

006. ESTUDIO Y ANÁLISIS JURÍDICO DEL ILÍCITO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR

Autores:

Msc. Mercedes Coronel Gómez, Ab.

Magíster en Planificación, Acreditación y Evaluación de la Educación Superior, especialista en derecho civil, laboral, contratos y propiedad intelectual, Abogada de los Tribunales y Juzgados. Abogada en Libre ejercicio y actualmente ejerce labores de Consultora en ámbito civil, tributario y corporativo. Así como Docente de la Facultad de Derecho y Gobernabilidad de la Universidad ECOTEC – sede Samborondón.

Correo: mcoronel25@hotmail.com

RESUMEN

Este trabajo tiene como objetivo brindar una visión global de las disposiciones y normativas del ámbito Tributario en que se aplican a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del Derecho Penal Común, que rigen supletoriamente y que solo a falta de disposición tributaria expresa; las normas tributarias punitivas, rigen para el futuro. Sin embargo, tienen efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplican aún cuando hubiere sentencia condenatoria, no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del Derecho Penal Común.

Se presume de Derecho que las Leyes Penales Tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la Administración Tributaria. Toda infracción tributaria cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las Leyes ecuatorianas. Se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aún cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país, por comportar de algún modo evasión tributaria parcial o total. Basándonos en los criterios mencionados analizaremos al ilícito tributario en el Ecuador.

PALABRAS CLAVE: Ley. Delito. Tributario.

ABSTRACT

This work aims to provide a global view of the provisions and regulations of the Tax area in which they apply to all tax infractions. The norms and principles of Common Criminal Law, which govern supplementally and which only in the absence of express tax provision; the punitive tax rules, govern for the future. However, those that suppress infractions or

establish more lenient penalties or shorter statutes of limitations are applied retroactively, and apply even when there is a conviction, not executed or fulfilled in its entirety, in accordance with the rules of Common Criminal Law.

It is presumed that the Tax Laws are known to everyone. Therefore, no one can invoke his ignorance as a cause of apology, except in the case that the transgression of the rule is due to error, fault or fraud, or to the express instructions of officials of the Tax Administration. Any tax infraction committed within the territory of the Republic, by Ecuadorians or foreigners, will be judged and repressed according to the Ecuadorian Laws. The infraction in Ecuador will also be understood to be committed if the action or omission that constitutes it, even when carried out abroad, produces effects in the country, as it implies partial or total tax evasion. Based on the aforementioned criteria, we will analyze the tax offense in Ecuador.

KEYWORDS: Law.Crime.Tax.

1.1 INTRODUCCIÓN

En lo referente al ámbito tributario en el Ecuador, es de trascendental relevancia lo que establece sobre las conductas de los contribuyentes, cuya finalidad es la disminución o los tributos impagos, sea por diversos medios entre los que encontramos a la evasión fiscal, la elusión fiscal también denominados ilícitos tributarios. Reconocer varios problemas en la vida de un Estado, en varios campos como lo son: el jurídico, el social y el económico; que constituyen fragmentos de una gran dificultad a los que tiene que hacer frente la Administración y los ordenamientos tributarios que buscan una adecuada tutela acerca de estos. (Nacional, Código Tributario, 2005).

Es preponderante al tomar el tema de los ilícitos tributarios diferenciar de manera clara entre lo que corresponde a evasión tributaria y lo que respecta a elusión tributaria. Dado que en la evasión tributaria existe la figura jurídica de dolo y en la elusión tributaria lo que se manifiesta es un procedimiento no impedido por la Ley, realizado por las personas físicas y jurídicas para tributar en menor medida, tomando en cuenta vacíos legales o ambigüedades existentes presentadas en las normativas tributarias, teniendo el mismo efecto que la evasión tributaria. El presente trabajo busca ubicar una posición de estudio y análisis sobre la problemática del ilícito tributario, examinando los principales agentes que la motivan. (Nacional, Código Tributario, 2005).

1.2 ÁMBITO DE APLICACIÓN

Las disposiciones del Código Tributario se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del Derecho Penal Común, regirán supletoriamente y solo a falta de disposición tributaria expresa.

