

Derecho Tributario

CUESTIONES PREJUDICIALES EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO ECUATORIANO

Dr. Jorge Zavala Egas

SUMARIO

1.- El delito tributario con pena de prisión: evolución típica del delito tributario. Prevalencia de las normas procesales. 11.- Cuestiones previas y prejudiciales en la norma tributaria. III.- Efecto procesal penal del no cumplimiento de las cuestiones prejudiciales: nulidad. IV. Complementos reglamentarios de las cuestiones prejudiciales en materia penal tributaria. V.- Derecho Comparado: Argentina. Perú. Chile. España. VI.- Cuestión previa al proceso penal por delito de defraudación tributaria (Art. 381, No. 1, 4, 6, 7, 8, 9 Y 11 del C.T.). VII. Los tipos penales y sus cuestiones prejudiciales. VIII.- Exigencia de la garantía constitucional del debido proceso. IX.- La imposibilidad de procesar penalmente por deuda tributaria. X.- Extinción de la acción penal. Conclusiones.

I. El delito tributario con pena de prisión:

Evolución típica del delito tributario.

Nuestro Código Tributario, hasta la expedición de la Ley 99 - 24 (RO (s) No. 181 de 30 de abril de 1999, tuvo un régimen sancionatorio eminentemente propio de un *Derecho Administrativo Sancionador* y, por consecuencia, las sanciones eran de naturaleza administrativa, excepto las previstas para el delito de contrabando que, además de las mencionadas, para éste se imponía la pena de prisión. Este fue el régimen desde la vigencia del Código Tributario, en diciembre de 1975, hasta la vigencia de OL - 04 - peL. RO. No. 396 de 10 de marzo de 1994, pues éste suprimió del catálogo de las *infracciones tributarias* al

Contrabando, tanto aduanero como de elaboración y comercio clandestino y, por ello, desaparecieron de nuestro CT las infracciones afligidas con pena de prisión.

Subsistía tan solo el tipo contenido en el Art. 575 del Código Penal que, como una de los delitos de *"estafa y otras defraudaciones"*, se creó por Ley 51. RO. No. 349 de 31 de diciembre de 1993, sólo para los agentes de percepción y de retención o sus representantes legales que no presenten dentro de los plazos previstos en la Ley y Reglamento respectivos, *por más de dos meses* las declaraciones y pagos mensuales de los valores percibidos o recaudados.

Tipo que no fue jamás aplicable ni aplicado o conductas con trascendencia jurídica - tributaria, pues por el principio de especialidad (Art. 2 CP), existiendo tipo penal tributario propio (Arts. 381, No. 11 Y 386, No. 4 del CT), quedaba excluida la aplicación del Art. 575 CP del régimen penal tributario.

Decía el Código Tributario hasta su reforma por Ley 99 - 24 de 30 de abril de 1999:

"Art. 381.- Casos de defraudación.- Son casos especiales de defraudación:

11.- La falta de entrega por los agentes de percepción en el tiempo previsto por la Ley o los reglamentos, del valor de los tributos que hubieren recaudado.

y p rescribía:

"Art. 386.- Casos de contravención.- Son contravenciones, entre otros casos que no constituyan defraudación, los siguientes:

4.- El retardo por más de treinta días en que incurran los agentes de retención en la entrega al correspondiente sujeto activo, de los tributos retenidos, siempre que no constituya otro delito según el artículo 254 del Código Penal".

Luego, es menester concluir que desde diciembre de 1975, con la vigencia del Código Tributario, sólo permanecía tipificado como delito de defraudación, no sancionado con pena de prisión, el cometido por los agentes encargados de su recaudación y, es obvio que se trata de un hecho punible que se sometía a la jurisdicción penal tributaria que la ejerció, en 10 que respecta a los tributos internos, el Director General del Servicio de Rentas Internas, a partir de la vigencia de la Ley 41, RO No. 206 de 2 de diciembre de 1997 y que, con antelación, desde 1975 hasta esa fecha, fue competencia propia del Director General de Rentas.

Luego, para efectos del tema, el problema se sintetiza así:

- Los agentes de retención y de percepción que no entreguen los valores recaudados en el tiempo previsto por la ley o los reglamentos, tienen su conducta tipificada como *defraudación tributaria* desde la vigencia del Código Tributario en diciembre de 1975, hasta la puesta en vigor de la Ley 99: 24, el 30 de abril de 1999.

- La pena estaba prevista en el Art. 383 que prescribía que cuando se tratase de tributos distintos a los aduaneros debían aplicarse las siguientes multas: de dos mil a veinte mil sucres en el caso del ordinal 4 del Art. 381, caso de alcoholes, y la que se refiera a otros tributos, con multa que, no siendo inferior al valor de los que se evadieron o pretendieron evadir, podrán ser de hasta el quíntuplo de esos tributos, según la gravedad y circunstancias de la infracción.

~ Debían ser juzgados, a partir de esa fecha, por el Director General de Rentas, por mandato del artículo 393 y artículo 394 del Código Tributario, por el Director General del Servicio de Rentas Internas, a partir de diciembre de 1997 (Ley 41) y, finalmente, por el Juez Fiscal y por el Tribunal Districtal Fiscal, después del 30 de abril de 1999 (Ley 99 -24), pues la jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado (Art. 393), habiendo ejercido la competencia, en materia penal tributaria, los dos órganos administrativos antes indicados y, finalmente, el judicial vigente (Art. 394).

Lo cual impone concluir en que jamás tuvo el Poder Judicial competencia para el conocimiento de delitos tributarios, con excepción de los aduaneros, hasta el 30 de abril de 1999, fecha en que, por el contrario, tiene el monopolio de su conocimiento, juzgamiento y sanción penal, a través del Juez Fiscal, la fase sumarial, y del Tribunal Distrital Fiscal, la etapa del plenario.

Mientras que las *contravenciones y fallas administrativas* son materia de juzgamiento de los órganos administrativos competentes de acuerdo con cada una de las leyes tributarias.

Prevalencia de las normas procesales.-

Existiera reforma cualitativamente trascendente y es la que consta en la reforma de la Ley 99-24 en la que, por el desplazamiento de la competencia penal tributaria desde sede administrativa a sede jurisdiccional, se invierte la primacía en la aplicación de las reglas procesales y, de esta forma, se impone el acatamiento de las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en el Código Tributario o de las leyes tributarias especiales. en su caso. (Art. 395 CT).

Hasta esta fecha imponía la regla contraria, pues el Art. 393 del CT imponía que 'el procedimiento se someta a las normas del Código Tributario 11 sólo supletoriamente a las del Código de Procedimiento Penal.

