



**UNIVERSIDAD LAICA VICENTE ROCAFUERTE
DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES
CARRERA DE DERECHO
PORTADA**

**PROYECTO DE INVESTIGACIÓN
PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
ABOGADO DE LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES DE LA REPÚBLICA**

TEMA

**JUSTICIA RESTAURATIVA COMO GARANTÍA DEL PRINCIPIO DE MÍNIMA
INTERVENCIÓN PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.**

TUTOR

AB. CARLOS MANUEL PEREZ LEYVA MSC.

AUTORES

ZULIA BEATRIZ MONROY CHAVEZ

GUAYAQUIL



REPOSITARIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA	
FICHA DE REGISTRO DE TESIS	
TÍTULO Y SUBTÍTULO: Justicia Restaurativa como garantía del principio de mínima intervención penal en delito de Defraudación tributaria.	
AUTOR/ES: Monroy Chávez Zulia Beatríz	REVISORES O TUTORES: Ab. CARLOS MANUEL PEREZ LEYVA
INSTITUCIÓN: Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil	Grado obtenido: Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República.
FACULTAD: FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y DERECHO	CARRERA: DERECHO
FECHA DE PUBLICACIÓN: 2020	N. DE PAGS: 140
ÁREAS TEMÁTICAS: Derecho	
PALABRAS CLAVE: Tributación. - derecho. - Justicia. - Estado. - Obligación. - Delito	

RESUMEN:

La defraudación tributaria corresponde a cualquier manifestación de engaño que el sujeto pasivo del tributo realice en beneficio propio o de un tercero, con la finalidad de dejar de pagar en todo o en parte los tributos debidos. El injusto penal tributario, si bien constituye un delito que afectaría la facultad recaudadora del estado, es necesario probarse fehacientemente que no solo engañó a la administración tributaria, sino que la perjudicó pecuniariamente para obtener un beneficio para sí o para otro. Este nexo de engaño y perjuicio monetario son los ejes que complementan las posibles conductas delictuosas de una persona, la *justicia restaurativa* en casos de delitos de defraudación tributaria no tendría como finalidad la desaparición del poder punitivo del Estado; sino que busca proteger el derecho de la víctima y el presunto victimario, coligiendo el daño causado, en este caso mediante los mecanismos administrativos tributarios se puede hacer cumplir con las obligaciones tributarias, pudiendo aplicar sanciones al contribuyente. Se levantó información por medio de entrevistas a profesionales del derecho, entre los consultados la justicia restaurativa fue mencionada como una opción válida previo a la intervención penal, sobre todo cuando el perjuicio deja de existir por el pago de la obligación tributaria pendiente. Se la calificó también como desproporcionada y de afectación directa a la persona jurídica y, por ende, a la economía y desempleo.

N. DE REGISTRO (en base de datos):**N. DE CLASIFICACIÓN:****DIRECCIÓN URL (tesis en la web):****ADJUNTO PDF:**SI NO **CONTACTO CON AUTOR/ES:**

Monroy Chávez Zulia Beatríz

Teléfono:

0978693245

E-mail:Zulia769@hotmail.com;

**CONTACTO EN LA
INSTITUCIÓN:**

Msc. Patricia Elizabeth Jurado Ávila.

Teléfono (04) 259 6500 Ext. 250

E-mail: pjuradoa@ulvr.edu.ec;

Título: Ab. Carlos Manuel Perez Leyva Msc.

Teléfono: xxxxxxxx **Ext.** xxx

E-mail: cperezl@ulvr.edu.ec

CERTIFICADO DE ANTIPLAGIO ACADÉMICO

Turnitin Informe de Originalidad

- Procesado el: 01-ago.-2020 01:46 -05
- Identificador: 1364494900
- Número de palabras: 38857
- Entregado: 1

JUSTICIA RESTAURATIVA COMO GARANTÍA DEL PRINC... Por Zulia Beatriz Monroy Chávez

Índice de similitud

6%

Similitud según fuente

Internet Sources:

5%

Publicaciones:

1%

Trabajos del estudiante:

2%

[Incluir citas](#) [Incluir bibliografía](#) [excluyendo las coincidencias < 15 de las](#)

[palabras](#) modo:

Change

mode [imprimir](#) [actualizar](#) [descamar](#)

<1% match (Internet desde 24-may.-2016)

<http://repository.udem.edu.co>

<1% match (Internet desde 09-ene.-2008)

<http://www.derechopenaonline.com>

✖

<1% match (Internet desde 28-mar.-2020)

<http://repositorio.espe.edu.ec>

✖

<1% match (trabajos de los estudiantes desde 24-feb.-2018)

[Submitted to Universidad Nacional de Educación a Distancia on 2018-02-24](#)

✖

<1% match (Internet desde 05-mar.-2020)

<https://fr.scribd.com/doc/38935531/Codigo-Procesal-Penal-Tomo-i>

✖

<1% match (Internet desde 25-sept.-2018)

<http://abaltecuador.com>

✖

<1% match (Internet desde 08-feb.-2020)

<https://www.ministeriodegobierno.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2019/12/PLAN-DE-ACCIO%CC%81N-CONTRA-LA-TRATA-DE-PERSONAS-1.pdf>

✖

<1% match (Internet desde 03-ago.-2015)

<http://derechopenalenlared.com>

TUTOR. CARLOS
MANUEL
PEREZ LEYVA

Firmado
digitalmente por
CARLOS MANUEL
PEREZ LEYVA
Fecha: 2020.08.01
10:21:41 -05'00'

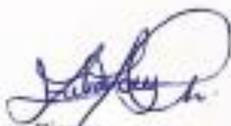
DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS PATRIMONIALES

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS PATRIMONIALES

El estudiante egresado ZULIA BEATRIZ MONROY CHAVEZ declara bajo juramento, que la autoría del presente proyecto de investigación, JUSTICIA RESTAURATIVA COMO GARANTÍA DEL PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN PENAL, corresponde totalmente a la suscrita y me responsabilizo con los criterios y opiniones científicas que en el mismo se declaran, como producto de la investigación realizada.

De la misma forma, cedo los derechos patrimoniales y de titularidad a la Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil, según lo establece la normativa vigente.

Autor



Firma:

ZULIA BEATRIZ MONROY CHAVEZ

C.I. 0952467629

CERTIFICACIÓN DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR

CERTIFICACIÓN DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR

En mi calidad de Tutor del Proyecto de Investigación, JUSTICIA RESTAURATIVA COMO GARANTÍA DEL PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN PENAL EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA designado por el Consejo Directivo de la Facultad de Ciencias Sociales y Derecho de la Universidad Laica VICENTE ROCAFUERTE de Guayaquil.

CERTIFICO:

Haber dirigido, revisado y aprobado en todas sus partes el Proyecto de Investigación titulado: "Justicia Restaurativa como garantía del Principio de mínima Intervención Penal en el delito de Defraudación tributaria" presentado por la estudiante Zulia Beatriz Monroy Chávez como requisito previo, para optar al Título de, Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República encontrándose apto para su sustentación.

Firma: CARLOS MANUEL PEREZ LEYVA
AB. CARLOS MANUEL PEREZ LEYVA, MSC.

Firmado digitalmente por
CARLOS MANUEL PEREZ LEYVA
Fecha: 2020.09.11 20:00:46
+05'00'

C.C.

AGRADECIMIENTO

Son muchas las personas que han podido contribuir no solo al desarrollo del presente proceso de investigación sino, en el transcurso de mi carrera universitaria, pero, principalmente debo agradecer a Dios por permitirme materializar uno de mis sueños, por darme la oportunidad de contar con mi familia, mi novio y todas las personas que me aman.

Agradezco a mi alma mater, la Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, que me dio la oportunidad de contar con docentes capacitados que han aportado en mi crecimiento académico y profesional, abriéndome las puertas a grandes oportunidades. Así mismo agradezco a mi tutor, por su dedicación y esfuerzo para culminar con éxito la presente tesis, que deja como producto este proyecto.

Agradezco a mis compañeros de trabajo, a mis ex jefes y jefe quienes más allá del vínculo laboral he podido encontrar una amistad y apoyo desde el inicio puesto que, han compartido conmigo sus conocimientos sin egoísmos aportando a mi crecimiento tanto académico, profesional y personal; dándome más bases para mi desarrollo en la profesión que por vocación he escogido.

DEDICATORIA

Dedico este proyecto de investigación primero a mi madre Linda Chávez y a mi padre Víctor Monroy, por ser quienes han formado y siguen formando el ser humano que soy, porque han sido y son el pilar y el motor de mi vida, para alcanzar cada objetivo que me he planteado, incluido este, que no me han dejado sola en ningún momento de mi vida y han dado todo para alcanzar este sueño.

A mis hermanos, quienes han sido parte fundamental en mi camino, quienes me han apoyado y sé que seguirá apoyando en cada decisión que tome, y a mis sobrinos que son mi inspiración, mis motores y mis alegrías. A mi novio, que durante todos estos años ha estado junto a mí apoyándome y alentándome en cada paso que he podido dar, incluso en los momentos más turbulentos.

Contenido

PORTADA	i
DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS PATRIMONIALES	vi
CERTIFICACIÓN DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR	vii
AGRADECIMIENTO	viii
DEDICATORIA	viii
ABSTRACT	xiii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	3
DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN	3
Tema.....	3
Planteamiento del Problema.....	3
Formulación del Problema	8
Sistematización del Problema.	8
OBJETIVO GENERAL	9
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	9
JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	9
DELIMITACIÓN O ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN	10
IDEA A DEFENDER	10
Línea de Investigación Institucional/Facultad.....	10
CAPÍTULO II	13
MARCO TEÓRICO	13
Antecedentes	13
Principios del Derecho Penal	15
Principio de Mínima Intervención Penal	15
Principio de proporcionalidad	17
Principio de oportunidad	20
Principio de Utilidad Social	23
Carácter Fragmentario Y Subsidiario Del Derecho Penal.....	24
Subsidiariedad del Derecho Penal	25
Fragmentariedad del Derecho Penal	26
Defraudación Tributaria	27
Sujetos activos y pasivos de la Defraudación Tributaria	33
Mecanismos Administrativos del Servicio de Rentas Internas.	34

Facultad Reglamentaria	35
Facultad Determinadora	35
Facultad Recaudadora	37
Facultad resolutoria	37
Facultad sancionadora	38
Principios del Derecho Tributario aplicados a delitos de defraudación tributaria.	39
1. Principio de la capacidad contributiva	39
2. Principio de redistribución de riquezas	39
3. Principio de legalidad	40
4. Principio de la tipicidad de la Tributación	40
5. Principio del deber de colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria	40
6. Principio del efectivo contradictorio	40
7. Principio de la obligatoriedad	41
8. Principio de la patrimonialidad	41
9. Principio de igualdad y desigualdad selectiva	41
10. Principio de interrelación espacial de la imposición	41
11. Principio de la cultura de la legalidad tributaria.	42
Justicia restaurativa	42
Principios de la Justicia Restaurativa	46
Mecanismos de la Justicia Restaurativa.	50
Conciliación	51
Programas restaurativos	51
Mediación	52
Diferencia entre justicia restaurativa y retributiva.	53
Marco Conceptual	55
Marco Legal	57
Derecho comparado	73
CAPÍTULO III	76
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	76
3.2. Tipo de investigación	76
3.3 Enfoque	77
3.4. Técnica e instrumentos.....	77
3.5. Población.....	78

3.6 Muestra.....	78
3.7. Análisis de resultados.....	80
CAPÍTULO IV	84
INFORME FINAL	84
CONCLUSIONES	89
RECOMENDACIONES	91
Bibliografía	92
ANEXOS	101
DESARROLLO ENTREVISTAS	101
Entrevista No. 1.....	101
Entrevista No. 2.....	104
Entrevista No. 3.....	108
Entrevista No. 4.....	111
Entrevista No. 5.....	116
Entrevista No. 6.....	121
EVIDENCIA No. 1.....	124
EVIDENCIA NO. 2	125
EVIDENCIA No. 3	126
EVIDENCIA No. 4.....	127

INDICE DE FIGURA

Ilustración 1 Justicia Restaurativa	45
---	----

INDICE DE TABLAS

Tabla 1 Línea de investigación institucional ULVR.....	11
Tabla 2 Cuadro comparativo entre Justicia Restaurativa y Justicia Retributiva	54
Tabla 3 Muestra investigación	78
Tabla 4 Guía de entrevista.....	79

RESUMEN

La defraudación tributaria corresponde a cualquier manifestación de engaño que el sujeto pasivo del tributo realice en beneficio propio o de un tercero, con la finalidad de dejar de pagar en todo o en parte los tributos debidos. El injusto penal tributario, si bien constituye un delito que afectaría la facultad recaudadora del estado, es necesario probarse fehacientemente que no solo engañó a la administración tributaria, sino que la perjudicó pecuniariamente para obtener un beneficio para sí o para otro.

Este nexo de engaño y perjuicio monetario son los ejes que complementan las posibles conductas delictuosas de una persona, la justicia restaurativa en casos de delitos de defraudación tributaria no tendría como finalidad la desaparición del poder punitivo del Estado; sino que busca proteger el derecho de la víctima y el presunto victimario, coligiendo el daño causado, en este caso mediante los mecanismos administrativos tributarios se puede hacer cumplir con las obligaciones tributarias, pudiendo aplicar sanciones al contribuyente.

Se levantó información por medio de entrevistas a profesionales del derecho, entre los consultados la justicia restaurativa fue mencionada como una opción válida previo a la intervención penal, sobre todo cuando el perjuicio deja de existir por el pago de la obligación tributaria pendiente. Se la calificó también como desproporcionada y de afectación directa a la persona jurídica y, por ende, a la economía y desempleo

Palabras Claves:

Tributación. - derecho. - Justicia. - Estado. - Obligación. - Delito

ABSTRACT

Tax fraud corresponds to any manifestation of deception that the taxpayer carries out for his own benefit or that of a third party, in order to stop paying all or part of the taxes owed. The unjust tax penalty, although it constitutes a crime that would affect the state's collection power, it is necessary to prove reliably that it not only deceived the tax administration, but that it harmed it financially to obtain a benefit for itself or for another.

This nexus of deception and monetary damage are the axes that complement the possible criminal behaviors of a person, restorative justice in cases of tax fraud crimes would not have as its purpose the disappearance of the punitive power of the State; Rather, it seeks to protect the right of the victim and the alleged perpetrator, combining the damage caused, in this case, through the tax administrative mechanisms, tax obligations can be enforced, and sanctions may be applied to the taxpayer.

Information was collected through interviews with legal professionals, among those consulted restorative justice was mentioned as a valid option prior to criminal intervention, especially when the damage ceases to exist due to the payment of the pending tax obligation. It was also classified as disproportionate and directly affecting the legal person and, therefore, the economy and unemployment.

Keywords.

Taxation. - straight. - Justice. - State. - Obligation. - Crime

INTRODUCCIÓN

A partir de la vigencia del Código Orgánico Integral Penal, el ordenamiento jurídico ecuatoriano sufrió un cambio fundamental, con la derogación y absorción de algunas normativas para ser integradas a dicho código, como lo son el catálogo de delitos tipificados anteriormente en el Código Tributario. Las conductas anteriormente estipuladas en el Código Tributario forman parte del catálogo de conductas sancionadas por el Derecho Penal Ecuatoriano, ubicándolo en los delitos contra el régimen económico.

El Código Orgánico Integral Penal en el artículo 298 prevé 20 conductas realizadas por un *sujeto*, no se especifica que el mismo deba ser o no contribuyente, en el que se sanciona a la persona natural con la pena privativa de libertad, y en el caso de las personas naturales la pena accesoria será la extinción de la persona jurídica y la imposición de una multa de hasta 50 salarios básicos unificados del trabajador en general.

El carácter subsidiario y fragmentario de la Ley Penal, es la limitación al poder punitivo del estado, en cuyo caso debe ser empleado cuando la perturbación a la paz social ha sido tan grave que en ninguna rama del Derecho pueda ser resuelto dicho conflicto, y es que si las medidas administrativas son suficientes la intervención penal no se encuentra justificada.

En el caso del delito tributario, el delito en sí, no es una conducta de tal conmoción social, para que el individuo sea reprimido con la privación de su libertad. En materia económica, el efecto de la extinción de la persona jurídica tiene más consecuencias a nivel económico estatal que el dejar de pagar un tributo, puesto que, el resultado económico que puede generar en un futuro dicha compañía compensaría no solo el daño causado sino genera la productividad.

Las Administraciones tributarias no solo a nivel Nacional, tienen múltiples mecanismos para cobrar los tributos debidos para solventar el gasto público, así como el control y las sanciones para los presuntos infractores. Y es que, para que el derecho Penal opere se debería demostrar el dolo de no poder cobrar los tributos debidos, y que los mismos sean de tal proporción que la conducta debe ser penalizada.

Es aquí donde interviene la justicia restaurativa, puesto que tiene como finalidad la restauración del bien jurídico vulnerado a la víctima por parte de aquel que provocó dicho daño. La justicia restaurativa como garantía del principio de mínima intervención

penal apunta en que, si el bien jurídico ha sido resarcido, el ius puniendi del Estado no debe ser activado, de esta manera se asegura el derecho de todas las partes.

La finalidad de este proyecto de investigación es analizar como los mecanismos que tiene la administración tributaria puede restaurar el daño y de este modo garantizar el Principio de Mínima Intervención Penal, como de *ultima ratio*, en el caso de las conductas tipificadas en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal.

En el CAPITULO I se establecerá el planteamiento del problema, la formulación del problema, el objetivo general y los objetivos específicos, la justificación de la necesidad de analizar la problemática, la idea a defender, la delimitación del problema a investigar y por último las variables.

En el CAPITULO II se desarrollará los antecedentes de la tributación, del principio de mínima intervención penal y así como el surgimiento de la justicia restaurativa en el marco del derecho internacional, así mismo, los principios rectores del derecho tributario y el derecho penal, la incidencia del carácter fragmentario y subsidiario de la normativa penal y por último la conceptualización de cada principio planteado.

Dentro del Capítulo II se analizará los tratados internacionales, la constitución, código tributario, código orgánico Integral Penal, y así como un breve análisis del derecho comparado.

En el Capítulo III. Se desarrollará el marco metodológico, enfoque y método de investigación, análisis de los resultados obtenidos de las entrevistas para llegar a conclusiones y recomendaciones, donde finalmente se sustentará la idea que se defiende.

En el Capítulo IV se presentará el informe final, donde se explicarán las conclusiones obtenidas en la presente investigación y recomendaciones que surjan del mismo.

CAPÍTULO I

DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Tema

“Justicia Restaurativa como garantía del principio de mínima Intervención Penal en el delito de Defraudación Tributaria”

Planteamiento del Problema

Según la premisa Constitucional enmarcada en el artículo 1 de nuestra norma suprema, ha definido el Ecuador como un Estado de Derechos y Justicia, es decir garantista de los derechos y principios allí establecidos, para lo cual se garantiza el acceso a órganos jurisdiccionales y organismos administrativos que puedan velar por el cumplimiento de estos derechos.

El sistema penal por sí mismo, es la esfera para ejercer el IUS PUNIENDI que el Estado tiene cuando se ha lesionado gravemente un *bien jurídico protegido y la paz social se ha visto afectada* por una conducta penalmente relevante, la cual lleva consigo el *principio de lesividad* de dicha infracción penal, conforme lo establece el artículo 22 del Código Orgánico Integral Penal.

El Derecho penal desde el punto de vista de la función o finalidad de la pena existe dos corrientes establecidas que son, la retributiva, que es la atribución de la pena al infractor que ha adecuado su conducta a la norma penal, para así establecer la paz en la convivencia social y, por otro lado, el fin preventivo de la norma penal que es evitar el cometimiento de un hecho delictivo; dejando de lado los derechos e intereses de la víctima.

El principio constitucional de Mínima Intervención Penal establecido en el artículo 195 de nuestra Constitución vigente del 2008, implica limitar el uso del poder punitivo del Estado que solo se ve justificado en los *ataques más graves e intolerables* a la paz y la convivencia social, que debido al carácter subsidiario del derecho penal respecto a otras normas esta es de *ultima ratio*, puesto que, existiendo mecanismos en otras ramas del derecho que puedan resolver el conflicto estas deben ser recurridas y agotadas.

La misma doctrina penal ha establecido ya que si bien los *bienes jurídicos protegidos* deben serlo por el Derecho penal también se debe proteger ante un posible exceso del poder punitivo, ya que, todas las ramas jurídicas llevan consigo su facultad sancionadora que en cuyo caso de ser posible la restauración del orden social se deben aplicar, el Derecho Penal en virtud del carácter fragmentario y subsidiario solo debería, en teoría ser aplicado, en los casos que por la gravedad de la acción y la importancia del bien jurídico afectado deba ser sancionado.

En el ejercicio de las atribuciones que la ley y la Constitución del Ecuador prevé la Fiscalía General del Estado dirigirá de oficio o a petición de parte la fase de investigación, y todas las etapas del proceso penal hasta la finalización. El ejercicio de la acción penal según el artículo 410 del Código Orgánico Integral Penal se distingue entre el ejercicio público de la acción en la que no se necesita denuncia previa y el ejercicio privado de la acción penal que corresponde a la víctima, mediante querrela.

Los delitos cuyo ejercicio de la acción es público se diferencian por la obligatoriedad y la irrenunciabilidad, de la Fiscalía General del Estado, de perseguir y acusar frente a los jueces el cometimiento de un delito, pero con la excepción de la aplicabilidad del principio de oportunidad y los casos en los que se aplique los acuerdos entablados dentro de la conciliación en materia penal.

El delito de Defraudación tributaria se encuentra enmarcada en el catálogo de delitos contra el régimen de desarrollo, que afecta el orden económico social, lesionando un bien jurídico abstracto pues este se caracteriza de los delitos contra el patrimonio de las personas con pluri- ofensivos pues afecta a un grupo más grande de la sociedad. En concordancia con lo expuesto ut supra, este es un delito de acción pública.

La Fiscalía General del Estado, por ser el titular de la acción penal puede de oficio, o a petición de parte, como por ejemplo del Servicio de Rentas Internas como titular de la Administración tributaria, investigar y acusar aquellas conductas adecuadas al tipo penal de Defraudación tributaria ahora establecida en el artículo 298, Sección Quinta del Código Orgánico Integral Penal, donde se recogieron y subsumaron las ya establecidas en el Código Tributario.

Actualmente, sin duda alguna existe una inadecuada interpretación y aplicación de conductas que bien se podrían resolver en otras vías extrapenales como lo es la vía

administrativa tributaria quien por sus facultades atribuidas por la ley y la constitución, como lo son la facultad determinadora, recaudadora y sancionadora e instancia judicial la vía contenciosa tributaria, lo que demuestra la existencia de mecanismos que puedan ser aplicados en el caso de conflicto por *dejar de pagar en todo o en parte un tributo*.

Las facultades atribuidas por ley a la Administración tributaria debería como requisito de *pre procedibilidad* agotadas antes de acudir a la justicia penal, la cual es de *ultima ratio*, puesto que con el pago de los tributos debidos o las sanciones como la suspensión de Registro Único de Contribuyente o cierre de los establecimientos pueden solucionar el conflicto, ya que, solucionado el presunto perjuicio al Estado resarcido el daño causado la intervención penal no se encontraría justificada.

Si bien al ser un delito de acción pública cometida la conducta esta debe continuar siendo investigado, la doctrina penal ha delimitado el *Ius Puniendi*, que por el carácter fragmentario el Derecho Penal solo será aplicado en un *fragmento* de las conductas que pudieron haber lesionado un bien jurídico, pues “[...] *de toda la gama de acciones prohibidas y bienes jurídicos protegidos por el ordenamiento jurídico, el Derecho Penal solo se ocupa de una parte [...]*” (Conde Muñoz, 2010)

Bajo esa perspectiva, el Estado Ecuatoriano, desde la promulgación del Código Orgánico Integral Penal (COIP), publicado el 10 de febrero del 2014 en reemplazo del vetusto Código Penal y del Código de Procedimiento Penal; ha traído consigo la integración de *método alternativo de solución de conflicto* establecido en el artículo 662 del Título X de la referida norma.

Como se puede evidenciar el legislador ha buscado garantizar la proporcionalidad de la pena, la reparación del bien jurídico afectado y el principio de *mínima intervención penal* en busca de la no activación del sistema judicial cuando existen otros métodos para resolución del conflicto y el resarcimiento de la paz y la convivencia social.

En el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, en adelante *COIP*, tipifica varias conductas aparentemente imputables, en efecto el fin de esta conducta *penalmente relevante* sería el “*dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero*” (Asamblea Nacional, 2014) Conducta que debería ser viciada del dolo o la intención de engañar a la Administración Tributaria, puesto que la

eventualidad de no poder pagar los tributos por error u omisión no acarrearía la necesidad de activar el poder punitivo de la ley.

En el sistema jurídico tributario ecuatoriano, la Administración Tributaria por disposición legal cuenta con facultad sancionadora, así lo establece el artículo 70 del **Código Orgánico Tributario** que dice “*En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.*” (Asamblea Nacional, 2014).

En el Ecuador, todas las acciones en materia penal tributaria tienen que ver con engañar, ocultar, falsear, adulterar, simular, alterar, operaciones ficticias es decir todo lo relacionado con el fraude, pero a decir de las descripciones de estas conductas no ha llevado consigo la descripción del requisito del *dolo* como ya se ha explicado ut supra.

Frente a este escenario la Administración Tributaria, representada por el Servicio de Rentas Internas en el ejercicio de sus competencias otorgadas por la Constitución y la Ley desde años anteriores ha presentado un sin número de denuncias ante la Fiscalía General del Estado en las que, entre otras cosas denuncia a varios contribuyentes que, luego de la instauración de proceso de control se ha determinado la supuesta existencia de relaciones comerciales ficticias o inexistentes.

En este caso, se debe señalar que el mismo ente de control actuando según lo facultado por la ley, ha llevado a cabo procedimientos administrativos a los diferentes contribuyentes con la finalidad de cobrar *aquellos tributos insolutos* de aquellos ejercicios fiscales que la propia entidad ha cuestionado, y en la que en muchos casos ha podido ejercer su facultad recaudadora.

La problemática comienza cuando, dentro de las 20 conductas establecidas en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, se impone además en su último inciso que “*cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos*” (Asamblea Nacional, 2014). Pero, el propio artículo en su numeral 6 indica “*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*” (Asamblea Nacional, 2014).

Como podemos ver, el mismo artículo implementa una causal de la exclusión de la culpabilidad, pero a su vez es el mismo artículo que no la exime. En estas circunstancias el carácter fragmentario y residual de la ley penal se vería afectadas en un ordenamiento jurídico garantista de derechos. Y aquí nace la problemática que, existiendo vías administrativas, las mismas no quieran tomarse en consideración ni como requisito de pre-procedibilidad, ni como mecanismo para eximir la culpabilidad de la presunta infracción penal.

La justicia restaurativa por otro lado tiene la finalidad de reparar el daño causado con la reparación integral de la víctima y el control de presunto infractor que no se sometería a un proceso penal y la ejecución de la penal, sino que se alcanzarían las circunstancias especiales de resarcimiento, terminando el conflicto penal. Si bien, la justicia restaurativa en los últimos años ha tenido un rol significativo en el marco de la normativa internacional es una teoría planteada desde el siglo pasado, donde asentaron las bases para construir y materializar los procesos restaurativos en el marco del Derecho Penal Moderno.

El sistema punitivo moderno ha acogido la teoría de justicia retributiva como forma de enfrentar y reprimir aquellas conductas que lesionan un bien jurídico protegido que si bien, busca la responsabilidad del autor o autores, no se centra en la afectación del daño causado; y es por ello que actualmente los modelos de justicia restaurativa en materia penal han llegado a tomar cierta importancia.

Si bien la justicia restaurativa, busca la responsabilidad del autor del daño causado, basa sus esfuerzos en solucionar el conflicto con la reintegración social del delincuente y la reparación de los ofendidos tanto de la víctima como el orden social de la comunidad. La justicia restaurativa comprende un sin número de procesos restaurativos en los que interviene la víctima, el delincuente y un tercero que pueda mediar los intereses de las partes.

Como bien se ha podido analizar en los párrafos anteriores, alcanzado el resarcimiento del daño por las vías administrativas que efectivamente el Servicio de Rentas Internas posee, no se vería justificada la intervención penal puesto que según el mismo artículo *cualquier persona* podría imputársele el delito de defraudación tributaria aun cuando el perjuicio al estado haya podido o no ser producto de la intencionalidad del sujeto.

El presente injusto penal acarrea consecuencias jurídicas, con la determinación de tributos insolutos producto de transacciones que podrían haberse generado 6 años atrás, en cuyo caso en virtud del numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario la facultad determinadora del sujeto activo estaría caducada., es decir la verificación de la existencia real de hecho no sería posible e incluso la prescripción de la acción en algunos de los casos puede alegarse.

En las circunstancias económicas y sociales por las que el Ecuador atraviesa, la aplicabilidad de la pena al sector privado, específicamente las empresas y personas naturales que se ven inmiscuidas en procesos penales por error u omisión, nada fomentan la empresa, los emprendimientos, la productividad y el empleo, menos aún como finalidad el resarcimiento del daño causado a la víctima.

Las conductas tipificadas en artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, no atienden a las necesidades sociales de la implementación de la justicia restaurativa con el resarcimiento del daño y la reintegración de la paz social, pues estas bien pueden resolverse por la vía administrativa con la aplicación de las mismas medidas de coerción que se encuentran establecidas como la extinción de la persona jurídica, la imposición de multas, recargos e interés que la misma ley faculta imponer, y no más bien someter al ciudadano que por el tipo de conducta su arraigo social no merecería ser sometido a la justicia penal.

