer lugar, el responsable, regulado en el artículo 26, es la persona que, sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario.

En el artículo 27 se regula a los responsables por representación, los cuales son: 1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces; 2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida; 3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica; 4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y, 5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.

En el artículo 28 se regula a los responsables como adquirentes o sucesores, los cuales son: 1. Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya



efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior; 2. Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiere, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes; 3. Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto; 4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y, 5. Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.

De conformidad con el artículo 29 hay otros responsables, a saber: 1. Los agentes de retención, quienes son personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. También lo son los herederos y, dado el caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; 2. Los agentes de percepción son otros responsables y éstos son las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo; y, finalmente, 3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.

Vale señalar nuevamente que Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador del 29 de diciembre de 2014 ha sido reformado este artículo, así como se ha incorporado el numeral 3 (los sustitutos del contribuyente). (Ley Reformatoria de la Equidad Tributaria , 2014)

Finalmente, lo referente alcance de la responsabilidad, artículo 30, señalando que la responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos



obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción.

Una característica indispensable es que el responsable, a diferencia del contribuyente, es necesariamente una persona natural, es decir, una persona que es visible, con residencia, en definitiva, un ciudadano. Esto es así para que el Estado pueda contar con un sujeto pasivo que pueda responder responsablemente por las personas jurídicas que son susceptibles de crearse, modificarse o extinguirse de acuerdo con la voluntad de las personas naturales.

El capítulo V trata sobre las exenciones o exoneraciones tributarias entendidas como las exclusiones o dispensas legales de la obligación tributaria, establecidas por razones de orden público, económico o social (Art.31). Tales exenciones solo se establecen mediante disposición expresa de la ley (Art. 32) y solo a los tributos vigentes a la fecha de la expedición de dicha ley (art 33). Algunas exenciones concedidas en atención a determinadas situaciones de hecho, pueden ser modificadas o derogadas por ley, pero las concedidas por determinado plazo, subsistirán hasta su expiración (art 34).

El largo artículo 35 señala que dentro de los límites establecidos por la ley, están exentos del pago de impuestos: 1. El Estado, las municipalidades, los consejos provinciales, las entidades de derecho público, las empresas públicas constituidas al amparo de la Ley Orgánica de Empresas Públicas y las entidades de derecho privado con finalidad social o pública; 2. Las instituciones del Estado, las municipalidades u otras entidades del gobierno seccional o local, constituidos con independencia administrativa y económica como entidades de derecho público o privado, para la prestación de servicios públicos; 3. Las empresas de economía mixta, es decir, entre público y privado; 4. Las instituciones y asociaciones de carácter privado, pero que son de beneficencia o de educación; 5. Las medidas dispuestas en el proceso de exclusión y transferencia de activos y pasivos, de una entidad del Sistema Financiero Nacional; 6. El proceso de fusión extraordinario de las entidades del Sistema Financiero Nacional, así como las cooperativas de ahorro y crédito



cuando se fusionen con otras; 7. La ONU, la OEA y otros organismos internacionales, de los que forme parte el Ecuador; y, finalmente 8. Bajo la condición de reciprocidad internacional: a) Los Estados extranjeros, por los bienes que posean en el país; b) Las empresas multinacionales, en la parte que corresponda a los aportes del sector público de los respectivos Estados; y, c) Los representantes oficiales, agentes diplomáticos y consulares de naciones extranjeras, por sus impuestos personales y aduaneros, siempre que no provengan de actividades económicas desarrolladas en el país.

Las personas naturales y jurídicas contenidas en este artículo 35 tienen un rasgo en común y es que no son organizadas con fines de lucro personal (podría pensarse en las empresas de economía mixta, pero prevalece el carácter público que beneficia al privado), sino que son personas que hacen, en todo caso, un servicio social a la comunidad donde se desenvuelven bien sea en forma de autoridades públicas u organizaciones que trabajan por los derechos humanos, entre otras causas.

Por último, con respecto a este capítulo, se prohíbe a los beneficiarios de exenciones tributarias tomar a su cargo las obligaciones que para el sujeto pasivo establezca la ley; así como extender, en todo o en parte, el beneficio de exención en forma alguna a los sujetos no exentos. El legislador in fine del artículo 36 aclara que cuando en actos o contratos intervengan de una parte beneficiarios de exención y de otra, sujetos no exentos, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención. Pasar por encima de estos preceptos normativos, como veremos más adelante, constituye delito.

El Capítulo VI se refiere a la extinción de la obligación tributaria. En este sentido dicha obligación se extingue en todo o en parte de las siguientes formas: 1. Solución o pago; 2. Compensación; 3. Confusión; 4. Remisión; y, 5. Prescripción de la acción de cobro (art. 37).

Si se refiere a solución o pago, señala el Código primeramente que son los contribuyentes o responsables quienes deben efectuar el pago de los tributos (art. 38); pero puede pagar cualquier persona a nombre del contribuyente o responsable (art.39). El pago se hace al acreedor del tributo y



por tanto al funcionario, empleado o agente, a quien la ley o el reglamento faculte su recaudación, retención o percepción (art. 40). El pago además debe hacerse en el tiempo que señale la ley, y si no lo señala, entonces en la fecha en que hubiere nacido la obligación. Podrá también cumplirse en las fechas que se fijen en los convenios de pago que se celebren de acuerdo con la ley (art. 41).

De acuerdo al artículo 42, el pago debe hacerse en el lugar que señale la ley o el reglamento o en el que funcionen las correspondientes oficinas de recaudación, donde se hubiere producido el hecho generador, o donde tenga su domicilio el deudor. Tal pago se hará en efectivo, en moneda de curso legal, también mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios; notas de crédito; dación de pago en bonos, certificados de abono tributario, títulos del Banco Central del Ecuador (art. 43). Los pagos fuera de estas formas están prohibidos (art. 44). Si son pagos anticipados deben ser expresamente dispuestos o autorizados por ley (art. 45).

Las autoridades administrativas, previa solicitud motivada del contribuyente o responsable, concederán facilidades para el pago de tributos, mediante resolución (art. 46). Cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda también intereses y multas, los pagos parciales se imputarán en el siguiente orden: primero a intereses; luego al tributo; y, por último, a multas (art. 47). Si el contribuyente o responsable debe al sujeto activo varias obligaciones de un mismo tributo, paga primero la obligación más antigua que no hubiere prescrito, de acuerdo a la regla del artículo anterior. Pero si la deuda es de varias obligaciones y por distintos tributos, entonces el pago se realizará como elija el deudor. De no hacerse esta elección, la imputación se hará a la obligación más antigua (art. 48).

Si el contribuyente o responsable rechaza una parte, pero acepta otra, puede pagar esta última mientras formula el reclamo de la primera parte, y los agentes de recaudación no pueden negarse a recibir tal pago (art. 49). Finalmente, el pago también puede hacerse por consignación (art. 50).

Digamos, en resumen, que la modalidad del pago cuenta con varias modalidades y flexibilidades tomando en cuenta que lo que le importa al fisco



no es quién pague la deuda, sino que se pague la deuda del contribuyente. Por ello da las oportunidades a terceros que puedan hacerlo. Incluso si el contribuyente lo solicita, la administración acordará las formas de pago, tomando en cuenta las particularidades del caso.

Otra forma de la extinción de la obligación tributaria es la compensación. Al respecto el código establece que, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, se pueden compensar las deudas tributarias (art. 51). También con créditos de un contribuyente contra el mismo sujeto activo, por títulos distintos del tributario, reconocidos en acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada, dictada por órgano jurisdiccional. Sin embargo, no se admitirá la compensación de créditos con el producto de tributos recaudados por personas naturales o jurídicas, que actúen como agentes de retención o de percepción, ni tampoco con títulos de la deuda pública externa (art. 52). Esta forma puede manifestarse incluso como consecuencia de la primera forma, es decir, una vez que el sujeto ha realizado un pago, en caso de excesos, éstos pueden servir a su vez para el pago de otras deudas con el Estado.

La tercera forma de extinción de la obligación tributaria es la confusión. Ésta se da cuando el acreedor de la obligación tributaria pasa a ser el deudor de la misma, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo (art. 53).

La remisión es la cuarta forma de extinción de la obligación tributaria que se otorga en virtud de la ley tomando en cuenta la cuantía y los requisitos que se determinen. La máxima autoridad en la materia dictará resolución para condonar multas e intereses que provengan de la obligación tributaria (art. 54).

La última forma es la prescripción. El plazo para exigir la obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses es de cinco años; si la declaración ha sido incompleta o no se hubiese presentado entonces el plazo es de siete años. Si hay facilidades de pago la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento. Si es la administración tributaria la que ha procedido a determinar la obligación, entonces prescribirá la acción de cobro a los cinco años. Es importante advertir que la prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende



beneficiarse de ella, pues el juez o la autoridad administrativa no podrán declararla de oficio (art.55). La prescripción de la acción de cobro se interrumpe si hay reconocimiento de la obligación por parte del deudor (art. 56).

En el capítulo VII se regulan los privilegios del crédito tributario. Éstos en efecto gozan de privilegio general sobre los bienes del deudor, sin embargo no puede incidir sobre: Las pensiones alimenticias debidas por la ley; Bienes del Seguro General Obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, convenios de purga de mora patronal, multas, descuentos u otros que generen responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados o beneficiarios; Lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares; Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario (art. 57). Este aspecto es importante porque significa una clara defensa de la dignidad, los bienes pecuniarios básicos o especiales del sujeto pasivo y de sus familiares, asegurados por ley ante cualquier arbitrariedad de las autoridades competentes.

El orden de prelación de los acreedores de un mismo sujeto pasivo por diferentes tributos será el siguiente: fisco, consejos provinciales, municipalidades y organismos autónomos (art. 58).

Finalmente, el capítulo VIII, se refiere al domicilio tributario. Éste será el lugar de residencia habitual de las personas naturales, o donde ejerzan sus actividades económicas, donde se ubiquen sus bienes o donde se produzca el hecho generador (art. 59). Si se trata de extranjeros, su domicilio se considerará tomando en cuenta si perciben en el Ecuador cualquier clase de remuneración; si ejercen funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título (art. 60) En cuanto a las personas jurídicas, se tendrá por su domicilio el lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; o en su defecto el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador (art. 61).



Los contribuyentes y los responsables pueden fijar domicilio especial para efectos tributarios; pero, la administración tributaria está facultada tanto para aceptarla como para exigir otra especial, en el lugar que más convenga para facilitar la determinación y recaudación de los tributos. El domicilio especial así establecido, será el único válido para los efectos tributarios (62). Finalmente, las personas tanto jurídicas como naturales domiciliadas en el exterior, contribuyentes o responsables de tributos en el Ecuador, están obligadas a instituir representante y a fijar domicilio en el país, así como a comunicar tales particulares a la administración tributaria respectiva. Si se omite este deber, entonces se tendrá como representantes a las personas que ejecutan los actos o tengan las cosas generadoras de los tributos y se tendrá por domicilio, el de dichas personas (art. 63).

La relación entre la residencia o domicilio y el tributo está sustentada suficientemente en la teoría y en la historia. Personajes claves del siglo XVIII como Sieyes y Guizot pueden fácilmente dar cuenta de ello; asimismo, las primeras constituciones francesas que entendían que un ciudadano activo- y que por lo tanto podía participar en la cosa pública- era aquel que tenía propiedad y, por ende, domicilio. Este pensamiento censitario ha estado latente a lo largo de la historia, y, sin embargo, por razones más pragmáticas, podríamos decir que el contribuyente no puede ser un mendigo ni un vagabundo y que es mucho más fácil para el Estado establecer la relación con el contribuyente si éste por supuesto cuenta con un domicilio.

Más allá del Título II donde ciertamente se encuentra lo medular con respecto a la obligación tributaria, otros artículos también contemplan asimismo aspectos importantes de la misma. En este sentido, entre los más importantes, tenemos en el artículo 68 la definición de la determinación de la obligación tributaria, entendida como el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. Aquí se reafirma lo dicho anteriormente, la administración activa realiza el acto que establece la relación con el contribuyente.



Igualmente, el artículo 90 el cual determina que el sujeto activo, es decir, el Estado establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, directa o presuntivamente. El artículo 94 se refiere a la caducidad de la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo, dándose bien sea en tres años en el caso del artículo 89; en seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y, en un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

Por su parte el artículo 97 señala que el incumplimiento de deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar; indudablemente, otro artículo que reafirma la relación asimétrica entre el Estado, que hace uso de sus amplias facultades, y el sujeto pasivo, que genera la ganancia, pero debe cumplir obligatoriamente con una serie de deberes.



CAPÍTULO II

RESPONSABILIDAD PENAL EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO

2.1 La Declaración del Impuesto como hecho generador de Responsabilidad Penal

A primera vista el enunciado pareciera carecer de sentido. A fin de cuentas, la declaración es una manifestación pública que hace el sujeto pasivo; es un atestiguamiento en el sentido de declarar respecto a su realidad. La declaración además es una obligación ciudadana, por cuanto el Estado puede coaccionar para su cumplimiento. En consecuencia, cómo puede implicar que en el formulario de declaración de impuestos el sujeto pasivo, con su manifestación, llegue a hacer declaraciones que le auto incriminen frente a la administración; cómo esas declaraciones que el ciudadano hace, le hagan manifestar por si mismo que ha cometido delitos.

Manuel Ossorio (2013) define la declaración de impuestos como: Manifestación del hecho que da nacimiento a la obligación tributaria; es deber de todo ciudadano denunciar a la autoridad competente la existencia de hechos generadores de impuestos; su inobservancia acarrea sanciones de diversos grados (pág. 261).