Mas, se hace necesario aclarar que tal prevalencia se debe entender que sólo es eficaz respecto de la nueva organización del proceso penal tributario en las fases de sumario y plenario y, por ende, se aplican para ese efecto; pero no para desplazar las normas procesales penales tributarias que atienden la especificidad de las infracciones a la normativa sustantiva.

11.- Cuestiones previas y prejudiciales en la norma tributada.

Transcribamos los dos últimos incisos del Art. del Código Tributario (C.T.):

"En estos delitos sancionados con prisión, el auto cabeza de proceso se iniciará por excitativa fiscal que tendrá como antecedente la denuncia formulada por la máxima autoridad de la Administración Tributaria, la que responderá por los daños y perjuicios a que hubiere lugar si en sentencia la denuncia es calificada como maliciosa o temeraria, sin perjuicio de la pena de prisión a que hubiere lugar.

Es obligación de la Administración Tributaria formular la denuncia y luego actuar como parte en el juicio, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria"

La norma exige, esto es, requiere en forma imperativa dos presupuestos alternativos para el ejercicio de la acción penal: una *cuestión previa* o una decisión *prejudicial*

La *cuestión previa* es la existencia de un ACTO ADMINISTRATIVO FIRME RESOLUCION EJECUTORIADA - ambos en sede administrativa - que establezcan la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.

La *prejudicialidad* existe cuando la norma exige (en forma alternativa con los actos administrativos firmes o ejecutoriados) SENTENCIA JUDICIAL EJECUTORIADA que establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.

Luego, para que un juez de lo fiscal esté en capacidad jurídica de iniciar un proceso penal tributario, esto es, ejercer su jurisdicción y asumir su competencia- que la tendría en razón de materia, grado y territorio debe acompañar a su denuncia, la Directora del Servicio de Rentas Internas (máxima autoridad de la administración tributaria), la documentación en que conste el cumplimiento de los presupuestos que exige la ley *para el ejercicio de la acción procesal penal*, esto es, la efectiva realización de los actos necesarios para poder presentar la citada denuncia. No olvidemos que la única forma de ejercitar la acción en las supuestas infracciones es, precisamente, la denuncia. Sin ésta no hay excitativa y sin la actuación fiscal no hay competencia judicial.

Aclaremos que no me refiero a lo que en doctrina se conoce como los *presupuestos procesales*, sino concretamente a los *presupuestos para el ejercicio de la acción penal*. Mi deseo es focalizar la atención al segundo concepto.

Este *presupuesto* se resume en la siguiente descripción normativa que contiene el Art. 383 del Código Tributario.

1.- En estos delitos *sancionados con prisión*, el auto cabeza de proceso se iniciará por *excitativa fiscal*.

2.- La excitación tendrá como antecedente la *denuncia* formulada por la máxima autoridad de la Administración Tributaria.

3.- Es obligación, de esta autoridad, formular la denuncia y actuar como parte en el juicio, cuando en sus actos *firmes o resoluciones ejecutoriadas o en sentencia judiciales ejecutoriadas* se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria (Art. 383 in fine).

Luego, es de suma claridad que no puede haber auto cabeza de proceso sin que preceda la excitación fiscal, ésta no puede darse sin que previamente no se presente la denuncia por la máxima autoridad tributaria y ésta sólo la puede y debe presentar si existe un acto administrativo o sentencia judicial en los que se *establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria*.

Con otras palabras, para presentar una denuncia la Directora del Servicio de Rentas Internas debe adjuntar la constancia del acto administrativo (de mera declaración o resolución) firme o ejecutoriado o, en su caso, una sentencia judicial en la que, necesaria e imprescindible, se *establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria*, así lo expresa la propia norma jurídica que antes se transcribió.

Si la Directora del Servicio de Rentas Internas no lo hace, no puede ejercer la acción penal que da origen al auto cabeza de proceso. Por ejemplo, si en las actas de determinación tributaria no hay afirmación

que se ha establecido la *presunción de la comisión de una defraudación tributaria*, no existe el presupuesto para el ejercicio de la acción penal.

Si _ se iniciara el proceso se encontraría viciado de nulidad por la manifiesta omisión de requisitos legales de inexcusable cumplimiento.

El legislador impuso este *presupuesto para el ejercicio de la acción penal*, a efectos de precautelar la práctica arbitraria contra cualquier ecuatoriano, por el simple hecho de tener controversias en materia de tributos con la administración y evitar que esta acción se convierta en arma de retaliaciones de orden personal, político y económico.

No existe doctrina que desconozca las *cuestiones previas y las perjudiciales*, pues lo que afirmamos es una realidad de la Teoría General del Proceso que data del siglo XIX y que es aceptada sin discusión por los más reconocidos procesalistas del mundo.

En 1904 definía Enrique AGUILERA de PAZ al instituto:

"Las cuestiones civiles o administrativas propuestas en una causa con motivo de los hechos perseguidos en la misma, que se hallen tan íntimamente ligadas al acto justificable que sea racionalmente imposible separarlos, y cuya resolución pueda tener influjo en la decisión de la causa, o de cuyo fallo vaya a depender la sentencia que debe dictarse en éste "1

Mario ODERIGO critica el precursor hispano y propone:

"Son cuestiones prejudiciales aquellas que versan sobre una situación de derecho extra penal anterior o posterior al hecho del agente, y cuya solución sea susceptible de condicionar la procedencia o alcance de la represión, a la titularidad de la acción penal.. .. "2

Así el reconocido profesor uruguayo Enrique VESCOVI nos explica:

Tratado de las cuestiones prejudiciales y previas en el procedimiento penal. Edil. HIJOS DE REUS, Madrid, 1994, Pág. 29.

2 Prejudicialidad civil en el proceso penal. IDEAS, Bs. Aires, Pág. 43.

"Otras veces se señala la distinción entre *cuestiones previas y prejudiciales*. Estas últimas responden al concepto - también de la teoría general del proceso - de la *prejudicialidad*, que implica la necesidad de que antes de continuar el proceso se resuelva por otro tribunal determinada situación jurídica que influye, con carácter necesario, sobre la decisión de la cuestión principal (la validez del matrimonio sobre la bigamia, por ejemplo).