La intervención penal debe ser la última herramienta del Estado, *ultima ratio*, para garantizar el efectivo goce de los derechos y garantías constitucionales no sólo a víctima y a la sociedad sino también al individuo reintegrándolo aplicándole las medidas correctas sin que esto signifique impunidad del hecho sino más bien aplicación de la justicia más apegada a la realidad como es la *justicia restaurativa*.

Formulación del Problema

¿Se podría aplicar la justicia restaurativa con un enfoque de mínima intervención penal en los delitos tributarios?

Sistematización del Problema.

- 1.1.1. ¿Las conductas establecidas en el artículo 298, son todas penalmente relevantes?

1.1.2. ¿Existen mecanismos extrapenales capaces de resarcir el perjuicio al Estado?

1.1.3. ¿Cuál sería la finalidad de la intervención penal cuando el daño causado ha sido resuelto por la vía administrativa tributaria?

OBJETIVO GENERAL

1. Explicar cómo la justicia restaurativa, garantizaría el principio de mínima intervención penal en el delito de defraudación tributaria.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Estudiar la justicia restaurativa a nivel internacional y Nacional.
2. Analizar los principios del Derecho Penal y del Derecho Tributario
3. Determinar las situaciones jurídicas en sede administrativa y pre judicial y judicial de las personas naturales y jurídicas

JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

Es muy importante analizar la figura del delito de la defraudación tributaria dentro de nuestra legislación ecuatoriana y como realmente este delito contenido dentro del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, se está aplicando en el poder judicial tanto en sus fases prejudiciales, pre procesal y procesal de la investigación.

El artículo 298 del COIP, ha configurado 20 conductas penalmente relevantes que según corresponda se aplicaría penas privativas de la libertad desde 3 a 10 años según el agravante, además de la multa de 50 a 100 salarios Básicos Unificados del Trabajador en general y según concierne la *extinción de la persona jurídica*, sin perjuicio de otras responsabilidades que podrían acarrear.

Pero, de las conductas antes mencionadas no todas representarían la aplicabilidad del delito de defraudación tributaria si, estas pudieran resolverse bien mediante la vía administrativa tributaria o si la misma tipificación se encuadrarían con otro injusto penal con menor o mayor gravedad del planteado. Pues de analizarlas de manera objetiva, como ha pretendido el legislador se sancionaría a *la persona* que por acción u omisión; en igual grado, haya dejado de pagar en todo o en parte una obligación tributaria.

El mismo Código Orgánico Integral Penal en su artículo 3 establece, que el sistema penal está legitimado cuando sea “*estrictamente necesario, cuando no son suficientes los mecanismos extrapenales*” (Asamblea Nacional, 2014). Entonces, existiendo mecanismos administrativos tributarios para cobrar aquellos tributos insolutos

por la omisión, simulación, engaño o falsificación para dejar de **pagar en todo o en parte** los mismos, no estaría justificada la intervención penal en ciertas conductas tipificadas en el artículo 298.

El código Orgánico Tributario le otorga la facultad determinadora, recaudadora y sancionadora a la Administración Tributaria representada por el Servicio de Rentas Internas, que en el ejercicio de dichas funciones posee mecanismos como la determinación de tributos, la imposición de multas, recargos, interés y hasta sanciones administrativas como la cancelación de oficio del RUC.

Entonces, lo que bien podría denotarse es que teniendo los mecanismos los cuales muchos de las personas investigadas penalmente utilizan, incluso después de iniciada la investigación, alcanzando las circunstancias de la justicia restaurativa y que según la misma psicología criminal los investigados no representaría una peligrosidad a la sociedad, es inoficioso continuar ejerciendo coerción contra aquellas personas que han dejado de pagar en todo o en parte un tributo.

DELIMITACIÓN O ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN

Área (materia): Derecho Constitucional, Derecho Penal y Derecho Tributario

Territorio: Estudio a nivel de la provincia del Guayas, cantón Guayaquil el que se llevará a cabo en las Fiscalías especializadas en delitos contra la Administración Pública.

Temporal: 2019

IDEA A DEFENDER

La justicia restaurativa, cuya finalidad es el resarcimiento del daño causado, garantiza el principio de mínima intervención penal racionalizando el IUS PUNIENDI del Estado, con la aplicación de los mecanismos administrativos tributarios establecidos en la ley, para los casos de perjuicios al Estado en materia del modo, cantidad y método de recaudación del tributo, por el error u omisión del sujeto pasivo.

Línea de Investigación Institucional/Facultad.

Línea 2. Sociedad civil, derechos humanos y gestión de la comunicación

Tabla 1 Línea de investigación institucional ULVR

Dominio	Línea institucional	Líneas de Facultad
<p>Dominio 1.</p> <p>Emprendimientos sustentables y sostenibles con atención a sectores tradicionalmente excluidos de la economía social y solidaria.</p>	<p>Desarrollo estratégico empresarial y emprendimientos sustentables.</p>	<p>Desarrollo empresarial y del talento humano Marketing, comercio y negocios glociales. Contabilidad, finanzas, auditoria y tributación</p>
<p>Urbanismo y ordenamiento territorial aplicando tecnología de la construcción eco-amigable, industria y desarrollo de energías renovables.</p>	<p>Territorio, medio ambiente y materiales innovadores para la construcción.</p>	<p>Territorio Materiales de construcción</p>
<p>Modelos pedagógicos inclusivos innovadores y transformadores de escenarios en ambientes de aprendizaje con cohesión e inclusión social.</p>	<p>Formación integral, atención a la diversidad y educación inclusiva.</p>	<p>Inclusión social educativa, atención a la diversidad Desempeño y profesionalización del docente</p>
<p>Cohesión social y fortalecimiento de la institucionalidad democrática.</p>	<p>Sociedad civil, derechos humanos y gestión de la comunicación.</p>	<p>Derecho procesal con aplicabilidad al género, la identidad cultural y derechos humanos Desarrollo, sostenibilidad económica y matriz productiva</p>

Dominio	Línea institucional	Líneas de Facultad
		Gestión de la comunicación, nuevas tecnologías y análisis del discurso

Fuente: (Universidad Laica Vicente Rocafuerte de Guayaquil, 2020)

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes

A través de la historia, los Estados representados por el Gobierno con el fin de desarrollar sus atribuciones y facultades, ha establecido las normas de convivencia social en varios aspectos de la cotidianidad humana, que se han desarrollado en la medida de avance de cada sociedad en particular, el *derecho evoluciona constantemente*.

En la búsqueda de mantener el control y la paz social, el Estado se le ha otorgado el *IUS PUNIENDI* o como doctrinariamente se conceptualiza como: “(...) *facultad que se le ha otorgado al Estado para imponer una pena o una medida de seguridad y está integrado por un sistema de principios denominados limitativos al derecho de castigar (...)*” (Medina, 2017).

Respecto a los delitos tributarios, no existiría abundante literatura o estudios específicos de este particular, debido a que es en los últimos años, cuando la delincuencia económica y fiscal comienza a adquirir una vigencia e interés mayor.

Según Káiser (1988, citado en, Zavala 2009) ya realiza una gran agrupación de la tipología de delitos económicos, la que divide en 4 grandes sectores que incluye: a) delitos contra la banca y la bolsa, seguros, libertad de competencia, derechos de autor y de marcas; b) defraudación en contribución de impuestos, aduanas, estafas de subvenciones, cohecho, infracciones contra el Derecho de Seguridad social, concesiones ilícitas de beneficios, falsificación de mercancías y delitos hacia los consumidores; c) la protección del medio ambiente; y, d) la estafa y la usura.

Esta concepción, sin embargo, se presenta incompleta ya que no diferencia la delincuencia económica de la patrimonial, ya que, aunque ambas tienen como fundamento común la “lesión patrimonial”, la diferencia radica en que, en el aspecto económico, la protección de la norma abarca en todas las formas, directa e indirecta, al campo estatal, por el contrario, el delito patrimonial solo se limita al ámbito específico del afectado.

El delito tributario, en el ámbito criminológico, al igual que en otro tipo de delito, será observado desde las perspectivas de los factores en los que se desarrolla, es decir,

buscar las causas particulares y sociales en las que este se desarrolla. Por otra parte, cabe mencionar, que la evolución en el ámbito tributario ha obligado a la legislación, a definir nuevas figuras penales o realizar modificaciones a lo ya existente con la finalidad de estar vigentes frente a situaciones que en el pasado hubieran recibido un tratamiento netamente administrativo, como lo es en el caso de infracciones fiscales.

Así mismo, es de señalarse el hecho que la política fiscal-penal de un estado va a tener una dependencia directa en relación a las directrices económicas de un Estado. Debido a ello, no será la misma política económica que se desarrollará en un país desarrollado comparado con una economía en crecimiento, y muchas veces, inestable. Por ejemplo, en países como en España, se establece un monto de cuantía superior para considerar un delito tributario, por el contrario, en Ecuador no se establece cuantía alguna, lo que deja un nivel de discrecionalidad.

Respecto a la percepción que se tiene del delito tributario, cabe señalar que la sociedad percibe que el daño realizado por un delincuente de este tipo solo afecta al Estado, pero no al sujeto de forma cercana, por lo cual este tipo de accionar no genera un sentimiento de indignación general, como si lo causan delitos como los sexuales o los que atentan contra la vida. Esta perspectiva hace que no exista conciencia general sobre el verdadero daño de estos delitos, y que no existan solicitudes de aumento de penas como si sucede con otro tipo de acciones.

La gravedad y repercusión del ilícito fiscal se haya en que este accionar impide una adecuada distribución de lo recaudado hacia los contribuyentes y ciudadanos, por lo que el Estado, para poder recuperar lo defraudado realiza presión tributaria hacia los demás conciudadanos. En este tipo de delito, no solo se defrauda a un ente abstracto, sino que, se genera un daño al ciudadano en general, puesto que se lo priva de beneficios, prestaciones y mejoras y, además, debe pagar una cantidad mayor de impuestos, para compensar lo no pagado por los delincuentes tributarios.

El derecho penal Tributario como el conjunto de normas que define las infracciones o ilícitos cometidos y sus sanciones en el desarrollo de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

A continuación, empezaré al estudio y análisis de los principios que se aplican al ámbito específico del derecho penal general y, en consecuencia, se trasladan y aplican íntegramente al estudio del derecho Penal tributario, objeto de esta investigación.

Principios del Derecho Penal

Hasta el día de hoy el delito o infracción penal es aquella conducta humana, típica, antijurídica, culpable y punible, en donde el comportamiento es la acción libre y voluntaria que se aplica como reacción social al peligro, el elemento típico significa conforme a lo tipificado en la norma penal, es decir, descrito en la Ley, de aquí tenemos el tipo penal; la antijuridicidad es material y formal, puesto que viola los bienes jurídicos y viola al mismo tiempo las normas, es la conducta que ataca a la ley, el derecho, la norma o coma se lo quiera llamar; la culpabilidad, es el dato “subjetivo del comportamiento” tiene carácter normativo puesto que consiste en el reproche por haber libre y voluntariamente infringido el orden jurídico y consiste en el nexo causal o vínculo entre el hecho y el autor responsable, tiene que ver con la imputabilidad de la persona y su capacidad de hacerse valer por sí sola, su aptitud y la actitud; y, la punibilidad, es decir, si la conducta es castigable.

Desde la Revolución Francesa, al derecho penal se lo comienza a considerar como el último mecanismo de defensa frente a la comunidad, que se debe emplear solo en casos de existir ataques en exceso graves contra la sociedad y sus valores. Esta idea, aunque noble, aún en la actualidad, no logra establecerse de forma idónea, y ante la excesiva intromisión del Estado y su poder punitivo, se sigue considerando como un problema fundamental.

Por esta razón, la intervención penal, se lo conoce como de última ratio o de última instancia y de mínima intervención como modo de resolver los conflictos, utilizado cuando se han agotado las demás vías extrapenales.

Principio de Mínima Intervención Penal

El sistema penal por principio constitucional es considerado de *ultima ratio* o también llamada la *última herramienta del estado*, pues tal como establece el artículo 3 del Código Orgánico Integral Penal (COIP), “*constituye el último recurso, cuando no son suficientes los mecanismos extrapenales*” (Asamblea Nacional, 2014).

Ahora bien, el Derecho Penal para el jurista alemán Lehrbuch de Fran Von Liszt es el “conjunto de reglas jurídicas establecidas por el Estado, que asocian al crimen como hecho, la pena como legítima consecuencia” (Garrido Montt, 2003)”

La pena, según varios doctrinarios tiene dos finalidades, la prevención de una conducta típica, antijurídica y culpable y la imposición de una sanción si se ha producido por esa conducta un daño lesivo con gran conmoción social a un bien jurídico protegido.

Así mismo lo ha definido el doctrinario Parson quien ha indicado que el derecho penal, forma parte del “aparato de imposición”. (Calderon Martinez, 2015)

Es decir, es un instrumento de control social primario y de protección de la sociedad y de los bienes jurídicos (entre ellos está la vida, la integridad física, libertad, familia, patrimonio), y en uso de sus facultados puede utilizar el *ius puniendi* sancionando al individuo que ha adecuado su conducta a un tipo penal.

El principio Constitucional de Mínima Intervención Penal, no excluye la protección de los bienes jurídicos protegidos, sino que busca racionalizar el poder punitivo del Estado y asegurando la libertad, la vida, la familia y otros derechos humanos.

La propia Corte Nacional de Justicia en su sentencia de Recurso de Casación dentro de la causa No. 703-2013 VR ha establecido respecto al principio de mínima intervención penal lo siguiente:

“[...] el principio de mínima intervención penal, el cual otorga al derecho penal el carácter de *ultima ratio*, es decir, **reserva el poder punitivo del Estado para conductas graves y que causen alarma social, cuando no se hayan previsto otros mecanismos de protección de los bienes jurídicos** atenta la naturaleza del conflicto, en la especie, la respuesta al problema la encontramos en el derecho civil, mediante el ejercicio de cualquiera de las acciones que franquean los Códigos Civil y de Procedimiento Civil. (Énfasis añadido) (RECURSO DE CASACIÓN, 2013)

Dicho de otra manera, el principio de mínima intervención penal o intervención mínima, da la concepción de que el Derecho Penal es un instrumento de protección de bienes jurídicos, lo que no significa que el legislador está obligado a sancionar penalmente todas

las conductas que puedan transgredir un bien jurídico protegido, cuando estos pueden ser protegidos eficazmente por otras ramas del Derecho.

En este sentido, el Servicio de Rentas Internas cuenta con mecanismos administrativos necesarios que permiten resolver el conflicto jurídico, resarcido el bien jurídico protegido con la regularización y pago de los tributos por parte de los contribuyentes por lo que, alcanzando los objetivos de la justicia restaurativa no se aplicaría el derecho penal.

De lo mencionado, aplicando el principio de proporcionalidad que, incluso tiene rango constitucional, se racionalizaría la aplicación del derecho penal cuando aplicando mecanismos administrativos como el cobro del tributo con sus respectivas multas, interés y recargos, se ha alcanzado el resarcimiento del daño sin que esto implique la aplicación de una pena. Al respecto del principio antes mencionado se debe analizar lo siguiente:

Principio de proporcionalidad

El principio de la proporcionalidad tiene origen antiguo, ya que, en obras del sabio griego, Platón, ya se encuentra la exigencia de que la penalidad que se aplique, tenga relación proporcional del delito. Sin embargo, no es hasta la Ilustración, cuando este principio se arraiga en la ley occidental, y de que esta debe ser una condición necesaria e infalible, ya que ambas características logran completar la idea del principio de proporcionalidad (Beccaria, Dragonetti, & Cabanellas, 1993)

Esta proporcionalidad fundamenta la reflexión de la idea del castigo, descartando el argumento de la venganza, debido a lo cual, la institución penal mantiene la pena retributiva, al considerarlo como el alma de pena, concepto que ya no tiene aplicabilidad en una sociedad que vive en un proceso de desarrollo global y fortalecimiento cultural.

Respecto a la proporcionalidad de la pena, Cubillos menciona lo siguiente:

Se erige en un elemento definidor de lo que ha de ser la intervención penal, desde el momento en que trata de traducir el interés de la sociedad en imponer una medida de carácter penal, necesaria y suficiente, para la represión y prevención de los comportamientos delictivos, y por el otro, el interés del individuo en la eficacia de una garantía consistente en que no sufrirá un castigo que exceda el límite del mal causado, en otros términos, la minimización de la violencia en el ejercicio del ius puniendi (Cornejo, 2016, pág. 9).

Según Cornejo, este principio puede entenderse como el límite de límites, “con lo cual pretende contribuir a preservar la proporcionalidad de las leyes ligándolo con el principio de Estado de Derecho y, por ende, con el valor justicia” (Cornejo, 2016, pág. 11).

Cervini, por su parte, menciona del principio de proporcionalidad lo siguiente:

Concebida como expresión del poder, la penda debe guardar, con todo, una relación proporcional con el daño social causado por el delito. Esto es evidente en el caso del delito tributario. Cuando no exista esa relación o se presente de un modo absolutamente inexpresivo, se podrá cuestionar la validez de la norma que instituyó la punición, en atención a que el legislador actuó arbitrariamente en su elaboración (Cervini, 2009)

El principio de proporcionalidad, permite entender el origen de las directrices axiológicas del ordenamiento jurídico, para exigir que la pena que rija al delito, tenga una adecuada relación de proporcionalidad, y fundamentar su presencia y operatividad dentro del sistema penal.

Los fundamentos del principio de proporcionalidad se encuentran en las constituciones y en la jurisprudencia de cada país, como un medio para regular y controlar el poder estatal. El principio de proporcionalidad, por efecto de todas las reformas constitucionales propias del país, atravesó por un verdadero proceso de constitucionalización, que se plasmó en la Constitución expedida en el año 2008, la que no solo recoge a la proporcionalidad como uno de los principios que deben ser respetados, sino que le otorga un lugar preminente en el sistema político, jurídico y administrativo de la nación.

La Constitución de la República del Ecuador, en su Art 76, literal 6, describe la existencia de la “proporcionalidad entre las infracciones y sanciones penales” (Cornejo, Derecho Ecuador, 2016, pág. 12) en donde la proporcionalidad debe ser medida con el parámetro de prevención general, debido a los efectos que puede producir en la colectividad. Este principio “tiene naturaleza penal administrativa y otras, entre las que se incluye la constitucional” (Yupangui, 2017, pág. 11)

En materia penal, este principio busca evitar sanciones desmedidas que desemboquen en una restricción de libertad, pero se limita al establecimiento de penas que protejan exclusivamente a los bienes valiosos para la sociedad.

García Falconí, menciona respecto al principio de proporcionalidad, lo siguiente:

Obliga a los Jueces y Tribunales de Justicia a mantener un balance equitativo entre el IUS PUNIENDI Y LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS. (...). En sentido estricto, el Principio de Proporcionalidad se sitúa en la limitación de la gravedad de la sanción en la medida del mal causado sobre la base de la adecuación de la penal al fin que deba cumplir. (...) así, debe haber una proporcionalidad entre castigo y delito, entre pena y culpa, pues toda la evolución del Derecho Penal y las Instituciones penitenciarias han consistido en la lucha incesante por la humanización de la pena, humanización que responde al principio moral de que todo delincuente es todavía una persona a pesar de sus actos criminosos; y, que la pena, sanción del delito y en debida proporción con él no debe ser nunca degradación de la persona (García Falconí, 2009, pág. 19).

Este principio, relacionado con la capacidad contributiva, consiste en que “los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria contribuyan al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada” (Terán, 2014, pág. 129). Esto puede resumirse al considerar que las contribuciones no resulten desproporcionadas a la capacidad de pago del contribuyente, y que la progresividad no debe saltarse el primer principio, ya que puede afectar a la igualdad planteada.

En lo administrativo, el principio de proporcional debe llevar un justo equilibrio entre las acciones de administración, sin que ello tenga implícita pérdida alguna de las facultades de la Administración, sino que, en su defecto, reafirma la capacidad de emitir sus propios actos, graduar las sanciones y evitar lo excesivo en la aplicación de la ley, ubicándose de forma equilibrada entre la correcta aplicación de lo normativo y de los principios expresados en la Constitución.

Existen corrientes doctrinarias, antagonistas y conciliadoras, respecto a la concepción de los ilícitos tributarios, lo que ha llevado a que en el Ecuador exista un

constante estado de inestabilidad en la legislación que regula el derecho penal tributario. En esta rama de derecho, han existido tendencias, administrativas, penales, autónomas y mixtas. La penal, sostiene que debe ser consideradas como infracciones penales debido a que se atenta contra los bienes del Estado; la administrativa, lo considera un delito integralmente relacionado a la Administración pública; la tributaria, describe al ilícito tributario como una rama de especialización en el derecho debido a que tiene regulación propia de acuerdo a su naturaleza; y, por último, la corriente mixta, se ubica en una posición conciliadora de todas las posiciones anteriores.

Todas estas posiciones doctrinarias a las infracciones tributarias, luego de la expedición del *Código Integral Penal*, han incidido en que se muestra de forma clara una tendencia dual, debido a que se tipifican por separado a infracciones de los delitos, a estos últimos se les da un tratamiento penal puro y a las primeras un enfoque administrativo. Un delito tributario se califica como una infracción penal, que se tipifica en el COIP; por el contrario, una contravención de naturaleza tributaria, se analiza, dentro del *Código Orgánico Tributario*. Todas estas modificaciones que se han integrado de forma constante en la legislación del país, han hecho que el delito tributario se incluya dentro de diversos cuerpos legales, que son: *Código Tributario*, *Ley para la Finanzas Públicas*, *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria*, *Código Orgánico Integral Penal (COIP)*

Principio de oportunidad.

El modelo jurisdiccional penal ecuatoriano se encuentra regido por el sistema penal acusatorio oral; una de las características principales de dicho sistema es el principio dispositivo, la separación de los roles acusatorio y decisorio, y el de mínima intervención penal. Donde el único ente que está facultado para pesquisar los hechos o conductas penalmente relevantes (delito), de oficio o a petición de parte, es la Fiscalía General del Estado.

En otras palabras, la Fiscalía es la titular de la acción penal pública, pues así lo establece el Art. 195 de la Constitución de la República del Ecuador en ese sentido es a la Fiscalía a quien le corresponde dirigir de oficio o por petición, la investigación pre-procesal y procesal penal; y ejercer conforme a los principios de oportunidad y mínima intervención penal.

Bajo el principio de oportunidad, se entiende a la facultad de no continuar un proceso penal en contra de alguien, debido a que, bajo el análisis de ciertas circunstancias,

se concluye que existen mayores ventajas en la renuncia de la acción penal, que al enjuiciamiento de una persona. Este principio también se lo reconoce como de “*discrecionalidad*”, a través del cual los fiscales seleccionan casos, los que se impulsan, se suspenden o se archivan anticipadamente, lo que hace que se llame como “control de selectividad (García, 2015)

Bacigalupo (citado en Yépez, 2016), se refiere al principio de oportunidad bajo los siguientes términos: “*el principio de oportunidad no debe entenderse tan solo como la renuncia a la acción del Fiscal si se presentan determinadas condiciones, sino más bien, todo tratamiento penal diferenciado del conflicto social representado por el hecho delictivo*” (Yépez, 2016, pág. 7)

Este principio es importante debido a que se diferencia de lo inquisitivo y acusatorio del principio de legalidad, pero basándose en el hecho de que la oportunidad se fundamenta en el interés público.

García, profundiza sobre la importancia de la oportunidad y el contraste con la legalidad, al tomar la explicación del tratadista Goldschmidt, que menciona lo siguiente:

El principio de legalidad sigue siendo el que garantiza la legalidad estrictísima de la justicia punitiva. Frente a esto, el principio de oportunidad, puede justificarse de dos modos completamente distintos: por un lado, partiendo de un enfoque que favorece un influjo político del gobierno sobre la justicia penal; por otro lado, el interés de la verificación de la justicia material, en contraste a un formalismo legal (García, 2015, pág. 14)

La aplicación de este principio otorga la flexibilización respecto a la persecución penal, pasando a la selección, con exclusión de algunas excepcionalidades relevantes, a la formulación, no acusación, calificación de los hechos o sustitución de la pena o la aplicación por imposición de otras medidas. Es el interés público el que determina la actuación procesal, la determinación legal, desde la perspectiva de los sujetos procesales y sus actividades. De este principio y su aplicabilidad en el proceso penal, otorga las siguientes consecuencias básicas:

1. “*La Descriminalización, frente a la concurrencia de hechos punibles calificados como “bagatela” el jus-puniendi; ya que suspende su ejecución a fin de alcanzar mejores resultados que los efectos que podrían*

causar la imposición de una pena, es decir se consideran los criterios de utilidad de sanción y políticas preventivas especiales y generales, dejando proscrita el absolutismo o retribución como efecto de aplicación de pena.

2. *La extinción de la pena; La aplicación del principio de oportunidad trae consigo la extinción de la pena a la que hubiera sido acreedor el encausado, así mismo en el caso de aplicársele la suspensión condicional del procedimiento, una vez cumplidas las condiciones genera la extinción de la pena impuesta.*
3. *El Resarcimiento a la víctima; su aplicación permite que la víctima sea resarcida por los daños sufridos de manera pronta y oportuna.*
4. *La Eficiencia del sistema; la aplicación del Principio de Oportunidad reduce considerablemente la carga laboral del órgano jurisdiccional dejando que el órgano judicial sea quien conozca de las conductas delictuosas graves en las cuales se hace necesario el uso de las medidas coercitivas determinadas por la ley.*
5. *Reducción de la sobrepoblación penitenciaria; su aplicación oportuna en los casos que la ley lo permite, evita que muchas personas estén recluidas innecesariamente en los centros de aislamiento penal” (Baldeón, 2016, pág. 17).*

En la sociedad actual, la crisis de la legalidad, y, por ende, de las regulaciones que se fundamentan en un modelo autoritario han perdido su legitimidad natural, el exceso de reglamentación y de un Estado intervencionista son conceptos descartados, lo que ha traído formas de desregularización. Por otra parte, el crecimiento de la demanda criminal, hace que la eficacia no sea algo positivo, debido a ello, las soluciones se deben encaminar a sanciones alternativas que sean capaces de sostener la protección penal de la sociedad, pero que causen menos daño al individuo, aligeren la carga en los despachos, y sea de utilidad pública y social.

En el derecho tributario, este principio aplicado al delito fiscal, en donde el Estado no puede renunciar al ejercicio de la acción penal, debido al perjuicio que se genera a la recaudación estatal; en los últimos años, la solución alternativa de conflictos penales ha adquirido mayor importancia, al tomar en cuenta la idea de la acción penal como “último ratio” y el establecimiento de mecanismos que permitan la recaudación del evasor,

denotan la elección del principio de oportunidad aplicado en el caso específico de los delitos tributarios.

Principio de Utilidad Social

La utilidad social fue postulada inicialmente por el pensador británico Jeremy Bentham, a finales del siglo XVIII, y que a la fecha sostiene sus aspectos claves como propuesta. En función del principio, Bentham menciona lo siguiente:

El hombre se mueve por el principio de la mayor felicidad: este es el criterio de todas sus acciones, tanto privadas como públicas, tanto de la moralidad individual como de la legislación política o social. Una acción será correcta si, con independencia de su naturaleza intrínseca, resulta útil o beneficiosa para ese fin de la máxima felicidad posible. Una felicidad que concibe, además, de modo hedonista; se busca en el fondo y siempre aumentar el placer y disminuir el dolor (Sanchez S. , 2012, pág. 16).

Tal como su nombre lo indica, el contenido esencial en su aplicación se encuentra en la corrección de su accionar. Dicho en otras palabras, que todo se mida por la utilidad, es decir, por los resultados o consecuencias que se obtienen.

Respecto al mismo principio, Hernández (2017) menciona lo siguiente:

“El único criterio que debe inspirar al buen legislador es el de hacer leyes que tengan por efecto la mayor felicidad del mayor número. Lo que quiere decir que si deben existir límites al poder de los gobernantes, éstos no derivan de la presuposición ilusoria de inexistentes y de algún modo demostrables derechos naturales del hombre, sino de la consideración objetiva de que los hombres desean el placer y huyen del dolor, y por consiguiente la mejor sociedad es la que logra obtener el máximo de felicidad para el mayor número de sus componentes” (pág. 2).

En función del principio, profesionales, como Farrell (2014), indican que la teoría utilitarista por sí misma, se ve enfrentada a dificultades para dar cuenta de los derechos, puesto que, si la corrección moral que se realiza sobre una acción, depende de la consecuencia “útil” que se genera, deja al derecho como un instrumento que solo sirve

para producir situaciones buenas, y en caso de que estas consecuencias, sean mejores en la vulneración de un derecho, es mejor optar por dejar de lado el derecho. Sin embargo, los derechos no fueron concebidos para funcionar bajo esta premisa.

“Los ciudadanos tienen ciertos derechos fundamentales contra su gobierno, ciertos derechos morales convertidos en derechos legales por la Constitución. Si esta idea tiene sentido, y vale la pena proclamarla, entonces estos derechos deben ser derechos en el sentido fuerte”. En la misma línea argumental, sostuvo que Dworkin piensa que los derechos triunfan sobre consideraciones de utilidad. Además, el orador recordó que el utilitarismo es una especie dentro del género de las teorías consecuencialistas. El consecuencialismo sostiene que lo bueno tiene prioridad sobre lo correcto, y que lo correcto consiste en maximizar lo bueno. El utilitarismo afirma que lo bueno es la felicidad” (Farrel, 2014, pág. 3).