1.3 IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Las normas tributarias punitivas, solo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aún cuando hubiere sentencia condenatoria, no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del Derecho Penal Común.

1.4 PRESUNCIÓN DE CONOCIMIENTO

Se presume de Derecho que las Leyes Penales Tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a

instrucción expresa de funcionarios de la Administración Tributaria. (Nacional, Código Tributario, 2005).

1.5 JUZGAMIENTO DE INFRACCIONES

Toda infracción tributaria cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las Leyes ecuatorianas.

Se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aún cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país, por comportar de algún modo evasión tributaria parcial o total.

1.6 DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN GENERAL

Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

Clases de infracciones

Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

1.6.1 CONCEPTO DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua establece como sinónimos el usurpar, robar, frustrar o engañar. En si eso es el defraudar, y en el contexto del derecho tributario se lo considera como un delito.

Defraudación tributaria es igual al no pago ilegal de un tributo. El fraude en este sentido se puede realizar por medio de una infracción.¹ (Pons, 2014).

El Artículo 314 de la Codificación del Código Tributario define que la defraudación tributaria es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión. En ésta definición se destaca el hecho de ser una violación no sólo a normas tributarias sustantivas sino también adjetivas, y esto es así, porque en el incumplimiento de la obligación de pagar el impuesto o tributo, se dejan de observar normas procedimentales concebidas específicamente con el propósito de asegurar el pago. Así podemos establecer, que no comete infracción quien no paga el tributo, sino aquel que para no pagarlo adopta medidas encaminadas a evadir u ocultar la obligación tributaria, y engañar a la Administración Tributaria al momento de efectuar

¹ Ferreiro Lapatza, José Juan: Curso de Derecho financiero español, 16 ed. Revisada.- Madrid.- Marcial Pons, 2014, P. 464

algún tipo de determinación o verificación de la información declarada por el sujeto pasivo. (Nacional, Código Tributario, 2005).

La defraudación tributaria es un delito contra el patrimonio, comprendiendo él, cuantos perjuicios económicos pueden producirse abusando de la mala fe. Defraudación es cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro.² (Loor, 2013).

Ahora bien, luego de éste análisis, podremos concluir en que la Defraudación Tributaria es un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa, ya que se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encauza su conducta a través de mecanismos tendientes ya sea a querer presentar falsas declaraciones o informaciones a la Administración Tributaria, o tomar ventaja de los errores en los cuales puede incurrir la Administración Tributaria, sin corregirlos por parte del sujeto pasivo de la obligación. Es decir, sea por acción u omisión. (Nacional, Ley Orgánica de aduanas, 2003).

1.6.2 CARACTERÍSTICAS DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

- a) es un acto voluntario y consciente
- b) Es una conducta ilícita
- c) Intención de luchar en provecho propio o de un tercero
- d) Disminuye los ingresos fiscales, mediante el delito de perjudicar económicamente al fisco, porque éste deja de percibir esos tributos causados por el contribuyente. (Gómez, 2012).

1.6.3 ELEMENTOS DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

En cuanto a su contenido en el delito tributario existe más gravedad y mayor trascendencia social, porque aquí sí se presenta la voluntad criminal. Tiene que existir violación a la norma tributaria que se infringe maliciosamente. En cuanto a la culpabilidad se manifiesta por la intención de engañar al Fisco o ente acreedor del tributo. En cuanto a la investigación y procedimiento al igual que los demás delitos de investigación y juzgamiento, le corresponde al Poder Judicial y en cuanto a la sanción, el delito tributario, está sancionado penalmente, por estar previsto en la ley como conclusión de un proceso penal.³ (Gómez, 2012).

Las leyes tributarias contemplan tipos específicos de defraudación que en la mayoría reúnen los elementos exigidos por la ley y la doctrina para configurar defraudación tributaria. Entre las más importantes tenemos las consagradas en el Art. 344 de la Codificación del Código Tributario las cuales son:

² Loor Mera, Ángel.- Manual de Derecho Penal Tributario.- Primera Edición.- 2013.- Ediciones MYL.- Pg 235

³ Gómez Mendoza, Gonzalo: Defraudación Tributaria.- Editorial Rodas.- Lima.- Edición Julio 2012.- pg 82

- a) La Falsa declaración de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria
- b) La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, facturas, actas de cargo o descargo, marcas, etiquetas y cualquier otro documento destinado a garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas;
- c) La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren al Servicio de Rentas Internas, de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado.