Por otra parte, la declaración fiscal la entiende como:

La que se formula para determinar el pago o la exención de un impuesto o de otros derechos monetarios del fisco. Algunas de estas declaraciones están sujetas a periodicidad, anual por lo común, por contribuciones derivadas del ejercicio de una actividad o profesión o del producto de bienes, industrias o comercio. Revisten carácter estricto y exponen, en los supuestos de omisiones o inexactitudes maliciosas, a las penas por defraudación; por lo común, elevadas multas y hasta privación de libertad.



Otras declaraciones fiscales, esporádicas, revisten la forma verbal, como aquellas a que están sujetos los viajeros en las aduanas y los productores o vendedores allí donde subsisten los odiosos consumos (v.). En tal caso, la declaración falsa, comprobada por el inmediato registro de los inspectores u otros funcionarios, suele determinar el comiso (v.) de lo no declarado o el pago de derechos punitivos.

Hay varios tipos de impuestos, en el caso de nuestro país, tenemos el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a Consumos Especiales (ICE), la matriculación vehicular, Impuesto a la Salida de Divisas (ISD), Impuesto Sobre la Renta (ISR), entre otros. Tomemos en cuenta que hay factores que potencian a la declaración de impuesto como hecho generador de la responsabilidad penal. Un primer factor, quizás el más evidente, es devengar grandes cantidades de dinero. Si el sujeto pasivo es un gran empresario o un exitoso artista o deportista, una reconocida compañía, entre otros, sus ingresos difícilmente no pasarán desapercibidos a las instituciones del Estado. La lógica en este caso es simple, mientras más ingresos percibe una persona natural o jurídica más debe declarar impuestos al Estado, mientras más declara al Estado, mayores posibilidades de que dicha declaración pueda constituirse en un hecho generador de responsabilidad penal.

La declaración tributaria además está amparada por el derecho a la no autoincriminación, la presunción de inocencia y, además, es la regla y no la excepción, la carga de la prueba le corresponde a la administración pública y ésta no debe trasladarla al declarante o sujeto pasivo.

Las declaraciones del sujeto pasivo, por lo tanto, para que lleguen a auto incriminarlo ante la administración pública, tendría que tener un carácter de confesión. Veamos ahora qué debe entenderse por confesión. Según Ossorio simplemente es el “Reconocimiento que una persona hace contra ella misma de la verdad de un hecho”. Tal reconocimiento es voluntario. Jorge Cardoso (1985), por su parte señala:

(...) En Derecho Civil, así como en Penal, hacer una confesión, confesar una cosa, un hecho, un acto jurídico, es reconocer como



verdadero el hecho o el acto de índole suficiente para producir contra el que lo admite consecuencias jurídicas. Es una declaración de voluntad hecha por una persona, declaración que tiene el carácter especial de serle desfavorable o perjudicial. (Cardozo, 1985)

Por la consecuencia, parece ser que lo más apropiado es, que en los casos que una declaración auto incrimine al sujeto exponiéndolo a delitos, lo correcto sea hablar de confesión y no de una declaración. En este sentido, una declaración por su naturaleza no tiene una consecuencia desfavorable para el sujeto, al contrario, lo actualiza con respecto a la administración pública. Pero la confesión siempre tiene una consecuencia desfavorable, así sea leve, para el confesante, y una consecuencia favorable para la contraparte, en este caso, el sujeto activo o el Estado. Podemos afirmar entonces que toda confesión es una declaración, pero no toda declaración es una confesión. Asimismo, podríamos decir tentativamente que una declaración es una confesión cuando implica la autoincriminación porque media el perjuicio.

Según Pérez la confesión requiere la existencia de algunos delitos, a saber: Que sea una declaración de parte; que sea una declaración personal; que tenga por objeto hechos; que los hechos sobre los que versa debe favorecer a la parte contraria; de versar sobre hechos personales del confesante; debe tener una significación probatoria; debe ser consciente el problema de la voluntariedad de la confesión y del *animas confitendi*; debe ser expresa y terminante; el confesante debe tener capacidad jurídica; la confesión no debe ser productos de métodos violentos; y debe ser seria. (Pérez, 2011, pág. 25)

Esto lo hemos sacado a colación para cotejarlo con la declaración tributaria como una forma conducente de implicar a un sujeto en la comisión de un delito; siendo entonces el único requisito discordante la conciencia de realizar una confesión. En este sentido, en el caso de la declaración tributaria no puede determinarse a priori si un declarante está simplemente cumpliendo con su deber ciudadano o si está realizando una confesión a través de ese mecanismo. En todo caso, la declaración es siempre hecha de manera



consciente y pueden subsanarse los errores, mas no delitos en que se incurra, tomando en cuenta el derecho a no autoincriminarse; aunque entonces tendríamos que referirnos a la confesión ficta o presunta. En síntesis, el sujeto pasivo, al hacer su declaración, se expone potencialmente a confesar que incurrido en un delito.

Por lo anteriormente expuesto es necesario exponer algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal. Ésta, también llamada responsabilidad criminal, la entiende Manuel Ossorio (2013) como la aneja a un acto u omisión penado por la ley y realizado por persona imputable, culpable o carente de excusa voluntaria. Se traduce en la aplicación de una pena. Asimismo, señala que autor que suele llevar consigo, de haber ocasionado danos o perjuicios, la responsabilidad civil que sea pertinente. (pág. 851)

Cabe decir que la concepción del delito corresponde al derecho penal sustantivo, mientras que el hecho es una concreción o materialización de la realidad y la responsabilidad penal será materia del derecho procesal penal (Aranda, 2016, pág. 37).

A propósito, otro factor que potencia la declaración de impuesto como hecho generador de la responsabilidad penal es que el sujeto pasivo pertenezca a la administración pública. En este caso, una condición sine qua non es que devenga un salario bastante elevado, al menos lo suficiente para poder declarar, y más importante aún que tenga un cargo de responsabilidad y atribuciones tales que permitan hacer uso de poder y de recursos financieros; es decir, personas que manejan nuestros tributos. En tales circunstancias, consideramos, el funcionario público está más expuesto a que su declaración sea un hecho generador de responsabilidad penal.

Vale aclarar que la declaración del impuesto no es exclusiva de las personas que devengan altas sumas de dinero, de hecho, todos deben declarar, aun cuando haya exenciones en los pagos. De manera tal que aquellos que tienen una remuneración mínima, declaran impuestos al fisco, pero están exonerados de realizar pagos. Por esto mismo inferimos que una persona asalariada es menos susceptible de que su declaración sea un hecho generador de responsabilidad penal. Asimismo, los discapacitados y los de



tercera edad están exonerados, incluso los contribuyentes que alegan deducciones de 50% con base en la sociedad conyugal. Al ser estos sectores de la población exonerados del pago de impuesto reduce significativamente el número de personas aptas para pagar, quedando el pago solo para aquellas personas que devengan altos sueldos. Veamos otro ejemplo que refuerza este argumento. Sostiene la Guía Práctica del Impuesto a la Renta del Servicio de Rentas Internas (SRI) de Ecuador que, en el caso de las personas en relación de dependencia, con un solo patrono, que en el 2016 tuvieron ingresos superiores a los USD 11.170 y no registraron gastos personales, el formulario 107 que el empleador debe entregar hasta el 31 de enero de 2017, es considerado la declaración del Impuesto a la Renta. (SRI, 2017, pág. 5)

Más al respecto, dicha Guía Práctica para la declaración del Impuesto a la Renta señala tan solo 500 mil personas de 7.8 millones de ecuatorianos pagarán impuesto a la renta este año. Asimismo, especifica quiénes deben declarar:

(...) Deben declarar el Impuesto a la Renta las personas naturales que, además de registrar ingresos en relación de dependencia, tienen ingresos de otras fuentes como: arrendamiento de inmuebles, actividades empresariales, honorarios profesionales, rendimientos financieros, etc. Estos rubros deben incorporarse a los ingresos del trabajo en relación de dependencia, aplicar las deducciones de gastos personales y las deducciones asociadas a sus fuentes de ingresos. (SRI, 2017, pág. 5)

Pero además sostiene la Guía Práctica a fines de la declaración del Impuesto Sobre la Renta a partir del periodo fiscal 2017, que se contemple como deducible el gasto personal. En este sentido, señala: Las personas naturales pueden deducir sus gastos personales sin considerar el monto que corresponde a IVA e ICE, así como los de su cónyuge o conviviente e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciben ingresos gravados y que dependen del contribuyente. Los gastos personales corresponden a los rubros de vivienda, educación, salud, alimentación, vestimenta, arte y cultura (SRI, 2017, pag. 2).



Ahora bien, reiteramos que la declaración de impuesto, en su naturaleza, no es un delito sino una obligación del ciudadano; más bien al contrario, es la ausencia de declaración lo que constituye un delito. En términos generales, puede afirmarse que la regla es que la declaración de impuesto evita que el ciudadano incurra en responsabilidades penales; sin embargo, pueden darse excepciones. Esta excepción indica que la declaración de impuestos, que no es un delito, pero se puede conllevar a la confesión de un delito.

Otra declaración es la de patrimonio que, como señala el SRI, tiene fines informativos y no implica ningún pago por parte del contribuyente. En este sentido para Vicente Oscar Díaz (2006) debe tomarse siempre en cuenta que la ley no castiga solamente la falta de pago de un determinado tributo, sino también las conductas que puedan demostrar una deformación hecha con mala intención en sus bases imponibles, lo cual lleva a inferir que no existe un delito tributario si no va acompañada por la intención de engañar al fisco por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria (Diaz, 2006, pág. 6).

Otro elemento a tomar en cuenta que juega a favor de la declaración de impuestos del sujeto pasivo ha sido el avance tecnológico. Las herramientas de la computación hoy día facilitan la labor tanto del sujeto activo, es decir, el Estado y los sujetos pasivos que deben declarar y pagar tributos. Tener información sustanciosa y constantemente actualizada además de facilidades de contactar a los funcionarios competentes más allá de la distancia física es una ventaja enorme en comparación con las declaraciones de impuesto de otros. Así consta en la página electrónica de Servicio de Rentas Internas el cual cuenta con un amplio abanico de información y archivos descargables además de servicios en línea para ayudar al ciudadano a hacer la correcta declaración. El SRI además tiene cuenta en Twitter, e incluso un canal en Youtube. El SRI ha desarrollado un software llamado DIMM (Declaración de Información en Medio Magnético) disponible al ciudadano cualquier día a cualquier hora del año para elaborar y editar su declaración. A contramano, habría que alegar limitantes de la población, sobre todo las personas mayores no acostumbradas a la era digital, así como la acostumbrada renuencia de los ciudadanos a no involucrarse más allá de sus individualidades, a no inmiscuirse en la política ni en la administración públicas; más *oikos* y menos *polis*.



Debemos finalizar este punto con una reflexión importante. La consecuencia más natural de la declaración de impuestos es estar al día como ciudadano con el Estado, cumplir con una obligación legal. De la declaración ocurren primeramente dos escenarios lógicos para el declarante: procede a pagar o está exento de pago. Las condiciones para que se materialice o no el pago están dadas por la capacidad financiera del declarante de manera tal que no puede contribuir con el Estado quien no tiene y más bien necesita. Si debiera pagar, pero no lo hace entonces cae en morosidad y el Estado puede iniciar un proceso coactivo que consiste en “el cobro forzoso que efectúa la administración tributaria de los valores adeudados por un contribuyente moroso, mediante la iniciación de un juicio corto que conlleva la posibilidad de ejecutar la deuda incluso con los bienes del deudor o sus representantes” (SRI, 2016).

Pero además es probable que aparezcan otros escenarios producto de cómo se haya declarado, sobre todo si no se hace conforme a las normas y leyes establecidas por los órganos competentes. En este caso, cuando hay omisiones, engaños, falsedades, entre otros, bien sea por negligencia, impericia o dolo, las autoridades competentes le harán tales observaciones al declarante para que proceda a corregir su declaración.

2.2 Responsabilidad penal del sujeto por la no declaración del impuesto

Si bien hemos afirmado que declarar impuesto, por lo general, no acarrea una responsabilidad penal sino lo contrario, no cabe tal afirmación en cuanto a no declarar impuestos. Existe aquí una palabra clave y es la omisión, la cual puede ser en parte o completa, y en cualquiera de los dos casos acarrea una sanción que puede agravarse si el sujeto pasivo la prolonga, es decir, si se abstiene a hacer la respectiva declaración de tributos.

Manuel Ossorio (2013) comprende la omisión como abstención de actuar, como inactividad frente a deber o conveniencia de obrar; también como descuido y olvido (pág. 655).



Para cerrar esta idea vale referirnos al Código Orgánico Integral Penal, el cual trataremos en el punto siguiente. Sin embargo, vale adelantarnos para señalar que en las penas de su artículo 298 se explicita este punto. En efecto, cuando el legislador se refiere a las penas aplicables de los numerales 18 y 19, que veremos más adelante-, señala que: "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" (Ministerio de Justicia, 2014, pág. 115).

Como puede observarse, en este caso se tipifica perfectamente el delito si se omite la declaración, si hay una abstención de actuar, si hay inactividad o descuido u olvido, para aplicar las palabras de Ossorio. Hay sin embargo un condicionante y es que supere los cien salarios básicos. Se puede comprender, asimismo, que debe haber dolo por parte del sujeto pasivo para que no se refleje en su declaración tal monto de dinero, sin embargo, mediante este ejemplo, queda claro entonces que la no declaración de impuesto puede ser un hecho generador de responsabilidad penal.