En conclusión, el Derecho penal debe intervenir sólo cuando sea estrictamente necesario en términos de utilidad social, cimentándose en el principio de mínima intervención penal o intervención mínima sobre consideraciones de eficiencia que signifiquen un menor costo social que lo que puede representar los efectos criminógenos de las penas, contribuyendo de esta manera a la consecución de una justicia restaurativa.

En este sentido, si la finalidad del Derecho penal es la prevención de delitos, la reducción de la propia violencia y la reincidencia, ello implica que se debe recurrir a instrumentos que puedan resultar eficientes con el menor costo posible, frente a las infracciones cometidas a un bien jurídico protegido, es decir aplicando métodos restaurativos y aplicando los principios de fragmentariedad y subsidiariedad del derecho penal se excluiría del conocimiento del Ministerio Público aquellas acciones.

Carácter Fragmentario Y Subsidiario Del Derecho Penal

El Derecho penal, dentro del Ordenamiento jurídico, posee una función específica de protección de los bienes jurídicos, sin embargo, esta actividad solo le corresponde en una última parte cuando los demás mecanismos de protección han fallado. Esta funcionalidad ha llevado a que un gran sector teórico defina al Derecho penal como subsidiario de las demás ramas jurídicas.

Esta afirmación, tuvo su origen en la *Teoría de las normas*, que postuló el penalista alemán Binding, a principios del siglo pasado; su premisa se basaba en la

distinción entre la ley penal y la norma; decía que, el delincuente realiza la infracción sobre la norma, pero que la ley penal no tiene más que una función de sancionar lo realizado en contra de la norma.

El Derecho penal, no es el instrumento único de sanción dentro del Ordenamiento jurídico de una nación. En la práctica, todas las ramas jurídicas, tienen su propio conjunto de sanciones que tienen aplicabilidad en toda acción que incumpla la norma. Al Derecho penal le corresponde sancionar con la mayor fuerza requerida a las acciones de mayor intolerabilidad realizados a los bienes jurídicos, por eso se lo define como, “ultimo ratio”, lo que en otros términos quiere decir, que cuando el ataque no sea de mayor gravedad y el conflicto puede solucionarse con alternativas menos radicales que la sanción penal en sí, se debe optar por aplicar las primeras.

En el plano del derecho penal tributario, este principio se relaciona con la efectividad de la intervención estatal, puesto que la acción penal solo deberá ser actividad cuando los mecanismos preventivos, de control y administrativos hayan sido aplicados. Solamente, posterior a ello se podrá justificar el uso del sistema penal.

Subsidiariedad del Derecho Penal

Este principio es aplicado en aquellos casos en que un mismo bien jurídico es protegido por varias leyes, en cuyo caso debería corresponderle al derecho penal sancionar aquellas en la que la lesión producida tenga mayor gravedad y por ello mayor valor jurídico.

La subsidiariedad consiste en recurrir al Derecho penal, como forma de control social y restauración de la paz, solamente en los casos en que otros mecanismos menos graves no sean suficientes, es decir, cuando fracasan las demás sanciones de las otras ramas del derecho.

. De esta forma, como sustenta Bustos Ramírez:

“la norma penal debe ser considerada como un recurso excepcionalísimo frente al conflicto social, donde el Derecho penal no sólo es la última, sino también la extrema ratio, es decir, interviene solamente cuando hayan fracasado todos los demás controles, formales o informales.” (BUSTOS RAMÍREZ, 1997)

Aunque el Derecho penal prevé las acciones de sanción más fuertes, como, por ejemplo, la privación de libertad, no es el único instrumento sancionatorio en el orden jurídico, puesto que casi todas las ramas del derecho poseen su propia facultad sancionadora un ejemplo de ello es el Derecho Tributario en cuyo caso la Constitución y la ley han previsto de la facultad sancionadora. Por lo que, para que la subsidiariedad del derecho penal sea llevada a efecto, deberá preferirse de primera instancia la utilización de los otros mecanismos.

Provistos del carácter de sanción; en seguida, las vías que sancionan de forma no penales, tal como lo son la civil o administrativa; en la hipótesis de que fallaran estos mecanismos, será justificada la acción del derecho penal para ejercer sanción sobre el acto.

Fragmentariedad del Derecho Penal.

Consiste en limitar el accionar del Derecho penal a los ataques de mayor intolerabilidad a los bienes jurídicos más relevantes, es decir, a aquellos en los que, por su interés social, importancia y relevancia son merecedores de la protección penal en razón de su importancia y relevancia.

La protección de los bienes jurídicos es el fundamento del Derecho Penal por lo que, si una norma penal no lo hace, violenta el principio de mínima intervención ya que resultaría arbitraria lo que significaría la nulidad de esta.

Por su parte Muñoz y García, han mencionado en su obra: los tres fundamentos de la fragmentariedad del Derecho Penal; estableciendo así lo siguiente:

“En primer lugar, defendiendo al bien jurídico solo contra ataques de especial gravedad, exigiendo determinadas intenciones y tendencias, excluyendo la punibilidad de la comisión imprudentes en algunos casos, etc. En segundo lugar, tipificando solo una parte de lo que en las demás ramas del ordenamiento jurídico se estima como antijurídico; y, por último, dejando sin castigo, en principio, las acciones meramente inmorales.” (Muñoz & García, 2010).

Así mismo para justificar la intervención penal es necesario la existencia del desvalor de acción y del desvalor de resultado, pues solo con la existencia del doble del

injusto, puede darse una visión de todos los aspectos del injusto penal estableciendo así Muñoz Conde lo siguiente:

“El desvalor de acción es, así, el límite entre una conducta delictiva y otra que lo es, en el sentido de que constituye una especial peligrosidad para los bienes jurídicos. Y el desvalor de resultado tiene relación con el valor de un bien jurídico y la irreparabilidad del ataque a él dirigido, lo que justifica la sanción punitiva” (Muñoz & García, 2010).

Doctrinariamente como se ha podido analizar, por los principios ut supra analizados, el derecho penal es de última el cual debe aplicarse solamente en casos en que un bien jurídico sea gravemente vulnerado sin que otros mecanismos menos graves no sean suficientes, como es el caso de mecanismos administrativos.

El delito de defraudación tributaria doctrinaria y jurídicamente no ha fijado con claridad los límites de la conducta permitida y prohibida, especialmente a la hora determinar el comportamiento prohibido y los sujetos a quienes se puede responsabilizar, lo que genera que ciertas conductas en delito de defraudación tributaria, sean tipos de peligro lo que hace difícil tener un referente para delimitar entre injusto penal e infracción tributaria.

Por lo que, resultaría difícil delimitar el ámbito penal, del ámbito tributario, en síntesis, no existiendo claros lineamientos que delimiten el delito mencionado, se debe procurar aplicar los principios básicos del Derecho penal. El legislador ha previsto proteger la recaudación fiscal a través de la inclusión en el catálogo de delitos como es el Código Orgánico Integral Penal el 10 de febrero del 2014, el delito de Defraudación Tributaria el mismo que antes de su promulgación, se encontraba establecido en el Código Tributario a partir del Título II, Capítulo I, Artículo 340; por lo expuesto es necesario analizar la figura jurídica del delito de defraudación tributaria.

Defraudación Tributaria

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, las infracciones penales tributarias se veían estipuladas hasta el año 2014, en el Código Orgánico Tributario (COT); en el que se determinaban las características del ilícito tributario y su distinción de las infracciones meramente administrativas las mismas que, con la vigencia del Código Orgánico Integral Penal (COIP) publicado en el Registro Oficial Suplemento 180 del lunes 10 de febrero de 2014, y sus reformas, fueron subsumadas en este nuevo código, en el que se integró todas

las conductas penalmente relevantes contenidas en otras normas como es el caso, lo que dio un giro respecto a la concepción del delito de defraudación tributaria.

Actualmente existen varios problemas jurídicos en cuanto a la tipificación de la defraudación tributaria y es que parecería que abarca no solo infracciones dolosas, sino que incluye en este delito a ciertas conductas culposas y les da un tratamiento similar estableciendo cualquier persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, con la finalidad de dejar de pagar en todo o en parte los tributos debidos, será sancionada aun cuando hubiese sido en beneficio de un tercero.

Se evidencia claramente que el legislador en este caso, se ha apartado de la doctrina penal tributaria la cual ha sido clara en determinar como requisito sine qua non el dolo para que se configure el delito lo que se ha establecido como:

“la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal” (Sanchez A. , 2017, pág. 43)

Es claro que, en el artículo antes mencionado, no se describe en ninguna parte que el sujeto activo del injusto, deba actuar con dolo o de manera maliciosa, sino que el simple hecho de incumplir con sus obligaciones tributarias en todo o en parte es penalmente relevante y por ende debe ser sancionada; criterio que no lo comparto.

Y es que, la falta del cumplimiento de las obligaciones tributarias por descuido, desorganización, negligencia o demora en el pago de los tributos debidos no debe considerarse una conducta penalmente relevante si no se han agotado primero las vías administrativas, exigiendo el cumplimiento de las obligaciones pendientes y no llegar al ámbito penal.

El patrón de la mentira en la declaración de impuestos para que sea doloso debe tener como fin dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos. Para que la conducta irregular de un sujeto pueda ser sancionada con la privación de su libertad es necesario probarse fehacientemente que no solamente engañó a la administración tributaria, sino que la perjudicó pecuniariamente para obtener un beneficio para sí o para

otro. Este nexo de engaño y perjuicio monetario son los ejes de la lista de acciones que complementan las posibles conductas delictuosas de una persona.

El delito de Defraudación Tributaria según la doctrina se determina como: *“La infracción de deberes tributarios por parte de aquellos sobre quienes estos recaen constituye condición necesaria de la conformación típica del delito de defraudación tributaria, pero sin embargo no constituye condición suficiente de la existencia del referido delito”* (Sánchez, 2005)

El accionar del sujeto activo debe ser cualquier manifestación de engaño, puesto que la eventualidad de no poder pagar los impuestos por no contar con los recursos económicos deberá reconducirse estos supuestos a la vía administrativa y no penal, bajo este precepto, se debe tener en consideración al principio de mínima intervención penal.

Es decir que para la configuración de este delito es necesario querer causar el daño, el dolo de la acción sería requisito sine qua non de este tipo, al respecto el doctrinario Vicente Días, en su libro “El dolo en los delitos tributarios: Particularidades del aspecto subjetivo del tipo y de su prueba” ha manifestado lo siguiente: *“Si no existen el empleo de medios engañosos capaces de generar en la Administración un error en la configuración de las bases imponibles, su ausencia hace a la ausencia de la conducta defraudadora”* (Urresti & Comes, 2011)

El carácter refractario, fragmentario y sobre todo residual del sistema penal, excluye de su ámbito aquellas conductas que, pese a generar vulneración de bienes jurídicos o conflictos sociales, puedan ser debidamente resueltas por otras áreas del Derecho.

Lo que no significa que por la garantía al principio de mínima intervención penal se excluya la protección de bienes jurídicos protegidos, lo que hacen es racionalizar la intervención penal dentro del marco de un Estado de derechos y justicia.

Se puede cuestionar sí, la acción defraudadora puede ser regulada desde el ámbito penal, o si, por el contrario, esto resulta excesivo y que resulte mejor que se lo trate desde la vía administrativa, por lo cual, para determinar de forma correcta si la defraudación tributaria debe regularse por vía penal, se debe primero establecer con claridad los rasgos que diferencian el Derecho penal, y el Derecho administrativo sancionador.

En el Derecho penal, se debe delimitar el bien jurídico que se ve afectado en el cometimiento del delito, donde en últimos años, no solo se ha desarrollado una perspectiva de protección a bienes jurídicos de carácter individual, sino que se abarca a aquellos bienes que en su lesión manifiestan una importancia clave en la sociedad. Bajo esta perspectiva, se puede señalar que lo penal observa a los bienes jurídicos que tienen una relación macro social y que la afectación radica en el conjunto y no tanto en las relaciones individuo-individuo. La problemática en esto, es que la perspectiva macro, generalmente logra traspasar a perspectivas individuales.

Esta situación tiene su alcance en el delito de defraudación tributaria, en donde se extrapolan las perspectivas particulares del patrimonio, o micro social, hacia el ámbito macro social, lo cual genera consecuencias nada positivas, puesto que se generan contradicciones y confusiones en la determinación del bien jurídico en el tipo penal. Esto debe ser planteado de tal forma, que no queden dudas en la determinación de lo injusto, y conocer con certeza que es lo que se protege y defiende.

La determinación del bien jurídico a defender en el delito tributario siempre ha estado llena de controversias y posturas contradictorias. Por una parte, hay teorías que niegan la existencia del bien jurídico como tal, y otras que justifican la existencia del mismo desde una perspectiva meramente patrimonialista.

En las tesis funcionales, se descarta como bien jurídico al patrimonio, sino que, por el contrario, se toma a la Administración tributaria y su función de generar ingresos al Erario público como lo que debe ser defendido. Sin embargo, cabe señalar que este tipo de planteamiento es muy riguroso, puesto que no solo contempla la función administrativa, sino la redistribución de la renta, por lo cual, el bien jurídico protegido consiste en las satisfacciones básicas de un Estado social, y por ello, en ese sentido, los delitos que se cometen contra el Estado en el aspecto tributario, atentan de forma muy grave a los recursos que se requieren para cubrir las necesidades de toda una sociedad.

Por otra parte, las tesis que afirman que el bien jurídico protegido en la defraudación fiscal es el patrimonio, son dominantes en la doctrina como en la jurisprudencia. Hay vertientes que señalan que no solo se realiza una afectación a la disminución de las arcas estatales, sino que se afecta a toda una política económica, lo que incide en el ahorro, inversión y distribución de los recursos, por lo cual, no solo basta lesionar el derecho de crédito, sino que también se requiere de un efectivo perjuicio

patrimonial, puesto que la defraudación, por su contenido económico debe generar un perjuicio evidente.

Cabe tomar en cuenta que la propia Constitución de la República garantiza a los ciudadanos, tal como lo expresa el Art. 76 en su numeral 6: *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) La debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”* (Asamblea Nacional, 2008), por ello si estas son imprudentes o negligentes deben atenderse como INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS y no considerarse como delitos sancionados con prisión, ya que también la Carta Suprema establece: *“Art, 66 Se reconoce y garantizará a las personas: 29. Los derechos de libertad también incluyen: c) Que ninguna persona pueda ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias.”* (Constitución de la República del Ecuador, 2008), obligaciones entre las que podemos citar a la de pagar los tributos establecidos en la Ley.

Si bien es cierto uno de los roles del Estado es satisfacer el gasto público, a través de recursos obtenidos principalmente de tributos, y que el impago o el pago no realizado conforme a derecho por los contribuyentes imposibilita o retrasa el incumplimiento cabal de las obligaciones, no es ajeno que las Administraciones Tributarias poseen sobrados mecanismos para exigir el cumplimiento de los mismos (sanciones administrativas, intereses, recargos, procesos persuasivos, determinativos, coactivos, claramente definidos en la normativa vigente), no existe la necesidad de la intervención penal por la falta de contribución económica por parte de este.

En función de lo expresado, se observa que actualmente no existe la exigencia en nuestra ley del elemento intencional (dolo), y del ardid o engaño (simulación, ocultación, omisión o falsedad) para que se configure realmente la defraudación, no imponiendo incluso la exigencia de requisitos de procedibilidad o de pre prejudicialidad.

Y es que, tal como lo establece Zavala Egas (2008) *“las cuestiones previas o prejudiciales que si bien no son parte del proceso mismo, se encuentran vinculadas, pues constituyen cuestiones que deben ser satisfechas antes de acceder a este”* (pág. 70).

Es decir, en este tipo de delito no debería ejercerse la acción penal, cuando no exista previamente una acción en firme o sentencia ejecutoriada, en donde se establezca la presunción de una defraudación tributaria, determinando el presunto perjuicio al Estado que no ha podido ser resarcido.

Con la existencia de bastos mecanismos para ejercer las acciones administrativas tributarias, tendientes a cumplir los fines recaudatorios, se vuelve complejo diferenciar la existencia de un delito y no de una mera sanción administrativa. Recordando además que, en virtud de las propias acciones del Servicio de Rentas Internas, este ente tiene hasta 6 años para la determinación de un tributo.

Con las ahora resoluciones del Servicio de Rentas Internas mediante las cuales, algunas empresas son declaradas como “fantasmas” incluso después de 5 años de existencia jurídica, donde algunas incluso, por acción u omisión han dejado de funcionar por 2 o 3 años antes de su declaración, y ha sido imposible, para el ente administrativo tributario, ubicar a sus representantes legales, no se vuelve factible demostrar dicha relación comercial, desconociendo sus gastos e incluso actualmente denunciándolos por una presunta defraudación tributaria.

Analizando la problemática del artículo antes mencionado, y un poco abordando la dinámica que se lleva a cabo en la actualidad, cabe las siguientes preguntas: *¿Se encuentra justificada la intervención penal, cuando el propio ente administrativo tributario no ha ejercido como debe de ser sus competencias atribuidas por ley? ¿La administración tributaria, está realmente regulando y controlando a los contribuyentes? ¿No es acaso necesario, un control previo a la obtención del RUC para evitar este tipo de situaciones?*

La tipicidad es la descripción de las conductas que están prohibidas por ley, lo que incluye la estructura del tipo penal, sobre el que se debe analizar los elementos constitutivos. Según el artículo 25 del Código Orgánico Integral Penal (2016), indica que los tipos penales “describen los elementos de las conductas penalmente relevantes”. (pág. 12); El cual se fundamenta en establecer la trasgresión a un bien jurídico protegido, atribuible a uno o varios sujetos, que en nuestra legislación puede ser una persona natural o jurídica.

El tipo penal se compone de dos elementos, lo objetivo y lo subjetivo. Lo objetivo cubre el aspecto externo de la conducta y está constituido por la normativa, el sujeto activo y pasivo, bien jurídico lesionado y el nexo entre resultado y acción. Por contraparte,

lo subjetivo, incluye lo psíquico del sujeto activo, las causas por las que generó la acción y/o terceros, que se conforma por la culpa y el dolo.

Sujetos activos y pasivos de la Defraudación Tributaria.

En el Ecuador, el delito de Defraudación tributaria cuenta con un primer elemento constitutivo que hace referencia a la actuación de la persona, natural o jurídica, como sujeto activo del delito, que debe ejecutar una o varias de las conductas establecidas para este tipo penal; no haciendo referencia a una condición especial, como por ejemplo contribuyentes o sujetos pasivos del tributo, sino que más bien el legislador le ha dado un carácter amplio dando paso a que cualquier persona que afecte gravemente los intereses recaudatorios del Estado, podría ser procesada penalmente.

La doctrina ha definido al sujeto activo del delito de la siguiente manera, Estrada menciona lo siguiente:

“El sujeto activo, es la persona que perpetra un hecho punible y a quien se le imputará responsabilidad penal por el cometimiento de ese hecho punible, pero esta responsabilidad solo puede ser atribuida a seres humanos que son quienes pueden realizar conductas, y esto tiene mucho sentido, ya que, en épocas históricas, se llegó a arrogar responsabilidad penal a todo lo que ocasionara un daño a la sociedad, y es así que por ejemplo, se condenaba a animales.” (Estrada, 2015, pág. 8).

Actualmente, se ha pretendido expandir el alcance del sujeto activo, por lo que ahora esto se extienda a personas jurídicas, por ello, en algunos ordenamientos jurídicos, que incluye al ecuatoriano, la responsabilidad de tipo penal se extienda a organizaciones jurídicas, tales como empresas, asociaciones, corporaciones, lo cual se expresa en el COIP (Código Integral Penal, 2016) en su artículo 49:

Se debe recordar que el tipo penal solo puede tener consumación cuando se produce un comportamiento humano lesivo, puesto que las personas son las únicas que cuentan con la capacidad para exteriorizar su voluntad dañina, por lo que por conclusión lógica se puede decir que solo a los humanos se les puede atribuir una responsabilidad penal. En el caso de las personas con vida jurídica, estas solo responden bajo la voluntad de personas naturales, por lo que resulta algo absurdo y contradictorio el procesar una persona jurídica por medio de su representante legal.

En casos como el español, para que la persona jurídica pueda ser declarada penalmente responsable del cometimiento de un delito, se deben cumplir las siguientes condiciones. a) que el delito haya sido cometido por una persona natural relacionada a la personería jurídica, b) empleados que hayan cometido el delito sin que existe un debido control; en segundo término, el delito debe haberse cometido en nombre de la empresa y en su beneficio, lo que constituye la base de la imputación. Otro aspecto a destacar en el modelo español, es que la responsabilidad penal de la persona jurídica no se basa solamente en su actuación social y comercial, sino que también es responsable de las acciones que realizan las personas físicas en su nombre, ámbito y para obtener un beneficio.

En el caso específico de la descripción de la conducta penalmente relevante prescrita en el artículo 298, esta cuenta con un primer elemento que se refiere a la actuación de la persona en general, natural o jurídica, como sujeto activo del delito, quien debe ser el ejecutor de una o varias de las conductas exigidas en este tipo penal; la norma no hace referencia a ninguna condición especial que deba tener este sujeto, como por ejemplo no dice contribuyentes únicamente o sujetos pasivos del tributo, sino que tiene un carácter amplio puesto que cualquier persona podría ser procesada penalmente por afectar gravemente los intereses recaudatorios del Estado.

Por otra parte, cuando se habla del sujeto pasivo, se describe a la persona sobre la cual se ha cometido la acción dañosa, y a quien se le ha afectado el bien jurídico. Y, por último, el nexo causal, se refiere a la relación existente entre acción y resultado; es decir, la relación que existe entre la conducta y resultados, esto describe la relación de causalidad.

El Estado, para el cumplimiento de sus objetivos, requiere de los recursos que deben ser recaudados y administrados por los organismos que hayan sido creados, mediante ley, para esa finalidad, antes que tengan las competencias para actuar acorde al marco de relaciones jurídicas que existe entre la nación y los contribuyentes.

Mecanismos Administrativos del Servicio de Rentas Internas.

El Servicio de Rentas Internas (SRI) forma parte de la Administración Tributaria Central, que responde de forma estricta a la actividad y función del Estado, en referencia

a los tributos nacionales que están orientados a financiar el Erario nacional, cuya dirección pertenece al poder ejecutivo.

El SRI fue creado por Ley, en el año de 1997, según Registro Oficial No. 206 del 2 de diciembre de ese mismo año; ente que se constituyó como un organismo autónomo de derecho público, fondos propios, jurisdicción nacional y neutralidad política para la administración de los tributos. Está conformado por un Directorio, presidido por el Ministro de Economía, integrado además por los Superintendentes de Bancos y de Compañías, representantes de las Cámaras de producción, y el Ministerio de Comercio Exterior.

Entre las facultades que tiene el SRI, contempladas por Ley para el actuar de los funcionarios de la administración tributaria para regular las declaraciones de tributos de los contribuyentes se encuentran las siguientes: reglamentaria, determinadora, recaudadora, resolutoria; y sancionadora; tal como consta en el artículo 67, del Código Tributario (2018)

Facultad Reglamentaria

O también llamada la facultad de aplicación de la ley, esto se refiere a la potestad que tiene la administración pública para la emisión de actos unilaterales para la creación de normativa jurídica que constituyen en lo posterior, la fuente de derecho para la Administración Pública.

Facultad Determinadora

Para poder lograr la completa recaudación de los tributos, se debe conocer efectivamente el monto de la obligación tributaria, esto se conoce como la determinación de la obligación tributaria. En este proceso se verifica que lo realizado por el sujeto pasivo en transacciones, tenga conformidad con lo que se haya en sus declaraciones. La determinación tiene dos formas de realización: la determinación directa y la determinación presuntiva.

La determinación directa se realiza sobre la base de los archivos contables del contribuyente, o de documentos en posesión de terceros, relacionados con sus transacciones y actividad económica, para determinar de forma precisa el monto de dinero

que debe pagar con concepto de tributo el contribuyente. La presentación de informes y/o documentos está exigido por la Ley, para poder cumplir dicho propósito

La determinación presuntiva, por el contrario, procede cuando existe la imposibilidad de determinar sobre una base documentada y cierta para definir la obligación tributaria, lo que hace que el impuesto se presuma en base a indicios, situaciones u otros elementos de juicio que posibiliten deducir la base imponible, el monto de la obligación y la alícuota de tributo. Para que este tipo de determinación proceda, deben darse los siguientes aspectos: falta de declaración por parte del sujeto pasivo; y, documentos de respaldo no aceptables (Loyola, 2014)

Respecto a la caducidad de los procesos de determinación de la Administración Tributaria, el Código Tributario plantea lo siguiente que

Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo; 2. 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, 3. 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. (Asamblea Nacional, 2018, pág. 15)

Este proceso inicia con una orden de determinación que se notifica al sujeto pasivo, en la cual se detalla el(los) periodo(s) fiscal(es) a los que se realizará revisión, el impuesto que se revisará, así como el funcionario que será responsable del proceso por parte de la Administración Tributaria.

Cuando una orden de determinación se emite cuando falta menos de un año para que la aplicación de la caducidad, la Administración Tributaria tiene un año como máximo desde la emisión de la orden, para extender por un año más los plazos que se expresan en el art. 94. Si, por el contrario, se la realiza faltando más de un año, este proceso deberá cumplir los plazos establecidos. En caso de que el proceso de determinación terminará luego de los plazos indicados, el proceso como tal no tendría validez, puesto que la facultad que posee la Administración Tributaria para tal finalidad habría caducado (Vásquez M. , 2014).

Facultad Recaudadora

Se refiere a la recaudación que se realiza sobre los derechos que tenga el Estado, realizados por los organismos y entes que tienen atribuidas por Ley y para sí la gestión recaudadora. En este aspecto, la recaudación también puede ser realizada por agentes de retención que son personas naturales o jurídicas que, en su posibilidad de retener tributos, tengan por mandato legal o disposición reglamentaria la obligación de ejecutar dicha recaudación.

Dentro de esta facultad, existe la posibilidad de la prescripción de cobro, que permite, ya sea a personas naturales y jurídicas, tomar esta oportunidad, siempre y cuando se hayan cumplido los plazos establecidos legalmente en el Código Tributario. Esta deberá de ser alegada de forma expresa por el sujeto pasivo, quien busca beneficiarse de esta acción; el juez o el administrativo no podrán declararla por sí mismo.

El plazo de la prescripción de la acción de cobro, se dará en el plazo de cinco años, desde que fueron exigibles; y, en siete, tomando en cuenta el tiempo desde que la declaración tuvo que ser presentada, tanto como si no se lo hubiera hecho o hubiese estado incompleta

Facultad resolutoria

El SRI, como autoridad administrativa determinada por la ley, tiene la obligación de expedir las resoluciones en función a toda consulta, petición, reclamo o recursos que, en facultad de sus derechos, presenten los contribuyentes pasivos del tributo o quienes se consideran afectados por actos de administración tributaria.

Cuando existan controversias entre la administración tributaria y los contribuyentes, que se deriven de aplicación de leyes, reglamentos o resolución de multa, donde estos últimos pueden realizar impugnación en materia tributaria, con el fin de revisar la legalidad de lo dictado por la Administración Tributaria, al considerarlo como reclamable o apelable (Cruz R. , 2017).

Esta etapa corresponde a la jurisdicción contencioso tributaria, que es improrrogable e indelegable, que se refiera a la potestad pública de saber y resolver los conflictos que se generan entre los sujetos activos y pasivos del impuesto.

Facultad sancionadora

Respecto a lo que expresa el artículo 70 del Código Tributario, indica que *“las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los caso y en la medida previstos en la ley”* (Asamblea Nacional, 2018, pág. 26) El Servicio de Rentas Internas, tiene como una de sus facultades el imponer sanciones de conformidad con la ley.

Las sanciones que aplica la Administración tributaria, surgen por el incumplimiento de las obligaciones que las personas y sociedades deben acatar de acuerdo a la ley, las cuales son:

- Inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC).
- Impresión de facturas o notas de venta en lugar autorizada y emisión en cada transacción.
- Identificar la tarifa IVA que grava la actividad económica desempeñada.
- Llevar contabilidad o un registro de compra ventas, para los que no están obligados al registro contable.
- Declaración de IVA e Impuesto a la Renta.
- Declaración Patrimonial (en caso de que aplique, si los activos que posee la persona natural superan la base imponible de Doscientos veintiséis mil doscientos dólares).
- Pago de impuestos que correspondan.

Las sanciones que el Servicio de Rentas Internas ejecuta dependerán de la infracción cometida, en el caso de declaraciones tardía u omisiones en IVA, impuesto a la Renta, impuesto a la salida de capitales, declaración patrimonial, entre otros, tanto como agente de percepción y retención, procede el pago de sanciones pecuniarias, establecidas por un funcionario mediante una resolución de sanción (AndersenTax & Legal, 2016).

Cuando un contribuyente que posea un local físico, no cumpla con sus obligaciones tributarias y a pesar de la notificación que el SRI realice para que realice el pago de sus obligaciones no acude a ponerse al día con los impuestos que debe. La administración tributaria en operativos, ejecuta el cierre de los locales comerciales como

acción ejemplar, cuya vigencia se mantiene hasta que el sujeto pasivo cumpla con su deuda.

Para situaciones más complejas como, por ejemplo, no registro de empleados, no estar registrados como patrono en el IESS, encontrarse en mora en el pago de planillas o no contar con activo a su nombre, que permitan evidenciar su existencia real, durante un año previo, el SRI está facultado para suspender o cancelar de oficio del RUC (Parrales, 2017).

Principios del Derecho Tributario aplicados a delitos de defraudación tributaria.