Las *cuestiones previas*, en cambio, son actividades o procedimientos que deben realizarse antes de la iniciación del juicio penal. Son hechos posteriores a la comisión del delito y sin cuya verificación no puede entrarse al juicio penal. Por ejemplo: el juicio de la quiebra (calificación de fraudulenta), la denuncia de parte o la instancia del ofendido, el juicio político, el antejuicio de responsabilidad que se exige en algunos códigos para juzgar a los jueces, etc

Según vemos, se trata, en definitiva, de verdaderos presupuestos, ya se consideren procesales o materiales, que, si no se verifican, impiden el juzgamiento de determinados delitos³

El profesor ecuatoriano Jorge ZAVALA BAQUERIZO dice:

"Decimos que los casos antes indicados (prejudicialidad y condiciones objetivas de punibilidad) son presupuestos esenciales para el ejercicio de la acción penal por cuanto el que la ejerce debe acompañar a su denuncia o acusación o excitación fiscal, la certificación de haberse cumplido con el presupuesto especial. De otra manera el juez está incapacitado para iniciar el proceso penal, aunque se reúnan los supuestos procesales que antes hemos señalado"⁴

El maestro Eduardo J. COUTURE nos expresa que los presupuestos procesales de una acción *son aquellos cuya ausencia obsta el andamiento de una acción*.⁵

3 Teoría General del Proceso. TEMIS, 1984, Pág. 99. 4

El Proceso Penal. EDINO. 1989, Pág./ 51

5 Fundamentos del Derecho Procesal Civil. DEPALMA. 1988, Pág. 105.

Dice el profesor Hernando- DEVIS ECHANDIA que deben distinguirse los presupuestos procesales así: 1) presupuestos procesales previos al proceso, que se subdividen en dos grupos: a) presupuestos procesales de la acción, que miran al ejercicio válido de derecho subjetivo de acción por el demandante o el denunciante querellante. Para más adelante afirmar que los presupuestos procesales de la acción se constituyen por los requisitos necesarios' para que pueda ejercitarse la acción válidamente, entendida ésta como derecho subjetivo a la obtención de un proceso, es decir, condiciones para que el juez oiga la petición que se le formule para iniciar un proceso.⁶

El prestigioso profesor Walter GUERRERO VIVANCA afirma:

"El juez que recibe la noticia crímenes, antes de iniciar el proceso, tiene que asegurarse que el acto que llega a su conocimiento se encuentre previsto como infracción en la ley penal sustantiva vigente, que se halle sometido a su competencia, que se encuentren despejadas las cuestiones previas y que no haya de por medio una cuestión prejudicial civil que superior el inicio del proceso penar⁷

El connotado procesalista Edmundo DURAN DIAZ expresa:

"En consecuencia, creo que los principios determinantes de las cuestiones prejudiciales son:

a) Que la decisión previa constituya un presupuesto lógico indispensable para la decisión del juez penal.

b) Que las cuestiones estén relacionadas con elementos constitutivos de delito."⁸

Podríamos seguir en una larga lista de citas de todos los procesalistas que dicen lo mismo: no se puede iniciar un proceso cuando existe la

6 Teoría General del Proceso. EDITORIAL UNIVERSIDAD, 1984, Tomo I, Pág. 317. 7 Derecho Procesal Penal. PUDELEGO, 1996, Tomo II, Pág. 8.

8 Manual de Derecho Procesal Penal. EDINO. Págs. 159 Y 160.

condición de cumplir una *cuestión previa* o un mandato de *prejudicialidad*, sin que uno u otro se hagan realidad. La tesis no es discutible y, obviamente, no existe jurista en el mundo que lo haga.

111.- Efecto procesal penal del no cumplimiento de las cuestiones prejudiciales: nulidad

Si se da el caso de la omisión de cumplir con la *condición previa* o la *cuestión prejudicial* que ordena el Art. 382 del Código Tributario para el ejercicio de la acción penal, es imperioso que se ordene la nulidad de todo lo actuado, por las siguientes razones:

A.- El vicio del proceso, al no haberse anexado a la denuncia la constancia del cumplimiento de las imprescindibles cuestiones previas o de la sentencia judicial precedente necesaria que exige el Art. 383 del Código Tributario es *por falta de competencia* (Art. 360 CPP).

B.- La falta de competencia del juez no es subsanable.

Con otras palabras, si el proceso se inicia cuando el juez carecía de competencia para incoarlo, dada la omisión del cumplimiento de los requisitos que exige la ley para el ejercicio de la acción procesal penal, es evidente la falta de todo sustento lógico y jurídico que se pretenda *subsanar o convalidar* una causa de nulidad procesal absoluta que es, por definición, *insubsanable*, pues el vicio de incompetencia afecta a la relación procesal primigenia y es de orden público.

No tiene otra alternativa jurídica, el juez, que declarar la nulidad de todo lo actuado a partir del auto cabeza de proceso por expreso mandato del Art. 371 del CPP.

No existe ley procesal en país alguno ni jurista especializado que admita la tesis que es posible *subsanar* la omisión de una solemnidad sustancial que, como en este caso - la falta de competencia - constituye un presupuesto del proceso, vale decir, el supuesto necesario anterior al proceso mismo.

Dice el profesor Jorge ZA V ALA BAQUERIZO:

"Finalmente, si la omisión de una solemnidad esencial es de tal naturaleza que afecta al interés público - incluyendo la lesión al derecho de defensa- dicha omisión es insubsanable, esto es, que fatalmente, sea el juez inferior, sea el superior *están obligados a declarar la nulidad total o parcial del proceso ...* " Para más adelante afirmar que ~ sanción de nulidad comprende desde un momento- desde el momento en que se debió cumplir con la solemnidad esencial y no se lo hizo - en adelante. Es decir, para nuestra legislación procesal penal no se concibe que declarada la nulidad por la omisión de una de las indicadas solemnidades puedan mantener su eficacia jurídica los actos procesales que surgieron concomitantemente con dicho acto, o que surgieron con posterioridad al mismo. Todo aquellos que ,nació después del vicio se entiende también, por mandato legal, también, viciado ... " En forma clara explica: "Nuestro c.P.P. ha considerado que los actos posteriores al momento en que surgió el vicio de procedimiento carecen jurídicamente de sustento para poder existir, esto es, que la sustanciación del proceso sin que exista la circunstancia que la ley exige como solemne y necesaria para el normal establecimiento de la relación jurídica, impide el regular nacimiento jurídico de los actos posteriores de sustanciación, pues éstos no han surgido a base de la indicada relación

El jurista VESCOVI Enrique señala que siempre que *existan vicios que obsten a la constitución de una relación procesal válida o se violen las garantías del debido proceso* de nulidad debe ser declarada a partir del acto procesal viciado, con el efecto de *comunicabilidad* de todos los actos procesales subsecuentes.¹⁰

El profesor de derecho procesal de la docencia universitaria chilena, Julio SALAS VIVALDI expresa con suma claridad:

"Es evidente, se decía, que la forma principal como el magistrado puede corregir por propia iniciativa los actos del proceso, es decretando

9 El Proceso Penal. EDINO. Tomo IV. Págs. 483 Y 484

10 Teoría General del Proceso. TEMIS. Pág. 303.

su ineficacia si se han ejecutado de un modo anormal, evitando así la realización de otros posteriores, que tampoco tendrán valor debido al efecto extensivo de la nulidad procesal... " II

Mientras el juez no declare la nulidad de todo lo actuado, el único resultado (:s seguir vinculando al' mismo efecto jurídico - la nulidad - todos los actos procesales que ese juez ordene y practique. No hay forma jurídica por la que pueda subsanar - por muy es(orzados intentos que se hagan - el vicio insubsanable que afecta el acto inicial de este proceso (la incompetencia) y al estar, éste, viciado, por la naturaleza expansiva o de comunicabilidad que posee el efecto de la nulidad, se encuentra igualmente viciado todo lo que se ha hecho en adelante, hasta que sea declarada.

IV.- Complementos reglamentarios de las cuestiones prejudiciales en materia penal tributaria.

A más de los fundamentos jurídicos expuestos, es necesario hacer trascendente que las *cuestiones previas y prejudiciales*, necesarias para el ejercicio de la acción penal que impone el Art. 383 del Código Tributario nacen, en el Ecuador, de las normas procedimentales que se encuentran en vigencia para el acto administrativo de la determinación tributada.

Desde que se expidió el *Reglamento de Determinación Tributaria* (RO 656 del 1 de abril de 1987), aún vigente¹², para la especie de determinación directa (Art. 91 de Código Tributario) se impuso como obligación:

Art. 35 (Ilícitos tributarios).- A cada Acta de fiscalización se deberá acompañar un informe escrito del fiscalizador actuante sobre la comisión de ilícitos tributarios por parte del sujeto pasivo,"

11 El Incidente de nulidad en el proceso penal. EDITORIAL JURIDICA DE CHILE. Pág. 118.

12 Obsérvese que la codificación del Reglamento a las Funciones de Determinación Tributaria, efectuada por la Corporación de Estudios y Publicaciones en la Ley de Régimen Tributario Interno, (noviembre de 1999), se incorpora al SRI a su articulado, esto es, reconociendo la vigencia de este Reglamento, conjuntamente con la vigencia de la Ley de Creación del SRI y su respectivo Reglamento.

Esa obligación no ha variado, pues ese Reglamento en nada contradice la *Ley de Creación del SRI* que tiene la competencia para efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad (Art. 2. No. 2) y esa determinación es una competencia reglada por el Código Tributario (Art. 68) y por el *Reglamento de Determinación Tributaria* como lo prescribe, además, la Resolución del Tribunal Fiscal de 13 de septiembre de 1978 (RO 678 de 25 de septiembre de 1978).

La afirmación en cuanto a que ese Reglamento se encuentra derogado no tiene sustento jurídico alguno, pues no ha existido derogación expresa ni tampoco tácita y, mucho más absurdo es afirmarlo alegando - como alega el SRI - que no está vigente porque *ya no existen fiscalizadores*. ¿Cuál es la relación con la derogación normativa - sobre la determinación tributaria de impuestos internos- esa alegada extinción de los fiscalizadores? Es como afirmar que la reglamentación del acto administrativo del aforo aduanero está derogada porque desaparecieron los vistaforadores. Es un evidente desatino jurídico.

No de otra forma se explica que en el *Reglamento para la aplicación de la Ley del SRI* (RO (s) 231 de 9 de enero de 1998) precise como competencia del SRI *los procesos de determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado ... de conformidad con las normas legales que establezcan tales tributos y con las del Código Tributario*.

Nadie puede negar que el *Reglamento de Determinación Tributaria* norma el procedimiento para la práctica de un acto administrativo - tributario específico aplicable a cualquier ley tributaria que regule impuestos internos, pues no existe forma jurídica o lógica alguna de recaudar los tributos sin determinación previa ya sea que la practique el sujeto pasivo mismo, sea en forma mixta (sujeto pasivo y activo de la relación obligacional), directa o presuntiva (Art. 89 a 92 CT).

Luego, al Acta de Determinación Tributaria del impuesto interno que fuese, se debe *acompañar* el informe que ordena el Art. 35 ya citada

del Reglamento, esto es, que dicho *informe pasa a formar parte integrante del acto administrativo de determinación tributaria*, como uno de sus anexos y, por ende, al ser impugnada esta en vía administrativa o jurisdiccional, lo es también el *informe* que reclamara la supuesta *comisión de ilícitos tributarios por parte del sujeto pasivo*.

Si la impugnación administrativa, incluyendo el Recurso de Revisión, concluyese dando la razón al sujeto pasivo, no existe fundamento alguno para el ejercicio de la acción penal y si la acción contenciosa finalizase en igual forma, el efecto procesal es el mismo.

Por esa razón es que el legislador cuando prescribe el ejercicio de la acción penal de la Administración Tributaria, en el Art. 383 del CT, impone como cuestión previa o prejudicial que la denuncia sólo pueda formularse cuando el acto al cual se acompaña el informe de presunción de defraudación tributaria sea firme (Art. 85 CT). O bien, exista resolución ejecutoriada (Arts. 126, 234, 235 Y 236 CT) en el caso en que habiéndose impugnado el acto (incluido de informe) se lo haya ratificado. O cuando habiendo existido la demanda contenciosa, sea previa presentación de reclamo de impugnación o sea cuando el sujeto pasivo de la obligación haya dado por agotada la vía administrativa, según el Art. 38 de la *Ley de Modernización*, en concordancia con el Art. 138 del *Estatuto de Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva*¹³, se haya expedido sentencia que se encuentre ejecutoriada, ratificando el acto de determinación tributaria y el informe que lo integra (Art. 289 CT).

Eso explica que se requiera, como requisito previo para el ejercicio de la acción penal, por presunción de delito tributario un:

1. Acto firme; o,
2. Resolución ejecutoriada; o
3. Sentencia judicial ejecutoriada

¹³ Ambos cuerpos legales son posteriores a la vigencia del Art. 83 del CT, por ello la firmeza del acto ya no supone tan solo la omisión de impugnación, sino también a la acción contenciosa. Ver Sentencia de Casación 1. GJ. Serie XVI - No. 12. Mayo - Agosto 1998, Pág. 3203.