Pero además la declaración no solo puede realizarse o no realizarse, sino que puede realizarse de manera tardía. En este punto queremos reflejar tal situación. El instructivo de aplicación de sanciones pecuniarias del SRI establece en su apartado 5.4 las sanciones por declaración patrimonial. Debemos sostener que no es posible simplemente dejar de declarar impuestos, esto supondría renunciar en buena medida a la ciudadanía, a sus deberes, pero también a sus derechos como ciudadano. Además, hacemos énfasis que en materia tributaria el vínculo entre el sujeto pasivo y el sujeto activo es sobre todo monetario y por lo tanto sancionatorio, siendo la parte penal reservada a los casos cuando el Estado determina que hay una intención por parte del ciudadano en no solo escabullir de sus responsabilidades como ciudadano, sino también beneficiarse individualmente a expensas del Estado o perjudicar las labores del Estado al ejercer acciones ilícitas para evitar hacer declaraciones que luego impliquen altas sumas de dinero al momento de hacer el pago.



Cabe en este punto entonces hablar de la evasión fiscal, por ser una forma de evitar la declaración del impuesto. Para Carlos María Folco (2004) la evasión fiscal es “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria (Folco, 2004, pág. 17).

De la evasión fiscal incluso pueden construirse interesantes teorías. Por ejemplo, para Yosman Valderrama y Arianna Barrios (2016) la evasión fiscal vista desde la perspectiva de la anomia propuesta por Durkheim y desarrollada por Merton, representa una conducta delictiva tributaria que busca el incumplimiento del pago impositivo surgido a raíz de un hecho imponible ejecutado por el individuo, el cual, podría afirmarse, nace como respuesta del infractor ante las presiones ejercidas por la estructura económica y social impuesta al sujeto (Barrios & Yosman, 2015, pág. 18).

Podría hablarse incluso de elusión fiscal. Así tenemos que para Ochoa León (2013) la evasión tributaria, utilizándose del corte metodológico aplicado al Derecho Tributario, en acepción amplia, es toda y cualquier forma de eximirse de la tributación. En sentido estricto, significa derivar de la conducta voluntaria y dolosa, omisiva o comisiva, de los obligados tributarios se eximieren del cumplimiento, total o parcial, de las obligaciones tributarias.

Asimismo, para la autora Ochoa:

(...) Es indispensable, en primer lugar, diferenciar a la elusión que es la no verificación del hecho generador y por ello la inexistencia del gravamen, de la evasión que consiste en la verificación de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, como el incumplimiento del pago correspondiente, así como dilatar el momento en que se vuelve exigible, mediante acciones u omisiones ilícitas, para que generalmente posterguen la ocurrencia del hecho que se grava. (Ochoa, 2014)

Para María Báez García (2013), la elusión tributaria es la utilización de formas negociales o estructuras jurídicas atípicas o indirectas, aunque perfectamente legítimas, con la finalidad de eliminar o reducir la carga fiscal.



Es, pues, la obtención de un ahorro fiscal mediante la utilización o adopción de figuras o instrumentos lícitos, aunque manifiestamente inapropiados o atípicos para alcanzar el fin realmente perseguido por las partes, lo que constituye la esencia del comportamiento elusivo, y lo que va a permitir diferenciar a esta figura de otros comportamientos o actos orientados a evitar o reducir el pago de impuestos (pág. 914).

Otro concepto que consideramos importante para enriquecer nuestro trabajo de investigación es el de Paraíso Fiscal. Al respecto Ocha León señala:

(...) podemos definir a los paraísos fiscales como aquellas jurisdicciones, de carácter estatal o subestatal, con niveles de tributación bajos o inexistentes, en los que los operadores económicos gozan del anonimato que proporcionan el secreto bancario, mercantil y profesional, garantizados estos últimos por normas de rango legal o constitucional. La combinación de estos elementos, tributación privilegiada y opacidad, nos permiten configurar un concepto de paraíso coincidente con la traducción literal de su denominación en inglés (tax haven) que se traduce como “puerto o refugio fiscal”. (Ochoa, 2014)

En la actualidad los países que tienen en su legislación normas antiparaíso fiscal son Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, El Salvador, Honduras, México, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela. Sin embargo, la definición de “paraíso fiscal” varía de país en país. En algunos casos se refiere a países o jurisdicciones en los cuales las tasas de impuestos sobre la renta son inferiores en cierto porcentaje a la tasa vigente en el país en cuestión, para tipos de rentas similares (El Salvador y México). Otro criterio considerado es que la tasa resulte inferior a un determinado valor (Venezuela y Brasil). Otros países adoptan listados definidos por organizaciones internacionales, por ejemplo, la lista negra de la OCDE, o bien utilizan listas definidas taxativamente a través de normas generales de la administración tributaria, como sucede en Argentina y Ecuador. (Juan, 2016)



2.3 Análisis del Código Integral Penal en relación a la declaración del impuesto como hecho generador de responsabilidad en materia Penal.

El Código Orgánico Integral Penal (COIP) fue publicado el 10 de febrero de 2014 en el Registro Oficial Suplemento N° 180. Que sea bastante reciente obedece a la necesidad de ajustar y especializar el derecho, en todas sus áreas, a la realidad del país y global. En este sentido, el COIP ha absorbido regulaciones que contemplaban otras leyes y otros códigos como es el Código Tributario e incluso materia concerniente a nuestro trabajo de investigación.

El impuesto, como asunto de materia penal, aparece contemplado en la Sección Quinta, delitos contra el régimen de desarrollo, del Capítulo V titulado delitos contra la responsabilidad ciudadana, que a su vez pertenece al Título IV que se refiere a Infracciones en particular.

De lo arriba expuesto puede inferirse fácilmente que el pago de impuestos es una responsabilidad ciudadana, es decir, un compromiso jurídico y político que tiene el ciudadano con los demás ciudadanos y sobre todo con las instituciones del Estado, porque un ciudadano está obligado a contribuir con el régimen de desarrollo de su ciudad y de su país. El numeral 15 del artículo 83 de la Carta Magna del país establece que 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.

El régimen de desarrollo, por su parte, está claramente contemplado en la Constitución del Ecuador, en su título VI. El artículo 275 lo define como el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socioculturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del sumak kawsay. Además, dicho artículo señala que el Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución.



Por su parte, el artículo 276 establece los objetivos que tiene el régimen de desarrollo, a saber: 1. Mejorar la calidad y esperanza de vida, y aumentar las capacidades y potencialidades de la población; 2. Construir un sistema económico, justo, democrático, productivo, solidario y sostenible basado en la distribución igualitaria de los beneficios del desarrollo, de los medios de producción y en la generación de trabajo digno y estable; 3. Fomentar la participación y el control social, con reconocimiento de las diversas identidades y promoción de su representación equitativa, en todas las fases de la gestión del poder público; 4. Recuperar y conservar la naturaleza y mantener un ambiente sano y sustentable que garantice a las personas y colectividades el acceso equitativo, permanente y de calidad al agua, aire y suelo, y a los beneficios de los recursos del subsuelo y del patrimonio natural; 5. Garantizar la soberanía nacional, promover la integración latinoamericana e impulsar una inserción estratégica en el contexto internacional, que contribuya a la paz y a un sistema democrático y equitativo mundial; 6. Promover un ordenamiento territorial equilibrado y equitativo que integre y articule las actividades socioculturales, administrativas, económicas y de gestión, y que coadyuve a la unidad del Estado; y 7. Proteger y promover la diversidad cultural y respetar sus espacios de reproducción e intercambio; recuperar, preservar y acrecentar la memoria social y el patrimonio cultural.

Finalmente, consideramos importante explicitar el artículo 277 pues se refiere a los deberes generales del Estado para la consecución del buen vivir, los cuales son: Garantizar los derechos de las personas, las colectividades y la naturaleza; 2. Dirigir, planificar y regular el proceso de desarrollo; 3. Generar y ejecutar las políticas públicas, y controlar y sancionar su incumplimiento; 4. Producir bienes, crear y mantener infraestructura y proveer servicios públicos; 5. Impulsar el desarrollo de las actividades económicas mediante un orden jurídico e instituciones políticas que las promuevan, fomenten y defiendan mediante el cumplimiento de la Constitución y la ley; 6. Promover e impulsar la ciencia, la tecnología, las artes, los saberes ancestrales y en general las actividades de la iniciativa creativa comunitaria, asociativa, cooperativa y privada.



Lo anterior lo hemos querido colocar para sustentar la importancia que le da el Estado a la declaración y sobre todo al pago de impuestos. Como puede desprenderse de los deberes del Estado, son puntos vitales para el buen funcionamiento de cualquier país: los derechos de sus habitantes, las políticas públicas, los servicios públicos, el desarrollo científico y tecnológico, lo cuales solo pueden crearse, desarrollarse y potenciarse a través de un financiamiento económico. Y dicho planteamiento no obedece a ninguna visión crematística sino a la práctica y a la lógica del Estado a lo largo de la historia. Es de comprenderse, por lo tanto, que aquellos que obtengan ganancias a espuma, o simplemente por encima de los límites fijados por ley, coadyuve al Estado a realizar sus deberes y cumplir con los objetivos.

El asunto de los tributos, como lo hemos sostenido desde el principio de este trabajo de investigación, es un asunto Estado, y por lo tanto un asunto público. En este sentido, las irregularidades ocasionadas por los sujetos pasivos en materia de impuestos son delitos contra el Estado, y al ser del Estado no se perjudica a un sujeto en particular sino a un conjunto de sujetos, al bien común, al Estado que está por encima de cualquier ciudadano, pero incluso al mismo infractor, pues al no aportar al erario, el Estado no puede cumplir con tareas básicas como el alumbrado, aseo, asfalto, agua potable, entre otros.

El artículo 298 del COIP se refiere a la defraudación tributaria. Al efecto, se establece que ésta se da cuando la persona 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. Sobre este encabezado vale señalar que se entiende, al menos implícitamente, que debe haber una intención por parte del sujeto pasivo en la determinación de la obligación tributaria. Verbigracia, en el caso de la simulación se estaría declarando fingiendo o imitando lo que no es, y solo es posible simular de manera dolosa.

El artículo 298 también contiene una serie de numerales. En estos numerales quisiéramos enfocarnos precisamente por su importancia para nuestro trabajo de investigación. El primero se refiere a la utilización de



identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias; el segundo a la utilización de datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

Al respecto señala Manuel Caguana (2015) que:

De los numerales anteriores transcritos, se puede entender que se configuraría el delito de Defraudación Tributaria, cuando el Servicio de Rentas Internas ejerciendo su facultad determinadora llega a comprobar que la información proporcionada es falsa, y que el contribuyente de manera **intencional** proporciona información errónea, y lo cual lo hizo con intención de obtener beneficios para sí o para un tercero, y lo cual demostraría la **intención** de defraudar. (pag. 21)

Hacemos énfasis en la intencionalidad porque no pareciera posible que se simule, engañe, oculta, omita o falsee de manera culposa, esto es, actuando con negligencia o impericia, generando así responsabilidades penales para el sujeto pasivo. De ser así, el sujeto pasivo pudiera alegarlo, y podría atenuarse la pena e incluso exonerarse, pero surgen inmediatamente dos inquietudes: cómo demuestra el sujeto pasivo que actuó de manera culposa y no dolosa; y, cómo evitar que quien actúe de manera dolosa no recurra a tales excusas para justificarse en caso de ser descubierto.

La tercera situación ilícita del artículo 298 es la realización de actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado. Aquí hay claramente un elemento de intencionalidad, por cuanto el sujeto pasivo lo hace con conocimiento de que el local en efecto está cerrado. La cuarta situación es la impresión o uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria. Al respecto refiere Miguel Caguana:

La sola utilización de dichos comprobantes que no se encuentren autorizados para su emisión es sancionada como una contravención



cuando se demuestra que desconocía que dichos comprobantes eran falsos, actuó sin la intención de cometer un delito; para que se considerada como delito la utilización de los comprobantes no autorizados sería necesario demostrar la mala fe con la que procedió el sujeto pasivo al emitir comprobantes sin contar autorización para aquello. (Caguana, 2015, pág. 24)

Vale dejar constancia de que en esta ocasión se da claramente la oportunidad al infractor de poder justificarse; y de en efecto comprobar que actuó con desconocimiento se sancionará como contravención la cual es, a diferencia del delito, una infracción penal sancionada con pena no privativa de libertad o con privativa de libertad no mayor de treinta días (Código Orgánico Integral Penal, 2014)

La quinta condición es que se proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados. En esta ocasión, que para que se configure el delito, la alteración de la información en las declaraciones realizadas por el sujeto pasivo debe haber sido hecha de forma intencional. Además, la Administración Tributaria, en ejercicio de sus competencias, llegue a comprobar que de manera intencional se alteró la información. De esta manera, se confirma que la declaración tributaria pasa por una serie de “filtros”, de revisiones y consideraciones por parte de las autoridades competentes y no es, como podría suponerse, una revisión arbitraria, binaria y rígida.

La sexta condición, se refiere a hacer 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. Al respecto Manuel Canagua señala:

El hecho generador para la posterior configuración del delito seria la declaración realizada por el sujeto pasivo, o la determinación realizada por la Administración Tributaria en la que se verifica cualquier de las circunstancias que establece el art. 298 numeral 6. (Caguana, 2015, pág. 46)



El delito se vendría a configurar al momento de que la Administración Tributaria verifica las declaraciones realizadas por el sujeto pasivo; y en la cual se llega a comprobar que los datos proporcionados son falsos.