Los principios generales del Derecho Tributario se dividen en dos vertientes, unos se relacionan con el Derecho tributario estructural y los otros aluden a los elementos procedimentales de la realidad tributaria, siendo el delito de Defraudación tributaria la infracción de deberes de los contribuyentes afectando gravemente a los intereses recaudadores del estado por lo que es necesario analizar los principios del derecho tributario a fin de que se concadenen al delito de defraudación fiscal.

1. Principio de la capacidad contributiva

Se refiere a aquella capacidad potencial que tiene el sujeto pasivo de aportar al patrimonio y al erario público, y con ello, a las necesidades de recursos y que no se afecte su capacidad de generarlos, so pena de convertirse en una acción de confiscación. En su alcance jurídico, este principio se manifiesta mediante dos expresiones: la primera relacionada a las posibilidades del individuo, y la segunda, por un criterio de ordenamiento que establezca la paridad impositiva; para que de esta manera la normativa jurídica se base en un criterio razonable y no en la discrecionalidad o arbitrariedad pública.

2. Principio de redistribución de riquezas

Se entiende a este principio como la función redistributiva a la finalidad estatal de reciclar sus ingresos por concepto tributario para que otros sectores obtengan beneficios por políticas sociales, sin que esta acción perjudique a la capacidad contributiva de quienes crearon inicialmente estos recursos.

Los impuestos cumplen la función de redistribuidores, principalmente en el caso de los impuestos a la renta, ya que se llevan recursos del sector privado hacia las necesidades de la sociedad (Oliva & Trujillo, 2015). Esta asignación de recursos hacia los presupuestos del Estado, se puede considerar como una práctica de equidad social desde lo tributario, debido a la distribución de las riquezas (Saltos, 2017)

3. Principio de legalidad

De acuerdo a lo dicho por este principio, solo la Ley, generada desde el poder Legislativo, puede incidir en la propiedad individual del ciudadano para obligarlo a la contribución tributaria, y este debe tener la certeza de que así suceda.

4. Principio de la tipicidad de la Tributación

Este principio implica que la norma que emane la obligación tributaria no puede ser un mandato con interpretaciones flexibles o constituido de forma genérica, sino que, por el contrario, debe de estar establecido con la absoluta certeza, para que exista una estructura típica y cerrada que brinde las garantías jurídicas correspondientes.

5. Principio del deber de colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria

Este principio se refiere a la veracidad de los obligados al pago de los tributos. Este se enfoca a proteger la correcta y adecuada exteriorización de la información para corroborar la base imponible con la cual se asegura la correcta recaudación de la deuda que se reconoce.

6. Principio del efectivo contradictorio

En virtud de este principio, se establece que el sujeto pasivo debe contar con todos los recursos apropiados para poder ejercer su defensa, lo que incluye la asistencia legal adecuada, así como también la existencia de un sistema procesal penal tributario que garantice la igualdad de oportunidades de ambas partes a ser tomadas en cuenta para el esclarecimiento de los hechos; y, el derecho a un procedimiento racional breve.

7. Principio de la obligatoriedad

Este principio no solo abarca a la obligación impositiva del tributo, sino que debe dar certezas y garantías por medio de una regulación detallada de todos los aspectos de la relación tributaria, lo que incluye: plazos, frecuencia de pago, modo y consecuencias que se deriven del incumplimiento en el pago del tributo.

8. Principio de la patrimonialidad

El tributo limita la riqueza patrimonial de la persona, debido a que se la despoja de una parte de sus ingresos, réditos o de su propio patrimonio, en cumplimiento de la obligatoriedad de la deuda.

Sin embargo, esto no quiere decir que se deba asociar inexorablemente la naturaleza patrimonial de la afectación que sufre el sujeto con el bien jurídico afectado, que correspondería al patrimonio del Estado, como el bien tutelado por la normativa tributaria (Cervini, 2009).

9. Principio de igualdad y desigualdad selectiva

Este principio surge de la capacidad contributiva, para lo cual la administración de justicia recurre a una desigualdad selectiva para salvaguardar las condiciones particulares y subjetivas de las personas sometidas a la obligación y justicia tributaria. Para lo cual se considera que la utilidad que un individuo percibe tiene relación con la cantidad de riqueza.

La progresividad en este principio promueve la salvaguarda a las condiciones particulares y subjetivas de las personas que se deben someter a lo determinado por ley por el Estado. Para poder alcanzar justicia tributaria, se vuelve necesario considerar que la utilidad que un individuo obtiene por poseer riquezas es inversamente proporcional a la riqueza disponible (Cervini, 2009)

10. Principio de interrelación espacial de la imposición

Un exceso de tributación en los ciudadanos, puede colocar a un país fuera de las relaciones internacionales, por lo cual, el poder de imposición de cada nación, tiene una limitación natural, comparada con el poder impositivo que posee cada Estado, para ello,

se deben de establecer medidas de reducción o de estímulos tributarios con los países con los que existen relaciones internacionales.

11. Principio de la cultura de la legalidad tributaria.

Los contribuyentes deben de ser conscientes de la solidaridad inherente respecto al pago del tributo con sus conciudadanos y dejar de ver al tributo como obligación, lo cual deja a la eficacia de la administración de los tributos, supeditada al control y a la represión. Para que se dé este principio, el Estado debe promocionar el desarrollo de la cultura tributaria para que alcance y afecte de forma positiva a la comunidad.

Sin embargo, estos principios particulares deberán ser reconducidos al Derecho penal común y sus principios generales, lo que, por consiguiente, permite asumir que un enfoque eficiente y de plenas garantías en el Derecho penal tributario supone un nexo con las categorías intra-dogmáticas y formales del Derecho penal común, relacionadas con aquellas de raíz constitucional y que se encuentren vinculadas con la promoción efectiva de los derechos de la persona humana.

Justicia restaurativa

Siguiendo la postura del (Zavala Egas, 2008) sobre la imposibilidad de procesar penalmente por deuda tributaria. La Organización de las Naciones Unidas ONU desde inicios del siglo XXI ha planteado dentro de sus puntos de análisis la justicia restaurativa como mecanismo de la resolución de conflicto en materia penal.

Así, la Organización de las Naciones Unidas ha manifestado lo siguiente:

“(...) que la justicia restaurativa no pretendía ofrecer una respuesta completa o amplia a la delincuencia. Se aceptaba en general que muchos factores económicos y sociales subyacentes contribuían a la aparición de la delincuencia y que las políticas y medidas para hacer frente a esos factores seguían siendo importantes, tanto para prevenir la delincuencia como para reducir sus efectos perjudiciales en las personas y en la sociedad.” (ONU, 2002)

La justicia restaurativa no tiene como finalidad la desaparición del poder punitivo del estado a través de un sistema penal acusatorio, que tiene por objeto la protección de un bien jurídico protegido, sino que se busca proteger el derecho de la víctima y presunto victimario, coligiendo aquel daño causado.

Así mismo en dicho informe la Organización de las Naciones Unidas ha dicho al respecto: “*Reconociendo que el uso de la justicia restaurativa no menoscaba el derecho de los Estados de perseguir a los presuntos delincuentes*” (ONU, 2002)

Es decir, la aplicación de la justicia restaurativa en materia penal bajo ningún concepto dejaría de lado al sistema penal acusatorio ecuatoriano o menoscabaría en el Ius Puniendi del Estado o el derecho a la verdad y reparación de la víctima, sino que, con la restauración del bien jurídico afectado y la garantía del derecho de las partes se alcanza la *paz social* que se vio afectada.

Consciente de que este enfoque da a las víctimas la oportunidad de obtener reparación, sentirse más seguras e intentar cerrar una etapa, permite a los delincuentes comprender mejor las causas y los efectos de su comportamiento y asumir una genuina responsabilidad, y posibilita a las comunidades comprender las causas profundas de la acción delictiva, promover el bienestar comunitario y prevenir la delincuencia (ONU, 2002)

En muchas de las conductas tipificadas en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, la aplicación de esto se daría con el uso de los métodos administrativos tributarios contemplados en la ley.

El injusto penal tributario, si bien constituye un delito que afecta a las arcas y a la facultad recaudadora del Estado, no es menos cierto que existe la posibilidad de que, con medidas de tipo administrativo como la cancelación del Registro único de Contribuyentes, o la aplicación de multas, intereses y recargos por haber afectado los intereses del Estado, se garantizaría no sólo la restauración del daño sino que, además no se activaría el sistema penal y los efectos criminógenos de las penas.

En teoría, la finalidad de esta justicia, es dar solución a los problemas que involucran a víctima, ofensor, instituciones y comunidad, cuyo propósito básico es hacer conciencia de que el comportamiento delictivo no constituye solamente una violación a la Ley, sino que también logra lesionar a la víctima y repercute directamente en la comunidad.

La justicia restaurativa es un proceso que resuelve el problema de la delincuencia, a tener un enfoque en la compensación del daño causado a las víctimas, sin que esto implique con ello la impunidad de la conducta ejecutada, sino al contrario busca que los

delincuentes/ ofensores se responsabilicen de su accionar y resultados, e involucra muchas veces a la comunidad en la solución del problema.

Ya se ha mencionado antes que los programas restaurativos, no excluyen, sino que complementan el sistema de justicia penal existente, de algún modo racionalizando la intervención penal. Es importante señalar que la intervención restaurativa puede aplicar en cualquier etapa del proceso de justicia penal, e incluso antes de entrar en una instancia penal.

Si bien en términos generales se podría considerar, justicia haría referencia a aquella solución ordenada por un órgano jurisdiccional, en los últimos años ha existido un auge en la vertiente de desjudicializar la administración de justicia, incluyendo a particulares en la solución del conflicto, esto claramente se ha evidenciado en por ejemplo los mecanismos arbitrales para la resolución de conflicto.

Constitucionalmente, los órganos, entidades y sus servidores están en la obligación de permitir a los ciudadanos acceso a un justicia rápida y eficaz con estricto cumplimiento a lo establecido en los artículos 11 y 76 de la Constitución Vigente del Ecuador, y es que todos los servidores judiciales deben actuar con apego al derecho al debido proceso, celeridad, eficacia y eficiencia.

El Instituto Interamericano de Derechos Humanos, ha señalado que en términos de justicia *“Es la posibilidad de que cualquier persona independientemente de su condición, tenga la puerta abierta para acudir a los sistemas de justicia, si así lo desea, a mecanismos e instancias para la determinación de derechos y la resolución de conflicto a pesar de que en algunas instancias pueda requerirse la modificación de leyes existentes.”* (Nava & Breceda, 2014)

Tomando en consideración lo manifestado, la doctrina ha establecido cuatro puntos principales en los que puede operar los procesos de justicia restaurativa los cuales son:

1. *En el nivel de policía: Es decir antes de presentar la denuncia o en su defecto de la audiencia de calificación de flagrancia.*
2. *En los procesos judiciales, que es después de la formulación de cargos, pero antes del cierre de la instrucción fiscal, en nuestro caso.*

3. *A nivel de tribunal: hasta antes del pronunciamiento de la sentencia en la audiencia de juzgamiento; y,*
4. *A nivel de corrección: Como una alternativa a la privación de la libertad, como parte o además de una sentencia que no implique reclusión, durante el encarcelamiento o a partir de la liberación de prisión. Lo que en nuestro país implicaría a ser la suspensión condicional de la pena. (Ortiz, 2014)*

Además, en ciertos países, los procesos restaurativos son dados en forma paralela al proceso típico judicial. Es decir, existiendo una investigación en materia penal se podría aplicar métodos restaurativos como en el caso del delito de defraudación tributaria, pagando los impuestos debidos, resarciendo el daño causado. La doctrina ha mencionado que los programas restaurativos no sólo son aplicados dentro del proceso judicial penal, sino que se puede plantear de manera extrajudicial como por ejemplo en sede administrativa.

Así se evidencia en el cuadro que se encuentra a continuación, en donde los programas restaurativos incluso pueden ser sugeridos por agentes policiales en los casos de delitos como el robo, por ejemplo.

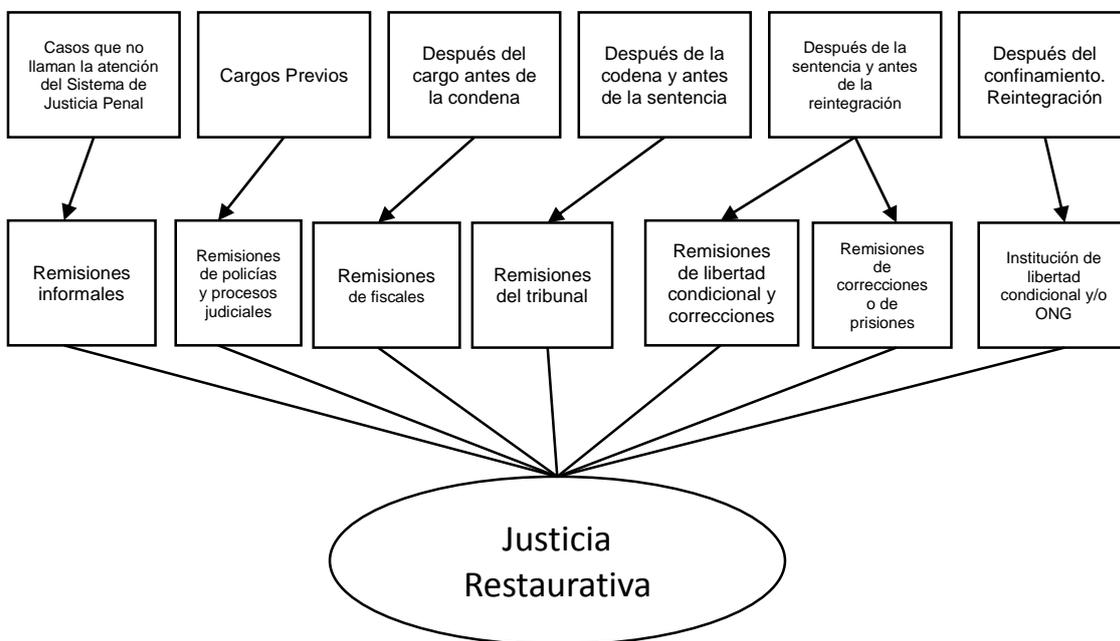


Ilustración 1 Justicia Restaurativa

(ONU, 2002)

Como se evidencia en algunos casos, puede preferirse primero iniciar un proceso de justicia restaurativa antes de ser remitido como un delito en el que deba intervenir el sistema de justicia penal, como podría ser el caso del delito de defraudación tributaria que, existiendo la posibilidad de resolver el conflicto por la vía administrativa tributaria no se vería justificada la intervención penal.

Si bien el término *justicia* podría interpretarse en un ámbito *jurisdiccional*, es por mandato constitucional que toda autoridad tanto judicial como administrativa debe garantizar la aplicación de los principios del debido proceso, por lo que es competencia de las autoridades administrativas determinar la debida proporcionalidad de las infracciones de los contribuyentes.

En este sentido sí, el ente administrativo tributario tiene la competencia establecida por ley, para realizar actos administrativos tendientes a regularizar la situación de los contribuyentes con la finalidad de recaudar los tributos debidos, lo que conllevaría a aplicar métodos restaurativos en sede administrativa pues, con el pago o el resarcimiento del presunto perjuicio económico al Estado, no se vería justificada la intervención penal.

Principios de la Justicia Restaurativa

La justicia restaurativa surgió como movimiento al englobar una propuesta que replanteó las necesidades que se generaban por los crímenes y por los actores relacionados al acto. Se preocupaba también por la inclusión de necesidades que no se estaban abarcando y de nuevas partes e interesados en el proceso, que incluye a la víctima y a comunidad (Tonche & Umaña, 2017)

Existen varias conceptualizaciones respecto a los principios que caracterizan a la justicia restaurativa, se mencionarán en esta investigación a los que reflejan los aspectos que se consideran esenciales en un sistema de justicia para garantizar la práctica restaurativa.

Howard Zehr (2010), menciona tres pilares o aspectos claves en los que se basa la justicia restaurativa, los cuales son:

- La justicia restaurativa se centra en el daño
- Las ofensas conllevan obligaciones

- Compromiso y participación

La justicia restaurativa se centra en el daño

El crimen en este tipo de justicia, se concibe como un daño generado hacia las personas y a la sociedad, en contraste con la visión legal tradicional, en la que el Estado se preocupa en demasía por las leyes y reglamentos y ocupa el papel de principal víctima, cuando en la práctica, la realidad es otra.

Al ubicar la principal preocupación en que los ofensores reciban su castigo, los sistemas judiciales otorgan a las víctimas un interés secundario, lo que descuida el daño inherente causado hacia los afectados en sus roles y necesidades generadas.

Esta justicia busca la reparación del daño como acción primordial y concreta, con una perspectiva que se centra en que la justicia tome parte en las necesidades de la víctimas a pesar de que no se haya detenido a ofensor alguno, por lo cual, se puede decir que, bajo esta premisa, la justicia debe partir de una preocupación real por las necesidades de las víctimas.

Sin embargo, a pesar que el principal enfoque hacia las necesidades es el daño sufrido por las víctimas, se debe considerar también el daño por el que pasan los ofensores y las comunidades. Para lo cual, puede que sea necesario, abordar la causalidad que generó el hecho. La justicia restaurativa tiene como finalidad conseguir una experiencia que sane a todos los sujetos involucrados.

Las ofensas conllevan obligaciones

La justicia restaurativa destaca la importancia de la responsabilidad directa del ofensor y de las obligaciones que este debe asumir. Bajo la perspectiva del sistema legal, se considera que la responsabilidad se asume total y directamente cuando el ofensor recibe su pena; pero, si el enfoque se centra en el daño, se debe hacer comprender al ofensor la magnitud de lo causado y la responsabilidad que debe asumir por tal hecho. Los ofensores deben comprender el daño generado, bajo el entendimiento de la magnitud del mal causado y de las consecuencias de las acciones realizadas. Esta comprensión trae implícita la responsabilidad de enmendar el daño causado, tanto de una forma literal como simbólica (Zehr, 2009. citado en Rodríguez, 2015).

Dentro de esta perspectiva, la obligación primordial le corresponde asumir en un primer momento al ofensor; sin embargo, se debe evaluar el papel que la comunidad y la sociedad tienen en la generación de factores para que suceda el daño, y las obligaciones que aquello conlleva.

Compromiso y participación

El principio de participación indica que las partes afectadas por el crimen, es decir, víctima, ofensor y comunidad, puedan ejercer roles claves dentro del procedimiento judicial. Cada uno de los intervinientes debe poseer acceso a la información de sus contrapartes y debe participar en la decisión sobre lo que se requiere hacer para la obtención de justicia (Rodríguez M. , 2015).

Esto incluye, en ciertas ocasiones, la realización de diálogos directos entre los involucrados, tales como conferencias o mediación entre víctima-ofensor. De esta manera, las partes comparten sus experiencias y perspectivas particulares para en lo posterior, llegar a un consenso del accionar que se deberá adoptar frente a la resolución respecto al crimen. En algunos casos, la comunicación entre los involucrados, no se realiza de forma directa, sino a través de representación u otras formas. Por lo tanto, este principio involucra a un número mayor de intervinientes en comparación a los procesos judiciales tradicionales.

Por otra parte, para Beloso estos principios son:

- 1. Compensación: La compensación o resarcimiento no es sólo económico, puede llegar hacer simbólico.*
- 2. Reintegración: Reingreso de la persona en la vida de la comunidad, en lugar de aumentar población reclusa, le permite al infractor reinsertarse a la sociedad.*
- 3. Encuentro y participación: Tras la aprobación del mediador, y una vez evaluadas las circunstancias, todos pueden contar lo que han visto, se puede saber qué pensaba el infractor cuando cometió el delito. Conocer las versiones y emociones de las partes involucradas, permite que se logre empatía, el sentido de responsabilidad, el resarcimiento y el perdón (Beloso, 2010, pág. 15)*

Con esto se entendería que el espíritu de la justicia restaurativa fue concebido para que el infractor tenga conciencia social del cometimiento del delito, y la víctima en un ambiente reconciliador, pueda ver en él un ser humano con derechos a resarcir cualquier daño que le haya causado. El uso de la justicia restauradora no menoscaba el ius puniendi del Estado, más bien pretende complementarlo con el uso de otras medidas alternativas. No solo se requiere de reformas en las leyes que rigen un sistema de justicia punitivo en un estado, además de este, se necesita la participación activa de toda la sociedad para comprender las prácticas restaurativas que se quieren materializar, se requiere de un cambio de mentalidad.

Acuña, menciona lo siguiente:

- *“La participación de los implicados es voluntaria: La víctima y el agresor tienen total libertad de acudir al proceso y tienen la posibilidad de retirarse en cualquier momento. Ninguna de las partes está forzada a llegar a un acuerdo.*
- *La justicia restaurativa busca un sentido pleno y directo de responsabilidad: La responsabilidad supera la concepción de la violación de la ley y no se trata de una justificación por parte de los ofensores, acerca de los actos cometidos; sino más bien comprender, cómo estas acciones han perjudicado a otras personas. En este sentido el proceso restaurativo no implica “encontrar un culpable”, sino que parte de la base que el agresor participa voluntariamente y explica a la víctima y a la comunidad la razón de su actuación y le pide disculpas por ello. Así mismo la participación del agresor no podrá utilizarse como admisión de culpabilidad en procedimientos jurídicos ulteriores.*
- *Las reuniones intentan reagrupar lo que se haya dividido: El proceso restaurativo se dirige a reconciliar a la víctima con el ofensor. Se trata pues de reintegrarlos a la comunidad, de tal manera que el rol de “víctima” y el de “ofensor” han de ser de carácter temporal y no vitalicio, es fundamental tener una visión de futuro, donde ya no se les defina, principalmente por el daño que hayan infligido o sufrido. En consecuencia, la reunión sostenida entre el ofensor y la víctima ha de propiciar que se pacten unas obligaciones que debe cumplir el agresor, y que son establecidas en una reunión por parte*

de los asistentes. Estas deben ser razonables y solo contendrán obligaciones proporcionales al daño ocasionado.

- *El acuerdo intenta fortalecer a la comunidad con el fin de evitar futuros conflictos: Desde la justicia restaurativa, todo acto que daña a otro, implica un daño a una comunidad, en este sentido hemos de propiciar acuerdos que contribuyan al mejoramiento del clima de la convivencia entre los vecinos y a un aprendizaje efectivo de los conflictos” (Acuña, 2018, pág. 22)*

A lo largo de la historia la comunidad internacional ha realizado varios acuerdos, y recomendaciones a los Estados Partes de las Organizaciones, instando a los Estados a aplicar dentro de sus legislaciones los procesos restaurativos sin que eso implique el menoscabo del Derecho de los Estados a perseguir y sancionar a los presuntos infractores.

Mecanismos de la Justicia Restaurativa.

Con la utilización de mecanismos auto compositivos, se busca reconocer las necesidades de los involucrados y determinar la solución conjunta que se pretende alcanzar, que en lo posterior al acuerdo debe ser cumplida en su totalidad. Este sistema debe manejarse con la asesoría y ayuda de un profesional en las leyes para que pueda brindar una guía en el procedimiento y de garantía a los principios de respeto y dialogo a quienes participan en la resolución del conflicto. Adicionalmente, este profesional debe conocer el manejo de las normativas y su aplicación para evitar penas crueles y en exceso represivas que ocasionen más daño al delincuente. Como menciona Neumann (2005, citado en Romero, 2019) *“son muchos los derechos humanos que se pierden además de la libertad: la dignidad, la privacidad, el trabajo y otros.”* (pág. 31).

El uso de estos mecanismos buscan la finalidad de un Estado de paz y de justicia social, donde se respeten los derechos y garantías expresados en la Constitución. Adicionalmente, se requiere que la existencia de una reglamentación en protocolos establecidos para la resolución de las controversias de tipo penal, puesto que esto debe ser actualizado constantemente debido a la naturaleza cambiante del manejo en los conflictos y en la generación de formas educativas en la sociedad, para conocimiento de la resolución de controversias penales (Romero, 2019).

La conciliación y mediación son reconocidos como mecanismos alternativos que utiliza la justicia restaurativa para la resolución de conflictos penales; sin embargo, también registran aplicación en el paradigma retributivo, que es su contrapartida. En la

especificidad de lo restaurativo, estos mecanismos se emplean para obtener una reparación equitativa, tanto para la víctima, ofensor y comunidad.

Por lo tanto, se entiende que estos mecanismos tienen como finalidad entregar una respuesta óptima, eficaz y viable al delito, que no se limita a la privación de la libertad, sino que se enfoca en la comprensión total del daño y la reparación del mismo, en función de los acuerdos generados de forma mutua por los involucrados. Estos mecanismos van más allá del castigo, pues buscan la reparación de la estructura social que haya sido dañada por un acto ilícito.

Conciliación

En Derecho, este mecanismo, permite la posibilidad de solución pacífica a las personas que se encuentran dentro de un conflicto ya sea en materia administrativa o judicial, de forma tal que no se genere un enfrentamiento, sino que, por el contrario, se establezcan acuerdos mutuos, sobre los cuales se asuma el compromiso de cumplirlos. Estos se proponen dentro de una audiencia frente a un juzgado, el cual tiene la potestad de aprobarlos o no, y la decisión queda establecida como sentencia, lo que posibilita darle fin a un conflicto.

Como mecanismo, no es una actividad reciente, puesto que se registra su existencia desde épocas pasadas, debido a su utilización de los pueblos de varios países en la resolución de sus problemas. En la actualidad, de acuerdo a los cambios que registra la sociedad, y por ende la ley, la conciliación se emplea como método alternativo en materia civil, penal, mercantil y laboral en varias naciones. En Ecuador, la conciliación, constituye una etapa dentro de los procesos en donde el juzgador da la pauta para que las partes, de forma voluntaria, tomen su decisión de llegar a un acuerdo o continuar el procedimiento (Romero, 2019)

Programas restaurativos

Estos programas ofrecen alternativas efectivas a las medidas de justicia, principalmente por su aporte educativo, lo que es útil al proporcionar opciones que no sean la privación de la libertad. Generalmente estos programas se desarrollan también fuera del sistema penal, ya que, en su vertiente educativa, implementan conferencias y/o capacitaciones para que la comunidad tenga un tipo de respuesta diferente en su comportamiento frente al delito.

Mediación

La Mediación Penal como medida restaurativa, viene a ser un trámite alternativo de la justicia tradicional, es la oportunidad que tienen las partes en un conflicto para enfrentarse personalmente, dialogar y ser escuchados, de esta forma podrán resolver y compensar las consecuencias de la infracción entre víctima y victimario precedida por un tercero mediador, buscando la reparación, restitución o resarcimiento para la víctima, pudiendo pedir disculpas por parte del ofensor o cumplir con algo que le resulte satisfactorio, como: retomar estudios, servicio comunitario y la realización o abstención de determinada conducta, siempre y cuando el proceso se ajuste a los presupuestos que exige cada legislación.

Diversos autores concluyen de forma similar, en que la mediación como mecanismo es una forma de negociación, por la cual, las partes involucradas en una confrontación, con la ayuda de un tercero de papel neutro, logran solucionar los problemas en común, lo que evita los procesos largos y llenos de conflicto.

Los beneficios que presenta este mecanismo, son varios, entre los cuales se destaca la planeación de acuerdos en el que participan y beneficia a las partes, otra ventaja, por ejemplo, está en la velocidad de resolución del conflicto, que es inmediata y confidencial, lo que, a su vez, genera un menor desgaste emocional en comparación a los procesos penales comunes. Adicionalmente se logra una solución eficaz y pacífica, puesto que la persona que comete el ilícito, no es catalogada como una persona mala a la que debe castigársele con el respectivo peso de la ley, sino que, por el contrario, un sujeto que necesita del apoyo y rehabilitación adecuada para que pueda integrarse a la sociedad y reconstruir la paz.

En el caso del delito de defraudación tributaria, naciendo este tipo de delitos del área administrativa tributaria, por afectar al bien jurídico que es la recaudación fiscal, el ente administrativo tributario ya sea este el central o zonal posee mecanismos para resolver la situación jurídica del presunto infractor. Existiendo además una potestad coactiva otorgada por la ley, que posibilita la recaudación fiscal.

El uso de esas facultades otorgadas por la ley, con la disposición del contribuyente de utilizar estos mecanismos para resolver el conflicto y el compromiso de no reincidencia el bien jurídico protegido, no se vería vulnerado, por lo que se evitaría un proceso judicial penal. En otras palabras, el contribuyente, por ejemplo, con la solicitud de facilidades de

pago y posterior aceptación por parte de la entidad se vería resuelta la situación jurídica, sería una forma entonces de mediar el conflicto.

Diferencia entre justicia restaurativa y retributiva.

En los últimos años, en el contexto de la justicia penal en el marco de la comunidad internacional, ha existido una evolución en cuanto al enfoque que se le está dando al sistema procesal de tendencia acusatoria, este nuevo enfoque pone atención a las víctimas afectadas por un delito y la optimización de la cohesión social.

“La justicia restaurativa y retributiva tienen como objeto común la devolución del equilibrio posterior a la realización de un delito, sin embargo, la diferencia entre ambos radica en la forma de hacerlo (Escuela Española de Mediación, 2017).”

“Para la justicia retributiva, el causar dolor de forma intencional como castigo, para lograr armonizar el acto ilícito realizado y dar censura es un hecho necesario, por el contrario; la restaurativa, se enfoca en dar equilibrio a la víctima y al infractor, al no actuar de forma punitiva sino constructiva, al no mirar el pasado y visualizar el futuro posterior al delito. También se busca reducir el impacto del delito respecto a la paz, y restaurar un estado inicial, por lo que los infractores deben de realizar acciones que devuelvan el bien comunitario” (Álvarez, 2015).