Esa obligación no ha variado, pues ese Reglamento en nada contradice la *Ley de Creación del SRI* que tiene la competencia para efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada v.ºr Ley a otra autoridad (Art. 2. No. 2) y esa *determinación* es una competencia reglada por el Código Tributario (Art. 68) y por el *Reglamento de Determinación Tributaria*,. como lo prescribe, además, la Resolución del Tribunal Fiscal de 13 de septiembre de 1978 (RO 678 de 25 de septiembre de 1978).

La afirmación en cuanto a que ese Reglamento se encuentra derogado no tiene sustento jurídico alguno, pues no ha existido derogación expresa ni tampoco tácita y, mucho más absurdo es afirmado alegando como alega el SRI - que no está vigente porque *ya no existen fiscalizadores*. ¿Cuál es la relación con la derogación normativa - sobre la determinación tributaria de impuestos internos- esa alegada extinción de los fiscalizadores? Es como afirmar que la reglamentación del acto administrativo del aforo aduanero está derogada porque desaparecieron los vistaforadores. Es un evidente desatino jurídico.

No de otra forma se explica que en el *Reglamento para la aplicación de la Ley del SR!* (RO (s) 231 de 9 de enero de 1998) precise como competencia del SRI *los procesos de determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado... de conformidad con las normas legales que establezcan tales tributos y con las del Código Tributario.*

Nadie puede negar que el *Reglamento de Determinación Tributaria* norma el procedimiento para la práctica de un acto administrativo - tributario específico aplicable a cualquier ley tributaria que regule impuestos internos, pues no existe forma jurídica o lógica alguna de recaudar los tributos sin determinación previa ya sea que la practique el sujeto pasivo mismo, sea en forma mixta (sujeto pasivo y activo de la relación obligacional, directa o presuntiva (Art. 89 a 92 CT).

Luego, al Acta de Determinación Tributaria del impuesto interno que fuese, se debe *acompañar* el informe que ordena el Art. 35 ya citada

del Reglamento, esto es, que dicho *informe pasa a formar parte integrante del acto administrativo de determinación tributaria*, como uno de sus anexos y, por ende, al ser impugnada esta en vía administrativa o jurisdiccional, lo es también el *informe* que reclamara la supuesta *comisión de ilícitos tributarios por parte del sujeto pasivo*.

Si la impugnación administrativa, incluyendo el Recurso de Revisión, concluyese dando la razón al sujeto pasivo, no existe fundamento alguno para el ejercicio de la acción penal y si la acción contenciosa finalizase en igual forma, el efecto procesal es el mismo.

Por esa razón es que el legislador cuando prescribe el ejercicio de la acción penal de la Administración Tributaria, en el Art. 383 del CT, impone como cuestión previa o prejudicial que la denuncia sólo pueda formularse cuando el acto al cual se acompaña el informe de presunción de defraudación tributaria sea firme (Art. 85 CT). O bien, exista resolución ejecutoriada (Arts. 126, 234, 235 Y 236 CT) en el caso en que habiéndose impugnado el acto (incluido de informe) se lo haya ratificado. O cuando habiendo existido la demanda contenciosa, sea previa presentación de reclamo de impugnación o sea cuando el sujeto pasivo de la obligación haya dado por agotada la vía administrativa, según el Art. 38 de la *Ley de Modernización*, en concordancia con el Art. 138 del *Estatuto de Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva*¹³, se haya expedido sentencia que se encuentre ejecutoriada, ratificando el acto de determinación tributaria y el informe que lo integra (Art. 289 CT).

Eso explica que se requiera, como requisito previo para el ejercicio de la acción penal, por presunción de delito tributario un:

1. Acto firme; o,
2. Resolución ejecutoriada; o
3. Sentencia judicial ejecutoriada

¹³ Ambos cuerpos legales son posteriores a la vigencia del Art. 83 del CT, por ello la firmeza del acto ya no supone tan solo la omisión de impugnación, sino también a la acción contenciosa. Ver Sentencia de Casación 1. GJ. Serie XVI - No. 12. Mayo - Agosto 1998, Pág. 3203.

En cualquiera de los tres casos se exige que *se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria, mediante el informe que prevé el Art. 35 del Reglamento de Determinación Tributaria.*

Si no existe el *informe* que impone el Art. 35 del *Reglamento de Determinación Tributaria* como anexo a las Actas de Determinación Tributaria o tampoco son, los actos de determinación, contenidos en las Actas, *actos firmes, derivados de resolución ejecutoriada o de sentencia judicial ejecutoriada*, pues podrían estar impugnados y ser objeto de una demanda contenciosa ante el Tribunal Distrital Fiscal de Guayaquil y, por esa razón, su ejecución se encontraría suspendida (Art. 262 CT), no es viable la iniciación de un proceso penal tributario.

Por ello, es imperioso que el juez declare la nulidad de todo proceso si al iniciarlo se ha omitido el cumplimiento de tales cuestiones previas y/o prejudiciales. Ya he citado a VESCOVI (Uruguay), ZAVALA BAQUE RIZO (Ecuador), COUTURE (Uruguay) DEVIS ECHEANDIA (Colombia) y SALAS VIV ALDI (Chile) como ejemplos doctrinarios del pensamiento jurídico universal que, en forma pacífica, proclaman la imperiosa declaratoria de nulidad procesal, permítaseme ahora hacerlo con el profesor CLARA OLMEDO, Jorge A. (Argentina), quien luego de citar al profesor ecuatoriano Zavala Baquerizo, asevera:

"Cuando la acción se promueve *sin que se satisfaga la cuestión o tramitación previas ... habrá sido ejercida inválidamente durante todo el desarrollo del proceso ...*"¹⁴

El profesor Eugenio FLORIAN expresa:

"La prejudicial es siempre una cuestión de derecho cuya resolución se presenta como *antecedente lógico y jurídico de la de derecho penal objeto del proceso y que versa sobre una relación jurídica y controvertida ...*"¹⁵

14 Derecho Procesal. Tomo 1 DEPALMA, 1982, Pág. 276.

15 Elementos de Derecho Procesal Penal. BOSCH. 1980, Pág. 201.

En consecuencia es su obligación inexcusable del juez, en estos casos, declarar la nulidad por falta de competencia, pues cuando el ejercicio de la acción penal dependiere de cuestiones prejudiciales cuya decisión compete exclusivamente al fuero civil, no podrá iniciarse la acción penal antes de que halla auto o sentencia ejecutoria dos en la cuestión prejudicial (Art. 16 CPP).

Es decir, no había - ni hay - forma de iniciar un proceso penal tributario sin que *previamente* se hubiere actuado la determinación tributaria en sede administrativa en la que, a la vez, se haya hecho constar la presunción de la comisión de un delito tributario.