De lo analizado en este numeral el legislador ha considerado; que el contribuyente puede realizar una rectificación a la Declaración Original y realizar una declaración SUSTITUTIVA dentro de un año desde que la fecha en la que realizó la declaración Original, a la cual le facilita el artículo 89 del Código Tributario (pág. 26).

Sobre este numeral, otra observación que nos parece pertinente es que las declaraciones que realizan los contribuyentes están sujetas a verificación por parte de la Administración Tributaria y ésta ejerce su facultad de control con el propósito de verificar que la información consignada en las declaraciones sea correcta, pero en caso de hallar datos incompletos ha de comunicar al contribuyente con el oficio conminatorio para que rectifique los datos en la Declaración Original en el plazo de un año desde la que la haya formulado. En las declaraciones sustitutivas que se realice se tendrá que establecer el número de formulario que sustituye y los valores que fueron pagados con la declaración Original; y en caso de que la Administración Tributaria, ejerciendo su facultad de control, llegue a establecer que existe error en la declaración le notificará para que realice la declaración solo acerca de los puntos que establezca la Administración Tributaria (pág. 27).

Lo anterior plantea seriamente que para que la declaración del impuesto sea un hecho generador de responsabilidad penal debe operar en buen grado negligencia por parte del sujeto pasivo en la realización de la misma. En efecto, en nuestro modesto análisis hemos considerado las variables que favorecen y perjudican la declaración de impuesto. En el caso del numeral 6, se le da oportunidad de un año al sujeto pasivo para que ejerza su derecho de presentar una declaración sustitutiva para subsanar la declaración original que adolezca de datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados. No se toma en cuenta siquiera si esa primera declaración ha sido dolosa o culposa,



simplemente se le da la oportunidad al declarante para que no incurra en un hecho generador de responsabilidad penal.

El numeral 7 del artículo 298 contempla como delito que se 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. Quizá los permisos son lo más claramente entendible, porque precisamente los permisos lo otorgan las autoridades estatales como una licencia para hacer algo; pero, en definitiva, este numeral regula lo concerniente a la falsificación de documentos que debe ser emitidos y autorizados por el SRI para que determinados productos puedan circular al público.

Este delito se configura cuando se ha uso de cualquiera de los documentos mencionados, en la condición ilícita que ha sido creado, con el propósito claramente intencional de evadir impuestos. En este numeral, en definitiva, se controla la falsificación de documentos que válidamente sirven para demostrar que los bienes que circulan dentro de la jurisdicción estadal, son legales.

En el octavo numeral señala el COIP que es delito el que 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. A diferencia del numeral anterior, estos datos si provienen del sujeto pasivo, pero es potestad de las autoridades competentes realizar las debidas inspecciones de los mencionados ítems que implica cotejarlos con la realidad y así verificar que no se está cometiendo ningún acto ilícito. Mas si se llega a comprobar que se han realizado alteraciones a dichos ítems, por ejemplo, registrar gastos, pero sin el debido respaldo, se explicita entonces la existencia de la intención dolosa del contribuyente en evadir los impuestos. El delito, en definitiva, se configuraría cuando las autoridades comprueban la existencia de alteraciones a la contabilidad, con datos y cantidades que no se ajustan a la práctica de la persona jurídica.



En el número 9 se contempla como delito llevar doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica. Al igual que el artículo anterior, se le da a la Administración Tributaria potestades legales para revisar la contabilidad del sujeto pasivo y así negar o comprobar la existencia de doble contabilidad. Para Jesús Caguana:

(...) Se entiende por doble contabilidad aquella empresa que lleva doble registro contable para el mismo giro económico, 1. Un primer sistema contable estaría apegado a principios de contabilidad, leyes que son totalmente verificables y este es el sistema que en caso de que sea solicitado será presentado al Servicio de Rentas Internas en la cual se encontraran con valores que no son a la realidad sino solo valores con los que se reduciría el impuesto causado. (pág.56)

Mientras que el 2. Segundo sistema contable seria aquella que corresponde a la realidad de la empresa como son todos los ingresos y egresos de la empresa, y los cuales están solo a disposición de la empresa” (pág. 32).

El numeral 10 se refiere al que 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. En este numeral hay una condicionante, si la destrucción a que se refiere no fue hecha con el propósito de evadir el pago o disminuir el valor de las obligaciones, entonces no se está en presencia de un delito. Se entiende entonces que es posible que la destrucción de la información también puede ocasionarse por un incendio, una inundación o en fin, por casos de fuerza mayor o casos fortuitos. La destrucción por lo tanto debe ir justificada por algún evento comprensible que exonere al sujeto pasivo del delito.

En el numeral siguiente, el 11, contempla el delito a quien 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. Como es evidente, se refiere a la venta ilegal de un producto que por sus particularidades requiere de permisos entre otros trámites por parte de las autoridades del Estado.

El numeral 12 se refiere a quien emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincide con el correspondiente a la operación real. En este caso se configura el delito cuando se pretenda deducir el impuesto causado, basándose en comprobantes de ventas o cualquier documento que sirva para justificar una deducción de impuesto, pero cuyos montos establecidos en dichos comprobantes o documentos no coincidan con las operaciones reales.

El 13 es la emisión de comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasma, inexistentes o supuestas. Le corresponde a la administración tributaria la debida investigación de esas empresas ad hoc que tienen como propósito simular transacciones para engañar el fisco e incluso para enriquecimiento ilícito. El numeral 14 se plantea prácticamente en los mismos términos y en este sentido plantea como delito para el que presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasma, inexistentes o supuestas. Sobre este particular, señala Manuel Caguana:

La configuración del delito sería cuando utilizando las empresas fantasma se hicieren devolver las retenciones o cualquier otro tributo que fueron hechas a las personas jurídicas y lo cual lo sustentan con documentos emitidos por empresas fantasma sobre actividades en las que se hicieron las retenciones ya sea de IVA y RENTA de los bienes o servicios gravados con tarifa 12%, Ejemplo: Empresa A solicita a la Administración Tributaria fundamentándose en documentos falsos que se les devuelve lo retenido en IVA compras o servicios que sean gravados con IVA por parte las



empresas instrumentales, y el Servicio de Rentas Internas ejerciendo la facultad DETERMINADORA se llega a comprobar que dichas empresas las que supuestamente realizaron las retenciones son empresas instrumentales, en la cual se puede evidenciar con los comprobantes que sirvieron de sustento para solicitar la devolución a la cual no tiene derecho.

El hecho generador para la posterior evasión del tributo sería la realización de actividades con las Empresas fantasma, con la cual se da inicio para una posterior evasión de impuestos a la cual lo utilizan para deducirse gastos, costos y la cual es constituida solo con el objetivo de realizar facturas a nombre de dichas compañías para reducir los impuestos. (pp. 37-38)

El numeral 15 se refiere a omisión de ingresos, y la inclusión de 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. He aquí una fórmula financiera bastante atractiva para el sujeto pasivo, pero por demás perjudicial a los fines de recaudar impuestos para el Estado.

En este numeral se manifiestan palmariamente dos conductas vinculadas entre sí para un mismo propósito. Primeramente, la omisión, que consiste no en la supresión de egresos sino en la de los ingresos que haya percibido pero que al momento de declarar no las ha hecho constar para así evitar o al menos disminuir lo más posible el pago del tributo. La segunda conducta es la inclusión, pero no de ingresos sino muy al contrario, de gastos, deducciones, rebajas, entre otros, con el objetivo nuevamente de evadir el pago o reducir el monto del pago del impuesto. Vale reiterar que mientras más dinero se paga más tributos se paga, y por lo tanto algunas personas tratan en lo posible de que se reflejen lo menos que se pueda sus ganancias en la declaración muy a pesar de que, al menos teóricamente, sus contribuciones se retribuyen en políticas y servicios públicos.

En el numeral 16, tipifica como delito a quien extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o



se beneficie de los mismos sin derecho. En este caso, el delito es ampliar los beneficios tributarios, que son exclusivos de una determinada persona, a terceros que son ajenos a la relación tributaria, incluso a cualquier persona que pretenda obtener algún beneficio a la cual no tiene legalmente derecho. Se regula por tanto el hecho que ciertas personas tengan derecho a ciertas exenciones pero que en incumplimiento de la ley las utilizan para extendérselas a terceros a los cuales no se les ha otorgado el derecho de exención, rebaja o estímulos fiscales. El legislador por tanto considera que con este tipo de actuación el contribuyente estaría incurriendo en Defraudación Tributaria, visto que palmaríamente solo puede hacerse con dolo- más allá del desconocimiento de las leyes- en la ejecución del acto.

Un ejemplo de este delito sería cuando una persona de tercera edad que en razón de su particularidad tiene legalmente beneficios que no disfruta otros sectores de la población, realiza a favor de un tercero- que no cuenta con ese beneficio- una transacción, que sea, verbigracia en descuentos o prioridades, con lo cual queda en evidencia que el sujeto de tercera edad está extendiendo su beneficio a terceros que no tienen derecho y por lo tanto estaría cometiendo un ilícito.

En el numeral 17 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal 17 contempla el delito para aquel que simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. Ya hemos acotado que la simulación es fingir, pretender, en este caso, actos o contratos, realizados con terceras personas, bien sea naturales o jurídicas, con la finalidad de obtener beneficios, exenciones en los pagos de los tributos.

El numeral regula cuando el sujeto pasivo, hace falsos contratos sobre actividades económicas con terceras personas naturales o jurídicas, y en las cuales se pretende hacer constar gastos de gestión y mediante tales gastos aspirar a la deducción los impuestos causados. Un ejemplo de este numeral sería cuando una persona adquiere un objeto con alguna rebaja o exención por su situación siendo, como en el numeral anterior, sujetos de la tercera edad, o discapacitados. Sin embargo, el bien que esta persona compra está destinado o para un tercero, que es ajena a los beneficios, concediendo de esta forma un



beneficio para alguien que no lo tiene, con lo cual el beneficiario del bien, aprovechando la rebaja o incluso la exención, podría solicitar, por ejemplo, la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) o cualquier otro tributo que tendría a su favor a la cual tendría derecho, pero que también sería actuando de forma errónea, ilegal o contraria a los principios constitucionales.

El 18 se refiere a cuando 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. Vale reafirmar nuevamente que los tributos retenidos por los agentes de retención o de percepción, así como todos los tributos, constituyen un elemento monetario que pertenece por ley al Estado, aunque no sea éste quien lo genere, y en consecuencia pertenece a todos los ciudadanos. En este sentido, el incumplimiento del pago en los plazos y las condiciones establecidas en el marco legal, se traduce como un tipo penal de defraudación tributaria.

Finalmente, el numeral 19 del artículo 298 del COIP contempla como delito cuando exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas. Al respecto señala Miguel Caguana:

(...) Se configuraría el presupuesto señalado en la Ley cuando una persona natural o jurídica mediante engaños o documentos solicite la devolución del tributo al cual no tienen derecho, y el Servicio de Rentas Internas, ejerciendo su facultad determinadora podrá verificar si el solicitante tiene derecho a aquella devolución o está procediendo de manera dolosa en perjuicio de la Administración Tributaria. (Caguana, 2015)

El tipo penal en este numeral sería, la obtención, indebida, ilícita, ilegal de tributos, intereses o multas a las cuales no tiene derecho. Para que sea considerada como delito la obtención indebida de tributos sería la petición realizada a la Administración Tributaria sin tener derecho a tales devoluciones, y en la determinación realizada se llega a comprobar que no tenía derecho a tales devoluciones y en la cual se verificaría la intención dolosa del contribuyente al solicitar la devolución. Anteriormente



se encontraba regulada en el Código Tributario, pero con las reformas de agosto de 2014 se trasladó al Código Orgánico Integral Penal" (pág. 49).

En resumen, el Código Orgánico Integral Penal contempla que los funcionarios públicos encargados de llevar a cabo el fiel cumplimiento de las leyes deben hacer especial énfasis en la actitud del sujeto pasivo. En nuestro trabajo de investigación nos hemos enfocado en la declaración del simple ciudadano, incluso del ciudadano bona fide, aquel que asume principios constitucionales y republicanos; por lo tanto, debe estimarse forzosamente que solo puede la declaración ser un hecho generador de responsabilidades penales cuando hay una actitud ilícita, no solo por parte del sujeto pasivo, sino también del sujeto activo- en términos de arbitrariedad o mala gestión pública-, siendo pues que las actitudes reflejadas en las declaraciones tributarias, en las cuales no pueda demostrarse palmaríamente el dolo y la mala intención, son subsanables en los términos contemplados en las leyes.



CAPÍTULO III

PRINCIPIO DE LA NO AUTOINCRIMINACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1 Presunción de inocencia

Uno de los grandes logros en el cambio de paradigma, o en la forma de hacer justicia, producto de la Revolución Francesa y por consiguiente del fin de la monarquía absolutista, es precisamente la instauración la presunción de inocencia. (Aguilar, 2009) (pag. 181) (Sain, 2003). Muchas veces en el estudio del derecho no se ocupa de hechos claves, que explican la evolución del derecho, y se dan por sentados principios y garantía que fueron logros de grandes luchas intelectuales y bélicas. En este sentido tenemos entre otros luchadores contra un sistema penal arbitrario, cruel e irracional, tenemos a Paolini, quien señala:

(...) Nadie es reo antes de la sentencia que así lo declare y entonces el dilema es inexorable o el delito es cierto o él es incierto; si es cierto, no le conviene otra pena que la establecida por las leyes y son inútiles los tormentos, porque es inútil la confesión del reo; si es incierto, no se debe atormentar a un inocente, ya que es según las leyes un hombre cuyos delitos no están probados. (Paolini, 1993, pág. 23)

Las ideas de la ilustración, que colocaron al hombre en el centro de la sociedad, y su liberalismo fue plasmado en leyes para el acato de todos los ciudadanos. Ejemplo de esto en que en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 se estableció: “Todo hombre se presume inocente mientras no haya sido declarado culpable; por ello, si se juzga indispensable detenerlo, todo rigor que no sea necesario para asegurar su persona debe ser severamente reprimido por la ley (...)” (Sain, 2003).