En el caso de la justicia retributiva y restaurativa su diferencia esencial radica, que en la primera, de alguna manera se busca *devolver* el daño causado por el victimario con la aplicación de una pena como la privación de la libertad ,sin que necesariamente esto conlleve a la restauración del daño de manera eficaz y eficiente, lo que no sucede en la justicia restaurativa donde prevalece la restauración del daño de manera inmediata, eficaz y de una manera en donde la víctima se encuentre satisfecha.

“En cuanto a la responsabilidad, el modelo retributivo, el sistema ejecuta al delincuente y lo somete a los resultados punitivos impuestos para él; esta persona no posee ningún papel activo, y solo puede ejercer una responsabilidad pasiva respecto al delito cometido. En la restaurativa, por el contrario, se invita al autor del conflicto a

tomar una postura más participativa en su responsabilidad, involucrándose en la reparación y compensación del daño, por lo cual esta postura activa se orienta a las soluciones y al futuro” (VLex, 2016)

Entre otras cosas, el sistema restaurativo logra que el delincuente repare en lo posible logrando un equilibrio social, no duplicando sus efectos en la sociedad aumentando el daño causado; si bien se puede hablar de una justicia retributiva esta es más constructiva. En el modelo restaurativo, hay una mayor participación de los sujetos que intervinieron en el hecho presuntivo de delito pues, se busca reparar el daño una vez que el autor decide involucrarse en solucionar el conflicto por mecanismos extrapenales.

Respecto a las diferencias entre la justicia retributiva y restaurativa, Aguayo y Cedeño (2018) plantean las siguientes:

Tabla 2 Cuadro comparativo entre Justicia Restaurativa y Justicia Retributiva

MODELO RETRIBUTIVO	MODELO RESTAURATIVO
El delito es considerado como una ofensa a la norma penal del Estado	El delito es una ofensa contra de las personas y las relaciones interpersonales
Se centra en la culpabilidad, reprochando la conducta del infractor	La ofensa genera obligaciones en las cuales se busca la solución del problema
Se requiere que el estado busque culpables a los cuales se le debe imponer una fuerte sanción punitiva	Se prima el diálogo como método de negociación para así imponer una sanción restauradora
Con el castigo ejemplificador impuesto se trata de prevenir futuros cometimientos de delitos	La solución a la infracción se centra en la reparación del daño causado
El daño causado se compensa con otro daño (reclamo al infractor)	Se busca la restauración de los lazos sociales
El Estado es el principal afectado, relegando con esto a la comunidad donde se produjo el hecho	La comunidad sirve como medio para que se produzca la reinserción del infractor
No se fomenta el arrepentimiento ni el perdón	Se busca una forma para que el infractor se arrepienta por la ofensa cometida
La justicia se encuentra en la decisión de los funcionarios que la administran	Los sujetos protagonistas son los que deciden cual es la respuesta más conveniente para la solución del delito

Fuente: (La justicia restaurativa ¿Una herramienta eficaz para prevenir la delincuencia juvenil?, 2018)

La justicia retributiva y su aplicación, con el pasar de los años se han vuelto ineficaz, respecto a la poca satisfacción que brinda a las partes (víctimas y delincuentes). Debido a ello, se ha dado búsqueda a nuevos sistemas y mecanismos, que incluyen a la

justicia restaurativa que se fundamenta en principios completamente efectos a la de la retributiva.

Al respecto, Flores (2014) menciona las siguientes consideraciones respecto a las posibilidades de lo restaurativo en comparación a la justicia retributiva.

Desde la segunda mitad del siglo XX es posible advertir en los sistemas jurídicos occidentales una progresiva pérdida de confianza en las fórmulas judiciales de solución de conflictos y un paralelo crecimiento de métodos alternativos, basados fundamentalmente en el arbitraje, la conciliación y la mediación. Esta tendencia ha alcanzado también al proceso penal, un ámbito tradicionalmente ajeno a las fórmulas auto compositivo de solución de conflictos, con una fuerza notable y un impulso visible entre finales del siglo XX y principios del XXI. La implantación de la mediación penal, su compatibilidad con los principios, garantías y derechos fundamentales procesales, y el reconocimiento de facultades decisorias a la víctima en relación con la responsabilidad penal de los presuntos autores constituyen, en la actualidad, importantes desafíos para el proceso penal en el marco de un replanteamiento y una reflexión general sobre la eficacia, los cauces y los objetivos de los modernos sistemas acusatorios de justicia penal (pág. 2).

Marco Conceptual

1. Definición de defraudación

Desde épocas remotas la defraudación tributaria ha constituido un delito que atenta contra el orden público, pues no sólo afecta a los particulares, sino que perjudica la economía de un país, al menos en nuestro caso, en que una de las mayores fuentes de recursos es la recaudación de impuestos.

“La defraudación fiscal es un delito doloso que se conforma mediante acciones individuales o en conjunto efectuadas por los contribuyentes, con el propósito de realizar una declaración engañosa o una ocultación maliciosa.” (Servicio de Rentas Internas, 2019)

“Los delitos tributarios forman parte del llamado Derecho penal económico, entendido este último stricto sensu como aquel conjunto de normas jurídico-penales que tienen finalidad la protección del sistema económico estatal.” (Colina R. & García, 2015)

“El delito tributario provoca que se endurezcan las normas para recaudar impuestos.” (Colina R. & García, 2015)

2. **Justicia Restaurativa.** - *“La justicia restaurativa es un proceso para resolver el problema de la delincuencia enfocándose en la compensación del daño a las víctimas, haciendo a los delincuentes responsables de sus acciones y también, a menudo, involucrando a la comunidad en la resolución del conflicto” (ONU, 2006)*
3. **Programa de justicia restaurativa** Un programa que emplea procesos que busquen obtener resultados de tipo restaurativos.
4. **Proceso Restaurativo:** *“se entiende todo proceso en que la víctima, el delincuente y, cuando proceda, cualesquiera otras personas o miembros de la comunidad afectados por un delito, participen conjuntamente de forma activa en la resolución de cuestiones derivadas del delito, por lo general con la ayuda de un facilitador. Entre los procesos restaurativos se puede incluir la mediación, la conciliación, la celebración de conversaciones y las reuniones para decidir sentencias.” (Ibañez, 2015).*
5. **Resultado restaurativo:** *“se entiende un acuerdo alcanzado como consecuencia de un proceso restaurativo. Entre los resultados restaurativos se pueden incluir respuestas y programas como la reparación, la restitución y el servicio a la comunidad, encaminados a atender a las necesidades y responsabilidades individuales y colectivas de las partes y a lograr la reintegración de la víctima y del delincuente.” (Ibañez, 2015).*
6. **Principio de mínima intervención penal** *“(…) representan una garantía de limitación del ius puniendi del Estado, que justifica esta intervención estatal sólo cuando resulte necesaria para el mantenimiento de su organización política en un sistema democrático. Así, la transposición de la barrera de lo estrictamente necesario configura autoritarismo y lesión a los principios democráticos del Estado” (BUSTOS RAMÍREZ, 1997)*
“...de ultima ratio; es decir, cuando el ataque no sea muy grave o el bien jurídico no sea muy importante, o cuando el conflicto pueda ser solucionado con medidas menos radicales que las sanciones penales propiamente dichas, deben ser aquellas las aplicables...” (Falconí R. G., 2014) “...siempre y cuando: 1) persiga un fin constitucionalmente legítimo; 2) constituya un medio idóneo para alcanzarlo; 3) sea necesaria, al no existir otro medio menos lesivo e igualmente apto para alcanzar la

misma finalidad; 4) exista proporcionalidad entre los sacrificios y los beneficios que se obtienen con la medida legislativa...” (Carbonell, 2012)

7. **Principio de Proporcionalidad:** *“el principio de proporcionalidad, es la herramienta de ponderación entre las facultades de investigación y persecución de los órganos del sistema penal y los derechos constitucionales atinentes a las personas objeto de la acción de este sistema; o sea que el principio de proporcionalidad, es el equilibrio que debe mantenerse entre el derecho a castigar que tiene el Estado y los derechos de las personas, de tal manera que ambas partes queden en igualdad de condiciones, para mantener un balance equitativo entre el poder punitivo del Estado y los derechos de las personas; porque toda persona a quien se le atribuye la comisión de un hecho punible, tiene derecho a ser tratada, con el respeto debido a la dignidad inherente del ser humano.”* (Falconí J. G., 2011)

Marco Legal

Con la promulgación de la Constitución vigente en el año 2008, el Ecuador pasó a ser un estado constitucional de Derechos y Justicia y, bajo esa premisa de *Estado Constitucional*, se determina como la norma de mayor jerarquía en el contexto del marco jurídico ecuatoriano, tal como lo establece el artículo 425 de la norma citada. En función de esto, se decreta que los demás tratados, leyes, reglamentos y ordenanzas se encuentran subordinados a esta.

Con base a lo mencionado, en el estado ecuatoriano los administrados se encuentran sujetos al cumplimiento de los principios y garantías consagradas en la constitución.

El modelo jurisdiccional penal ecuatoriano se encuentra regido por el sistema penal acusatorio oral; una de las características principales de dicho sistema es el principio dispositivo, la separación de los roles acusatorio y decisorio, y el de mínima intervención penal. Donde el único ente que está facultado para pesquisar los hechos o conductas penalmente relevantes (delito), de oficio o a petición de parte, es la Fiscalía General del Estado.

“Art. 195.- La Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación pre- procesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas. De hallar mérito acusará a los

presuntos infractores ante el juez competente, e impulsará la acusación en la sustanciación del juicio penal. (...)” (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

En otras palabras, la Fiscalía es la titular de la acción penal pública, es decir, a la fiscalía a la que le corresponde realizar todas las investigaciones que fuesen necesarias para proteger los intereses y bienes jurídicos de las partes bajo el principio de objetividad. Es decir que, corresponde únicamente a la Fiscalía la investigación pre-procesal y procesal penal, por lo tanto, la Fiscalía es la que tiene la facultad persecutoria y el deber de investigar.

“Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...) 6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza. (...)”
(Asamblea Nacional, 2008)

En síntesis, se desprende que si de dichas infracciones son imprudentes o negligentes deben atenderse como infracciones administrativas y debe dárseles el procedimiento pertinente y no considerarse como delitos sancionados con la pena privativa de libertad, ya que también nuestra Carta magna en su artículo 66 reconoce y garantiza a las personas: los derechos de libertad en los que se incluye que: “c) **Que ninguna persona pueda ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias.**”, obligaciones entre las que podemos citar a la de pagar los tributos establecidos en la Ley.

Si bien es cierto uno de los roles del Estado es satisfacer el gasto público, a través de recursos obtenidos principalmente de tributos, y que el impago o el pago no realizado conforme a derecho por los contribuyentes imposibilita o retrasa el incumplimiento cabal de las obligaciones, no es ajeno que las Administraciones Tributarias poseen sobrados mecanismos para exigir el cumplimiento de los mismos

“Conscientes de la promesa de enfoques restituidos de la justicia que se orienten a reducir la delincuencia y a promover la recuperación de

víctimas, delincuentes y comunidades” (Declaración de Viena sobre la delincuencia y la justicia: frente a los retos del siglo XXI, 2001)

“Art. 28. Alentamos la elaboración de políticas, procedimientos y programas de justicia restituida que respeten los derechos, necesidades e intereses de las víctimas, los delincuentes, las comunidades y demás partes interesadas” (Declaración de Viena sobre la delincuencia y la justicia: frente a los retos del siglo XXI, 2001)

En los últimos años, en el marco del desarrollo jurídico internacional ha tenido una evolución en cuanto a la perspectiva del derecho penal convencional enfocándose en programas restauradores a partir de los cuales se busca enfrentar las inequidades y disfunciones del sistema penal actual, el cual tiene un enfoque retributivo de la justicia.

Por lo que, en mérito de lo expuesto, la comunidad internacional ha presentado lineamientos para cambiar este modelo retributivo de la justicia penal, tratando de enfocarse en darle a las personas a las que ha sido víctimas de un delito buscando la no repetición y la reparación del bien jurídico protegido de esta manera, se obtendría el control social, sin los efectos criminógenos.

Las conductas que alteren el orden público e impiden el efectivo cumplimiento del derecho del Estado a cobrar los tributos, afectan directamente las finanzas públicas, por tanto, la comunidad. Utilizar identificación falsa en la declaración de impuestos, indicar en el SRI actividades que no corresponden con la realidad, entre otras, son sancionadas actualmente por la vía penal; entrando en materia, en el capítulo quinto, de los delitos contra la responsabilidad ciudadana, la sección cuarta del Código Orgánico Integral Penal tipifica el enriquecimiento privado no justificado y la defraudación tributaria:

“Art. 298 del COIP: Defraudación tributaria. - La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: (...)”. (Asamblea Nacional, 2014)

El delito tributario, no es un delito especial pues, el legislador no especificó una determinada persona a la que se le deba atribuir la pena, determinando como el autor del

delito tributario a aquella persona que, en beneficio propio o un tercero deje de pagar o en todo, los tributos debidos.

Es claro, que el legislador no ha distinguido que la conducta del sujeto deba ser realizada con dolo, apartándose de lo que la doctrina ha establecido y es que no se debería considerar como un delito el dejar de pagar en todo o en parte un tributo, por no contar con los medios económicos para pagar no debería ser una conducta penalmente relevante.

En el art. 298 COIP se define y se otorga una pena a los responsables de cometer el delito de defraudación tributaria que puede ser tanto una persona natural como jurídica, en la que más adelante se verificará su responsabilidad penal y su pena.

“Artículo 298 Números (...)1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. 2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias”

Si bien, el legislador no ha determinado que deba existir una determinación por parte del Servicio de Rentas Internas, quien en el uso de su facultad reguladora haya verificado irregularidades en la inscripción, actualización o cancelación del RUC.

La diferencia con la conducta establecida en el artículo 212 del Código Orgánico Integral Penal es que, estas conductas deben llevar consigo la finalidad de dejar de pagar en todo o en parte un tributo, en virtud de que el solo hecho de presentar una documentación falsa y/o adulterada se configuraría en el tipo penal de Suplantación de Identidad.

“Artículo 298 Numeral 3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.”

Considero, que el realizar actividades en un establecimiento que se encuentra clausurado se encontraría inmerso en lo dispuesto en el artículo 282 del Código Orgánico Integral Penal, respecto al incumplimiento de decisiones legítimas de autoridad competente, y es que, considero que con la poca cultura tributaria la conducta del sujeto no se vería a dejar de pagar en todo o en parte un tributo.

Considero que el hecho de realizar actividades en un establecimiento clausurado mal tendría que ver con un delito tributario sino más bien, con una infracción administrativa tributaria pues no existe relación entre dejar de pagar los tributos debidos y realizar actividades en un sitio clausurado.

“Artículo 298 Numeral 4.- Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.”

El legislador no ha sido claro en definir como una persona puede utilizar una factura no autorizada puesto que, de conformidad con el artículo 5 del Reglamento de comprobantes de venta retención y complementarios le corresponde al Servicio de Rentas Internas la autorización del mismo, y es que no hace mención

“Artículo 298 Números 5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados. 6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.”

La esencia de este numeral es evitar alterar la realidad jurídica de las declaraciones que el contribuyente presenta ante la administración tributaria con la finalidad de dejar de pagar los tributos que realmente le corresponden. La legislación tributaria ecuatoriana ha establecido bastos mecanismos para que el Servicio de Rentas Internas ejerza su facultad recaudadora en el caso de que existan inconsistencias en las declaraciones y o reportes presentados por el contribuyente.

Como se verifica en el caso del numeral seis es eximente de la responsabilidad si el contribuyente ha realizado la declaración sustitutiva en el año siguiente a la declaración, el legislador no consideró los tiempos que la administración tributaria tiene para el ejercicio de su facultad reguladora y es que, recordando que toda relación mercantil se rige por el principio de buena fe, no es posible determinar que un contribuyente dolosamente presente al Servicio de Rentas Internas en este caso, declaraciones que no corresponden.

Además de que se presente a la administración datos falsos y /o adulterados debe existir un perjuicio económico cuantificable, pues el solo hecho de presentar una declaración falsa, incompleta o adulterada no se configuraría el delito como tal, como es el caso del numeral 7 del artículo 298 que establece:

“Artículo 298 numeral 7.- Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.”

Como se ha mencionado en líneas ut supra, para que se configure esta conducta, es necesario que los documentos falsificados sean utilizados para alterar las declaraciones presentadas por el contribuyente frente al Servicio de Rentas Internas, ya que, la sola falsificación del documento se trataría del tipo penal establecido en el artículo 328 del Código Orgánico Integral Penal.

“Artículo 298 Numeral 8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos. 9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica. 10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias. “

En específico en estos tres numerales, el legislador una vez más dejando de lado la doctrina penal tributaria e incluso lo que establecía el Código Tributario antes de que se deroguen la sección de los delitos tributarios; dejando de lado el actuar de manera dolosa pues, no se está previendo los sucesos de fuerza mayor o caso fortuito.

El dolo debería ser requisito sine qua non para la configuración del delito en el caso de estos tres numerales que en su defecto deben tener como finalidad el causar un perjuicio al órgano administrativo tributario. En este tipo de conductas, la vía administrativa tributaria debería ser considerado como primera instancia y que en caso de ser resuelta acabar con el conflicto jurídico.

“Artículo 298 Numeral 11. Venta 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.”

Respecto al numeral 11 del artículo 298 se encuentran dos verbos rectores para una conducta que son “venta” para consumo aguardiente sin rectificar y “declarar” falsamente volumen o grado alcohólico fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, el Instituto Ecuatoriano de Normalización (INEN) que es el organismo técnico encargado de expedir las normas de calidad.

El pago del impuesto generado por la venta de cigarrillos y bebidas alcohólicas está regulado de conformidad con el Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno Inciso 7 en el que específicamente dispone que la base imponible para determinar será el cálculo entre la cantidad de litro de alcohol puro por la cantidad de grado o volumen alcohólico determinado en la escala de Gay Lussac o su equivalente, por lo que, la declaración falsa de volumen o grado alcohólico afectaría al valor del impuesto a pagar.

“Artículo 298 numerales 12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. 13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. 14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. - 15. Omite ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.”

En los casos de los numerales 12, 13, 14 y 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, el legislador en estos casos hace referencia a la falsedad ideológica y no

material como se veía en los numerales anteriores pues, aunque los documentos son legítimos y auténticos estos no corresponderían a la realidad comercial.

Esa falsedad ideológica es la de presentar ante el ente administrativo tributario por ejemplo facturas con el detalle de un monto superior o inferior al realmente realizado. Esa falsedad ideológica debe de algún modo, afectar al cálculo del impuesto por pagar y de esta manera causar un perjuicio al estado.

En cuanto a las llamadas empresas fantasmas o con actividades supuestas resueltas así por la administración tributaria para efectos tributarios. En virtud de la facultad resolutoria y sancionadora el Servicio de rentas internas tiene la facultad de determinar a un contribuyente como tal, muchos años después de haberse constituido como tal dicha compañía.

Con base al principio de buena fe contractual, cabe analizar la situación jurídica en la que se encuentran los contribuyentes que desconociendo de que estas compañías son constituidas sin sustento de sus actividades pero que, la propia administración tributaria ha decidido autorizar; son engañados por proveedores que prestando sus servicios entregan facturas de otras personas, y en vista que la mayoría de pagos son realizados en efectivo es imposible determinar la existencia del dolo o del engaño.

En este sentido, con el desconocimiento de esta situación y no pudiendo realizar una declaración sustitutiva al año siguiente, considero no cabría la imputación de un delito si luego de la notificación de diferencias existe la pretensión de pagar los tributos no absolutos. Con la reparación del daño causado a la víctima, representado por el Servicio de Rentas Internas se quedaría por aplicada la justicia restaurativa.

“Artículo 298 numeral: 16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho. 17-. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. “

Estos numerales buscan sancionar cuando una o varias personas que, teniendo un beneficio o derecho a alguna exención, de manera dolosa extienden a terceros que no poseen el derecho a dicho beneficio o exención, lo que se consideraría su actuar como Defraudación Tributaria.

Analizando los supuestos de estos numerales y, considerando que los beneficios y/o derechos a exenciones son solo otorgados por el ente administrativo tributario, es imposible que un particular por sí solo, pueda adecuar su conducta a estos numerales.

“Artículo numeral 18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo. “

Se debe entender, de conformidad al artículo 29 del Código Tributario, como agente de retención a la

*“Art. 29 del Código Tributario .- Serán también responsables: 1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las 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.”
(Comisión de Legislación y Codificación, 2005)*

Es decir, se entiende como Defraudación tributario en el caso del numeral 19 cuando el agente de retención que la ley u orden administrativa así lo haya dispuesto, hubiese de manera dolosa entregado o no los impuestos retenidos, en el plazo posterior de 10 días, inobservando las condiciones y los plazos establecidos por la ley para la entrega de dichos tributos.

“Artículo 298 numeral 19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.”

Se configuraría el presupuesto establecido en el numeral 19 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal cuando una persona sea esta natural o jurídica, solicite de manera dolosa y con conocimiento de que no le corresponde recibir dicho beneficio, solicita a la administración tributaria la devolución de los impuestos, intereses y o multas, aprovechándose de dinero estatal.

“Artículo 298 Numeral 20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

En el Ecuador una empresa es considerada como fantasma cuando esta no puede justificar la realidad de sus transacciones, luego de un proceso de control por parte de la entidad reguladora, SRI, quien analiza las transacciones o actividades de los contribuyentes, con la información otorgada por el propio contribuyente o terceros, el domicilio tributario, los activos fijos, domicilio tributario, personal, entre otros factores.

Considero necesario que en este numeral se debe realizar una distinción entre quienes manejan la compañía y quienes presuntamente se beneficiarían de las supuestas transacciones realizadas en vista de que, a este último debe probarse la intención dolosa de defraudar el estado, puesto que como sucede en estos casos la determinación de contribuyente como fantasma sucede posterior a la actividad comercial que realiza perjudicando de alguna manera a contribuyentes que son engañados por aquellos que utilizan estas facturas, las mismas que fueron falsificadas, compradas o adulteradas. Por lo que considero que, toda vez que una compañía no pueda corregir las irregularidades detectadas mediante la sustitución de las declaraciones correspondientes, podría atribuirse el cometimiento de un delito pero, si bien la ley permite las declaraciones sustitutivas como el mecanismo administrativo para resolver el conflicto, estas deben ser eximentes de la responsabilidad penal, pues el hecho que generó el ilícito dejó de surtir efectos jurídicos al ser sustituidos y pagados los impuestos debidos.

Es importante señalar, que el derecho penal moderno se constituye sobre principios fundamentales que buscan separar los hechos penalmente relevantes de hechos con consecuencias jurídicas en otras ramas del derecho como el derecho administrativo, uno de estos principios el principio de mínima intervención penal que, bajo esta principio se busca que solo aquellos actos que no puedan ser resueltos por otros mecanismos o ramas del derecho deben ser objeto de investigación penal, por ende en este caso en particular en el caso de aquellos contribuyentes que han utilizado en sus declaraciones facturas de compañías resueltas como fantasmas posterior al hecho económico, deben ser resueltas en la vía administrativa; y es que utilizando mecanismos administrativos tributarios que tienen como resultado el pago de los tributos debidos y el dejar sin efectos jurídicos aquella documentación utilizada el sistema penal no tendría que intervenir.

Es menester recalcar que en virtud del principio

“(…) Las penas aplicables al delito de defraudación son: En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años.

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

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

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

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

En el caso de los incisos ut supra, se establecen los agravantes en el caso de delito de defraudación tributaria, y las penas aplicadas a la persona natural a la que se impute el delito.

“(…) En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una

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

La promulgación del Código Orgánico Integral, trajo consigo esta novedad y es que, en el anterior Código Penal, las personas jurídicas no tenían ningún tipo de responsabilidad penal, hoy en día la persona que en beneficio de una persona jurídica realice una conducta penalmente relevante como lo es el fraude tributario, esta última será responsable y se aplicarán penas accesorias.

Estas penas accesorias son, como se puede ver la extinción de la persona jurídica y la multas de 50 SBUT, a diferencia a la responsabilidad penal de la persona jurídica establecida en el artículo 317 del COIP, en el caso de los lavados de activos es que, en el fraude fiscal la persona natural actúa en beneficio de la persona jurídica por ende existe ganancia indebida en pro de esta.

En cambio, en el lavado de activos solo existe responsabilidad penal de la persona jurídica siempre y cuando, esta se haya creado con la finalidad de ejecutar la acción típica, antijurídica y culpable, es decir, que aun cuando una empresa haya servido para ejecutar dicho acto esta no tendrá responsabilidad penal si fue creada con anterioridad a los hechos.

Para el sector empresarial, el art. 49 COIP prescribe que también las personas jurídicas tienen responsabilidad penal y abarca a los empleados, trabajadores o profesionales involucrados en la conducta antijurídica. El delito de defraudación tributaria se configura cuando el SRI comprueba que la información proporcionada es falsa, errónea, incompleta, desfigurada o adulterada. Según el artículo 298 COIP en el caso específico de las personas jurídicas o sociedades, privadas de personería jurídica, y que constituyen un patrimonio independiente del de sus integrantes, tendrán como pena la extinción de la persona jurídica y la aplicación de una multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general.

Sin embargo, cuando el capital de la compañía no es independiente al de los socios como regla general, la responsabilidad penal de la persona jurídica o sociedad es independiente

de la responsabilidad penal de las personas naturales que intervengan con sus acciones u omisiones en la comisión de delito.

Al respecto, el art. 49 COIP, señala que es responsable la persona jurídica siempre que el delito lo cometa algún partícipe de sus funciones, incluso si no actúa con un mandato, de conformidad con lo dispuesto en el art. 289 COIP, inciso nueve. Se especifica que no se hará responsable la persona jurídica cuando se cometa el delito en beneficio de un tercero ajeno a los involucrados en la sociedad, según indica artículo 49 inciso tercero COIP.

De esta manera, no será responsable la compañía por un acto en beneficio de alguien externo a la sociedad, así sea cometido por un interno, sino únicamente la persona natural. Cabe recalcar que los implicados en la defraudación, es decir, aquellos que han participado en el acto ilícito para beneficiar a la persona jurídica, serán imputables en calidad de autores, los mismos que son: sus órganos de gobierno o administración, dirección y supervisión, los ejecutivos principales; y, en suma las personas naturales que sean apoderadas, que tengan un mandato, que sean representantes legales o convencionales, agentes, operadores, factores, delegados o simplemente terceros que mediante contrato o sin este se relacionan en una actividad de gestión de la sociedad. Como regla general, la responsabilidad penal de la persona jurídica o sociedad es independiente de la responsabilidad penal de las personas naturales que intervengan con sus acciones u omisiones en la comisión de delito sin embargo las personas jurídicas son más una realidad más que una mera ficción.

“Los representantes legales y el contador, respecto de las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos, serán responsables como autores en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica o natural, según corresponda, sin perjuicio de la responsabilidad de los socios, accionistas, empleados, trabajadores o profesionales que hayan participado deliberadamente en dicha defraudación, aunque no hayan actuado con mandato alguno.”

Aunque en el primer inciso del artículo 298 del COIP, no se establece una persona determinada a la que le sea atribuible especialmente el delito de defraudación tributaria, en este inciso se establece quienes pueden ser consideradas autoras del delito de defraudación tributaria en los casos cometidos por una persona jurídica.

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

En el caso del penúltimo inciso del artículo 298 del COIP, se establece que en los casos que haya existido intervención de un funcionario o servidor público para ejecutar la conducta, nos encontraríamos frente a un concurso real de delitos pues, el servidor público adecuaría su conducta a lo establecido en el artículo 278 del Código Orgánico Integral Penal, que es el Peculado.

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

Como se ha podido verificar en el análisis de los numerales que antecedentes para que se configure el delito de defraudación tributaria, es necesario un perjuicio patrimonial en contra del Estado, porque si no estaríamos frente a otros tipos penales o infracciones administrativas, subsanables en otros ámbitos.

Considero necesario, una reforma al último inciso del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, a fin de que se encuentre acorde a la normativa constitucional y principios legales que existen en materia tributaria pues, no se debería procesar penalmente a un contribuyente que, notificado con las inconsistencias encontradas, proceda a pagar los tributos debidos, o en el ejercicio de sus derechos constitucionales se encuentra con un trámite contencioso tributario.

La administración tributaria tiene sobrados mecanismos establecidos en la ley para el ejercicio de su facultad recaudadora, en virtud del principio de mínima intervención penal, el carácter fragmentario y subsidiario del sistema penal, se debe agotar todas las instancias administrativas para proceder al ejercicio de la acción penal.

Art. 6.- Procesos pendientes en sede administrativa, judicial, constitucional o arbitral.- Los contribuyentes que pretendan beneficiarse de la remisión del

*cien por ciento (100%) de intereses, multas y recargos derivados de sus obligaciones tributarias o fiscales, deberán además de efectuar el pago total del saldo del capital o solicitar facilidades de pago según corresponda, presentar los desistimientos de los recursos o acciones administrativas, judiciales, constitucionales o arbitrales, ya sean estas nacionales y/o internacionales, en los casos que corresponda, dentro del plazo de 90 días. (...) De la misma **manera, el Servicio de Rentas Internas deberá desistir de todos los recursos que hubiere presentado**, una vez que haya comprobado la totalidad del pago del saldo del capital. **Los desistimientos implicarán de pleno derecho el archivo de los recursos o acciones administrativas, judiciales, constitucionales o arbitrales correspondientes, y así los declarararán las autoridades correspondientes** y procederán a la devolución de los afianzamientos y cauciones rendidos en los respectivos procesos, sin intereses.” (LEY ORGÁNICA PARA FOMENTO PRODUCTIVO, ATRACCION, INVERSIONES GENERACION EMPLEO, 2018)*

La Ley Orgánica Para El Fomento Productivo, Atracción De Inversiones, Generación De Empleo, Y Estabilidad Y Equilibrio Fiscal promulgada en el año 2018, nació con la finalidad de dinamizar la economía ecuatoriana y la sostenibilidad fiscal a largo plazo, en esta ley se establecen los mecanismos para la remisión fiscal con la finalidad de que los contribuyentes puedan ponerse al día y pagar sus impuestos.