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

- d) La alteración dolosa en libros de contabilidad, en perjuicio del acreedor tributario, de anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;
- e) Llevar doble contabilidad, con distintos asientos, para el mismo negocio o actividad económica;
- f) La destrucción total o parcial de los libros de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias, y
- g) La falta de entrega, total o parcial, después de 10 días de vencido el plazo para entregar al sujeto activo los tributos recaudados por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos.

1.6.4 CONCEPTO DE EVASIÓN FISCAL

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua – vigésima primera edición- evasión significa: “Efugio para evadir una dificultad”, “acción y efecto de evadir o evadirse”, y “Evitar un daño o peligro inminente. Eludir con arte o astucia una dificultad. Fugarse, escaparse”.

Así se califica en el derecho tributario a la evasión como la disminución de impuesto resultante de determinada conducta ilegal por parte del obligado a satisfacer el tributo, y comprende tanto la sustracción del impuesto como la defraudación del mismo, pero se excluye al concepto de la elusión como veremos más adelante por tratarse esa de ser una forma o estructura jurídica por el vacío del mismo en el aliviar la carga tributaria.

Para Giuliani Fonrouge “ya sea que se utilice la palabra defraudación o fraude o que se la prefiera llamar evasión, la expresión debe llevar implícita el concepto de ilicitud, pero como el segundo vocablo es empleado con mucha liberalidad en el hablar

corriente y con variado significado en obras técnicas, aparte de no tipificar figura delictual alguna es preferible prescindir de él. Así el infringir el texto de ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas, lo denominados elusión de la obligación fiscal a través de mecanismos violatorios de la norma jurídica”⁴ (Fonrouge, 2015).

Ahora bien, podríamos definir a la evasión fiscal como el fenómeno jurídico por medio del cual el contribuyente o responsable de satisfacer el pago del tributo, sea este impuesto, tasa o contribución especial, evita dicho pago aunque esté verificado el hecho imponible a través de la trasgresión o violación de la ley tributaria; ya sea por el incumplimiento de la obligación tributaria, simulación o alteración de los valores a pagar o descuentos y/o deducciones a efectuarse para favorecer al mismo contra del FISCO. (Fonrouge, 2015).

El Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas, y con ello los fines institucionales sociales y políticos necesita disponer de recursos, que los obtiene, por un lado a través del ejercicio de su poder tributario que emana de su propia soberanía, y por el otro, del usufructo de los bienes propios que el estado posee y los recursos del endeudamiento a través del crédito público. Desde el punto de vista de los recursos tributarios, la secuencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas. Esta abstracción de recursos, es lo que se denomina “evasión fiscal”, por ello nos parece adecuado mencionar diferentes conceptos que fueron vertidos en referencia a tal fenómeno.

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

La evasión de impuestos tratada desde el ángulo de las finanzas públicas puede mostrar los efectos que produce en las nociones de equidad, eficiencia e incidencia. Es decir, la economía informal puede producir consecuencias tales como que agentes que antes de la introducción de un impuesto tenían una condición equivalente en términos de utilidad, luego dejen de tenerla porque algunos decidieran no pagar sus obligaciones tributarias. Por otro lado, existirá la posibilidad que la evasión altere los efectos distorsivos de los impuestos. Es decir, dada una recaudación exigida, la riqueza reportada, mientras que la no declarada se escapará de la carga imponible y sus costos de eficiencia.

De ésta forma podría decirse que los elementos que configuran la evasión fiscal son: la existencia de una obligación fiscal (elemento objetivo) y la acción por parte del contribuyente en evitar el pago del impuesto (elemento subjetivo). Aunque en este punto debemos recalcar que habría que ser analizado éste elemento subjetivo por parte del legislador o por el responsable de la Administración Tributaria en destacar el

⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M: Derecho Financiero.- Volumen II.- 4ta. Edición.- Buenos Aires.- Desalma, 2015, p.730.

no pago, ya sea producto de un comportamiento premeditado por el contribuyente, en el cual aquí si cabría evasión, o por error, ignorancia o negligencia; en cuyo caso los resultados o sanciones deberían de ser distintas a la del evasor innato, por cuanto no hubo el ánimo ni la intención de causar daño a través de la trasgresión de la norma, a diferencia del que evade.⁵ (Bernal, 2014).