Los ideales de la Revolución Francesa y Americana se fueron esparciendo - y aun lo hacen- por el mundo y tuvo una consagración después de la Segunda Guerra Mundial, cuando hay una universalización mucho más sincera de los derechos de los seres humanos. Por lo tanto, el principio de presunción de inocencia, como principio jurídico penal, ha tenido



reconocimiento tanto las legislaciones internacionales como en la de cada Estado. A nivel internacional o supraestatal, es reconocido en el artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948), al establecer que: “toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y a un juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa” (Organización de las Naciones Unidas , 1948).

En cuanto al ámbito regional, el Pacto de San José, o la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969, señala en los dos primeros numerales de su artículo 8 que:

1.-Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada en contra de ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, físico o de cualquier otro carácter.

2.-Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso toda persona tiene derecho en plena igualdad a las siguientes garantías mínimas: g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable. (Organización de Estados Americanos , 1969)

En el ámbito nacional o estadal, tenemos que la Constitución de Ecuador (2008) en su artículo 76.2 establece lo siguiente:

En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá la siguiente garantía básica: Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada. (pág. 15)

Como puede observarse, la presunción de inocencia no es un asunto que compete solo a un Estado, sino que es internacional, a favor o en construcción de un ordenamiento jurídico que ha tomado más relevancia, más liberal, que es



el del ciudadano universal. En consecuencia, en todo Estado que se concibe a sí mismo como Estado de derecho, social y democrático, se consagra en materia penal el principio de presunción de inocencia como uno de los principios más elementales del ordenamiento jurídico, en virtud del cual, en el caso que a una persona se le impute un delito, ha de presumirse su inocencia hasta que se demuestre lo contrario, en el marco de un juicio conforme a derecho.

La presunción de inocencia comprende además varios aspectos o nociones. Dos de dichos aspectos o nociones consisten en los derechos legales y aun constitucionales, a saber, a guardar silencio y a no auto inculparse, o auto incriminarse; de manera que en caso de que una persona sea imputada puede contar con al menos estas dos garantías, que no se pueden violar bajo ninguna circunstancia, ya que en caso contrario se estaría en presencia de pruebas ilícitas, y esto significaría que en caso de imputación por delito, ningún valor podría atribuirse a los antecedentes, a las pruebas, o a los documentos recopilados u obtenidos por el órgano de persecución penal “toda vez que los medios probatorios mencionados han sido obtenidos con infracción a las garantías a las que hemos hecho referencia” (Flores, 2011, pág. 18).

A todas estas, la presunción de inocencia:

(...) es un derecho subjetivo público que posee su eficacia en un doble plano: por una parte, opera en las situaciones extraprocesales y constituye el derecho a recibir la consideración y el trato de no autor o no partície en hechos de carácter delictivos o análogos a éstos; por otro lado, el referido derecho opera fundamentalmente en el campo procesal, con influjo decisivo en el régimen jurídico de la prueba. (Luzón, 1991)

Pero la presunción de inocencia no es solo contemplada como un derecho de los ciudadanos para defenderse ante posibles arbitrariedades por parte de los administradores de justicia. También es un principio fundamental en el desarrollo del debido proceso, al respecto:

(...) uno de los principios rectores del proceso penal conforme al cual a la persona enjuiciada, en virtud de serle atribuida la comisión de un



hecho punible, no puede considerársele culpable sino hasta tanto se le haya dictado condena definitivamente firme y ejecutoriada. Ello involucra que no se le presuma culpable y que se le trate como inocente. Que no se dude de su inocencia ni se ponga en entredicho su reputación penal. Igualmente, que su enjuiciamiento o sometimiento a juicio penal deriva únicamente que se presuma su autoría en el hecho que se le imputa como condición necesaria. De tal manera que si no existe presunción de autoría no podrá enjuiciársele. Y si existe tal presunción se le considerará inocente hasta que llegue a pronunciarse sentencia condenatoria. (Paolini, 1993)

Finalmente, la presunción de inocencia también es entendida como garantía. En este sentido tenemos lo expresado por Montero para quien la presunción de inocencia:

(...) Se trata de una garantía procesal, en cuanto que no afecta a la calificación de los hechos como delictivos ni a la responsabilidad penal del acusado sino que atiende a la culpabilidad del mismo, de modo que ha de resultar probado que ha participado en los hechos. (Montero, 1997, pág. 153)

Por su parte Bustillos (2003) desde una postura que hemos intentado reflejar en este trabajo de investigación, argumenta que:

Otra garantía no menos importante es la presunción de inocencia, cuyo contenido refleja el estado de un ser deslastrado y abstraído de la responsabilidad criminal hasta tanto se establezca, mediante los mecanismos procesales cónsonos, la culpabilidad. Este postulado- que podría llamarse también apotegma- nace ante el gran poder que tiene el Estado el ejercicio de la represión en contra de los ciudadanos (Bustillos & Rionero, 2003, pág. 69).

Al respecto podemos agregar que la garantía de la no autoincriminación se apoya en el derecho a la defensa y la presunción de inocencia, por lo que debe establecerse claramente que la declaración del sujeto pasivo merece siempre ser analizada como fuente de prueba a través de estas dos grandes



concepciones- pues es más un mecanismo de defensa que un medio de prueba-; de esta manera se estarían respetando los derechos fundamentales del imputado, tanto para su obtención junto a las teorías de la validez de la prueba; como para el análisis de su valoración. Precisamente con respecto a la valoración se considera que puede la declaración puede ser vista como un indicio directo y como un contra indicio (Campos L. , 2015).

Finalmente, podemos decir que la presunción de inocencia tiene doble dimensión debido a que, por un lado, significa una regla de juicio en la actividad probatoria por lo que la determinación de la carga de la prueba le corresponde a quien hace la acusación, lo que implica naturalmente que la defensa del imputado no tiene que demostrar su inocencia, la cual se presume, de acuerdo al marco de la constitución; y, por otro lado, es la presunción de inocencia es una regla de tratamiento al imputado (Garberi, 1989).

2.2 Derecho a no autoinculparse en materia tributaria

El derecho a no declarar contra sí mismo, o no autoincriminarse o no culparse a sí mismo, como ya hemos señalado, es parte de los paradigmas modernos del derecho que colocan al individuo como sujeto de deberes y sobre todo derechos. Antes del triunfo de las ideas de la Ilustración, cuando predominaba el sistema inquisitivo, se consideraba a la confesión como la reina de las pruebas (*probatio probatissima*), pero la cual se obtenía mediante el más descarado *ius puniendi*, mediante la práctica autorizada de la intimidación, amedrentamiento, o simplemente coerción que podría llegar al límite de torturas y otros métodos que hoy día no tienen cabida en los modernos ordenamientos jurídicos (Berruezo, 2016, pág. 10).

Este derecho se fundamenta en garantizar y proteger la dignidad de la persona- tantas veces vulnerada otrora en juicios arbitrarios-, en el pleno reconocimiento del sujeto como parte de un proceso que se encuentra blindado de garantías, sobre todo para el débil jurídico, por lo que hay una relación estrecha, que incluso se mezcla, entre el derecho a la defensa y la presunción de inocencia. Todo esto impone al acusador, en este caso al organismo



recaudador, la carga de abstenerse de cualquier tipo de coacción orientada a la declaración o confesión de culpabilidad por el acusado (Palao, 2008, pág. 25).

Asimismo, para Palao (2008), el derecho que tiene el sujeto a no autoincriminarse encierra un doble contenido: primeramente, el derecho a no declarar contra sí mismo, esto es, a guardar silencio que no implica que tenga derecho a mentir-, que constituye su manifestación originaria, unida al derecho a no declararse culpable. Esta es la vertiente del derecho a no autoincriminarse que expresa su enunciado latino, *nemo tenetur se ipsum prodere*, resumida en el verbo *nemo tenetur*, con el que frecuentemente se enuncia el principio de respeto al derecho en cuestión. En segundo lugar, el derecho a no autoincriminarse se opone a que la información autoincriminatoria obtenida bajo coacción se utilice como prueba de cargo en un procedimiento legal (Palao, 2008).

Vale destacar que, para el autor citado, el primero de estos dos contenidos, es decir, el derecho a guardar silencio tiene razón únicamente en el seno de un procedimiento penal porque en el marco de un procedimiento inquisitivo de otra naturaleza, el sujeto no tiene derecho a rehusar la información que le sea legítimamente requerida, incluso bajo amenaza de una sanción. En efecto, el derecho a no autoincriminarse no prohíbe el empleo de coacción para obtener información fuera del contexto de un procedimiento penal. Sin embargo, sí lo tiene a que la información así obtenida que tenga carácter autoincriminatorio no sea empleada para imputarle en un procedimiento o proceso penal. Por tanto, la manera de tutelar el derecho a la no autoincriminación varía en función de la naturaleza del procedimiento dentro del cual se demanda la información: en un procedimiento penal por medio del derecho a no declarar contra sí mismo (Palao, 2008). Vale acotar que esto guarda total consonancia por lo planteado en la constitución de Ecuador que en su artículo 77 se refiere al proceso penal y a que nadie podrá ser forzado a declarar en contra de sí mismo, sobre asuntos que puedan ocasionar su responsabilidad penal; por lo que queda explícito que guardar silencio o no declarar contra sí mismo aplica al ámbito de lo penal.



Ahora bien, sostiene Osvaldo Flores (2011), que guardar silencio y no autoinculparse, se pueden esgrimir en el ordenamiento jurídico desde que existe imputación formal de delito; pero cuando se trata de delitos tributarios la situación es diferente, porque es precisamente durante la fase o etapa administrativa que se sigue ante los organismos públicos competentes donde habitualmente se obtienen todos o casi todos los elementos, antecedentes, documentos y especialmente declaraciones auto inculpatorias de un contribuyente- o que son potencialmente autoincriminatorias- que posteriormente serían empleadas para fundar una querella criminal, una acusación penal e incluso una sentencia judicial condenatoria (pág. 18).

Este comentario, por su pertinencia, no lo queríamos dejar pasar por alto; sin embargo, conviene advertir, para ser coherentes con nuestro trabajo de investigación, que ya hemos señalado que, en virtud de los avances tecnológicos y por ende las facilidades con que cuentan los usuarios para hacer sus debidas declaraciones, queda ya de parte del sujeto pasivo, a la hora de hacer su declaración, incurrir en una falta de tal grado que amerite la apertura de un procedimiento penal en su contra. Reiteramos en consecuencia que debe existir un cierto grado de negligencia o impericia por parte del declarante para que, como señala el autor Osvaldo Flores, la declaración se autoinculpatoria y sirva en contra del mismo sujeto pasivo.

En el artículo de Osvaldo Flores, se afirma que en sede administrativa el contribuyente cuenta con el derecho a no auto inculparse, es decir, recapitulamos, aquella garantía de carácter constitucional del debido proceso que impide a las autoridades competentes del Estado requerir documentos, declaraciones o información que posteriormente pueda servir para fundar una querella, acusación o proceso penal por delito tributario en contra del contribuyente e incluso una sanción dentro de un procedimiento sancionatorio administrativo (Flores, 2011).

No obstante, tomando en cuenta su origen y su regulación, el principio de no autoinculpación debe circunscribirse a impedir la prestación de declaraciones de autoinculpación, pero también a expresar la inconstitucionalidad de cualquier obligación de aportar pruebas, declaraciones,



documentos, testimonios, pericias, entre otras, que puedan resultar inculpatorias de quien las facilita. Sin embargo, esto no implica., que dichas informaciones puedan ser obtenidas por otros medios como registros, análisis, entre otros, sino simple y llanamente que no se puede obligar al sujeto pasivo a que haga aportes de información a través de amenazas de sanciones. En otras palabras, como señala Álvarez, la no autoinculpación se establece cuando el inculpado es sujeto de las pruebas, pero no cuando se trate de pruebas que puedan tenerle a él como objeto (Álvarez, 2015, pág. 285).

En este mismo orden de ideas, para Palao, el derecho a no autoinculparse permite que el contribuyente en cualquier momento puede invocar el mismo y negarse a aportar ciertos datos, aunque también plantea la necesidad de que el procedimiento de comprobación se suspenda cuando se detecten indicios de un delito o infracción (Palao, 1997, pág. 22).