Planteado el incidente de nulidad procesal es de ineludible decisión judicial declarar la nulidad de todo lo actuado, por la falta de poder jurisdiccional concreto y consecuente incompetencia, al no haberse cumplido las *cuestiones previas* y/o la *cuestión prejudicial* que se constituyen en presupuestos necesarios para el ejercicio de la acción penal, indebidamente impulsada.

He comenzado el análisis desde el punto de origen de la problemática de los llamados *presupuestos para el ejercicio de la acción* que desde 1868 sacara a la luz el profesor alemán BULOW y que, luego, profundizara ROSENBERG diferenciando los *presupuestos* de los *impedimentos* procesales. Presupuestos procesales que se necesita sean cumplidos para ejercitar la acción, pues de otro modo - si se interpone la acción - el juez está en la obligación de inadmitirla por carecer de competencia para conocerla y tramitada. Como dicen los profesores de las Universidades de Valencia, Castellón y Complutense: "*Un aspecto concreto del control de los presupuestos procesales es el relativo a la inadmisión in limite o inicial de la demanda, pues debe tenerse en cuenta que una cosa es que el juez controle en ese momento la concurrencia de los presupuestos (determinando cuáles son insubsanables .. .) y otra que pueda inadmitir la demanda por razones de fondo*" ¹⁶

¹⁶ Derecho Jurisdiccional. Juan MONTERO AROCA, Juan-Luis GOMEZ COLOMER, Alberto MONTON RODONDOP y Silvia BARONA VILAR. TIRANT LO BLANCH. Tomo I. Pág. 343

V. Derecho comparado.

Es una realidad la similitud del tratamiento procesal penal tributario instituido para el enjuiciamiento de los *delitos tributarios* en distintos países, en los que la mayoría acogen el requerimiento de cuestiones previas y/o prejudiciales para el ejercicio de la acción penal tributaria.

Argentina

Durante la vigencia por décadas de la Ley 11.863, se determinó que, en el caso del procedimiento administrativo de determinación de impuestos, al mismo tiempo de practicada éste procedía la imposición de la sanción penal (Art. 70), pero si se trataba de incumplimiento de deberes formales subsiste el procedimiento de promover sumario administrativo conocido como de prevención.

En la Ley 20.658 se había impuesto su sumario administrativo previo a la iniciación de un proceso penal y, al respecto afirma el profesor argentino, Jacinto TARANTINO: *"Podremos aquí decir, cual se afirma en el problema de la quiebra como exteriorización de la insolvencia, no puede configurarse el fenómeno de la quiebra fraudulencia sin que antes haya sido declarada la falencia. Tampoco podrá configurarse el ilícito tributario sin que exista el tributo, se hayan cumplido las etapas concernientes al artificio liquidatorio, de técnica fiscal y contable para la configuración del gravamen. Luego se confrontará la desviación para ponderar en el sumario respectivo, nuestra ley lo llama de prevención, si medió desviación punible ... Observamos así un entrelazamiento entre la materia tributaria y penal y las acciones procesales que generan, se hallan eslabonadas con otras de naturaleza diversa que requieren pronunciamiento o configuración previa para que se pueda entrar en la esfera de la propia especificidad ..."*¹⁷ Concluyendo en forma tajante en que *"el sumario administrativo de prevención es condición necesaria para abrir la instancia judicial."*¹⁸ Habiendo explicado previamente que: "Nosotros

¹⁷ El Delito Tributario. DE ZAVALLA. 1976. Pág. 43

¹⁸ Iclém, Pág. 50.

entendemos que lo que precede como condición necesaria es haber agotado todo el proceso de *determinación cierta de la materia imponible, para ser posible así confrontar la contrafigura. de aquella, o sea la existencia de la evasión tributaria dolosa, sin la cual podrá sustanciarse el sumario administrativo de prevención como base necesaria para instruir el proceso judicial..*"¹⁹

Sobre el punto dicen los profesores GURFINKEL y RUSSO que "las conductas incriminadas surgen de las actas labradas por los inspectores o del informe final de inspección (en los supuestos de determinaciones de oficio), que cumplirán el requisito del fundamento de hecho para la iniciación del sumario administrativo; requisito esencial para resguardar el debido proceso adjetivo y asegurar el derecho de defensa del imputado ..."²⁰

A fines de 1996, en la misma Argentina, se dictaron las leyes 24.765 y 24.769, al respecto dice la profesora Catalina GARCIA VIZCAINO que con estas reformas *se ha consagrado el principio de la determinación previa a la acción penal y a que se volvió AL PRINCIPIO DE LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA*²¹.

Perú

En el Perú, hacia mayo de 1992 se expidió el Derecho Ley 25.495 cuyo artículo 3 dice:

"En caso que la Administración Tributaria encuentre indicios razonables de la comisión de delito, el procedimiento administrativo respectivo será resuelto en un término no mayor a treinta días. incluyendo un término probatorio no mayor de veinte días ..." ²²

¹⁹ Idem, Pág. 31. ²⁰

Ob. Cito Pág. 253

²¹ Derecho Tributario. Tomo II. DEPALMA. Págs. 392 y 393.

²² Pedro FLORES POLO. Delitos económicos y tributarios. OMEBA, Apéndice Tomo VII

Chile

Igual es el caso del régimen penal tributario de Chile en el cual según el Art. 162 del Código Tributario vigente en 1985 faculta al Director para renunciar a la acción penal sin perjuicio de imponer pena pecuniaria, de donde resulta *que es a Impuestos Internos a quien corresponde determinar si ha existido o no la infracción y, en el caso, si la conducta del contribuyente ha sido o no maliciosa.*²³

España

En España los *delitos tributarios* se encuentran incluidos en el Código Penal (Arts. 305 a 310), como lesivos del bien *Hacienda Pública* todos aquellos que tipifican las acciones u omisiones de evasión del pago tributario o que concreten el disfrute indebido de beneficios fiscales.

Dicen, al respecto, los profesores de las Universidades de Valencia y Complutense de Madrid²⁴; *"El tipo, en el que se incluye tanto la elusión del pago de impuestos como el disfruta indebido de beneficios fiscales, se completa con ciertas previsiones procedimentales: reserva a la Administración de facultad de instar el ejercicio de la actuación penal y establece una prejudicialidad tributaria, de forma que la Administración deberá poner los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal, UNA VEZ HAYAN ADQUIRIDO FIRMEZA LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS Y, EN TODO CASO, CUANDO HAYA RECAIDO RESOLUCION DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL. ... "*²⁵

No sólo el Ecuador, en consecuencia, el que ha creado la necesaria investigación administrativa y su resolución determinando presunción de la comisión de un delito, como *cuestión previa*, para poder iniciar el proceso penal por defraudación tributaria.