1.6.5 CAUSAS DE LA EVASIÓN FISCAL

La evasión fiscal es un fenómeno social y de moral pública de todos los tiempos, que se dan en todos los países, desarrollados y en vías de desarrollo todo en cuanto a la acción del Estado, de acuerdo a su política tributaria, de su acción o inacción.⁶ (Tovar, 2012).

En un sistema fiscal como el nuestro en el cual el contribuyente o responsable es el que decide que, como y cuanto es lo que declara y por ende lo que paga en impuestos, combinado con un aparato fiscalizador insuficiente, se pierde el control que se debe impartir a los sujetos pasivos de los tributos.

En especial en nuestro pueblo, la mayor causa de evasión es la idiosincrasia de los ecuatorianos en pensar que para que pagar si se lo van a robar y eso sumado a la poca cultura tributaria y pocos mecanismos eficientes de control conlleva a que los contribuyentes prefieran evadir que pagar, aunque sea necesario incurrir en más procesos o mecanismos para marear a la Administración Tributaria que lo que con llevaría el pago o solución del impuesto.

En el marco de ideas de la complejidad del fenómeno bajo estudio, la doctrina ha enunciado diferentes causas que le dan origen, en ese sentido mencionaremos las que a nuestro criterio son las más comunes sin que ello se pretenda agotar la existencia de múltiples factores de carácter extra-económicos que originan o incrementan sus efectos. (Tovar, 2012).

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

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

Por otra parte, citamos que el hecho del conocimiento del elevado grado de evasión existente, deteriora la conducta fiscal del contribuyente cumplidor, máxime si actúa

⁵ Prias Bernal, Juan Carlos: El ilícito Tributario ante el Derecho Penal.- Ediciones Doctrina y Ley Ltda...- Bogota.- 2014.- Pag 37 - 38

⁶ Tapia Tovar, José: La Evasión Fiscal.- México.- 2012.- editorial Porrúa.- Pág. 2

bajo la creencia de la insuficiencia de fondos de medios para combatirla por parte de la Administración Fiscal.

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

Profundizando el análisis de la falta de conciencia tributaria, podemos citar que ella tiene su origen en: a) La falta de educación; b) Falta de solidaridad; c) Razones de historia económica; d) Idiosincrasia del pueblo y e) Falta de claridad del destino del gasto público.

1.6.6 CONCEPTO DE ELUSIÓN TRIBUTARIA

Es el impedimento del nacimiento de la obligación tributaria evitando el presupuesto del hecho legal según la opinión de BLUMENSTEIN. En su opinión la esencia de la elusión reside en que a través de procedimientos internacionales o “nacionales” se realiza un hecho que no integra el presupuesto de la imposición o bien atenúa el montaje del impuesto debido, de éste modo se diferencia de la evasión fiscal en la cual existe el hecho que es fundamento de la imposición. Así la conducta elusiva se identifica con un comportamiento a través del cual se trata de evitar la verificación del presupuesto de hecho del tributo al cual la ley liga el nacimiento de la obligación tributaria.⁷ (Carrasquer, 2012).

Así consideramos que la adopción de un concepto de elusión fiscal en torno a la “no realización” del hecho imponible es prácticamente unánime en la doctrina española. Ya que la elusión desde el punto de vista tributario, se produce cuando el presunto sujeto pasivo de la obligación, sea éste en calidad de contribuyente o responsable del pago o satisfacción del tributo, evita el presupuesto del hecho de la norma tributaria o actúa para que se produzca un presupuesto o un hecho imponible, que dé lugar a una obligación de menor cuantía. (Carrasquer, 2012).

El comportamiento elusivo del contribuyente, podemos concluir, que le permite construir con engaños o artificios y procedimientos más complejos, ya sea solo o con la ayuda de terceros, una situación alternativa al hecho de pagar o reducir ese monto.