En el caso práctico de este punto que estamos tratando, valga decir, la no autoinculpación, tenemos una sentencia de casación de la Sala de lo Penal, número de juicio 609-2013 por falsificación de documentos privados contra la ciudadana Sandra Manzano, y con la Dirección Regional Centro II del Servicio de Rentas Internas como la ofendida. A través de algunas citas de esta sentencia, con ponencia del doctor Merck Benavides, queremos reflejar en la práctica cómo se evidencia el derecho a no autoincriminarse. Primeramente, tenemos la parte de la defensa de la imputada que recurre a la casación:

(...) por cuanto el Art. 76.7.e) de la Constitución de la República, manifiesta que nadie podrá ser interrogado ni aun con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra; el SRI es una institución pública, donde se sustancia procesos administrativos, y por lo tanto está en la obligación de cumplir con el precepto constitucional, se hizo una investigación sin observar las garantías constitucionales, se obligó a su defendida a que presente facturas de su propiedad, misma que mandó a elaborar, no ha falsificado documento alguno, ni ha hecho uso, esta la primera errónea interpretación.



el SRI faculta emitir facturas, el usuario acude a una imprenta y pide que se elabore, se dice que se utilizó dos facturas con la misma numeración, se manifiesta de que en una factura las letras van más allá de las indicaciones, o no coinciden las letras, y la pregunta es está prohibido llenar la factura original y luego la copia, es obligación poner papel calca para que salga idéntico, entonces en el presente caso, en la elaboración de facturas no está demostrado el dolo, estaríamos hablando de un error de prohibición invencible, lo que significa que Sandra Elizabeth Manzano, creyó que al llenar las facturas, no perpetraba un delito, porque así se lo venía haciendo, ese era el modus operandi.

Por estas consideraciones, no habiéndose de manera especial permitido el derecho a la legítima defensa, se le dejó en indefensión, se le obligó a autoincriminarse, no se permitió concurrir a las investigaciones realizadas por el SRI, situación que conlleva a que el proceso penal esté viciado (...). (Corte Nacional de Justicia, 2013)

Como puede evidenciarse, la defensa alega una palabra clave que es la obligación que sufre la ciudadana imputada, en el marco de un derecho de cariz arbitrario, prácticamente de justicia premoderna, sin tener en consideración el debido proceso. Aparece además otro elemento relevante que es el de la prohibición invencible que señala que el sujeto no es responsable del acto, y en consecuencia Sandra actúa sin dolo. Esto se concatena con lo que hemos expuesto en los capítulos anteriores y es que la declaración para que se convierta en una prueba penal contra el declarante, debe demostrar el dolo, amén de una inusual negligencia o impericia. Decimos más, y es que de los alegatos citados se extra que: “no habiéndose de manera especial permitido el derecho a la legítima defensa, se le dejó en indefensión, se le obligó a autoincriminarse”, por lo que la autoincriminación- en materia tributaria y en cualquier otra materia del derecho- está relacionada- no necesariamente siempre- con la violación al derecho a la legítima defensa, que a su vez implica una actitud arbitraria por parte del Estado hacia el sujeto pasivo.

Por parte de los acusantes, tenemos la siguiente nota:

(...) amparados en lo que dispone el Art. 76 de la Constitución de la República, realiza una comparecencia o requerimiento de información a



la contribuyente Sandra Elizabeth Manzano Muñoz, para que se acerque al SRI, exhiba y entregue las facturas 1190 y 1194, solicitud que fue dictada con fecha 2 de febrero de 2010, legalmente notificada a la contribuyente el 3 de febrero de 2010, realizándose esta comparecencia con fecha 5 de febrero de 2010, en la misma se efectuó un acta en la que textualmente se cita el sujeto pasivo entrega lo solicitado, la administración tributaria tiene y goza de las atribuciones que el Código Tributario, y la Ley de Régimen Tributario Interno le concede, entre ellas lo que dispone el Art. 96.9, los deberes formales del contribuyente, la administración tributaria lo único que estaba ejerciendo es la atribución que le concede la ley, que es de solicitar la información tributaria al propio contribuyente, incluso a terceros, y permitiéndole a este contribuyente que exhiba lo solicitado, aclara que el término requerimiento de información simplemente es una denominación que no implica en ningún momento que a la contribuyente se le va a realizar un interrogatorio, sino simplemente comparecer ante una autoridad, o ante otra persona; aclara que el SRI, en ningún momento le obligó a autoincriminarse, mucho menos a entregar documentación falsa o adulterada, simplemente se le solicitó que haga uso de su derecho a la defensa, y entrega la información que justifique las inconsistencias que se encontró en dichas facturas.

(...) además ella acepta el cometimiento del delito, al entregar mediante oficio las facturas mencionadas, debidamente notariadas, además en la propia sentencia de la que se recurre, los jueces aceptan y dicen que ella misma mandó a elaborar una factura de su propio facturero, por lo cual dicen los señores jueces que ante la expresa aceptación realizada por la propia procesada, la Sala exculpa de cualquier comentario, también se ha afirmado que no se ha causado daño a ninguna persona, esto no es así, pues ha causado daño a la fe pública, y a los intereses de la administración tributaria, puesto que ha hecho uso doloso de un documento falso, como lo dice la norma, el hecho se constituye desde que ingresa documentos que contiene información falsa, también manifiesta la recurrente que no se le ha obligado a entregar facturas,



que se le ha obligado a autoincriminarse, y que no se le permitió el derecho a la defensa, indica que el Art. 98 Ley de Comprobantes de Venta y Retención, le confiere el deber a la administración tributaria para hacer comparecer a terceras personas para que justifiquen alguna información requerida, esto era solo una comparecencia, nunca fue un interrogatorio, ni se le obligó a entregar las facturas (...). (Corte Nacional de Justicia, 2013).

El segundo bloque de citas, sumado al primero, deja abierto un abanico de interrogantes en torno a la subjetividad, en torno a la interpretación de las leyes. Parece no haber un consenso ni tampoco reglas claras en cuanto a la autoincriminación. El Estado apela a las leyes y bien común; ejerce todas las facultades de que dispone según el ordenamiento jurídico pero como está demostrado en la sentencia, incluso sus facultades podrían ser tan amplias que podría pasar por el encima del sujeto pasivo. Por su parte éste siempre tendrá la oportunidad de alegar la defensa y la prohibición de autoincriminarse, incluso tergiversando su sentido, aplicándolo a casos en los cuales el ejercicio de las autoridades, en cumplimiento de la ley, se convierta a su juicio en un interrogatorio arbitrario.

Hemos considerado pertinente exponer el caso arriba mencionado, en razón de las arbitrariedades por parte del Estado, y a la vez, porque todo el procedimiento comienza por la declaración del sujeto pasivo. En este sentido, puede encontrarse en la sentencia:

(...) pero hay otra cosa y que genera la reacción del SRI, cuando al revisar la documentación de las y los ciudadanos que hacemos nuestras declaraciones anuales de impuestos, encuentra que la factura cuya firma original de la señora Sandra Elizabeth Manzano Muñoz, que mandó a elaborar las facturas en la imprenta, era una factura que correspondía al año 2009, y los gastos con los que se estaba justificando esa factura, eran gastos del año 2008, o sea que se realizaron gastos incluso antes de que la factura tenga vigencia jurídica, de ser elaborada por la imprenta, bajo las normativas dadas por el SRI, es en ese momento es donde se genera la conducta delictiva (...).



Finalmente, para cerrar este punto, podemos concluir que la declaración es un acto realizado por el sujeto pasivo con carácter obligatorio ante las autoridades competentes, pero su contenido, por ser un acto propio de dicho sujeto, no puede considerarse para efectos de imputarle responsabilidades penales. Lo contrario implicaría arbitrariedades por parte del Estado donde obligaría al sujeto autoincriminarse, aunque, incluso así, la declaración no puede utilizarse como prueba en su contra.

2.3 Principio de la no autoincriminación

De acuerdo con Campos el principio de la no autoincriminación se encuentra en la Enmienda V de la Constitución de los Estados Unidos:

Nadie estará obligado a responder de un delito castigado con la pena capital o con otra infamante si un gran jurado no lo denuncia o acusa, a excepción de los casos que se presenten en las fuerzas de mar o tierra o en la milicia nacional cuando se encuentre en servicio efectivo en tiempo de guerra o peligro público; tampoco se pondrá a persona alguna dos veces en peligro de perder la vida o algún miembro con motivo del mismo delito; ni se le compelerá a declarar contra sí misma en ningún juicio criminal; ni se le privará de la vida, la libertad o la propiedad sin el debido proceso legal; ni se ocupará la propiedad privada para uso público sin una justa indemnización. (Campos E. , 2012)

Para García en materia penal tributaria “no se presume la culpa, sino la inocencia, y como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado” (1985, pág. 23). Ahora bien, dentro del Derecho Tributario, y en presunta contraposición a declarar contra sí mismo, existe una serie de obligaciones que se le imponen al sujeto pasivo. Estos son los deberes a colaborar con el Estado y que el legislador pone en cabeza de los contribuyentes o de terceros ajenos a la obligación tributaria; es decir, obligaciones que se imponen con el objetivo de aportar datos de relevancia para el Fisco en su proceso de verificación y fiscalización de los tributos (Álvarez, 2006).



Por su parte, Campos entiende que la no autoincriminación como una garantía y al respecto señala que dicha garantía está originada por la presunción de inocencia y el derecho a la defensa el cual es fundamental en lo penal. En consecuencia, estos dos pilares del derecho conllevan a afirmar que un sujeto pasivo, si decide no colaborar con su propia condena o si voluntariamente desea introducir alguna información al proceso, es lo que mejor se conoce como el ejercicio de su derecho a declarar. Esto tiene mucho que ver con el desplazamiento de la carga de la prueba que la asume quien acusa, lo que genera que el imputado no tenga la obligación de declarar o de aportar elementos que lo lleven a su propia incriminación o, por último, a aceptar su propia culpabilidad (Campos L. , 2015).

Este principio o garantía se enmarca en la dignidad que debe tener y conservar toda persona en todo momento, puesto que el respeto hacia la persona debe predominar en la identidad de un Estado Constitucional de Derecho con un sistema procesal garantista. En consecuencia, el derecho a no declarar está conectado al derecho de no confesarse culpable y a su vez ambos son garantías o derechos instrumentales del genérico derecho de defensa, al que prestan cobertura en su manifestación pasiva, esto precisamente como lo señala el autor es la que se da con la inactividad del sujeto sobre el que recae o puede recaer una imputación. Por ello, el autor sugiere que el órgano judicial debe ilustrar al imputado siempre desde el primer acto procesal, sus derechos constitucionales (Campos L. , 2015, pág. 28).

Por otro lado, este principio de no declararse contra sí mismo y a no confesarse culpable o simplemente el derecho a la no incriminación es también considerado una modalidad de autodefensa, por lo tanto, cualquier acto, venga de donde venga, que perturbe o vicie esa voluntad de declarar o de no hacerlo es lo que se conoce como garantía a la no incriminación (Álvarez, 2002).

Para ir finalizando, Campos sostiene que el principio o garantía de la no autoincriminación cuenta con una base que contiene dos elementos históricos, a saber, la dignidad y la búsqueda de la verdad. Estos están acompañados por los ya ampliamente mencionados derechos de defensa y presunción de inocencia. Son históricas porque con la historia podemos demostrar- como en



efecto hemos señalado- el cambio de visión del papel de acusado hoy predominante, a contramano de lo que era antes de las grandes revoluciones y las grandes guerras, donde era considerado objeto del proceso.

En primer lugar, la dignidad, la cual, según las autoras, la historia deja constancia de cuánto se ha avanzado en la forma cómo se aprecia al inculpado durante una investigación y proceso penales. Coincidimos con Campos y Salas cuando señalan que por mucho tiempo- de hecho, la visión del procesado como sujeto es relativamente reciente en comparación con toda la historia humana-, se le consideró objeto de prueba, lo que provocó, -combinado con muchísimos otros elementos- a una serie de movimientos liberales que terminaron colocándolo como sujeto del proceso. Hoy, la dignidad humana juega un rol en las Constituciones porque ella es quien prohíbe degradar a un individuo a un objeto involuntario; es decir, que la Carta Magna manifiesta palmariamente que en ningún caso una persona humana pueda ser sometida a tortura ni a penas o tratos inhumanos o degradantes.

La búsqueda de la verdad, por otro lado, tiene mucho en relación con la garantía de la no incriminación, ya que la búsqueda de la verdad- la verdad verdadera, no la verdad formal- es un objetivo, pero a su vez es un “problema”, toda vez que es una constante en el modo como el sistema procesal se relaciona con el inculpado para obtener de él su declaración, es precisamente la forma de obtención de ésta lo que marca la diferencia entre los modelos inquisitivo del garantista. (Campos L. , 2015). Vale preguntarse entonces cuál es la verdad verdadera o formal que le conviene más al procesado. Al respecto Campos sostienen:

Los elementos que favorecen al procesado se han ido sumando y han ido marcando pautas para el desarrollo de las garantías del inculpado, del tal forma que la noción de verdad que se elija es la base de un sistema de enjuiciamiento procesal penal garantista; así, la búsqueda de la verdad real favorece un sistema procesal con una declaración obligada. Por lo tanto, si hablamos de verdad, la que se señala en las sentencias no es una verdad contrastable, no podemos aseverar que es la que ocurrió en la realidad, por lo cual no es objetiva, sino consensual.



En este sentido, Hassemer indica que el proceso penal tendrá por objeto la búsqueda de la verdad formal o forense, puesto que la búsqueda de la verdad material está prohibida de muchas formas por la prevalencia de los derechos humanos. (2015, pág 34)

En el marco del debido proceso consideramos oportuno señalar, primero, que la garantía de la presunción de inocencia le quita al imputado la obligación de demostrar su inculpabilidad, y se la da al órgano encargado de la persecución penal para que demuestre la responsabilidad en el hecho que se le imputa. Segundo, que en caso que la responsabilidad no llegue a acreditarse, con base en el principio *in dubio pro reo* que rige en materia probatoria, debe absolverse. Y finalmente, al dictarse un pronunciamiento definitivo sobre su responsabilidad, el imputado no podrá ser perseguido nuevamente por ese mismo hecho (*non bis in idem*). Pero el legislador no se conformó con reiterar que el estado de inocencia perdura mientras que una sentencia condenatoria no lo desvirtúe, sino que, además dispone el trato como inocente para la persona sujeto del proceso.