Esta remisión fiscal ya sea por la solución de pago o la solicitud de facilidades de pago, tal como se lo menciona ut supra, los contribuyentes deben reunir ciertos requisitos, entre el más importante que es el desistir de las instancias administrativas o judiciales a las que se haya acogido por ley; regla general que el ente administrativo tributario representado por el Servicio de Rentas Internas.

La finalidad del Estado es solventar el gasto público, a través de varias fuentes principalmente la recaudación de los impuestos, es necesario aplicar la justicia restaurativa como de alguna manera se lo está aplicando en área administrativa y contenciosa tributaria con el desistimiento de todas las acciones que el propio Servicio de Rentas Internas si existe la intención de realizar el pago de la deuda tributaria.

Si la ley mencionada tiene carácter de orgánica, es decir, posee el mismo rango que el Código Orgánico Integral Penal, con la finalidad de aplicar la justicia restaurativa a través de la mínima intervención penal se debería desistir de las acciones penales una vez realizado el pago pues, se ha resarcido el supuesto bien jurídico protegido.

“Art. 68.- Facultad determinadora. - La determinación de la obligación tributaria, es 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. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.” (Comisión de Legislación y Codificación, 2005)

“Art. 69.- Facultad resolutoria. - Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.” (Comisión de Legislación y Codificación, 2005)

“Art. 70.- Facultad sancionadora. - En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.” (Comisión de Legislación y Codificación, 2005)

“Art. 71.- Facultad recaudadora. - La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.” (Comisión de Legislación y Codificación, 2005)

Como se ha podido de manera clara establecer en la ejecución del presente trabajo, el ente administrativo tributario representado por el Servicio de Rentas Internas, le ha otorgado facultades con la finalidad de determinar la cuantía, regular la forma y fondo del pago del

tributo, las formas de recaudarlos y sobre todo la facultad de sancionar en el caso de que no se haya realizado el mismo.

“Art. 157.- Acción coactiva.- Para el cobro de créditos tributarios, comprendiéndose en ellos los intereses, multas y otros recargos accesorios, como costas de ejecución, las administraciones tributarias central y seccional, según los artículos 64 y 65 y, cuando la ley lo establezca expresamente, la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará sea con base de actos o resoluciones administrativas firmes o ejecutoriadas, en título de crédito emitido legalmente conforme a los artículos 149, 150 y 160.” (Comisión de Legislación y Codificación, 2005)

El cobro de los tributos debidos, incluso aquellos generados por presunta defraudación tributaria llevan consigo procedimiento recaudadores como lo es la acción coactiva la misma que, según el artículo que antecede, solo podrá ser ejecutada con acto o resolución administrativa en firme o ejecutoriada, cabe mencionar que si para ejercer dicha acción es necesario un requisito de procedibilidad, entendiéndose un acto determinativo en firme como se puede establecer la existencia del delito de defraudación tributaria.

Si la base de la conducta del delito de defraudación tributaria es la de dejar de pagar en todo o en parte los tributos debidos, entendiéndose entonces el perjuicio económico al Estado, sin la existencia de actos determinativos en firmes y o sentencias ejecutoriadas que definan fehacientemente dicho perjuicio se violentaría el principio de mínima intervención penal que tiene rango constitucional.

El principio de mínima intervención penal como se ha podido desarrollar a lo largo del presente proyecto de investigación, se fundamenta en dos pilares fundamentales como lo son *accionar el poder punitivo del Estado ante las lesiones más graves a los bienes jurídicos* y *dos ser la última herramienta del Estado*, es decir solo podrá accionar dicho poder cuando en las demás vías no se haya podido resolver el conflicto jurídico social.

Derecho comparado

Definición defraudación tributaria

Ecuador Art 298 COIP (Ecuador): *Defraudación Tributaria: “La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:”* (Asamblea Nacional, 2018)

España Art. 305 Código Penal España. *De los Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social: El artículo menciona lo siguiente:*

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados” (Código Penal de España, 2012, pág. 125)

Chile: El Código Penal Chileno es de tipo procesal, donde describe el procedimental respecto al ejercicio punitivo del Estado frente al delito. No existe un artículo especial que hable, determine o conceptualice de forma especial el delito tributario. Hay un código penal tributario que especifica las irregularidades y sanciones de forma más puntual.

Perú: Art 1. *“Ley Penal Tributaria”:* *“El que en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes”* (Alva, 2015).

En todos los códigos penales analizados (Ecuador-España, Chile, Perú), el común denominador que describe el delito tributario es la existencia del dolo al momento de eludir el pago correspondiente al tributo por concepto de ingresos obtenidos, para beneficio de terceros y perjuicio del Estado.

Sanciones

Ecuador: Las sanciones previstas en el Código Integral Penal Ecuatoriano, en el artículo 298, establecen penas privativas de libertad que van desde el año hasta los 7 años,

según la configuración del delito cometido, y multas de 50 a 100 Salarios básicos unificados

España: Prisión de uno a cinco años y multa correspondiente a la sexta parte de la cuantía no tributada.

Chile: Las sanciones correspondientes al delito tributario se detallan en el artículo 92 del Código Tributario Chileno. Las multas van desde el 50% al 300% sobre lo no declarado. Por otra parte, se establecen sanciones en función de “unidades tributarias mensuales” (UTM) que corresponden a cambio de dólar, a \$50.00 aproximadamente. En este tipo de sanciones, el art. 90 las ubica desde las 0.2 UTM hasta las 60 UTM, o en su defecto, hasta las 40 unidades tributarias anuales.

Perú: El importe a pagar por concepto de sanción, se estipula en función de lo expresado en el artículo 41 del Código penal, en donde se indica que la pena de la multa a pagar por el condenado, corresponde a una suma de dinero, expresada en días – multa. Es te importe se calcula en función del ingreso promedio diario del condenado, el mismo que se determina al considerar su patrimonio, rentas, remuneraciones, gastos y cualesquiera ingresos que signifiquen riqueza. Los días - multa van desde los 365 hasta los 730, y la pena privativa de libertad se encuentra fijada en un lapso de 5 a 8 años.

Las sanciones penales que se fijan para el delito tributario en Ecuador, privan de la libertad a quien comete el delito, y existe una multa o sanción económica de 50 a 100 SBU, según lo expresado en el art. 298 del COIP, en contraste, el Derecho chileno, solo multa de forma económica, con sumas fuertes, en castigo a la defraudación tributaria. En España y Perú, de forma similar que, en Ecuador, el castigo incluye la prisión y la imposición de la multa, siendo en el país sudamericano mayor la pena privativa de libertad en comparación con el país europeo.

CAPÍTULO III

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Durante las actividades del proceso de investigación, la metodología que permitió llevar a cabo el estudio fue una combinación de los siguientes métodos, relacionadas al estudio de asuntos jurídicos.

La metodología tendrá un enfoque cualitativo, puesto que se analizarán conceptos y premisas contenidas en diversos cuerpos legales, y consultas a personas relacionadas a la problemática para el respectivo estudio del presente documento.

El diseño de la investigación será de tipo No Experimental, debido a que:

En un estudio no experimental no se construye ninguna situación, sino que se observan situaciones ya existentes, no provocadas intencionalmente por el investigador. En la investigación no experimental las variables independientes ya han ocurrido y no pueden ser manipuladas, el investigador no tiene control directo sobre dichas variables, no puede influir sobre ellas porque ya sucedieron, al igual que sus efectos. (Hernandez, Fernandez, & Baptista, 2013, pág. 125)

Adicionalmente, el estudio tendrá un enfoque transversal, ya que se recolectará información en un único momento para analizar y describir a las variables y su interacción (Gómez, 2006, pág.102)

Inductivo: Respecto al método inductivo, Ramírez menciona lo siguiente:

“La inducción es una forma de razonamiento en la que se pasa del conocimiento de casos particulares a un conocimiento más general, que refleja lo que hay de común en los fenómenos individuales. Su base es la repetición de hechos y fenómenos de la realidad, encontrando los rasgos comunes en un grupo definido, para llegar a conclusiones de los aspectos que lo caracterizan. Las generalizaciones a que se arriban tienen una base empírica.” (Ramírez & Jacinto, 2017)

3.2. Tipo de investigación

Los tipos de investigación utilizados en el desarrollo de la tesis son:

Descriptiva: La investigación descriptiva en lo esencial permite detallar la realidad de una situación, persona u organización que se pretenda analizar; se trata de plantear los hechos más relevantes o una situación concreta, sustentado en el análisis y la síntesis de los resultados de la recolección de datos e información. Busca revelar las propiedades y características del fenómeno de estudio o describe las causas que dieron origen a la problemática que se requiere analizar (Hernández, Fernández, & Baptista, 2014).

Documental: Se basa en libros, editoriales, códigos y normativa legal, los cuales necesarios para tratar el marco teórico y jurídico.

De Campo: Nos permite acudir a las fiscalías, juzgados y estudios jurídicos en la ciudad de Guayaquil.

Básica: Porque el estudio de la problemática planteada concluirá con la comprensión de los fenómenos.

Jurídica: Esta permitió el estudio de cuerpo legal como la: Constitución de la República del Ecuador del 2008; Código Orgánico, Código Orgánico Integral Penal; Código Tributario, Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno.

Doctrinal: Se analizará lo establecido por la Doctrina, aplicada al caso en particular.

3.3 Enfoque

La presente investigación se llevará a cabo desde un enfoque *cualitativo* pues, se entrevistará a profesionales del Derecho y en el área administrativa-contable con la finalidad de recolectar diferentes puntos de vista. Al respecto Belén Ballesteros ha manifestado: *“La mirada cualitativa hace posible comprender los procesos sociales desde la perspectiva de quienes los protagonizan...”* (Vásquez B. B., 2014)

3.4. Técnica e instrumentos

Las técnicas aplicadas a la presente investigación serán únicamente las entrevistas a profesionales del Derecho, como abogados, fiscales especializados en delitos contra la administración pública, jueces, en el área administrativa a servidores del Servicio de Rentas Internas y en el campo privado representante de alguna compañía y contador.

3.5. Población

Las entrevistas que se realizarán serán a personas determinadas quienes aportarán en la descripción de la problemática materia de estudio, posibles soluciones y opiniones de los profesionales entrevistados, en los que comprenderán:

- Jueces de la Unidad Judicial Penal Norte 1, y del Tribunal de Garantías Penales de la Unidad Albán Borja
- Fiscales especializados en los delitos contra la Administración Pública.
- Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas y un abogado de la misma entidad.
- Contador y Gerente General de una empresa.

3.6 Muestra

El tipo de muestreo utilizado no probabilístico por conveniencia, donde se seleccionarán a los fiscales de delitos contra la administración pública, juzgadores, abogados y públicos en general para que contesten algunas preguntas que tienen que ver con los delitos de defraudación tributaria y el principio de mínima intervención Penal.

Tabla 3 Muestra investigación

Perfiles entrevistados	Número entrevistados
Juez Contencioso Tributario	2
Juez Tribunal garantías penales	2
Directora Zonal 8 SRI	1
Profesional en libre ejercicio	2
TOTAL	7

Elaborado por: Monroy Zulia (2020)

Para la realización de la entrevista, se tuvo que definir una batería de preguntas abiertas para consultar a los perfiles que se definieron para la presente investigación. Las interrogantes que se realizaron, se presentan a continuación.

Tabla 4 Guía de entrevista

<p>Guion: Guía de preguntas para obtener información relevante de profesionales y expertos.</p>
<p>Objetivo: Obtener información acerca de la opinión, punto de vista y criterio de cargos y profesionales que se encuentren vinculados de una u otra forma con el ámbito legal relacionado a la defraudación tributario y que, desde su punto de vista, puedan ayudar a describir de mejor manera el escenario y entenderlo</p>
<p>Sistema de preguntas:</p> <ol style="list-style-type: none">1. ¿Conoce que es la justicia restaurativa?2. ¿Qué es para usted la justicia restaurativa?3. ¿Considera que la justicia restaurativa puede y debe ser aplicada en los delitos tributarios?4. ¿Considera que la justicia restaurativa es aplicada por los servidores judiciales en el país?5. ¿Cuál considera usted que es el mecanismo jurídico o principio que debería invocarse ante los operadores de justicia a fin de que se aplique la justicia restaurativa?6. ¿Considera que el principio de mínima intervención penal es suficiente para que sea archivada una investigación o se dicten dictámenes abstentivos, como sobreseimientos; en procesos judiciales de defraudación tributaria?7. ¿Considera que la defraudación tributaria cometida por una persona natural o jurídica, que posterior a ello ha resarcido al Estado cancelando las diferencias correspondientes, ha cometido un delito?8. ¿Considera que se desincentiva la economía del país al darse sentencias penales por defraudación tributaria que acarrearía la liquidación de la persona jurídica y, por ende, al desempleo de los ecuatorianos?9. ¿Qué medidas administrativas sancionadoras tiene el SRI a fin de recaudar las diferencias en los tributos?10. ¿Considera que las medidas administrativas sancionadoras que ejerce el SRI son suficientes para que el Estado no se vea perjudicado en su patrimonio, y así recuperar lo no percibido?11. ¿Considera que el daño económico que representa al patrimonio de las personas naturales o empresas el pago de las diferencias correspondientes, sirve de ejemplo para la no reincidencia de la defraudación tributaria?12. ¿Considera que se ha resarcido el Estado cuando la persona natural o jurídica ha pagado las diferencias correspondientes con los respectivos intereses o multas?13. ¿Cuál sería la finalidad de la prisión en los casos de defraudación tributaria si la persona natural ha cumplido con sus deudas y está al día en sus obligaciones, luego del pago correspondiente de las diferencias detectadas?

Elaborado por: Monroy Zulia (2020)

3.7. Análisis de resultados

Justicia restaurativa

Todas las personas consultadas, manifestaron conocer lo que es la justicia restaurativa, coincidieron en el hecho de que sirve para reparar el daño ocasionado entre la víctima y sospechoso o procesado, sin tener que incurrir a la utilización del aparataje punitivo estatal

Respecto a lo que prioriza, también se indicó que, la justicia restaurativa, en comparación a la justicia basada en la tradición grecorromana que se conoce, da mayor importancia a la reparación como objetivo, tal como lo hacían nuestros aborígenes en sus modalidades de justicia, que buscan la armonización de la comunidad. La sanción debe buscar un objetivo, más allá la sanción por la sanción misma. Adicionalmente se dijo también, que para que la justicia restaurativa funcione, debe existir conciencia y responsabilidad del autor de la infracción en reparar el daño causado a la víctima

Justicia restaurativa y delitos tributarios

Los consultados concordaron en que la justicia restaurativa debe darse, puesto que, si desde el ámbito administrativo, el conflicto jurídico tiene solución, en un sinsentido el iniciar un proceso penal

Otra concordancia que se dio entre los consultados, estuvo en lo referente a la consideración de que la justicia restaurativa puede y debe ser aplicada en los delitos tributarios en el país. Todos manifestaron en que sí debe ser aplicada, porque primero debe ser determinado administrativamente el sujeto pasivo para poder iniciar posteriormente una acción penal, siempre y cuando que se demuestre la existencia de un dolo por parte del contribuyente y la afectación económica estatal. Esta afectación estatal dejaría de existir cuando el sujeto pasivo realice una declaración que sustituya la original y pague la totalidad de los tributos que se dejaron de pagar, por lo tanto, sería improcedente, por economía procesal y concentración que no se aborde desde lo penal y que se quede en la parte administrativa.

Uno de los entrevistados, indicó que la justicia restaurativa si se aplicó hasta el año 2009, donde las reformas realizadas eliminaron la posibilidad de extinguir la acción y la pena a través del pago de la obligación tributaria pendiente. En principio, esta reforma buscó generar mayor disuasión a los contribuyentes. El problema es que cuando ya existía

una causa penal, y, de hecho, se cancelaban los tributos, el Estado se veía imposibilitado de cerrar el caso, que debía continuarse en derecho. Esto, choca, según el entrevistado, con el principio de mínima intervención, porque en las causas ya no había perjuicios, pero, solo por la infracción de la norma, se exigía continuar con el caso hasta el final.

Adicionalmente, según perspectiva de los entrevistados, la justicia restaurativa si es aplicada por los servidores judiciales en el país. Uno de los consultados, ejemplificaba, con su experiencia personal, casos que han sido archivados, a pesar de que lo dicho en el COIP no permitía conciliación alguna. Fiscales en estos casos, han optado por cerrar los casos debido a que la continuación de la causa es una pérdida para el país, debido a la ya no existencia del perjuicio.

Justicia restaurativa y mecanismos jurídicos – principios

La mediación fue mencionada como el mecanismo alternativo en la solución de conflictos, para evitar los procesos penales que determinen sentencias condenatorias, que incluso se encuentra garantizado y considerado en la Constitución. En cuanto a principios, se mencionaron los de mínima intervención penal, objetividad y proporcionalidad penal.

Principio de mínima intervención penal y dictámenes abstentivos

Los entrevistados coincidieron en que el principio de mínima intervención se basa justamente en aquello, debido a que, por ese principio, la Fiscalía tiene la potestad de no agotar toda la fase penal, para obtener un resultado con base a un mecanismo alternativo al procedimiento ordinario. En el caso de defraudación tributaria, el pago de las deudas pendientes con el Estado, garantiza una reparación integral, previa a una sentencia al contribuyente. Para esto, fue citado por la mayoría de los entrevistados, el artículo 3 del COIP, donde se establece, que cuando los otros sistemas extrapenales no hayan funcionado en dar solución al conflicto, la intervención penal está legitimada. Por ello, el pago de la diferencia debería representar la solución y reparación total del daño causado.

Uno de los consultados agregó a este criterio, la proporcionalidad penal, basado en el principio de oportunidad, con el que puede distinguir que caso merece ir a juicio y cual no. Menciono que, en caso de no existir un perjuicio para el estado, es un despropósito ir a juicio.

Sentencia penal persona jurídica – desincentivo economía – desempleo

La interrogante que se planteó buscó conocer la perspectiva de los profesionales consultados respecto a las consecuencias que una sentencia penal tendría en la economía de una personería jurídica y de las personas relacionadas a ella, en este caso los colaboradores. Se calificó a esto como “desproporcional” y de “afectación directa”. En el caso de que no exista el perjuicio directo por los tributos no pagados que le pertenecen al Estado, los entrevistados indicaron que el pago de una multa es suficiente, o sugirieron también otro tipo de sanciones como, por ejemplo, suspensión temporal para contratar con el Estado, entre otras.

Si ya la empresa pagó la totalidad de impuesto que le correspondía y con este cumplimiento no ha afectado ni los ingresos del Estado ni está compitiendo ilegal y deslealmente con otras empresas, no existe afectación al Régimen de Desarrollo; por el contrario si se aplica un proceso penal, la consecuencia de las penas que se aplicarían a la Persona Jurídica si conlleva una afectación de derechos, tanto a la comunidad como a los trabajadores de la empresa sentenciada, de allí que es necesario considerar las demás consecuencias que van implícitas al proceso penal.

Medidas sancionadoras SRI – Recaudación diferencias en tributos.

Los consultados coincidieron en que, si en la revisión de las declaraciones se determinan diferencia que no pueden ser justificadas, previo a la notificación correspondiente, la Administración Tributaria, tiene Jurisdicción Coactiva, para ejecutar el cobro de la obligación en firme, contra la empresa y su representación legal. Adicional a ello, manifestaron en que el SRI actualmente, posee todos los mecanismos para realizar un cobro efectivo, para garantizar los intereses del Estado.

Pago de diferencias – afectación patrimonio – ejemplo no reincidencia.

Los consultados coincidieron que el pago de las diferencias con respectivos intereses en el caso de la defraudación tributaria, constituye un ejemplo para la toma de conciencia empresarial de hacer lo correcto y cumplir con la Ley, ya que, adicionalmente, esto constituye una forma de reparar el daño causado contra el bien jurídico. Sin embargo, se expresó también que el pago de esto, no constituye un daño al patrimonio, puesto que es el pago de lo que por ley correspondía al sujeto pasivo pagar.

Pago diferencias – Estado Resarcido

Todos los consultados coincidieron en que el pago de las diferencias constituye de por sí, en una reparación contra el daño causado al Estado, y que, si no se considera a esta resolución administrativa como suficiente, prevalecería el ansia del castigo.

Proceso Penal posterior al pago de diferencias detectadas.

En el caso del delito tributario, si el pago de la diferencia ya ha sido realizado, tanto en su capital como sus intereses, la reparación ya habría sido realizada de forma integral, por lo cual, no existiría razón alguna para iniciar un proceso penal, y mucho menos, para la imposición de una pena privativa de libertad. Los entrevistados indicaron que este proceso, carece de fundamento, puesto que nada se alcanzaría, por el contrario,

la justicia restaurativa tiene una base sólida debido a que la realización de la justicia se alcanza en la resolución del problema y la reparación de la víctima.

CAPÍTULO IV

INFORME FINAL

Este capítulo tiene como finalidad plantear las que considero las posibles soluciones a fin de que se pueda aplicar la justicia restaurativa en el delito de defraudación tributaria, sin que esto implique que ciertas conductas queden en la impunidad.

Reforma al Código Orgánico Integral Penal.

ASAMBLEA NACIONAL EL PLENO CONSIDERANDO:

Que el artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador enmarca al ordenamiento jurídico nacional dentro de los lineamientos de un Estado constitucional de derechos y justicia y que es necesario realizar cambios normativos que respondan coherentemente al espíritu de la Constitución;

Que en el inciso primero del artículo 424, se ordena que la Constitución es la Norma Suprema del Estado y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico y, por lo tanto, las normas y los actos del poder público deben mantener conformidad con las disposiciones constitucionales;

Que el literal b), numeral 3, del artículo 66 de la Constitución de la República del Ecuador reconoce y garantiza a las personas una vida libre de violencia en el ámbito público y privado y ordena la adopción de medidas para prevenir, eliminar y sancionar toda forma de violencia; en especial la ejercida contra las mujeres, niñas, niños y adolescentes, personas adultas mayores, personas con discapacidad y contra toda persona en situación de desventaja o vulnerabilidad; idénticas medidas se tomarán contra la violencia, la esclavitud y la explotación sexual;

Que la Constitución, de conformidad con el artículo 75, reconoce a las personas el derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad, y que en ningún caso quedarán en indefensión;

Que el artículo 76 de la Constitución ordena que en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, como en el caso de los penales, se asegurará las garantías que integran el debido proceso, garantías de la defensa para la

persona procesada y garantías para las víctimas, que deben ser canalizadas a través de la ley penal;

Que la Constitución prescribe en el artículo 78 que las víctimas de infracciones penales tendrán derecho a protección especial, a no ser revictimizadas y a que se adopten mecanismos para una reparación integral que incluya el conocimiento de la verdad, restitución, indemnizaciones, rehabilitación, garantía de no repetición y satisfacción del derecho violado;

Que de conformidad con el artículo 76 de la Constitución se debe establecer la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, deben existir sanciones no privativas de la libertad, las que tienen que respetar los derechos de las personas y ser impuestas mediante procedimientos adversariales, transparentes y justos;

Que la Asamblea Nacional de acuerdo con el artículo 84 de la Constitución, tiene la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución e instrumentos internacionales; En ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales expide la siguiente:

Que el sistema penal en su componente sustantivo mantiene tipos obsoletos, pues no responde a las necesidades actuales de la población; en su componente adjetivo es ineficiente y no ha logrado afianzar procesos justos, rápidos, sencillos, ni tampoco ha coordinado adecuadamente las acciones entre todos sus actores; y, en su componente ejecutivo no ha cumplido con sus objetivos y se ha convertido en un sistema burocrático y poco eficaz, lo que justifica una reforma integral y urgente al Sistema Penal en su conjunto;

REFORMAS AL CÓDIGO ORGANICO INTEGRAL PENAL EN REFERENCIA AL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 298.

Artículo 1.- “Elimínese el numeral 3 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal.

Artículo 2.- Refórmese el numeral 6 del artículo 298 lo siguiente, quedando de la siguiente manera:

“6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no

haya ejercido, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.”

Artículo 3.- Agréguese al numeral 12 del artículo 298 lo siguiente: “*siempre que el contribuyente no haya ejercido, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.*” Quedando de esta manera:

12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, siempre que el contribuyente no haya ejercido, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.

Artículo 4.- Agréguese al numeral 13 del artículo 298 lo siguiente: “*siempre que el contribuyente no haya ejercido, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.*” Quedando de esta manera:

13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. Siempre que el contribuyente no haya ejercido, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.

Artículo 5.- Agréguese al numeral 14 del artículo 298 lo siguiente: “*siempre que el contribuyente no haya ejercido, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.*” Quedando de esta manera:

14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. Siempre que el contribuyente no haya ejercido, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.

Artículo 6.- Agréguese al numeral 15 del artículo 298 lo siguiente: “*siempre que el contribuyente no haya ejercido, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.*” Quedando de esta manera:

15. Omite ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos. Siempre que el

contribuyente no haya ejercido, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.

Artículo 7.- Elimínese el inciso 4 del artículo 298 por el siguiente:

“En los casos de los numerales del 12 al 14, siempre y cuando supere los quince salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años.”

Artículo 8.- Elimínese el inciso 5 del artículo 298 por el siguiente:

“En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Siempre que los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general”

Artículo 9.- Elimínese la frase *“serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica”* en el inciso 8 del artículo 298, quedando de la siguiente manera:

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

Artículo 10.- Elimínese el último inciso del artículo 298 por el siguiente:

“Cada caso será investigado, juzgado y sancionado siempre y cuando no hubiere regularizado su situación tributaria procediendo el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. Previo al inicio de la investigación previa la administración tributaria deberá haber emitido acto en firme, sin que la persona haya comparecido y resuelto su situación jurídica en los 180 días posteriores o existiendo sentencia ejecutoria que determine una cuantía del presunto perjuicio al Estado superior a quince salarios básicos unificados del trabajador no haya dado cumplimiento a lo dispuesto.”

Artículo 11.- Agréguese a la última parte del inciso 298 lo siguiente:

“Los Jueces y Tribunales podrán abstenerse de acusar o sobreseer al obligado tributario o al autor del delito siempre que, desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario, al autor del delito, y a los otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.”

Disposiciones finales. - Las presentes reformas del Código Orgánico Integral Penal entrarán en vigencia a partir de su publicación en el registro oficial.

Dado en El D.M. de Quito.

CONCLUSIONES

- En conclusión, la tendencia del derecho Penal tributario tiene como finalidad proteger el proceso de recaudación y distribución del erario estatal, es decir, que se prevé mediante la ley penal que el Estado cuente con un instrumento idóneo para recaudar aquello que los ciudadanos deben por concepto de tributos no pagados, dejando de lado los principios constitucionales y penales materiales.
- Por ello es necesario que en virtud de las consecuencias que la pena conlleva para el individuo, observar aquellos principios que deben ser aplicados en el momento de la punición tributaria a la cual debe recurrirse como *ultima ratio*. De esta manera se impediría que el Derecho Penal se convierta en un *auxilio de la administración tributaria*.
- Las necesidades de recaudación tributaria en un Estado Contemporáneo toman protagonismo en economías subdesarrolladas o en vías del desarrollo como es el caso del Ecuador, donde se debería optar por mecanismos que reafirmen la recaudación fiscal por encima de los fines del derecho penal.
- Siendo el caso de la defraudación tributaria en el Ecuador, se debe contemplar la posibilidad de no iniciar, suspender, cesar o limitar el poder punitivo del estado antes de que se dicte una sentencia condenatoria, si se ha comprobado que en la vía administrativa tributaria se ha resarcido el perjuicio, o dicho en otras palabras se ha reparado el bien jurídico tutelado, lo que significa una justicia restaurativa.
- Como ya se ha podido explicar a lo largo del desarrollo de este proyecto de investigación, la justicia restaurativa no tiene como finalidad la desaparición del poder punitivo en el sistema penal acusatorio; sino que busca proteger el derecho de la víctima y el presunto victimario, coligiendo el daño causado.
- El injusto penal tributario, si bien constituye un delito que afecta a las arcas y la facultad recaudadora del estado, para poder solventar el gasto público, con medidas de tipo administrativo, se garantizaría el principio de mínima intervención penal pues, la víctima en este caso el ente administrativo tributario representado por el Servicio de Rentas Internas sería reparado con el pago o devolución del presunto beneficio mal obtenido.

- A lo largo del desarrollo de las entrevistas realizadas a profesionales del derecho que se desarrollan en diferentes áreas, tanto del proceso contencioso administrativo como del proceso penal se ha llegado a consolidar una clara tendencia en implementar la justicia restaurativa para lograr un acuerdo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, afirmando la importancia social de la recaudación fiscal.