En conclusión, pensamos que la elusión es la acción individual en procesos lícitos, tendientes a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador, que opera como un recurso para minimizar dentro de las opciones legales, los costos tributarios donde previo a toda consideración, siempre ha de referirse a medios lícitos para evitar el pago de impuestos, sean estos fiscales, municipales o aduaneros.

⁷ Carrasquer Clari, María Luisa: El Problema del Fraude a la ley en el Derecho Tributario.- Edita Tirant Lo Blanch.- Valencia.- 2012.- Imprime Guada Litografía SL. Pp135- 136

CARACTERÍSTICAS

La elusión viene caracterizada por la ausencia de razones económicas válidas, excepto la ventaja fiscal extraña a la voluntad de la ley, que puedan justificar la elección del contribuyente a favor de la situación entendida como alternativa al hecho legislativo. Se crea por lo tanto una fractura entre la *ratio legis* y la alternativa fiscalmente irrelevante. El hecho legislativo se adecua a la ratio, mientras la situación considerada alternativa no lo es. La elusión consiste en la rotura del equilibrio establecido por la ley entre la sustancia económica y la forma desde el momento en que el contribuyente sustituye la forma, aunque dejando invariada la esencia económica, ya que no se realiza el hecho, pero se consigue el mismo resultado económico que la ley pretendía indirectamente someter a imposición, o bien realiza un resultado equivalente o fungible muy similar. No toda situación inadecuada es elusiva; es necesario que ésta implique una ventaja fiscal basada en un nexo causal que es el vacío de la ley. Es así que la violación indirecta de la ley por parte del contribuyente no vuelve sin embargo ilícito el comportamiento y por tanto no es y no puede ser nunca sancionable.⁸ (Colombiano, 2015).

CAUSAS

Una de las causas más comunes para aplicar la elusión en materia tributaria es en la aplicación analógica de las leyes en materia fiscal, ya que entra en el hecho jurídico las situaciones resultantes de éstas alternativas capaces de consentir al contribuyente la persecución de la misma finalidad económica. Aunque ésta interpretación de la ley tributaria esté prohibida, no por el principio de legalidad sino por el principio de certeza del derecho, el cual garantiza al contribuyente los fines precisos y rigurosos de los hechos jurídicos de las leyes, de buena fe y de estado de derecho, que encuentra plena aplicación en todo el ordenamiento que tutele valores como la libertad, la igualdad y la democracia. Por lo tanto, el contribuyente que trata de eludir las técnicas interpretativas utilizará situaciones afines y aquellas expresamente previstas, fijándose de la prohibición de aplicación analógica.⁹ (Colombiano, 2015).

DIFERENCIA ENTRE LA EVASIÓN Y LA ELUSION TRIBUTARIA

Para el argentino Bochiardo, ambos conceptos representan la defraudación, ya sea por conducta, acción u omisión contraria al texto de ley; o por simulaciones jurídicas. Así “evasión fiscal o tributaria” es la sustracción total parcial al pago de un tributo por parte de quienes se encuentran jurídicamente obligados a realizarlo, mediante conductas fraudulentas u omisivas tipificadas en la ley. “Elusión” que es la defraudación por abuso en las formas legítimas del vacío de la ley, es decir, es la evasión que se obtiene mediante el abuso en las formas jurídicas, es decir, recurriendo

⁸ Instituto Colombiano del Derecho Tributario.- Homenaje al Dr. Héctor Julio Becerra.- Editorial Nomos SA.- Bogotá.- 2015.- Pág. 43

⁹ Instituto Colombiano del Derecho Tributario.- Homenaje al Dr. Héctor Julio Becerra.- Editorial Nomos SA.- Bogotá.- 2015.- Pág. 45

a formas jurídicas artificiosas, anormales, simuladas, o manifestada mente inadecuadas con relación al negocio o acto jurídico que se pretende llevar a cabo para causar daño deliberadamente, a las arcas fiscales, consistentes en el no pago del tributo que legalmente corresponde.¹⁰ (Macón, 2017).