Una última idea que agregar es que en cuanto al principio de la no autoincriminación encontraremos la facultad legítima de permanecer en silencio, si el imputado considera necesario, esto en conformidad con el principio de inocencia y, a la vez, con el derecho a no confesarse culpable ni contra sí mismo, todo esto en salvaguarda de la inocencia que constitucionalmente se presume, sumado al derecho de defensa de su libertad (Campos L., 2015).

Finalmente debemos reiterar que los fundamentos de las garantías, derechos y principios analizados en este trabajo de investigación tienen en la historia del derecho procesales un origen que no es otro que la defensa de la persona humana, más precisamente en su dignidad. En consecuencia, se procura con el principio de no autoincriminación el respeto a la libertad de conciencia y dignidad de la persona humana, así como el derecho a no suministrar pruebas que vayan en detrimento de sí mismo; en definitiva, el principio de no autoincriminación representa una herramienta insustituible para limitar los avances- sobre todo arbitrarios- del poder del Estado contra los intereses y derechos de la persona individual.



2.4 La declaración y la autoincriminación

Para Ribes el origen del derecho a no autoincriminarse se halla en el Common Law, apareciendo como un antídoto de protección a aquellos que criticaban a la realeza; así surgió el derecho de no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable y opera como garantía a favor del procesado para que éste no sea obligado a efectuar una declaración de autoinculpación (2000, pág. 49). Recordemos que en tiempos remotos y no tan remotos las sociedades estaban divididas en castas y muchas razas y pueblos tenían privilegios sobre otros, y otros tantos seres humanos no eran considerados individuos y otros pocos eran considerados más que simples hombres. Lo que queremos decir con esto es que la igualdad ante la ley, desmontar todo el Estado monárquico, es lo que ha hecho posible que aparezca la no autoincriminación entre otros elementos que garantizan el debido proceso. Y aunque el Estado ahora no esté encarnado en el monarca, no significa que el Estado haya perdido mucho de su poder de Leviatán, por lo que no ha dejado de ser necesario proteger al individuo frente al Estado.

Señala Manuel Osorio (2011) en su famoso Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales que la incriminación puede entenderse como “acción y efecto de incriminar; exagerar o abultar un delito, culpa o defecto, presentándolo como crimen. En el lenguaje penal corriente, la imputación a una persona de la comisión de un crimen.

En la gran mayoría de los países existe el debido proceso y por lo tanto el derecho de nivel constitucional a no autoincriminarse, por lo tanto, es lógico inferir que, si se agregan a un proceso penal declaraciones autoincriminatorias que han sido obtenidas bajo amenaza o coacción, resulta evidente que dichas pruebas no podrían ser usadas para fundamentar una sentencia condenatoria. Al contrario, dicha sentencia estaría viciada de nulidad por estar basada en pruebas obtenidas ilegalmente. Lo anterior, como señala es mencionado por Flores en los siguientes términos:

(...) sería el resultado de la aplicación de la doctrina conocida como “los frutos del árbol envenenado”, en cuya virtud la ineeficacia procesal consecuencia de la vulneración de los derechos fundamentales no se



limita a las pruebas obtenidas como consecuencia directa de dicha violación, sino que además se extiende asimismo a todo aquel material probatorio que a su vez derive de las mismas. Ello produce una especie de efecto cascada, en el sentido que la nulidad de determinada diligencia o prueba por vulneración de garantías constitucionales arrastra en cadena la eficacia jurídica de todas las posteriores pruebas que se relacionen con la prueba viciada. (2011, pág. 15)

Añadimos, apoyándonos en este autor que es pertinente tomar en cuenta que en la mayoría de los delitos tributarios investigados, los antecedentes recopilados lo son en la etapa administrativa y es en ese momento donde se inicia la posibilidad de que el Estado ejerza el denominado *ius puniendi*, con el fin de obtener medios de prueba que permitan establecer un delito tributario. Con esto no quiere decir Flores que la declaración o antecedentes recopilados-que puedan ser considerados ilícitos como prueba en un juicio oral, cuya exclusión deberá ser solicitada en audiencia de preparación ante juez de garantía-, no puedan ser empleados para determinar una obligación tributaria. Tan evidente es lo anterior que basta con confirmar que el Ministerio Público actúa previa presentación de una denuncia o querella que deduce el Servicio de Impuestos Internos de Chile, lo cual confirma que los antecedentes que sustentan la misma se ha obtenido con las diligencias investigativas previas realizadas por dicho organismo (Flores, 2011).

Para Altamirano, el problema radica en que la información exigida por el fisco de forma coactiva puede tener un contenido autoincriminatorio para el obligado a suministrarlala, y si esto es así el contribuyente o responsable queda atrapado en uno de los peores mundos posibles porque si aporta la información, escapa a la sanción que reprime el incumplimiento del deber de colaboración, pero se autoincrimina y queda expuesto al proceso y sanción derivados de esa información; si no aporta la información, no se autoincrimina, pero sufre la sanción por el incumplimiento del deber de colaboración (2004, pág. 56).

De acuerdo con Álvarez, los deberes formales o de colaboración sirven a la Administración Tributaria como medios para determinar y cuantificar exactamente la cuota tributaria debida por el sujeto pasivo o para ajustar la



declarada e ingresada, no pudiendo incumplirse los mismos con fundamento en el derecho a no declarar contra sí mismo (12). Cada vez más la Administración Tributaria se vale de los deberes formales como medio para verificar y determinar las obligaciones tributarias materiales propias o de terceros, aunque también sirven para combatir el fraude fiscal, más allá de que en muchos casos esos deberes sean impuestos en forma ilimitada e irrazonable (2002, pág 52).

Sin embargo, aclara el autor que lo arriba expuesto no disminuye la facultad de la Administración Tributaria de emplear la información obtenida bajo pena de sanción para la determinación de la obligación tributaria, la cual se mantiene incólume y es absolutamente legítima (2002, pág 52).

Para cerrar este punto consideramos pertinente hacer nuevamente uso de las ideas del doctor Álvarez y agregarles nuestros propios aportes. En primer lugar, el derecho a no autoinculparse impide que se utilice cualquier tipo de compulsión física o moral sobre una persona tendiente a obtener una declaración en contra de sí mismo o el aporte de pruebas. Es decir, es una garantía constitucional y legal que tiene el individuo para protegerse de los desmanes que puede tener el Estado. Por otro lado, el principio constitucional de no autoincriminación juega el mismo papel y se irradia con la misma potencia tanto en los procedimientos sancionadores tributarios como en los procesos por delitos distintos de los fiscales. Para el autor tal principio no deja de perder fuerza ni disminuye en ningún momento. En nuestro caso de investigación, la declaración, incluso cobra más fuerza por cuanto hay una relación que no nace del sujeto pasivo, sino que es el Estado quien establece esa relación, a diferencia de otros asuntos legales.

El derecho a no autoincriminarse implica entonces que el contribuyente puede alegarlo para no aportar o producir pruebas que puedan inculparlo, aunque sólo respecto de aquellos elementos probatorios que puedan incriminarlo directamente. Es decir, no puede negarse a aportar cualquier tipo de documentación que se le solicite, sino tan sólo aquellas que constituyan evidencia de un delito o infracción que él ha cometido. Esto, como ya vimos en el caso de la sentencia, no aplica necesariamente en el ámbito tributario, pues las autoridades fiscales tienen potestad para solicitar información a fin de



aclarar vacíos o confusiones en las declaraciones de los contribuyentes, información que podría incriminarlos, como ha sido el caso de la sentencia.

Aunque luce obvio, vale señalar que el derecho a no declarar contra sí mismo no puede ser invocado por el contribuyente cuando las pruebas que se utilizan en su contra como fundamento de un proceso sancionador fueron obtenidas de terceras personas como contador, abogado, incluso socio de una compañía. Además, otra conclusión que luce obvia pero es necesario distinguir, es que toda declaración efectuada en forma absolutamente voluntaria por parte del contribuyente no viola el derecho a no declarar contra sí mismo; y que lo que se encuentra prohibido es utilizar la declaración como medio de pruebas para imputarle delitos al sujeto.

2.5 Derecho Comparado en materia de autoincriminación en materia Tributaria

Partiendo de la base de los puntos anteriores con los cuales hemos sostenido que la autoincriminación surge de la declaración del sujeto pasivo el cual proporciona, voluntaria u obligatoriamente, a las autoridades información que posteriormente podría implicar el inicio de un proceso judicial en su contra, tenemos, en el Código Orgánico Tributario de Venezuela, en su artículo 127.3 que:

La Administración Tributaria dispondrá de amplias facultades de fiscalización y determinación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pudiendo especialmente: Exigir a los contribuyentes, responsables y terceros la exhibición de su contabilidad y demás documentos relacionados con su actividad, así como que proporcionen los datos o informaciones que se le requieran con carácter individual o general. (2006, pág. 63)

En menor medida citamos el artículo 130 el cual señala que: Los contribuyentes y responsables, ocurridos los hechos previstos en la Ley cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria, deberán determinar y cumplir por sí mismos dicha obligación o proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la



Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

Como puede evidenciarse, el Estado tiene amplias facultades y puede exigir a los sujetos pasivos documentos de su actividad, pero con carácter individual o general. En el caso de España la situación no es menos diferente, al respecto señala Álvarez:

El Tribunal Constitucional Español no ha receptado en el sentido señalado por Antonio López Díaz el alcance del derecho a no autoinculparse, sino que por el contrario ha convalidado la posibilidad de obtener en sede administrativa pruebas, bajo la amenaza de aplicar sanciones en caso de no proporcionarlas, y luego utilizar las mismas en un proceso sancionador. Para este tribunal el aportar datos o acompañar documentos no constituye una declaración contra sí mismo, sino que ello se configuraría cuando existiere una declaración del contribuyente donde admite su culpabilidad. (2002, pág 69)

Sin embargo, el mismo autor se refiere inmediatamente a una sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, y por su pertinencia, pues ilustra en buena medida este capítulo, lo citamos a continuación:

Siendo incapaces o no queriendo obtenerlos por otros medios, intentaron obligar al demandante a que proveyera las pruebas de las infracciones que supuestamente había cometido. Pero las características especiales de las leyes sobre derechos de aduanas no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona acusada en materia penal, según el significado propio de esta expresión en el art. 6, a no declarar y a no contribuir con su propia incriminación». Para luego sostener lo siguiente: «No cabe invocar el interés público para justificar el uso de declaraciones obtenidas coactivamente en una investigación no judicial para incriminar al acusado durante el proceso penal. (Álvarez, 2002)

Vale tomar en cuenta que en varios de los textos tratados se hace referencia al caso arriba expuesto, Funke contra Francia, pero también el caso de Bendenoum contra Francia, por el cual el Tribunal Europeo extendió la



garantía de no declarar en contra de sí mismo en los procedimientos jurisdiccionales referidos a ilícitos tributarios señalando lo siguiente:

(...) si bien el artículo 6 del Convenio no los menciona expresamente, el derecho a guardar silencio y el derecho de no contribuir a su propia incriminación, son normas internacionales generalmente reconocidas que están en el corazón mismo de la noción de proceso equitativo consagrada por el mencionado artículo. En particular, el derecho a no autoincriminarse presupone que las autoridades deben fundamentar sus argumentos sin recurrir a elementos de prueba obtenidos por coacción o presiones, que irrespeten la voluntad del acusado. (Álvarez, 2006)

No es de extrañar que mientras en países latinoamericanos haya una noción más conservadora, por no decir anticuada, en Europa, sobre todo la Europa detrás de los Pirineos, tienda a ser lo contrario, pues lo arriba expuesto no es más que un claro reflejo de las concepciones que maduraron en el siglo XVIII sobre la justicia y de sus procesos que se impusieron sobre la obsoleta justicia premoderna.



CAPÍTULO IV

CONCLUSIONES

Una conclusión importante es recapitular el análisis en torno a la relación entre el individuo y el Estado. Esta relación no puede establecerse sino en el marco de las leyes para que puedan limitarse los poderes del Estado que de otra manera actuaría arbitrariamente sobre el sujeto pasivo. Además, en materia tributaria tal relación la inicia el Estado. Lo tributario, además, tiene como fin último recaudar dinero para que el Estado sirva, con bienes y servicios, tanto a las personas naturales como a las jurídicas que hacen vida dentro de su jurisdicción. Pero lo tributario, a su vez, puede conllevar a lo penal, perjudicando al mismo sujeto al que trata de servir si éste se niega a cumplir los deberes tributarios. Verbigracia, un comerciante cuenta con seguridad y servicios entre otras garantías por parte del Estado que administra las contribuciones de los ciudadanos, pero a su vez el Estado obliga al ciudadano a contribuir y sanciona y penaliza dependiendo de las irregularidades que declare por su actividad laboral. El comerciante, por lo tanto, no puede evitar declarar al fisco porque así lo establecen las leyes, las cuales lo defienden, pero también lo obligan con respecto al Estado.

La declaración cuenta con muchas facilidades para su realización. Las plataformas virtuales contienen una información sustanciosa para informar al declarante sobre cuáles son sus responsabilidades y las maneras cómo debe cumplirlas. Declararla tardía por supuesto implica una sanción, y declararla en parte puede implicar la evasión de impuestos. La posibilidad de no declarar es prácticamente nula, porque la declaración está atada a los derechos de ciudadanía, de manera tal que el declarante-ciudadano tendría problemas para ejercer sus derechos civiles (como comprar, vender, trabajar) si se rehusa a cumplir con la declaración; y en el caso de personas jurídicas, de no declarar, pues no podrían continuar con sus actividades económicas.