RECOMENDACIONES

De conformidad con las conclusiones desarrolladas se pueden realizar las siguientes recomendaciones, las cuales responden a los hallazgos realizados:

- Es necesario buscar la eficacia del sistema penal a través de una selectividad controlada de los caos, donde se impulsen los objetivos de la pena como son la prevención y la resocialización, ratificando los principios de mínima intervención penal, proporcionalidad y oportunidad a fin de obtener la reparación del daño causado y evitar los efectos criminógenos de las penas, contribuyendo de esta manera a la consecución de una justicia restaurativa.
- En el delito de defraudación tributaria como bien ya se ha mencionado, es necesario primar la recaudación fiscal por sobre el cumplimiento de los fines penas, aplicando métodos de la justicia restaurativa por lo que es necesario que exista una reforma en la normativa ecuatoriana donde se plantee que existiendo el cumplimiento de las obligaciones tributarias y regularizada su situación no se inicie, se desista de la pretensión punitiva.
- Se debe inferir que el delito de defraudación tributaria debería tener un parámetro de cuantía hablando de otra manera, debería aplicarse además *condiciones objetivas de punibilidad*, como han desarrollado otros países, asemejando a lo establecido para el caso de los delitos aduaneros establecidos en el Código Orgánico Integral Penal, ya que siendo un estado Constitucional de Derechos y justicia es necesario establecer un *quantum mínimo* para que se configure el delito.
- Otro punto importante, es necesario que aplicando los principios y garantías establecidas en nuestra constitución vigente, se plantee dentro de la normativa ecuatoriana se establezcan requisitos de procedibilidad y prejudicialidad para el caso del delito de defraudación tributaria, ya que es necesario que si el bien jurídico protegido es la recaudación fiscal, exista un acto en firme que determine el perjuicio al Estado, donde el contribuyente no haya regularizado su situación o exista sentencia ejecutoriada que determine que agotadas todas las vías administrativas y contenciosas tributarias el contribuyente ha perjudicado a las arcas estatales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bibliografía

- Acuña, M. (2018). *La materialización de la justicia restaurativa en el Ecuador*. Guayaquil: UCSG. Obtenido de <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/12088/1/T-UCSG-POS-MDC-171.pdf>
- Aguayo, G., & Cedeño, L. (febrero de 2018). La justicia restaurativa ¿Una herramienta eficaz para prevenir la delincuencia juvenil? *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, 1(1), 1-17. Obtenido de <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2018/02/doctrina46225.pdf>
- Alecoy, T. (2011). *Las culturas exitosas forjan prosperidad económica desde la concepción del individuo*. Santiago de Chile: Tirso José Alecoy.
- Alva, M. (2015). Obtenido de <http://blog.pucp.edu.pe>: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2012/01/02/cu-ndo-se-configura-el-delito-de-defraudaci-n-tributaria/>
- Álvarez, D. (6 de diciembre de 2015). *Procesal Penal*. Obtenido de procesalpenal22015.blogspot.com: <http://procesalpenal22015.blogspot.com/2015/12/diferencias-entre-justicia-restaurativa.html>
- AndersenTax & Legal. (2016). *Andersen Tax Legal*. Obtenido de www.andersentaxlegal.ec: <https://www.andersentaxlegal.ec/wp-content/uploads/2017/03/Legislacio%CC%81n-Ecuador-31-SRI-Instructivo-Sanciones-Pecunariarias-junio-2018.pdf>
- Aristóteles. (18 de Mayo de 2019). Obtenido de [http://www.bcnbib.gov.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20\(Gredos\).pdf](http://www.bcnbib.gov.ar/uploads/ARISTOTELES,%20Politica%20(Gredos).pdf)
- Asamblea Nacional. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Registro Oficial.
- Asamblea Nacional. (2010). *COPCI*. Quito: Editora Nacional.
- Asamblea Nacional. (2014). *Código Orgánico Integral Penal*. Quito: Registro Oficial.
- Asamblea Nacional. (2015). *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno*. Quito: Registro Oficial.
- Asamblea Nacional. (2018). *Código Tributario*. Quito. Obtenido de <http://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>
- ASAMBLEA NACIONAL. (2018). *LEY ORGÁNICA PARA FOMENTO PRODUCTIVO, ATRACCION, INVERSIONES GENERACION EMPLEO*. Quito: Registro Oficial Suplemento 309 de 21-ago.-2018.

- Asamblea Nacional Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito: Editora Nacional.
- Baldeón, J. (2016). *El principio de oportunidad y el proceso penal*. Ambato: Uniandes. Obtenido de <http://dspace.uniandes.edu.ec/bitstream/123456789/5385/1/TUAEXCOMMDP043-2016.pdf>
- Barbazán, C., & Sendra, J. (2012). *Apoyo domiciliario y alimentación familiar: El asistente como eje central en la gestión y mantenimiento del hogar del dependiente*. Vigo: Ideaspropias Editorial.
- Barradas, M. (2014). *Seguimiento de Egresados: Una excelente estrategia para garantizar una educación de calidad*. Bloomington: Palibrio.
- Bastos, A. (2010). *Implantación de Productos y servicios*. Madrid: Ideaspropias.
- Beccaria, C., Dragonetti, J., & Cabanellas, G. (1993). *Tratado de los delitos y de las penas*. Buenos Aires: Heliasta.
- Belloso, N. (2010). Anotaciones sobre alternativas al sistema punitivo: La mediación penal. *Revista Eletrónica de Direito Processual*, 146-184.
- Bohigues, I. (2014). *Ámbito sociolingüístico*. Madrid: Paraninfo.
- Borunda, R., Cepeda, J., Salas, F., & Medrano, V. (2013). *Desarrollo y Competitividad de los Sectores Económicos en México*. México, D.F.: Centro de Investigaciones Sociales.
- BUSTOS RAMÍREZ, J. J. (1997). *Lecciones de derecho penal*. Madrid: Trotta.
- Cabanellas de Torres, G. (2011). *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta.
- Calderon Martinez, A. T. (2015). *Teoría del delito y juicio oral*. Mexico D.F.: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Carbonell, M. (2012). *Argumentación Jurídica. El juicio de ponderación y el principio de Proporcionalidad*. México: Porrúa.
- Cervantes, A., & Bayona, D. (25 de abril de 2017). *Derecho Ecuador*. Obtenido de derechoecuador.com: <https://www.derechoecuador.com/-personas-juridicas-responsabilidad-penal>
- Cervini, R. (2009). Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho. En *Derecho Penal tributario* (págs. 37-59). Buenos Aires: Marcial Pons.
- Christensen, C. (2014). *Guía del Innovador para crecer: Cómo aplicar la innovación disruptiva*. Madrid: Grupo Planeta Spain.
- Código Integral Penal*. (2016). Quito: Asamblea Nacional. Obtenido de https://tbinternet.ohchr.org/Treaties/CEDAW/Shared%20Documents/EQU/INT_CEDAW_ARL_ECU_18950_S.pdf

- Código Penal de España. (2012).*
- Colina R., E. I., & García, R. J. (2015). *El delito de defraudación tributaria en el COIP*. Quito: Latitud Cero Editores.
- Comisión de Legislación y Codificación. (2005). *Código Tributario*. Quito: Registro Oficial.
- Conde Muñoz, F. (2010). *DERECHO PENAL PARTE GENERAL*. VALENCIA: TIRANT LO BLANCH.
- Congreso Nacional. (2004). *Ley Forestal y de Conservación de Áreas naturales y vida silvestre*. Quito: Editora Nacional.
- Cornejo, J. (2016). *Derecho Ecuador*. Obtenido de derechoecuador.com:
<https://www.derechoecuador.com/principio-de-proporcionalidad-y-principio-de-legalidad-de-la-pena>
- Cornejo, J. (2016). *Derecho Ecuador*. Obtenido de derechoecuador:
<https://www.derechoecuador.com/conciliacion-y-mediacion-penal>
- Cruelles, J. (2012). *Productividad e Incentivos: Cómo hacer que los tiempos de fabricación se cumplan*. Barcelona: Marcombo.
- Cruz, L., & Cruz, V. (17 de Abril de 2010). *Repositorio Escuela Politécnica Nacional*. Recuperado el 23 de Septiembre de 2015, de Repositorio Escuela Politécnica Nacional:
<https://www.google.com.ec/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CCEQFjABahUKEwjvwOy4IJPIAhWFF5AKHUAyBFA&url=http%3A%2F%2Fbibdigital.epn.edu.ec%2Fbitstream%2F15000%2F388%2F1%2FCD-0795.pdf&usg=AFQjCNHr5JlvEUFu2Gkrhscjbj-tStFQQA&sig2=a>
- Cruz, R. (22 de septiembre de 2017). *El Contador*. Obtenido de elcontadorecuatoriano.com:
<http://www.elcontadorecuatoriano.com/index.php/blog/item/398-procedimiento-contencioso-tributario-ecuador>
- El Telégrafo. (26 de Mayo de 2012). \$180 millones venden al año los artesanos de muebles. *El Telégrafo*, pág. 9.
- Escuela Española de Mediación. (2017). *Diario de Mediación*. Obtenido de diariodemediacion.es: <https://www.diariodemediacion.es/diferencias-entre-la-justicia-restaurativa-y-la-justicia-retributiva/>
- Estrada, M. (25 de junio de 2015). *Derecho Ecuador*. Obtenido de derechoecuador.com:
<https://www.derechoecuador.com/estructura-del-tipo-penal-una-resena-de-los-elementos-que-componen-el-delito>
- Falconí, J. G. (14 de Marzo de 2011). *Derecho Ecuador*. Obtenido de “La proporcionalidad o dosimetría de las penas”, : <https://www.derechoecuador.com/la-proporcionalidad-o-dosimetria-de-las-penas>
- Falconí, R. G. (2014). *Código Orgánico Integral Penal comentado Tomo I*. Perú: Aras.

- Farrel, M. (11 de septiembre de 2014). *Derecho al día*. Obtenido de derecho.uba.ar: <http://www.derecho.uba.ar/derechoaldia/notas/el-aporte-del-utilitarismo-a-la-filosofia-del-derecho/+5345>
- Fernández, R. (2010). *La mejora de la productividad en la pequeña y mediana empresa*. Alicante: ECU.
- Fernández, R. (2010). *La productividad y el riesgo psicosocial o derivado de la organización del trabajo*. Alicante : ECU.
- Fernández, R. (2011). *La dimensión económica del desarrollo sostenible*. Alicante: Editorial Club Universitario.
- Flores, I. (2014). Algunas reflexiones sobre la justicia restaurativa en el sistema español de justicia penal. *Revista Internacional de Estudios de Derecho Procesal y Arbitraje*(2), 1-45. Obtenido de www.riedpa.com
- Gan, F., & Gaspar, B. (2007). *Manual de Recursos Humanos: 10 programas para la gestión y el desarrollo del Factor Humano en las organizaciones actuales*. Barcelona: Editorial UOC
- García Falconí, J. (2009). *Las Garantías Constitucionales en el nuevo código de procedimiento penal y la responsabilidad extracontractual del estado*. Quito.
- García, J. (30 de noviembre de 2015). *Derecho Ecuador*. Obtenido de derechoecuador.com: <https://www.derechoecuador.com/coip-principio-de-oportunidad->
- Garrido Montt, M. (2003). *Derecho Penal. Parte general. Tomo II. Nociones fundamentales de la Teoría del Delito*. Santiago: Juridica de Chile.
- Google Maps. (8 de Abril de 2015). *Google*. Obtenido de Google: <https://maps.google.com.ec>
- Griffin, R. (2011). *Administración*. Boston: Cengage Learning.
- Guerrero, R. (2014). *Técnicas elementales de servicio*. Madrid: Paraninfo.
- Haden, J. (2008). *El diccionario completo de términos de bienes raíces explicados en forma simple: lo que los inversores inteligentes necesitan saber*. Florida: Atlantic Publishing Group .
- Hernández, A. (2017). *Diccionario Jurídico*. Obtenido de diccionariojuridico.mx: <http://diccionariojuridico.mx/definicion/principio-de-utilidad/>
- Hernandez, Fernandez, & Baptista. (2013). *Metodología de la Investigación*.
- Ibañez, J. (2015). *Justicia Transicional y Comisiones de la Verdad*. Berg Institute.
- Iglesias, M. (2011). *Elaboración de soluciones constructivas y preparación de muebles*. Madrid: Ministerio de Educación, Cultura y Deportes.

- INEC. (12 de Diciembre de 2011). *Instituto Nacional de Estadísticas y Censos*. Obtenido de Encuesta de Estratificación del Nivel Socioeconómico: http://www.inec.gob.ec/estadisticas/?option=com_content&view=article&id=112&Itemid=90&
- INEC. (28 de Julio de 2015). *Instituto Nacional de Estadísticas y Censos*. Obtenido de Ecuador en cifras: http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/Infografias/asi_esGuayaquil_cifra_a_cifra.pdf
- Joachimsthaler, E. (2008). *Ver lo evidente: Cómo definir y ejecutar la futura estrategia de crecimiento en su empresa*. Barcelona: Ediciones Deusto .
- Krugman, P., & Wells, R. (2007). *Macroeconomía: Introducción a la economía; Versión española traducida por Gotzone Pérez Apilanez; revisada por José Ramón de Espínola*. Barcelona: Reverté.
- Leiceaga, C., Carrillo, F., & Hernández, Á. (2012). *Economía 1° Bachillerato*. San Sebastián: Editorial Donostiarra.
- Llamas, C. (2009). *MARKETING Y GESTIÓN DE LA CALIDAD TURÍSTICA*. Madrid: Liber Factory .
- Longenecker, J., Petty, W., Palich, L., & Hoy, F. (2012). *Administración de Pequeñas Empresas: Lanzamiento y Crecimiento de iniciativas de emprendimiento*. México, D.F.: Cengage Learning.
- Lopez, J. (2013). *+Productividad*. Bloomington: Palibrio.
- Loyola, T. (2014). *Interpretaciones de la Legislación Tributaria Ecuatoriana en lo referente a la determinación y caducidad*. Cuenca: Universidad de Cuenca.
- Macías, G., & Parada, L. (2013). *Mujeres, su participación económica en la sociedad*. Guadalajara: Universidad de Guadalajara.
- Martínez, I. (2005). *La comunicación en el punto de venta: estrategias de comunicación en el comercio real y online* . Madrid: Esic .
- Medina, A. (2017). Los principios limitativos del IUS PUNIENDI y las alternativas a las penas privativas de libertad. *Verand*, 87-118.
- Merino, E. (2014). El Cambio de la Matriz Productiva. *Buen Viaje*, 10.
- Miranda, A., Zambrano, M., & Yaguana, J. (26 de Julio de 2009). *Dspace Espol*. Recuperado el 23 de Septiembre de 2015, de Dspace Espol: <https://www.dspace.espol.edu.ec/bitstream/123456789/10675/1/D-39734.pdf>
- Montero, C. (2005). *Estrategias Para Facilitar la Inserción Laboral a Personas Con Discapacidad*. San José: EUNED.
- Montero, T. (SEPTIEMBRE de 2014). *PAIP*. Obtenido de http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/7D1E0DB94ADCD6C605

257E7500689077/\$FILE/PAIP_JusticiaRestaurativa-
Recopilaci%C3%B3nTextosInternacionales.pdf

- Mora, J. (Jorge Mora). *Los libros, aporte bibliográfico, las bellas artes e investigaciones históricas*. Nariño: Pasto.
- Morales, R. (2013). *MF1330_1: Limpieza doméstica*. Málaga: INNOVA.
- Muñoz, F., & García, M. (2010). *Derecho Penal Parte General*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
Recuperado el 21 de diciembre de 2019
- Nava, W., & Breceda, J. (2014). Mecanismos alternativos de resolución de conflictos: un acceso a la justicia consagrado como derecho humano en la Constitución mexicana. *Cuestiones constitucionales*.
- Nutsch, W. (2000). *Tecnología de la madera y del mueble*. Barcelona: Reverté.
- OCDE. (2014). *Colombia: La implementación del buen gobierno*. Paris: OECD Publishing.
- OIT. (2008). *Calificaciones para la mejora de la productividad el crecimiento del empleo y el desarrollo*. Ginebra: Oficina Internacional del Trabajo .
- Olavarria, M. (2005). *Pobreza, crecimiento económico y políticas sociales*. Santiago de Chile: Editorial Universitaria.
- Oliva, N., & Trujillo, M. (2015). La equidad de los medios de producción: un aporte al debate nacional sobre la tributación de la riqueza. *Centro de Estudios Fiscale*, 1-40.
- ONU. (2002). *Informe de la reunión del Grupo de Expertos sobre Justicia Restaurativa*. ONU: Consejo Económico y Social.
- ONU. (31 de Enero de 2006). *Manual Sobre Programas de Justicia Restaurativa*. New York: ONU.
- Organización de las Naciones Unidas. (2001). *Declaración de Viena sobre la delincuencia y la justicia: frente a los retos del siglo XXI*. Viena: Organización de las Naciones Unidas.
- Ortiz, M. (2014). *El diálogo entre la Corte Interamericana de Derechos Humanos, los tribunales constitucionales de la región andina y el tribunal europeo de derechos humanos hacia un derecho americano y global de los derechos humanos*. Valencia: Universitat de Valencia.
- Parrales, S. (2 de octubre de 2017). *El contador*. Obtenido de elcontadorecuatoriano.com: <http://www.elcontadorecuatoriano.com/index.php/blog/item/399-normas-suspension-ruc>
- Peralta, N. (24 de Septiembre de 2010). *Repositorio Universidad Andina Simón Bolívar*. Recuperado el 23 de Septiembre de 2015, de Repositorio Universidad Andina Simón Bolívar: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2695/1/T0878-MT-Peralta-Industria%20maderera.pdf>

- Perdigones, J. (2011). *MF0996_1: Limpieza del mobiliario interior*. Málaga: INNOVA.
- Perdomo, O. (2012). *¡Abre tu negocio... y vivirás en abundancia!* Bloomington: Palibrio.
- Puig-Durán, J. (2011). *Certificación y modelos de calidad en hostelería y restauración*. Madrid: Diaz de Santos.
- Quimbiulco, C. (3 de Marzo de 2012). *Dspace Universidad Central del Ecuador*. Recuperado el 23 de Septiembre de 2015, de Dspace Universidad Central del Ecuador: <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/903/1/T-UCE-0003-51.pdf>
- Ramírez, A., & Jacinto, A. (2017). *Métodos científicos de indagación y de construcción del conocimiento*. Bogotá: Revista Escuela de Administración de Negocios,.
- Real Academia Española. (19 de Mayo de 2019). *Diccionario de la Lengua Española*. Obtenido de Diccionario de la Lengua Española: <https://dle.rae.es/?id=acTMDJZ>
- RECURSO DE CASACIÓN, No. 1446 -2013 (CORTE NACIONAL DE JUSTICIA DEL ECUADOR 23 de Octubre de 2013).
- Repullo, J. (2006). *Sistemas y servicios sanitarios: Manuales de Dirección Médica y Gestión Clínica*. Madrid: Ediciones Días de Santos.
- Risco, L. (2013). *Economía de la empresa: Prueba de acceso a la Universidad para mayores de 25 años*. Bloomington: Palibrio.
- Rodríguez, M. (octubre de 2015). La justicia restaurativa: fundamento sociológico, psicológico y pedagógico para su operatividad. *Nueva Época*, 9(39), 172-188. Obtenido de <http://www.scielo.org.mx/pdf/tla/v9n39/1870-6916-tla-9-39-00172.pdf>
- Rodríguez, R. (2014). *Técnicas de tapizado de mobiliario: TCPF0209. Operaciones auxiliares de tapizado de mobiliario y mural*. Madrid: IC Editorial .
- Romero, D. (2019). *Los mecanismos alternativos de resolución de los conflictos penales en el paradigma de la justicia restaurativa*. Ambato: Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Obtenido de <http://repositorio.pucesa.edu.ec/bitstream/123456789/2802/1/76967.pdf>
- Ruano, C., & Sánchez, M. (2014). *UF0083: Diseño de Productos y servicios turísticos locales*. Málaga: IC Editorial.
- Saltos, M. (2017). Los principios generales del derecho tributario según la Constitución del Ecuador. *Revista Empresarial*, 61-67.
- Sanchez, A. (2017). *Aplicación Práctica del Código Fiscal 2017*. Mexico D.F.: Ediciones Fiscales ISEF S.A.
- Sánchez, J. M. (2005). *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier Libros Jurídicos. Recuperado el 21 de Dicimebre| de 2019

- Sanchez, S. (2012). *Philosophica*. Obtenido de philosophica.info:
<http://www.philosophica.info/archivo/2012/voces/utilitarismo/Utilitarismo.html>
- Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo. (2012). *Transformación de la Matriz Productiva: Revolución productiva a través del conocimiento y el talento humano*. Quito : SENPLADES .
- Servicio de Rentas Internas. (20 de Mayo de 2019). *Servicio de Rentas Internas*. Obtenido de Servicio de Rentas Internas: <https://portal.compraspublicas.gob.ec/sercop/wp-content/uploads/2015/06/SRI-Investigación-y-judicialización-del-Fraude-Tributario.pdf>
- Sescovich, S. (2009). *La gestión de personas: un instrumento para humanizar el trabajo*. Madrid: Libros en Red.
- Soto, E., Valenzuela, P., & Vergara, H. (2003). *Evaluación del impacto de la capacitación en la productividad*. Santiago de Chile : FUNDES.
- Terán, J. (2014). *Principios constitucionales y jurídicos de la tributación*. Quito: Editora Jurídica.
- Tonche, J., & Umaña, C. (2017). Sistema Integral de Verdad, Justicia, Reparación y No Repetición: un acuerdo de justicia restaurativa. *Revista Derecho del Estado*(38). Obtenido de <https://www.redalyc.org/jatsRepo/3376/337653757009/html/index.html>
- UNODC. (2006). *United Nations Office on Drugs and Crime*. Obtenido de unodc.org: https://www.unodc.org/documents/justice-and-prison-reform/Manual_sobre_programas_de_justicia_restaurativa.pdf
- Urresti, E., & Comes, F. (2011). *El Delito Fiscal - 2 Tomos*. Buenos Aires: AD-HOC.
- Valle, A. (1991). *Productividad: Las visiones neoclásica y marxista*. México, D.F. : UNAM.
- Vásquez, B. B. (2014). *Taller de investigación cualitativa*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia.
- Vásquez, M. (2014). *Proceso de determinación tributaria de impuesto a la renta*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- VLex. (8 de septiembre de 2016). *VLex*. Obtenido de spanish.vlexblog.com: <http://spanish.vlexblog.com/justicia-retributiva-justicia-reparadora/>
- Yépez, M. (2016). *Derecho Ecuador*. Obtenido de derechoecuador.com: <https://www.derechoecuador.com/principio-de-oportunidad-en-ecuador1>
- Yupangui, Y. (2017). *El principio de proporcionalidad en las sanciones tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal sobre los delito en materia tributaria*. Quito: Universidad Andina Simon Bolivar. Obtenido de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/5830/1/T2398-MDE-Yupangui-El%20principio.pdf>
- Zavala Egas, J. (2008). *Delito Tributario*.

Zehr, H. (2010). *El pequeño libro de la Justicia Restaurativa*. Good Books.

ANEXOS

PERSONAS ENTREVISTADAS

ENTREVISTADO	ROL / CARGO
Ab. Andrés Piedra Pinto	Juez Contencioso tributario
Ab Francisco Mendoza	Juez del Tribunal de Garantías Penales
Ab Fernando Yávar Umpierrez	Libre ejercicio profesional y docencia
Ab. Segundo Lucas Centeno	Fiscal 6to especializado en delitos contra la Administración Pública
Econ. Gabriela Orellana Rosero	Directora Zonal 8 del Servicio de rentas Internas.
Dra. Patricia Morejón Llanos	Ex Fiscal Provincial del Guayas

DESARROLLO ENTREVISTAS

Entrevista No. 1

Ab. Piedra Pinto Andrés, *Juez de la sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Provincial de Justicia*

1.- ¿Conoce qué es la justicia restaurativa?

Ab. Andrés Piedra: Si

2. ¿Qué es para usted la justicia restaurativa?

Ab. Andrés Piedra: R1

3. ¿Considera que la justicia restaurativa puede y debe ser aplicada en los delitos tributarios?

Ab. Andrés Piedra: Claro

4. ¿Considera que la justicia restaurativa es aplicada por los servidores judiciales en el país?

Ab. Andrés Piedra: Debería ser aplicada

5. ¿Cuál considera usted que es el mecanismo jurídico o principio que debería invocarse ante los operadores de justicia a fin de que se aplique la justicia restaurativa?

Ab. Andrés Piedra: Debería la Asamblea reformar el COIP y se impongan las sanciones correspondientes, y que las personas que resarzan los daños, no tengan ninguna sanción penal.

6. ¿Considera que el principio de mínima intervención penal es suficiente para que sea archivada una investigación o se dicten dictámenes abstentivos, como sobreseimientos, en procesos judiciales de defraudación tributaria?

Ab. Andrés Piedra: Claro que si

7. ¿Considera que la defraudación tributaria cometida por una persona natural o jurídica que posterior a ello ha resarcido al estado cancelando las diferencias correspondientes, ha incurrido en un delito?

Ab. Andrés Piedra: No, ya resarcido el daño, ya no.

8. ¿Considera que se desincentiva la economía del país al darse sentencias penales por defraudación tributaria que acarrearía la liquidación de la persona jurídica y por ende al desempleo de los ecuatorianos?

Ab. Andrés Piedra: No lo creo, en caso de que se pague las diferencias y se resuelva desde lo administrativo, pero al existir una sentencia penal, afectaría directamente al empleo, al consumo y a la economía en general.

9. ¿Qué medidas administrativas sancionadoras tiene el SRI a fin de recaudar las diferencias en los tributos?

Ab. Andrés Piedra: Las multas, intereses

10. ¿Considera que las medidas administrativas sancionadoras que ejerce el SRI son suficientes para que el Estado no se vea perjudicado en su patrimonio, y así recuperar lo no percibido?

Ab. Andrés Piedra: Considero que si

11. ¿Considera que las empresas o las personas naturales con el daño económico que representa a su patrimonio el pago de las diferencias correspondientes, sirve de ejemplo para la no reincidencia de la defraudación tributaria?

Ab. Andrés Piedra: Claro, se marca un precedente

12. ¿Considera que ha resarcido el Estado cuando la persona natural o Jurídica ha pagado las diferencias correspondientes con los respectivos intereses o multas?

Ab. Andrés Piedra: Si

13. ¿Cuál sería la finalidad de un Proceso Penal, en casos de defraudación tributaria si la persona natural o jurídica ha cumplido con sus deudas y está al día en sus obligaciones, luego del pago correspondiente de las diferencias detectadas?

Ab. Andrés Piedra: Ya no tendría razón de ser

Entrevista No. 2

Ab. Mendoza Vélez Francisco, Juez de la Unidad Judicial Penal Norte 2 de Guayaquil.

. ¿Conoce qué es la justicia restaurativa?

Ab. Francisco Mendoza: Si,

2. ¿Qué es para usted la justicia restaurativa?

Ab. Francisco Mendoza: para mí la justicia restaurativa es el hecho de poder reparar el daño ocasionado entre víctima, sospechoso o procesado sin llegar a utilizar el aparataje punitivo estatal

3. ¿Considera que la justicia restaurativa puede y debe ser aplicada en los delitos tributarios?

Ab. Francisco Mendoza: Si, y por qué, considero que la administración tributaria a efectos de poder determinar un tributo por falta de pago, inconsistencias o declaraciones inexactas, debe determinar administrativamente al sujeto pasivo del tributo para posterior iniciar una acción penal en el caso, que efectivamente, se demuestre que ha existido un dolo por parte del contribuyente, y eso produce una afectación económica estatal. Al momento que el sujeto pasivo, que sería también sospechoso por parte de la Fiscalía, y sujeto pasivo en la parte administrativa, llega a realizar alguna declaración que sustituya la original, o así mismo, a pagar parcial o totalmente los tributos que se dejaron de pagar estaría subsanando el tema económico, no existiría una afectación estatal, y considero que sería improcedente, por economía procesal y concentración no se debería abordar la parte penal y debería quedarse en la parte administrativa.

4. ¿Considera que la justicia restaurativa es aplicada por los servidores judiciales en el país?

Ab. Francisco Mendoza: Si, por supuesto

5. ¿Cuál considera usted que es el mecanismo jurídico o principio que debería invocarse ante los operadores de justicia a fin de que se aplique la justicia restaurativa?

Ab. Francisco Mendoza: Bueno, yo creo que la Constitución garantiza y considera a la mediación como un mecanismo alternativo en la solución de conflictos, sin llegar hasta

un proceso penal en el cual se determine una sentencia condenatoria, el pago de un daño, eso se lo puede hacer antes y creería que los principios en los cuales se debería basar un Juez o Fiscal, en el caso del fiscal, el principio de mínima intervención penal y el de objetividad, y en el caso del Juez, debería basarse en un principio expositivo, para darle la oportunidad a las partes de llegar a un acuerdo, como mecanismo alternativo de solución al conflicto, sin llegar a un proceso penal como tal.

6. ¿Considera que el principio de mínima intervención penal es suficiente para que sea archivada una investigación o se dicten dictámenes abstentivos, como sobreseimientos, en procesos judiciales de defraudación tributaria?

Ab. Francisco Mendoza: Si, por supuesto. El principio de mínima intervención, se basa justamente en aquello. Esn el que le da la potestad a la Fiscalía que, con base a ese principio, no agotar toda la fase penal, acorde a las competencias de la Fiscalía, tomando en consideración que se puede obtener un resultado con base a un mecanismo alternativo al proceso ordinario. Que, en este caso, específicamente en lo referente a defraudación tributaria, puede ser el pago de las deudas pendientes con el Estado, para garantizar una reparación integral, previo a una sentencia al contribuyente.

7. ¿Considera que la defraudación tributaria cometida por una persona natural o jurídica que posterior a ello ha resarcido al estado cancelando las diferencias correspondientes, ha incurrido en un delito?

Ab. Francisco Mendoza: Si el pago de la diferencia ya fue realizado, siendo resarcido el daño, ya no existiría el delito tributario.