Evasión abarca todo lo que sea infracción a la ley, mientras que elusión hace referencia a toda conducta que tratando de hacer mínimo el pago de impuestos, no la infringe. La incidencia de la evasión depende de los mecanismos de verificación y recaudación, mientras que la incidencia de la elusión depende de la base imponible, es decir, del éxito del legislador al diseñar el marco legal.¹¹ (Díaz, 2017).

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

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

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones entre las cuales también se deben considerar las que a continuación se enumeran:

1. No inscribirse o acreditar la inscripción;
2. No emitir comprobantes de venta con sujeción a las disposiciones aplicables; o no exigirlos al momento de la compra;
3. No llevar libros y registros contables de conformidad con la ley;
4. No presentar declaraciones e información relativa a la determinación de las obligaciones tributarias; y,
5. No permitir el control de la Administración Tributaria y comparecer ante la misma.

Para la configuración de los delitos se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.

En el contrabando y la defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.

¹⁰ Macón, Jorge: Economía no registrada, Buenos Aires, 2017, pp 201 – 203.

¹¹ Díaz, Vicente Oscar.- Criminalización de las Infracciones Tributarias.- Ediciones de Palma.- Buenos Aires.- Pág. 176

1.6.7 CULPA O DOLO DE TERCERO

Cuando la acción u omisión que la Ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada responderá quien lo instó a realizarlo.

1.6.8 CIRCUNSTANCIAS AGRAVANTES

1. Ejecutar la infracción por precio, recompensa o promesa; empleando la astucia, el disfraz, el ocultamiento o engaño o perpetrando el acto prevaliéndose el autor de su condición de autoridad;
2. Aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción;
3. Cometer la infracción sirviéndose de armas, en pandilla, o con auxilio de gente armada o de personas que aseguren la impunidad;
4. Realizar la infracción tomando falsamente el título, las insignias o el nombre de la Autoridad, o mediante orden falsa de ésta;
5. Ejecutar el hecho punible buscando de propósito la noche o utilizando vías no abiertas al tránsito público o cualquier otra forma que impida el conocimiento o control de las Autoridades Tributarias respectivas; y,
6. La reincidencia que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.

1.6.9 CIRCUNSTANCIAS ATENUANTES

1. Haber desistido voluntariamente de cometer la infracción ya comenzada;
2. Haber procurado el infractor reparar el mal que causó o impedir las consecuencias perjudiciales provenientes de la infracción, con espontaneidad y celo;
3. Haber delinquido por temor o violencia superables;
4. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma;
5. Ejemplar conducta del infractor, anterior y posterior al hecho que se le imputa; o conducta de amplia colaboración durante la determinación, fiscalización o investigación de su capacidad contributiva;
6. Rusticidad del infractor, de tal naturaleza, que revele claramente que cometió la infracción por ignorancia o error en cuanto al hecho que constituye la infracción; y,
7. Confesión espontánea, cuando es verdadera.

1.6.10 CIRCUNSTANCIAS EXIMENTES

1. La incapacidad absoluta de la gente; y,

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

1.6.11 DE LA RESPONSABILIDAD

Responsabilidad por infracciones

La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las Empresas o Entidades Colectivas o económicas, tengan o no personería jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

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

Costas procesales

La responsabilidad por las sanciones pecuniarias, se extiende, en todos los casos, también a las costas procesales.

1.6.12 CONCLUSIONES

Este trabajo de investigación científica de los ILÍCITOS TRIBUTARIOS, se ha elaborado las conclusiones en el orden del desarrollo del contenido para generar la información específica necesaria.

En todas las infracciones tributarias y aduaneras, trata todo lo relacionado a las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria o aduanera expresa. La irretroactividad de la ley, las normas tributarias y aduanera punitivas, solo regirán para el futuro, sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común. Presunción de conocimiento, se presume de derecho que las leyes penales tributarias y aduaneras son conocidas por todos.