23 Eugenio OLGUIN ARRIAZA. Delito Tributario. EDITORIAL JURIDICA. 1985, Pág. 50 24 *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Juan Martín QUERAL T, Carmela LOZANO SERRANO, Gabriel CASADO OLLERO Y José Manuel TEJERIZO LOPEZ. TECNOS. 1999. Pág. 520.

25 Idem. Pág. 526.

VI.- Cuestión previa al proceso penal por delito de defraudación tributaria (Art. 381, No. 1,4,6,7,8,9 Y 11 del C. T.).

En la hipótesis que ésta sea la tipificación correcta de la omisión punible que se imputa, para el ejercicio de la acción penal, se requiere el cumplimiento previo de la determinación tributaria, el Informe al que hace referencia el Art. 35 del *Reglamento de Determinación Tributaria*, vigente desde abril de 1987, y dar cumplimiento a lo exigido, como cuestión también previa, en los artículos 405 y 413 del Código Tributario.

Expresa el primero:

"Art. 405.- Investigación por autoridad administrativa.- *Siempre que un empleado de la administración tributaria tuviere conocimiento de la perpetración de un delito tributario, o que un funcionario o autoridad administrativa, al tramitar o resolver una petición o reclamo, observase la realización de hechos que pueden presumir constitutivos de los delitos tributarios, estará obligado a comunicarlos de inmediato al superior jerárquico, si el mismo funcionario o autoridad no fuere competente para instruir el sumario, a fin de que disponga la investigación si el hecho es punible y la formación de un expediente, en que se recojan todos los documentos e informaciones que se refieran a los mismos*".

Dice el segundo.

"Art. 413.- Investigación previa.- *Tan pronto como se reciba una denuncia o se tenga conocimiento de la comisión de un delito tributario, de acuerdo a lo que dispone el Art. 405, el Juez competente, para instruir sumario, dispondrá previamente una prolija e inmediata investigación de los hechos y examinará en el plazo de dos días si éstos son o no punibles ...*"

Al respecto sostiene el profesor y ex Magistrado de la Corte Suprema de Justicia, NAV ARRETE COROON A, Julio, lamentablemente fallecido, que "el legislador determina un juzgamiento de excepción en que para dar inicio al juicio penal tributario, previamente deben reunirse los elementos materiales constitutivos de la infracción y que se

conoce como la etapa pre-procesal, conforme al Art. 413 del Código Tributario ...

" Para más adelante configurar un ejemplo que viene al presente caso, es el del sujeto pasivo de la obligación tributaria y "que, en el supuesto de ser objeto de fiscalización por la acreedora del tributo, se llegare a establecer diferencias de ingresos del contribuyente en discordancia a la de la declaración de rentas y con circunstancias que determinen ocultación de ingresos reales, simulación de gastos u otros medios que indican el querer defraudarse al fisco, ese empleado de fiscalización acorde a lo indicado en el Art. 405 del Código Tributario, tiene que obligatoriamente poner en conocimiento de los hechos al inmediato superior, a fin de que se disponga una investigación y examine si los hechos son o no punibles, que determinen la iniciación del sumario, atento a lo prescrito en el Art. 413 ... „26

Con respecto al mismo punto afirma el Dr. Carlos RUALES PALACIOS que *"las normas citadas y concretamente el Art. 405 del Código Tributario, es imperativo y, por ende, es necesario iniciar en contra de un sujeto pasivo, en forma detenida y concienzuda, se efectúe una previa investigación de todos los indicios y de los posibles hechos que hayan podido conocerse en orden o tratar de determinar que se ha cometido una probable defraudación tributaria, esto es, la ley expresamente obliga a efectuar todos los actos conducentes que lleguen a determinar o de Fiscalización en la que se hayan determinado cargos o marginado glosas, necesariamente no significa que se haya cumplido fielmente lo señalado en el Art. 405 del Código de la materia.... Es práctica que una vez que se ha levantado el Acto respectiva, en la que aparecen diferencias a pagarse, siguiendo el trámite interno adaptado por la Dirección General de Rentas... elabore un informe, que en el derecho penal común, bien podría tenérselo como excitativa, en el que se manifiesta que una persona y con vista del Acta a Actas de Fiscalización, ha incurrido en el delito de defraudación ... "27*

26 Lo Ilícito Tributario y la Jurisdicción Penal Tributaria en el Ecuador. Memorias de las II Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario. TRIBUNAL FISCAL. 1984. Págs. 205 Y 207.
27 Idem. Págs. 223 y 224

VII.- Los tipos penales y sus cuestiones prejudiciales

Los literales a) y b) del Art. 382 del Código Tributario imponen, alternativamente, dos *cuestiones previas* de orden administrativo y una *cuestión prejudicial* de naturaleza contenciosa tributaria. y sobre ello no hay duda, pues el momento del segundo debate de esta Ley en el H. Congreso Nacional, los legisladores expresaron claramente que se trataba, en efecto, de imponer condiciones anteriores al ejercicio de la acción y, por ello, por ejemplo, el H. CORDERO José al intervenir en la sesión del 15 de abril de 1999, al tratar el tema expuso: " ... quisiera proponer algunas precisiones indispensables que deben hacerse en el inciso quinto del literal a) y en el último inciso del literal b), cuando se dice, "cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas debe decir: . cuando en sus actos firmes o sentencias judiciales ejecutoriadas' porque puede haber resolución firme administrativa que luego no se establece la vía contenciosa tribunal y no pasa a conocimiento del Tribunal Fiscal ... " (Acta del Congreso Nacional No. 85 - A de 15-4-99).

Lo cual nos da la precisión de que lo que pensaba el legislador (enfoque subjetivo) al proyectar esta reforma al CT es idéntico a una interpretación objetiva de la norma: que la presunción de la comisión de un delito por parte del obligado tributario se debe contener en un acto previo que, de no ser impugnado, se toma en *acto firme*; por el contrario, si es impugnado en sede administrativa, deriva en una resolución que debe estar ejecutoriada y, finalmente, al ser impugnado en la vía judicial, deviene en una *sentencia* que debe estar ejecutoriada, para que proceda el ejercicio de la acción penal (denuncia - excitativa).

De esta forma, si se inicia el proceso por omisión tipificada en los literales a) y b) del Art. 383 del Código Tributario, debió antes haberse cumplido con las *cuestiones previas y prejudiciales* que las normas citadas exigen, esto es, en forma anterior al ejercicio de la acción y, si no se cumplen, se vicia el proceso con nulidad insubsanable.