8. ¿Considera que se desincentiva la economía del país al darse sentencias penales por defraudación tributaria que acarrearía la liquidación de la persona jurídica y por ende al desempleo de los ecuatorianos?

Ab. Francisco Mendoza: Efectivamente, yo creo que utilizar la figura o tipo penal, como defraudación tributaria, afectaría de manera directa a la economía del contribuyente, contribuyente que a su vez, tiene trabajadores y demás personal, que incentivan a la economía del país, por lo cual, considero que una sentencia de este tipo afectaría de manera directa al Estado, iniciar procesos y llegar a sentencias en contra de contribuyentes, que ya han realizado la reparación integral, con el pago de sus obligaciones pendientes.

9. ¿Qué medidas administrativas sancionadoras tiene el SRI a fin de recaudar las diferencias en los tributos?

Ab. Francisco Mendoza: El SRI puede implementar determinaciones tributarias y puede conllevar al pago de multas e intereses, en el caso de los tributos que se dejaron de pagar oportunamente, y como tal, en ese sentido ya existiría una sanción administrativa, para no derivar a un proceso penal que sería una pena privativa de libertad

10. ¿Considera que las medidas administrativas sancionadoras que ejerce el SRI son suficientes para que el Estado no se vea perjudicado en su patrimonio, y así recuperar lo no percibido?

Ab. Francisco Mendoza: Creo que, para el caso de defraudación tributaria, el SRI, o cualquier ente administrativo tributario en el Ecuador, puede aplicar en base al código tributario, puede aplicar medidas sancionatorias administrativas previo a proseguir con un proceso penal, y estas medidas afectan directamente a la economía del contribuyente, y como tal, sería innecesaria una pena que conlleva una privación de libertad, si se puede subsanar con una multa económica al contribuyente.

11. ¿Considera que las empresas o las personas naturales con el daño económico que representa a su patrimonio el pago de las diferencias correspondientes, sirve de ejemplo para la no reincidencia de la defraudación tributaria?

Ab. Francisco Mendoza: Claro. Creo que el SRI mediante resoluciones administrativas, puede implementar sanciones que se adecuen a los procedimientos administrativos que ellos tienen a cargo y con eso poder solucionar esos asuntos.

12. ¿Considera que ha resarcido el Estado cuando la persona natural o Jurídica ha pagado las diferencias correspondientes con los respectivos intereses o multas?

Ab. Francisco Mendoza: Por supuesto, Porque no solo conlleva el pago del capital, sino a la suma de ello con sus respectivos intereses, y estaría ya implícito, una restauración por el daño ocasionado.

13. ¿Cuál sería la finalidad de un Proceso Penal, en casos de defraudación tributaria si la persona natural o jurídica ha cumplido con sus deudas y está al día en sus obligaciones, luego del pago correspondiente de las diferencias detectadas?

Ab. Francisco Mendoza: Efectivamente, la legislación de nuestro país, a partir del 10 de agosto de 2014, donde se implementó el Código Orgánico Integral Penal, se incluyó la figura de defraudación tributaria, que previamente no existía, para el tema de compañías fantasmas o de papel, donde no existiría una sustancia económica, e incluía una pena privativa de libertad para las personas que adecuen a esta conducta de defraudación tributaria. Esta pena la considero innecesaria, puesto que se pueden incluir medidas de carácter económicas o que no sean medidas de carácter personal sino de carácter real como, por ejemplo, el decomiso de bienes. Eso debería modificarse en la legislación actual.

Entrevista No. 3

Ab. **FERNANDO YÁVAR UMPIÉRREZ**, ex Agente fiscal del Guayas, ex Director provincial del Consejo de la Judicatura del Guayas, y abogado del libre ejercicio.

1. ¿Conoce qué es la justicia restaurativa?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: Si

2. ¿Qué es para usted la justicia restaurativa?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: Prioriza la reparación de las partes, más allá de la sanción de la ofensa como tal, en perspectiva de justicia, más allá de la tradición grecorromana que conocemos, la justicia de nuestros aborígenes tendía a ser reparativas, en el sentido de buscar la restauración de la armonía comunitarias, es decir, que la sanción debe buscar un objetivo, más allá de simplemente la sanción por la sanción. Buscando una posición. (escuchar más)

3. ¿Considera que la justicia restaurativa puede y debe ser aplicada en los delitos tributarios?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: Si, y lo fue así hasta el 2009, cuando se hizo la reforma en que se eliminó la posibilidad de extinguir la acción y la pena a través del pago de la obligación tributaria. Cuando se hizo esa reforma, en principio, se buscaba talvez, generar mayor disuasión a los contribuyentes para que no defrauden al fisco, pero en el fondo no varió mucho. El problema que se generó es que cuando ya había una causa penal, y, de hecho, se cancelaban los tributos adeudados con sus intereses, el Estado se encontraba en la imposibilidad de poder cerrar el caso, tenía que continuarse en estricto derecho y la causa debía seguir siendo ventilada hasta la sanción. Esto, hasta cierto punto, chocaba directamente contra la mínima intervención, porque eran causas en las que ya no había perjuicios, y a pesar de eso, por la sola infracción a la norma, te exigía que continúes el caso hasta el final.

4. ¿Considera que la justicia restaurativa es aplicada por los servidores judiciales en el país?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: Yo creo que si, en términos de la visión particular que he tenido en algunas causas, no solo penales tributarios, sino en administración pública, en los que habiendo sido resarcido el perjuicio para el Estado, he visto casos que han

logrado ser archivados, aun cuando no es la solución jurídicamente establecida en el COIP y no son casos que admitan conciliaciones. El Estado, en ese caso, representado por los fiscales, ha entendido que es una causa en la que más perdemos continuándola impulsando que cerrándola porque ya no existe el perjuicio.

5. ¿Cuál considera usted que es el mecanismo jurídico o principio que debería invocarse ante los operadores de justicia a fin de que se aplique la justicia restaurativa?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: En lo particular, la mínima intervención penal, y además de eso, la proporcionalidad penal. Si ya no existe perjuicio, es desproporcional continuar con la persecución penal pública en casos de esta naturaleza.

6. ¿Considera que el principio de mínima intervención penal es suficiente para que sea archivada una investigación o se dicten dictámenes abstentivos, como sobreseimientos, en procesos judiciales de defraudación tributaria?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: Sumado a la proporcionalidad penal. Además, el solo hecho de que la Fiscalía tiene un principio de oportunidad, que le permite distinguir cuales son los casos que merecen ir a juicio y cuáles no. Y en caso de que no exista un perjuicio para el Estado, me parece un despropósito ir a juicio.

7. ¿Considera que se desincentiva la economía del país al darse sentencias penales por defraudación tributaria que acarrearía la liquidación de la persona jurídica y por ende al desempleo de los ecuatorianos?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: En el caso concreto de la responsabilidad penal de la persona jurídica como pena dentro de la defraudación tributaria, es desproporcional, porque ante cualquier tipo de infracción penal tributaria, de todos los numerales que se encuentran en el artículo 298, la sanción directa es la disolución de la persona jurídica y la multa. Más allá de que no hay una gran cultura tributaria en todos los ámbitos, la realidad es que es una sanción desproporcional, sobre todo, infracciones penales, pero menores en las que no conlleven la extracción de valores pagados por tributos que le pertenecen al Estado; fuera de eso me parece desproporcional. No debería ser más allá del pago de una multa o de algún tiempo de suspensión de contratación con el Estado, por ejemplo.

8. ¿Qué medidas administrativas sancionadoras tiene el SRI a fin de recaudar las diferencias en los tributos?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: La coactiva principalmente

10. ¿Considera que las medidas administrativas sancionadoras que ejerce el SRI son suficientes para que el Estado no se vea perjudicado en su patrimonio, y así recuperar lo no percibido?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: No siempre, pero si ejerce una gran presión

11. ¿Considera que las empresas o las personas naturales con el daño económico que representa a su patrimonio el pago de las diferencias correspondientes, sirve de ejemplo para la no reincidencia de la defraudación tributaria?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: Es un tema interesante, habría que medirlo en términos de cuantas veces regresan los mismos contribuyentes a la misma situación de defraudación. Consideraría que luego de pagar una multa fuerte, no se debería de reincidir, pero reitero, no existe estadística que pueda comprobar o negar aquello.

12. ¿Considera que ha resarcido el Estado cuando la persona natural o Jurídica ha pagado las diferencias correspondientes con los respectivos intereses o multas?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: Considero que es así.

13. ¿Cuál sería la finalidad de un Proceso Penal, en casos de defraudación tributaria si la persona natural o jurídica ha cumplido con sus deudas y está al día en sus obligaciones, luego del pago correspondiente de las diferencias detectadas?

Ab Fernando Yávar Umpierrez: En principio, esto no es un tema de prisión por deuda, sino por defraudación tributaria, es decir, por el engaño en la administración fiscal en la determinación de un impuesto. Esa es la legitimidad de la sanción penal. Lo que hemos dicho es que, a pesar de ese fraude, se termine pagando la diferencia, ahí nos parece algo desproporcional la persecución penal del caso.

Entrevista No. 4

- ✚ Ab. Segundo Lucas Centeno, Msc, ex agente fiscal de la unidad especializada en delitos contra la administración Pública del Guayas, actual agente fiscal asesor jurídico de la Fiscalía Provincial del Guayas.

¿Conoce qué es la justicia restaurativa?

Ab. Segundo Lucas Centeno: Sí

2. ¿Qué es para usted la justicia restaurativa?

Ab. Segundo Lucas Centeno: Una respuesta adecuada frente al delito, que tiene su fundamento en la reparación y sanación de las heridas causadas por el delito, esto es, procurar llevar al estado original el bien jurídico tutelado penalmente, pero siempre partiendo de la conciencia y responsabilidad del autor de la infracción en reparar a su víctima.

3. ¿Considera que la justicia restaurativa puede y debe ser aplicada en los delitos tributarios?

Ab. Segundo Lucas Centeno: Muchos observan a la justicia restaurativa como una respuesta sistemática frente al delito, si esto es tal, no existe justificación alguna para no aplicarla frente a delitos tributarios, partiendo siempre de la reparación del daño causado o del que se pretendió causar; porque si en el ámbito administrativo el conflicto jurídico es solucionable no tiene sentido iniciar un proceso penal cuando el Estado Constitucional y el Sistema Procesal Penal, prevé un sistema garantista de derechos y un límite al ejercicio público de la acción penal bajo los principios de mínima intervención y de oportunidad.

4. ¿Considera que la justicia restaurativa es aplicada por los servidores judiciales en el país?

Ab. Segundo Lucas Centeno: El Sistema Oral Acusatorio, delimita en forma clara y precisa la competencia funcional de los operadores de justicia en general y la competencia jurisdiccional de los titulares de los Órganos de Administración de Justicia, es decir existe una separación en cuanto a funciones, por lo tanto cada uno es responsable de su accionar, lamentablemente se resuelve mirando la estabilidad del funcionario, antes

que la realización de la justicia y la aplicación del derecho en sí; bajo lo expuesto muchos temen resolver fuera de lo ordinario y buscan no entrar en supuesto conflicto con una entidad del Estado, que es la parte denunciante como administración Tributaria Central; de allí que pretender inclusive justificarse bajo conceptos y análisis doctrinarios que frente a esta clase de delitos no sería adecuado una resolución de Justicia Restaurativa; no la aplican los que no la entienden.

5. ¿Cuál considera usted que es el mecanismo jurídico o principio que debería invocarse ante los operadores de justicia a fin de que se aplique la justicia restaurativa?

Ab. Segundo Lucas Centeno: El fundamento principal en la relación sujeto activo y sujeto pasivo, es que al cometerse el crimen, la persona responsable crea una obligación con la víctima, y con el Estado; en los casos de defraudación tributaria víctima y Estado se conjugan de tal manera que, si se resarce el derecho afectado de la víctima y ésta acepta esa reparación, no puede a la vez pretender Como Estado, que no obstante de haber cumplido la obligación el infractor, se lo exponga a un daño más grave como sería la consecuencia de un proceso penal y mucho más la imposición de una pena que para los casos de sus representantes cuando se trate de personas jurídicas sería la pérdida de libertad y la sanción a la persona jurídica que bien podría ser la disolución como tal; en consecuencia la motivación y fundamentación es que el responsable al cumplir la obligación se ha responsabilizado por sus acciones y a la vez va a comenzar a comprender y valorar sus relaciones con las demás personas, con la comunidad y con la Ley; y que además no existe determinación de obligación tributaria en firme porque ante la notificación de diferencia en la declaración de impuestos realizó el pago de los mismos.

6. ¿Considera que el principio de mínima intervención penal es suficiente para que sea archivada una investigación o se dicten dictámenes abstentivos, como sobreseimientos, en procesos judiciales de defraudación tributaria?

Ab. Segundo Lucas Centeno: ¿Qué determina el Artículo 3 del Código Orgánico Integral Penal?, que solo cuando los otros sistemas extrapenales no hayan servido para resolver el conflicto jurídico, la intervención penal estará legitimada, por lo tanto si ya se resolvió administrativamente con el pago por la diferencia de la declaración de impuestos notificado por el Servicio de Rentas Internas no cabe iniciar el proceso penal y allí lo fundamental es la norma de derecho referida.- Y esta respuesta es únicamente para el

archivo de la investigación, porque en estas circunstancias de aceptación de declaración sustitutiva y pago por la diferencia, no existe delito alguno por investigar y en un Estado Constitucional de derechos no es factible formular cargos cuando lo denunciado no constituye delito.

7. ¿Considera que la defraudación tributaria cometida por una persona natural o jurídica que posterior a ello ha resarcido al estado cancelando las diferencias correspondientes, ha incurrido en un delito?

Ab. Segundo Lucas Centeno: Si en vía administrativa se observa que determinadas transacciones incluidas en la declaración de impuestos son contrarias a la ley y le notifican al contribuyente la diferencia para que justifique y termina el sujeto pasivo de la obligación tributaria presentado una declaración sustitutiva que es aceptada por El servicio de rentas internas y hace el pago por las diferencias, desde ese momento las transacciones inicialmente presentadas y sustituidas posteriormente jurídicamente ya no existe y el contribuyente al momento que procedió a sustituirlas en la declaración no ha hecho uso legal de aquellas, es la misma administración tributaria que termina ayudando al inicialmente responsable a dejar de ser tal, por el hecho de la aceptación de la sustitutiva y del pago o convenio de pago; a partir de este cumplimiento, no existe delito tributario.

8. ¿Considera que se desincentiva la economía del país al darse sentencias penales por defraudación tributaria que acarrearía la liquidación de la persona jurídica y por ende al desempleo de los ecuatorianos?

Ab. Segundo Lucas Centeno: Si ya la empresa pagó la totalidad de impuesto que le correspondía y con este cumplimiento no ha afectado ni los ingresos del Estado ni está compitiendo ilegal y deslealmente con otras empresas, no existe afectación al Régimen de Desarrollo; por el contrario si vamos a un proceso penal la consecuencia de las penas que se aplicarían a la Persona Jurídica si conlleva una afectación de derechos, tanto a la comunidad como a los trabajadores de la empresa sentenciada, de allí que es necesario considerar las demás consecuencias que van implícitas al proceso penal.

9. ¿Qué medidas administrativas sancionadoras tiene el SRI a fin de recaudar las diferencias en los tributos?

Ab. Segundo Lucas Centeno: Si la revisión de las declaraciones de impuestos determinan diferencias y que estas no han podido ser justificadas por el sujeto pasivo de la obligación

tributaria, con la notificación correspondiente el obligado debe proceder al pago de los valores observados; una vez que esta resolución se encuentre en firme La administración Tributaria tiene Jurisdicción Coactiva para hacer efectivo el cobro de la obligación en firme contra la Empresa y sus representantes legales.

10. ¿Considera que las medidas administrativas sancionadoras que ejerce el SRI son suficientes para que el Estado no se vea perjudicado en su patrimonio, y así recuperar lo no percibido?

Ab. Segundo Lucas Centeno: Totalmente de acuerdo, tiene todo para cobrar eficazmente, denunciar penalmente para que el contribuyente se acerque a pagar o busque un acuerdo de pago, es abusar del derecho y violación de principios

11. ¿Considera que las empresas o las personas naturales con el daño económico que representa a su patrimonio el pago de las diferencias correspondientes, sirve de ejemplo para la no reincidencia de la defraudación tributaria?

Ab. Segundo Lucas Centeno: Los valores no declarados adecuadamente no pueden ser considerados como un daño económico a la empresa, ya que debió declarar y pagar lo que por ley correspondía; como esta falta de declaración incluye intereses y multas, esto en sí, constituye un tomar de conciencia de lo que se debe hacer y a la vez la responsabilidad de cumplir con la Ley, de allí que esto bien puede ser considerado como una forma de reparar la herida causada en el bien jurídico.,

12. ¿Considera que ha resarcido el Estado cuando la persona natural o Jurídica ha pagado las diferencias correspondientes con los respectivos intereses o multas?

Ab. Segundo Lucas Centeno: Cuando el culpable cumple esa obligación, indudablemente ha logrado reparar a la víctima, que en este caso es el Estado, y como participe de un hecho considerado delito, se responsabiliza por sus acciones, y comienza a comprender y valorar sus relaciones con otras personas, la comunidad, y la ley; de esto entendemos que se reparó al Estado por el mal que se pretendió causar, si esto resuelto en vía administrativa no lo consideramos suficiente entonces nos volvemos simplemente sujetos con ansias de castigo.

13. ¿Cuál sería la finalidad de un Proceso Penal, en casos de defraudación tributaria si la persona natural o jurídica ha cumplido con sus deudas y está al día en sus obligaciones, luego del pago correspondiente de las diferencias detectadas?

Ab. Segundo Lucas Centeno: El Proceso penal tiene como finalidad juzgar una conducta penalmente relevante, para imponer una pena al responsable de tal conducta porque se considera que la gravedad así lo amerita, también se busca la reparación a la víctima; si no existe determinación de obligación en firme, no existe razón alguna para un proceso penal y mucho menos para una imposición de pena privativa de libertad, y para el caso planteado la víctima ya ha sido reparada integralmente en sede administrativa como demanda el proceso penal, en consecuencia nada se alcanzaría de un proceso que carece de fundamento; de allí que los procesos de justicia restaurativa tienen su fundamento principal que la realización de la justicia se alcanza en la resolución de los problemas y en la reparación, antes que el trato excesivo de la privación de libertad por medio de una sentencia condenatoria.

Entrevista No. 5

✚ **Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, Eco. Gabriela Orellana Rosero.**

1. ¿Cuáles son los lineamientos utilizados por el Servicio de Rentas Internas para remitir una denuncia por defraudación tributaria?

Las denuncias presentadas en la Fiscalía por Defraudación Tributaria se hacen con base de un Informe de Presunciones Penales Graves el cual es emitido por un servidor público de la Administración Tributaria, quien al detectar riesgos y conductas legalmente punibles tipificadas como delitos en la ley debe hacer tal documento.

2. ¿Cuál es el proceso para realizar los informes de presunción penal?

Se realiza los Informes de Presunciones Penales cuando en el análisis de un contribuyente arroja información que se encaja a conductas tipificadas en la ley como delitos.

3. La administración tributaria posee una base de datos en los que se establezcan las denuncias presentadas en contra de los contribuyentes, la reincidencia de estos, ¿y si han realizado declaraciones sustitutivas?

La Administración Tributaria tiene una base de datos, que señala las declaraciones originales y sustitutivas y todos los datos de los contribuyentes que han sido o no analizados y, a nivel nacional se tiene un registro de las denuncias presentadas por la Administración.

4. En los últimos, luego de la determinación de las empresas catalogadas por el servicio de rentas internas como fantasmas y/o con actividades supuestas, la administración tributaria ha realizado un cambio para poder controlar y evitar este tipo de compañías?

Al calificar por parte de la Administración Tributaria a una empresa fantasma o una persona natural con actividades supuestas e inexistentes, para efectos tributarios, la Administración Tributaria quita de oficio el RUC con el fin de que no se encuentren facultadas o autorizadas para operar en las actividades registradas en su RUC.

5. ¿Se está realizando algún proceso preventivo para evitar que los contribuyentes puedan intentar defraudar al Estado?

En el tema de delitos, la Administración Tributaria no se encuentra facultadas para señalar un proceso preventivo, ya que, eso les corresponde a otras autoridades ya que, como todos sabemos la pena o la sanción que se encuentra en la norma infringida es una prevención que debe ser impuestas por el órgano jurisdiccional que no es el tributario.

6. ¿Con las denuncias presentadas por el SRI por casos de presunto fraude tributario, la recaudación fiscal ha variado?

La recaudación tributaria tiene un mecanismo que se lleva por cuerda separada a las investigaciones o casos penales, es decir, el trabajo que realiza la Administración Tributaria se encuentra separado a las actuaciones que están obligados por la ley realizar los funcionarios competentes en conocer esta clase de delitos, que lesiona el régimen de desarrollo y por ende afecta al buen vivir.

7. Conoce qué es la Justicia Restaurativa

La justicia restaurativa se entiende como el mecanismo que lleva a reparar el daño ocasionado por quien comete una conducta señalada en la ley como delito.

8. Considera que la Justicia Restaurativa puede y debe ser aplicable en los delitos tributarios

Conforme lo señale la Ley, es decir; si la misma determina tal clase de justicia en este tipo de casos.

9. Considera que la justicia restaurativa es aplicada por los servidores judiciales en el país.

Son los servidores judiciales quienes deben señalar tal aplicabilidad, en los casos que perjudican al Estado, como por ejemplo en los casos de defraudación fiscal.

10. Cuál considera usted que es el mecanismo jurídico o principio que debería invocarse ante los operadores de justicia a fin de que se aplique la justicia restaurativa.

El mecanismo jurídico, es el que determine la ley, en estos casos se deberá analizar por el Fiscal si en el proceso ordinario existe la facilidad de llegar a un proceso especial con el fin de solicitarlo al operador de justicia, quien deberá reparar a la víctima que en este caso es el Servicio de Rentas Internas.

11. Considera que el principio de mínima intervención penal es suficiente para que sea archivada una investigación, o se dicte dictámenes abstentivos, como sobreseimientos en procesos judiciales de defraudación tributaria

Considero que no se debería a llegar archivar la investigación en estos casos en los que el perjuicio al Estado no se repara con el pago del contribuyente involucrado del valor de la diferencia detectada más los intereses, multas y recargos, ya que, esto sólo es una atenuante, situación que no es entendida por los Fiscales que llegan a solicitar archivos en base de la mínima intervención, y con relación a la abstención y sobreseimientos no operarían en un proceso en el que constan claramente el perjuicio que ha ocasionado el presunto delito de denunciado de DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA el cual sólo puede ser reparado ante la justicia ordinaria.

12. Considera que la defraudación tributaria cometida por una persona natural o jurídica que posterior a ello, ha resarcido al estado cancelando las diferencias correspondientes con los respectivos intereses y multas ha incurrido en un delito que deba ser sancionado con la privación de su libertad

Considero que la ley es muy clara y explicativa en estos casos como usted podrá verificar en el último inciso del artículo 298 del COIP, que señala: “Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos. “es decir, remitiéndome a dicho inciso se entiende que, aunque pague el contribuyente sus obligaciones, dicho pago no lo hace ver ante la ley como alguien que ha reparado el daño ocasionado al Estado o lo exime de su responsabilidad ante la ley.

13. Considera que se desincentiva a la economía del país al darse sentencias por defraudación tributaria que acarrearía en la liquidación de la persona jurídica y por ende desempleo de los ecuatorianos

No, en ningún momento, porque esta clase de delitos que están siendo investigados repercute en la economía de las clases trabajadoras, ya que, en las utilidades que se deben dar a los empleados por los contribuyentes no fueron repartidas de manera legal, ya que, al señalar gastos deducibles y no deducibles por estos contribuyentes la utilidad para calcular el beneficio del trabajador queda mermada, por consiguiente, tal particularidad debe ser observada por el Fiscal dueño de la acción pública en estos casos que están siendo investigados, porque tener esta clase de contribuyentes habilitados para perjudicar no sólo al Estado, sino a la gente trabajadora lastima sin lugar a dudas el buen vivir y el desarrollo económico que todos los ecuatorianos tenemos derecho de tener.

14. Qué medidas administrativas sancionadoras tiene el SRI a fin de recaudar diferencias en los tributos

Las señaladas por la ley, estos casos pasan a coactiva y entre las medidas se encuentran el secuestro, prohibición de salida del país, y otros.

15. Considera que las medidas administrativas sancionadoras que ejerce el SRI son suficientes para que el Estado no se vea perjudicado en su patrimonio y así recuperar lo no percibido

Administrativamente, operamos conforme a la ley y recaudamos en índices muy altos, porque la ley así lo permite, pero en materia de delitos, no estamos habilitados para sancionar, por consiguiente, en el tema en referencia no contamos con los mecanismos legales ni la competencia para sancionar este tipo de conductas tipificadas en el COIP como delitos.

16. Considera que las empresas o las personas naturales con el daño económico que representa a su patrimonio el pago de las diferencias correspondientes con los respectivos intereses y multas, sirve de ejemplo para la no reincidencia en la defraudación tributaria

El daño económico como usted los llama no se repara con el pago de las diferencias correspondientes por parte de los contribuyentes que han simulado operaciones que

resultaron ser inexistentes, ya que, existe un perjuicio por esa conducta el cual debe ser reparado por la justicia ordinaria, con el fin de que no quede en la impunidad.

17. Considera que se ha resarcido al Estado cuando la persona natural o jurídica ha pagado las diferencias correspondientes con los respectivos intereses y multas

En materia tributaria, con el pago de las diferencias en estos casos ha producido la extinción de las obligaciones tributarias. Sin embargo, en materia penal lo único que se ha dado es una atenuante, por consiguiente, no se ha operado la reparación integral a la víctima que en este caso es el Servicio de Rentas Internas.

18.Cuál sería la finalidad de la prisión en casos de defraudación tributaria si la persona natural o jurídica ha cumplido con sus deudas y está al día en sus obligaciones, luego del pago correspondiente de las diferencias detectadas

La finalidad en las conductas tipificadas en la ley como delitos, que se encuentran sancionadas con pena privativa de libertad es un tema de la política penal y son los jueces que determinarán la pena señalada en la misma ley la cual obedece a la proporcionalidad que siguió el creador o el legislador de la norma.

Entrevista No. 6

✚ **Dra. Sandra Patricia Morejón Llanos, Ex Fiscal Provincial del Guayas 2016-2018.**

1. -Conoce qué es la Justicia Restaurativa

SI

2. -Considera que la Justicia Restaurativa puede y debe ser aplicable en los delitos tributarios

SI

3. -Considera que la justicia restaurativa es aplicada por los servidores judiciales en el país

No como generalidad

4. -Cuál considera usted que es el mecanismo jurídico o principio que debería invocarse ante los operadores de justicia a fin de que se aplique la justicia restaurativa

Mediación, la conciliación, las conferencias y círculos de sentencias

5. Considera que el principio de mínima intervención penal es suficiente para que sea archivada una investigación, o se dicte dictámenes abstentivos, como sobreseimientos en procesos judiciales de defraudación tributaria

No, todos los elementos de cargo y descargo

6. Considera que la defraudación tributaria cometida por una persona natural o jurídica que posterior a ello, ha resarcido al estado cancelando las diferencias correspondientes con los respectivos intereses y multas ha incurrido en un delito que deba ser sancionado con la privación de su libertad

Hay que ver si la conducta es penalmente relevante y si encuadra en dolo o culpa, independiente del pago por las vías civil y administrativa

7. Considera que se desincentiva a la economía del país al darse sentencias por defraudación tributaria que acarrearía en la liquidación de la persona jurídica y por ende desempleo de los ecuatorianos

NO

8. -Qué medidas administrativas sancionadoras tiene el SRI a fin de recaudar diferencias en los tributos

- ✓ Secuestro.
- ✓ Retención.
- ✓ Prohibición de enajenar
- ✓ Clausura de establecimientos
- ✓ Suspensión de la actividad

Entre otros

9. Considera que las empresas o las personas naturales con el daño económico que representa a su patrimonio el pago de las diferencias correspondientes con los respectivos intereses y multas, sirve de ejemplo para la no reincidencia en la defraudación tributaria

SI

10. Considera que se ha resarcido al Estado cuando la persona natural o jurídica ha pagado las diferencias correspondientes con los respectivos intereses y multas

Solo en la parte económica

11.Cuál sería la finalidad de la prisión en casos de defraudación tributaria si la persona natural o jurídica ha cumplido con sus deudas y está al día en sus obligaciones, luego del pago correspondiente de las diferencias detectadas

La finalidad de la prisión preventiva siempre es la misma que el procesado comparezca a juicio y debe cumplirse todos los requisitos independientes del tipo penal

12. *Considera usted que, con la inclusión del delito tributario en el Código Orgánico Integral Penal, ha favorecido de alguna manera en no dejar en impunidad ciertos casos que no contemplaban anteriormente?

SI

13. *Considera usted que el artículo 298 debería ser reformado?

NO

14. *Considera usted que para que se configure el delito de defraudación tributaria debería existir la determinación del perjuicio por parte del SRI?

Si indudable

15. ¿Considera usted que, existiendo trámite administrativo pendiente o un proceso contencioso tributario en trámite, debería iniciarse las investigaciones por defraudación tributaria?

Si

16. *Considera usted que se deberían plantear requisitos de procedibilidad y pre judicialidad en el caso del delito de Defraudación Tributaria?

No

EVIDENCIA No. 1

Ab. Andrés Piedra Pinto.



EVIDENCIA NO. 2

Ab Fernando Yávar Umpierrez



EVIDENCIA No. 3

Ab. Sandra Morejón Llanos



EVIDENCIA No. 4

Econ. Gabriela Orellana Rosero.