Todas las cometidas dentro del territorio de la República, por ecuatoriano o extranjero, serán juzgadas y reprimidas conforme a las Leyes Ecuatorianas. De las Infracciones Tributarias y Aduaneras, son toda acción u omisión que implique violación de normas

tributarias y aduaneras sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

En: Delitos de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias y en Delito Aduanero, consiste en el ilícito y clandestino tráfico internacional de mercancías (contrabando), o en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error a la autoridad aduanera (defraudación), realizados a causar perjuicios al Fisco, evadiendo el pago total o parcial de impuestos o el cumplimiento de las normas aduaneras aunque la mercancías no sea objeto de tributación. El elemento que distingue a los delitos de las contravenciones y faltas reglamentarias, es el dolo o intención positiva de irrogar un daño, en este caso al patrimonio del Estado.

Se requieren de la existencia del dolo y la culpa. Para la de contravenciones y faltas reglamentarias basta la transgresión de la norma. Culpa o dolo de un tercero, las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes.

Son aplicables según el caso a: Decomiso, multa y prisión. Graduación de las penas, concurrencia de infracciones, tentativa, cómplices y encubridores, decomiso, computo de sanciones, penas de prisión, condena condicional, efectos de la suspensión de la condena, cancelación de inscripciones y patentes, clausura de establecimientos, suspensión en el desempeño del cargo público, destitución de cargos públicos, efectos de la suspensión y destitución en que toda resolución que imponga penas en el desempeño del cargo será notificada al Senres y al Contralor General.

Su modo de extinción de las acciones y sanciones por infracciones tributarias y aduaneras se extinguen: Por muerte del infractor, por prescripción y por los demás modos en que según el Código Tributario y la Ley Orgánica de Aduanas se extinguen las acciones y obligaciones tributarias y aduaneras.

De las infracciones tributarias en particular, la Defraudación, conceptualmente constituye defraudación todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero y de Delito Aduanero, consiste en el ilícito y clandestino tráfico internacional de mercancías (contrabando), o en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error a la autoridad aduanera (defraudación), realizados a causar perjuicios al Fisco, evadiendo el pago total o parcial de impuestos o el cumplimiento de las normas aduaneras aunque la mercancías no sea objeto de tributación. El elemento que distingue a los delitos de las contravenciones y faltas reglamentarias, es el dolo o intención positiva de irrogar un daño, en este caso al patrimonio del Estado.

Las contravenciones tributarias, son acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funciones públicos, que violen o no

acaten las normas legales, sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos; y, las contravenciones aduaneras es incurrir en faltantes de mercancías declaradas en los manifiestos de carga y no entregadas por el transportista a la administración aduanera.

El incumplimiento de la entrega de las mercancías descargadas por parte del transportista, para su almacenamiento temporal o depósito aduanero. Descargas lastre sin autorización del Distrito. El incumplimiento de plazo de regímenes especiales. La falta de permiso o autorizaciones previas al embarque de mercancías cuando estos requisitos sean exigibles, antes de la presentación de la declaración y la entrega por parte de Funcionarios o empleados de servicios aduaneros, de información, de información calificada confidencial por las Autoridades respectivas.

Las faltas reglamentarias a más de la inobservancia de las normas reglamentarias y disposiciones administrativas son de obligatoriedad general y las faltas reglamentarias aduaneras son violaciones de los deberes que exige la Administración Aduanera en la declaración de los tributos.

BIBLIOGRAFÍA

Bernal, J. P. (2014). *El ilícito Tributario ante el Derecho Penal*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley.

Carrasquer, C. (2012). *El Problema del Fraude a la ley en el Derecho Tributario*. Valencia: Ed.Guada Litografía.

Colombiano, I. (2015). *Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Nomos.

Díaz, V. (2017). *Criminalización de las Infracciones Tributarias*. Buenos Aires: Ediciones de Palma.

Fonrouge, C. G. (2015). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Ed.Desalma.

Gómez, G. (2012). *Defraudación Tributaria*. Lima: Ed. Rodas.

Loor, Á. (2013). *Manual de Derecho Penal Tributario*. ED.MYL.

Macón, J. (2017). *Economía no registrada*. Buenos Aires: Ed.Limusa.

Nacional, C. (2003). *Ley Orgánica de aduanas*. Registro Oficial.

Nacional, C. (2005). *Código Tributario*. Registro Oficial.

Pons, M. (2014). *Derecho financiero español*. Madrid: ED.Simusa.

Tovar, J. T. (2012). *La Evasión Fiscal*. México DF: Ed. Porrúa.