Mas, si se hubiese iniciado por defraudación tipificada en el numeral, 1,4,6, 7, 8,9 Y 11 del Art. 381 del Código Tributario, también debió cumplirse con la presentación previa del Informe que exige el Art. 35 del

Reglamento de Determinación Tributaria y lo previsto en los Arts. 405 y 413 del CT y, de no haberlo hecho, se hubiese viciado el proceso, igualmente, con el efecto de su nulidad.

VIII.- Exigencia de la garantía constitucional del debido proceso.

Es de tanta trascendencia, para el *debido proceso penal*, que se cumplan imperativamente las *cuestiones previas* o *prejudiciales* que habiliten la iniciación de un enjuiciamiento penal, que el H. Congreso Nacional, así como el Presidente de la República pusieron en vigencia, con efecto retroactivo, a partir del jueves 13 de enero del 2000, la norma contenida en el Art. 2 del nuevo Código de Procedimiento Penal, cuyo inciso final prescribe:

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

Se lo decidió así por porte de los legisladores en consideración a que *"La Constitución Política de la República en su artículo 192, establece que el sistema procesal será un medio para la realización de la Justicia, que hará efectivas las garantías del debido proceso y que velará por el cumplimiento de los principios de inmediación, celeridad y eficacia en la administración de justicia ..."*.

Luego, no puede haber duda alguna que la conducta procesal omisiva de cumplir con las *cuestiones previas* o *prejudiciales* lesiona la garantía constitucional del *debido proceso*. Así lo interpreta el Congreso Nacional y el Poder Ejecutivo; así lo prescribe el Art. 24, No. 1 de la Constitución y es imperativo que el órgano del Poder Judicial lo concrete en el proceso que corresponda.

IX.- La imposibilidad de procesar penalmente por deuda tributaria.

Además de ser una exigencia coherente con la *seguridad jurídica* de los contribuyentes no exponerlos a procesos penales tributarios, mientras

no se extinga el procedimiento administrativo o contencioso tributario y se afirme la presunción de la comisión de una defraudación tributaria, existe otro imperativo constitucional para sustentar la necesidad de las cuestiones previas y prejudiciales: la prohibición constitucional de imponer penas de prisión por deudas, incluyendo las tributarias (No. 4 del Art. 23 de la C. Pol.)

En efecto, mientras exista en sede administrativa o judicial (contenciosa) la discusión sobre la *deuda* del contribuyente y correspondiente crédito tributario del Estado, no hay forma jurídica alguna de emitir un título de crédito, pues para ello se requiere, en sede administrativa, un acto de determinación firme o una resolución ejecutoriada (Art. 150 C.T.) ni es factible ejecutarlo, si emitido se ha planteado demanda contenciosa (Art. 262 C.T.). Luego, se comprenderá la absoluta imposibilidad jurídica de iniciar un proceso penal afirmando la comisión de un delito tributario, sin que previamente no haya concluido la controversia administrativa o judicial y se asevere la presunción de la comisión de un delito.

Por otra parte, si no se ha afirmado en esa actuación previa o prejudicial la presunción de la comisión de una defraudación tributaria, lo que puede existir para el Estado es una *deuda tributaria* y por ésta cualquiera, prevé la Constitución -, no cabe proceso penal alguno y menos pretender, mediante éste, imponer pena de prisión.

Sería una incoherencia, inadmisibles en un Ordenamiento Jurídico, que mientras no exista una determinación tributaria firme se pueda viabilizar una acción penal tributaria. Preguntémonos, por ejemplo, ¿es coherente que el Estado ejerciendo su *potestad administrativa* tributaria o su potestad contenciosa - tributaria no determine un eventual crédito a su favor y, sin embargo, el mismo Estado actuando su potestad punitiva imponga o pretenda imponer pena de prisión por un no concretado perjuicio fiscal? La respuesta es radicalmente negativa. Peso, ¿si es inconstitucional imponer penas de prisión por *deudas tributarias*, cómo no va a serlo cuando ni siquiera existe tal *crédito fiscal*!

X, Extinción de la acción penal.

Además, si mediante un procedimiento administrativo se requiere al contribuyente la extinción de la obligación tributaria por cualquiera

de los modos previstos en la ley, cumplido ello se extingue la acción penal como en forma taxativa lo impone el No. 3 del Art. 364, en relación con el Art. 36 del Código Tributario.

Esta realidad legislativa ecuatoriana es la que mayor relevancia tiene en cuanto a la exigencia de culminar en forma definitiva el procedimiento administrativo de la determinación tributaria, como cuestión previa a la actuación judicial - penal, pues si ese procedimiento culmina con la extinción de la obligación tributaria, no hay opción a ninguna acción penal ya que ésta también se extingue.

En consecuencia, si administrativamente se ha concluido en la extinción de la obligación tributaria, no puede iniciarse el proceso penal y de habérselo iniciado en forma errónea debe, el juez de lo fiscal, expedir el respectivo auto de sobreseimiento definitivo.

En consecuencia, sólo una vez que exista acto administrativo firme, resolución administrativa ejecutoriada o sentencia judicial igualmente ejecutoriada - sin que se haya extinguido la obligación tributaria - en los cuales se afirme la presunción de la comisión de una defraudación tributaria, es posible iniciar un proceso penal tributario.

Por eso se exige una específica forma de ejercicio de la acción penal: la denuncia de la Administración Tributaria, la cual no cabe mientras ésta no decida la controversia administrativa o su decisión esté impugnada en vía judicial y la subsecuente excitativa fiscal.

Conclusiones:

- 1.- La acción penal tributaria sólo puede ejercerse después de cumplidas las cuestiones prejudiciales que exige la ley general (Arts. 405 y 413 del Código Tributario. No. 1,4,6, 7,8,9, 11, Art. 381) Y las propias requeridas por los tipos penales (a. y b. Art. 383 Ídem).
- 2.- Si se ejerciere sin tal cumplimiento no debe, el juez, iniciar el proceso penal tributario, pues carece de competencia para actuar.

- 3.- De haberse iniciado, el proceso, en la circunstancia anterior, **debe** declararse su nulidad de oficio o a petición de parte.
- 4.- Jamás se puede iniciar un proceso penal tributario sin que haya concluido la fase administrativa de la determinación tributaria y que ésta haya concluido en la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.
- 5.- La extinción de la obligación tributaria conlleva necesariamente la .extinción de la acción penal, lo cual impide la iniciación de un proceso penal.
- 6.- Si se hubiera iniciado erróneamente el proceso, la extinción de la acción penal la declara formalmente el juez mediante auto de sobreseimiento definitivo.

Guayaquil, 10 de abril del 2000