Por otro lado, hemos demostrado en el presente trabajo, que la legislación respecto a la responsabilidad penal en materia tributaria es bastante



sustanciosa, especialmente como puede evidenciarse en los numerales del artículo 298 del COIP, donde los delitos tipificados son amplios, abarcando cualquier posibilidad que pueda materializarse durante un ejercicio económico. Se entiende, en buena medida, porque el ejercicio económico es un todo concatenado y el legislador debe procurar regular todos los elementos, pues de lo contrario los contribuyentes, naturalmente, optarían por orientar las ganancias de sus actividades económicas sobre aquellos aspectos que no estén regulados por ley.

Los principios, derechos y garantías en la justicia juegan un rol determinante para mantener un Estado de Derecho y de Justicia. La presunción de inocencia debe rescatarse y hacerse valer en la relación entre el Estado y el individuo porque es precisamente a partir de este principio donde parte que la declaración implique que posteriormente el sujeto pasivo pueda verse incriminado en un hecho ilícito. La presunción de inocencia, por lo tanto, debe tener prelación en todo momento en la relación entre el sujeto pasivo y las autoridades competentes hasta que se demuestre fehacientemente lo contrario. De igual manera, ha de respetarse el derecho a no autoincriminarse del sujeto pasivo, es decir, a no aportar información que pudiera perjudicarlo con sanciones y penas. Este asunto no deja de ser delicado y polémico precisamente porque amparados en la presunción de inocencia y en el derecho a no autoincriminarse, algunas personas podrían abusar de la *bona fide* en los asuntos judiciales; sin embargo, hasta que no sea evidente la intención por parte del sujeto pasivo en violar las leyes, las autoridades deben apegarse más a las competencias establecidas por ley, y sobre todo a los principios, pues, y esto es lo que genera polémica y la falta de consenso, cada caso de sujeto pasivo es muy particular y puede diferir radicalmente uno de otro y las pruebas y los hechos podrían tener más de una interpretación.

En consecuencia, es importante que la declaración de impuestos, como figura administrativa y legal, procure sea vista por las autoridades competentes desde una perspectiva más flexible, más liberal, donde el Estado cumpla con sus funciones, pero tomando en consideración las particularidades del sujeto pasivo y sobre todo los principios, las garantías y sus derechos. Así puede evitarse que se multipliquen y legitimen casos como el juicio penal No. 609-



2013, que hemos abordado en el presente trabajo. Es por esto también que nos hemos remitido a la legislación europea, donde, como bloque, se han dado significativos avances en dilucidar qué debe entender por no autoincriminación en materia tributaria. Asimismo, hemos hecho referencia a la legislación norteamericana donde la presunción de inocencia y el derecho a no declarar contra sí mismo, son respetadas “instituciones” que rigen un proceso penal. A contramano nos hemos referido a la legislación venezolana, que también aplica a los casos de Argentina con Juan Álvarez y a Chile con Osvaldo Flores, donde hay más claro dominio de las competencias de las autoridades fiscales, una especie de razón de Estado, que justifica actuar en contra de cualquier alegato jurídico que pueda presentar el sujeto de derecho.

Finalmente, plantear la declaración de impuesto como continente de conductas que puedan ocasionarle al sujeto pasivo responsabilidad penal es temerario por cuanto, aun cuando existe la obligación de presentar la declaración de impuestos, su contenido, en primer lugar, tiene facilidades para ser debidamente elaborado, y en caso de que tenga irregularidades puede ser rectificado. Pero de igual manera si llega a ser autoincriminatorio, simplemente no puede utilizarse como prueba en contra del sujeto pasivo. Es decir, no se puede utilizar como una especie de confesión por parte del sujeto pasivo y las autoridades judiciales deben emplear otros medios, solicitar información para aclarar vacíos o lagunas, por ejemplo, para poder incriminar al sujeto pasivo.



RECOMENDACIONES

A través del derecho comparado hemos podido observar que al menos en Europa se ha venido cimentando una jurisprudencia que resulta favorable para el sujeto pasivo porque simplemente es más acorde con los principios legales de presunción de inocencia, derecho a la defensa y por su puesto a la no autoincriminación. Las autoridades judiciales y la legislación deberían por lo tanto tomar en consideración las sentencias que se han dado en Europa, donde ciertamente la legislación es más uniforme y cónsana a los principios de un Estado de Derecho y de Justicia, para poder aplicarla a los casos internos del Estado e incluso poder adaptarla a la materia tributaria. En palabras llanas, profundizar en la conceptualización del sujeto pasivo, en el sentido de verlo más como un sujeto de derechos que como un sujeto de deberes. Esto lo consideramos necesario para ayudar dilucidar la difícil disyuntiva entre la obligación a declarar y el derecho a no autoincriminarse.

En el plano institucional, las autoridades pertinentes, sin descuidar su rol de recaudador de impuestos, deben establecer vínculos informativos con los sujetos pasivos, en este sentido, no esperar que el declarante busque información sino facilitarle, especialmente a los comerciantes que son potenciales contribuyentes. Esto le permitirá al SRI sentar o fortalecer bases que desvirtúen actos autoincriminatorios y a su vez faciliten la declaración de los sujetos pasivos. Esto incluso podría ayudar a mejorar la percepción del sujeto pasivo con respecto al Estado y comprender mejor por qué declarar y para qué contribuir. En el caso de los declarantes, responsables y contribuyentes, por ser las personas afectadas, su obligación con respecto a estar informados y presionar para que se realicen cambios en materia legislativa y judicial, que favorezcan sus intereses, es mucho mayor; por ejemplo, retomamos nuevamente, el juicio penal N° 609-2013, donde no queda claro si el sujeto pasivo ha cometido realmente una infracción o si hay arbitrariedad por parte del Estado en el marco de una suerte de *Dura lex, sed lex*. Sugerimos que, en la mayoría de los casos, el ser sujeto pasivo de la relación tributaria no implica ser un ciudadano pasivo, sino que la consolidación del cambio de paradigma, la flexibilización de las obligaciones, la humanización



y empatía por parte de las autoridades para con los declarantes y contribuyentes, en fin, el propósito de hacer la relación menos vertical, parte también desde la intención de cambio y consolidación de cambio que tengan los propios sujetos pasivos. En este sentido, salvo que existan pruebas irrefutables de un ilícito tributario, la declaración del sujeto pasivo debe estar amparada en la presunción de inocencia y en el derecho a no autoincriminarse, y no servir, como se ha pretendido algunas veces, de oprobioso ejemplo para otros sujetos pasivos.



Bibliografía

- Aguilar, M. (2009). *Presunción de Inocencia: Principio Fundamental en el Sistema Acusatorio*. México: Consejo de la Judicatura Federal.
- Altamirano, A. (2004). Las Garantías Constitucionales en el Proceso Penal Tributario. En AVDT, *Contencioso Tributario Hoy. Tomo I* (pág. 273). Caracas: Ediciones Funeda.
- Álvarez, J. (12 de 03 de 2002). *Análisis del derecho constitucional a no declarar contra sí mismo*. Obtenido de <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo8.pdf>
- Álvarez, J. (2006). El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario. *Crónica Tributaria*, 11-28.
- Álvarez, J. (2015). El Estado de Inocencia y la Garantía de la no autoincriminación en materia tributaria. *Derecho & Sociedad*. Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/12576/13134>
- Aranda, E. D. (2016). Lecciones de Derecho Penal. México: UNAM.
- Baez García, M. (2013). Manual Venezolano de Derecho Tributario. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Barrios, A., & Yosman, V. (2015). Evasión fiscal desde la teoría de la anomia. Un análisis de este delito a la luz de la proliferación de la Economía Informal en Venezuela. *Agora Trujillo*, 17-34.
- Berardi, M. (12 de 03 de 2015). *La obligación tributaria y la ley tributaria en el tiempo*. Obtenido de <http://econpapers.repec.org/paper/nmpnuland/2226.htm>
- Berruezo, R. (14 de 12 de 2016). Obtenido de <http://esdp.net.br/autoincriminacion-en-el-derecho-penal-tributario/>
- Bustillos, D., & Rionero, G. (2003). Instituciones básicas en la instrucción del derecho penal. Caracas: Livrosca.
- Bustos, A. (2015). *Aspectos Generales de la Obligación Tributaria*. Guatemala: Universidad Rafael Landivar.
- Caguana, M. (2015). *Defraudación tributaria según el Código Orgánico Integral Penal*. Cuenca: Universidad de Cuenca.
- Campos, E. (2012). *El principio de no autoincriminación*. España.
- Campos, L. (12 de 03 de 2015). *Garantía de no Autoincriminación*. Perú: De Palmas. Obtenido de <http://camposaspajo.com/pb/garantia-de-la-no-autoincriminacion-analisis-de-su-contenido-en-la-legislacion-peruana-y-espanola.pdf>



- Cardozo, J. (1985). *Pruebas Judiciales, Parte General, Declaración de parte, juramentos, testimonios de terceros*. Bogotá: Librería Jurídica Wilches.
- Carrera, K. (2015). *El derecho Tributario y sus diferentes concepciones Doctrinarias*. Guatemala : Universidad Rafael Landivar.
- Coalo, P. (2015). *Derecho Tributario parte General*. Cartagena : Universidad Politécnica de Cartagena.
- Código Orgánico Integral Penal. (2014). Ecuador: Ministerio de Justicia.
- Código Orgánico Tributario. (2006). Caracas: Trillas.
- Código Tributario. (2015). Quito: Codificación 2005-09.
- Constitución del Ecuador. (2008). Quito: Registro Oficial 449.
- Corte Nacional de Justicia. (02 de 12 de 2013). Obtenido de <http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/>
- Díaz, V. O. (2006). Ilícitos tributarios. Buenos Aires: Astrea.
- Flores, O. (2011). *Revista Estudios Tributarios*. Caracas : Trillas . Obtenido de <http://www.revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/download/40773/42330>.
- Folco, C. M. (2004). *El fenómeno de la evasión fiscal*. Buenos Aires: Culzoni.
- Garberi, J. (1989). *Presunción de inocencia*. Caracas: Trillas.
- García, H. (1985). *Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Juan, G. (2016). En *Evasión Tributaria en América Latina*. Santiago: Naciones Unidas.
- Juarez, H. (2012). *Derecho fiscal* . Ciudad de Mexico : Red Tercer Millenium .
- Ley Reformatoria de la Equidad Tributaria . (02 de 03 de 2014). Obtenido de www.sri.gob.ec/.../LEY+REFORMATORIA+PARA+LA+EQUIDAD+TRIBUTARIA+..
- Ley Reformatoria para la Equidad . (29 de 12 de 2007). Obtenido de http://aseger.com.ec/boletin/Leyequidadtributaria_R.O.%20_3SP_%20dic.%2029%20No.pdf
- Luchema, G. (2013). *La relación jurídico tributaria. El hecho punible*. España: Universidad de Castilla-La Mancha.
- Luzón, J. (1991). *La presunción de inocencia ante la casación*. Madrid: Colex.
- Ministerio de Justicia, D. H. (2014). Código Orgánico Integral Penal. Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos.
- Montero, J. (1997). *Principios del proceso penal: una explicación basada en la razón*. Valencia: Tirant Lo Blanch.



- Moreno, M. (26 de 06 de 2013). *La extinción de la Obligación Tributaria*. Obtenido de <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario-1/489--323/file>
- Nájera, A. (2012). *Derecho Tributario* . Ciudad de Mexico : Tecnológico de Estudios Superiorres Mexico .
- Ochoa, M. (06 de 04 de 2014). *Elusión o evasión fiscal*. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5063717.pdf>.
- Organización de Estados Americanos . (10 de 15 de 1969). Obtenido de https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm
- Organización de las Naciones Unidas . (12 de 03 de 1948). Obtenido de <http://www.un.org/es/universal-declaration-human-rights/>
- Osorio, M. (15 de 03 de 1998). *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*. Obtenido de https://conf.unog.ch/tradfraweb/Traduction/Traduction_docs%20generaux/Diccionario%20de%20Ciencias%20Juridicas%20Politicas%20y%20Sociales%20-%20Manuel%20Ossorio.pdf
- Ossorio, M. (2011). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Guatemala: Datascan.
- Ossorio, M. (2013). Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Guatemala: Datascan.
- Palao, C. (1997). Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y garantías del contribuyente. *Estudios Financieros*, 33.
- Palao, C. (2008). *El derecho a no autoinculparse en el derecho tributario*. Madrid: Civitas.
- Paolini, M. (1993). *La presunción de inocencia*. Caracas: Buchivacoa.
- Pérez, Á. (2011). La confesión como medio de prueba en el derecho tributario frente al ordenamiento jurídico constitucional de 1991. *Academia Libre*, 26-27.
- Ribes, A. (2000). *La doctrina del tribunal europeo de derechos humanos sobre el derecho a no autoinculparse en procedimiento sancionador tributario y sobre el derecho a la no discriminación tributaria por razones de residencia*. Bahía: Jornadas del ILADT.
- Sain, J. (2003). *La libertad en el proceso penal venezolano*. Caracas: UCAB.
- SRI. (03 de 03 de 2016). Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/obligaciones-pendientes>



SRI. (2017). Guía Práctica para la Declaración del Impuesto a la Renta. Quito:
SRI.