

RESPONSABILIDAD PENAL TRIBUTARIA

Criminal tax liability

Dr. C. Cristóbal Homero Machuca Reyes*, <https://orcid.org/0000-0002-0305-7884>

Dr. C. Sandra Josefina Andino Espinoza, <https://orcid.org/0000-0002-8030-8536>

Universidad Estatal Península de Santa Elena, La Libertad-Ecuador

*Autor para correspondencia: cristobalmachucareyes@gmail.com

Para citar este artículo: Machuca Reyes, C. H. y Andino Espinoza, S. J. (2023). Responsabilidad penal tributaria. *Maestro y Sociedad*, 20(2), 482-493. <https://maestroysociedad.uo.edu.cu>

RESUMEN

Introducción: El presente trabajo tiene la finalidad de visualizar la infracción penal en materia tributaria en la legislación ecuatoriana, analizando el marco normativo constitucional y legal relativo a las conductas ilícitas tributarias en el Ecuador, como parte de la cultura. Revisar también, elementos doctrinarios en materia de los delitos tributarios; y, determinar los tipos penales en el área tributaria. Materiales y métodos: La metodología utilizada es cualitativa, a partir del análisis documental, la normativa legal y constitucional; algunos trabajos de expertos en el tema. Resultados: Elementos culturales, posturas, definiciones, aportes de expertos, vigencia de normativa jurídica sobre conductas delictuales en materia de defraudación tributaria. Discusión: La corresponsabilidad que como ciudadanos se tiene en la construcción de compartir solidariamente las obligaciones sociales a través del pago de tributos colectivamente discernidos y aprobados. Conclusiones: Este trabajo es un ejercicio práctico de demostración teórico normativo en un contexto jurídico y social muy especial que nos permite apreciar cambios en materia de cultura tributaria y políticas estatales. Si bien los ingresos fiscales se han incrementado notablemente en los últimos años, sin embargo, transformar la cultura general de evasión y resistencia social al pago de tributos, es una tarea que comienza. Es necesario fortalecer el respeto a la ley y a la institucionalidad que vigile y sancione las conductas delictuales que rompen el orden y ponen en riesgo la organización social y su estructura institucional, que garantiza la convivencia armónica de la sociedad y el respeto a los derechos humanos.

Palabras clave: Bien jurídico protegido, cultura tributaria, defraudación, delito, equidad.

ABSTRACT

Introduction: The present work has the purpose of visualizing the criminal offense in tax matters in Ecuadorian legislation, analyzing the constitutional and legal regulatory framework related to illegal tax conduct in Ecuador. Also review, doctrinal elements regarding tax offenses; and, determine the criminal types in the tax area. Materials and methods: The methodology used is qualitative, based on documentary analysis, legal and constitutional regulations; some works of experts on the subject. Results: Cultural elements, positions, definitions, expert contributions, validity of legal regulations on criminal conduct in terms of tax fraud. Discussion: The co-responsibility that we have as citizens in the construction of jointly sharing social obligations through the payment of collectively discerned and approved taxes. Conclusions: This work is a practical exercise of normative theoretical demonstration in a very special legal and social context that allows us to appreciate changes in tax culture and state policies. Although tax revenues have increased notably in recent years, however, transforming the general culture of evasion and social resistance to paying taxes is a task that is just beginning. It is necessary to strengthen respect for the law and the institutional framework that monitors and cures criminal behaviors that break the order and put the social organization and its institutional structure at risk, which guarantees the harmonious coexistence of society and respect for human rights.

Keywords: Protected legal right, tax culture, fraud, crime, equity.

Recibido: 11/6/2022 Aprobado: 25/10/2022

INTRODUCCIÓN

Uno de los temas de actualidad de gran debate en el ámbito jurídico social, causa originaria de conflictividad, es la relacionada al incumplimiento de los ciudadanos y ciudadanas respecto de las obligaciones tributarias, este nuevo y diferente fenómeno fuente de confrontación, no se refiere a una conflictividad entre particulares, sino de estos, los ciudadanos y el Estado. La obligación de dar, de pagar impuestos que inicialmente puede verse como un tema netamente del fuero civil, porque se trata de cubrir o entregar valores (Fisher and González, 2020) económicos a favor del Estado, cuando se presenta un hecho generador de tributos y que se constituye como el punto de partida y nacimiento de la obligación, también, puede luego presentarse como situaciones que toman matices ilícitos, punibles, atraviesan las fronteras del ámbito civil y entran en áreas de cobertura del Derecho Penal.

De inicio, el incumplimiento de la obligación de dar o pagar impuestos no debería constituirse per se, en un ilícito, ya que se presenta como un crédito, un valor a cubrir o pagar (Castañeda, Arias y Santos, 2023). Sin embargo, en materia tributaria el ilícito aparece por el hecho de incumplir la norma, el mandato que regula las relaciones tributarias. Varias son las causas que mantienen esta gran brecha entre el comportamiento social privado y la exigencia estatal, que mucho más se revelan en sociedades o países menos maduros en relación a otros que tienen ya un mayor recorrido en la implantación de la cultura tributaria, que minimiza las posibilidades de incumplimiento, de evasión y peor aún de defraudación tributaria.

En el Ecuador, país de Sudamérica, sólo desde hace unos años asoman muestras efectivas de responsabilidad social tributaria, durante mucho tiempo esta responsabilidad civil permaneció en la inanición, como inexistente, a pesar de existir ley tributaria, pero como letra muerta que no pasaba de ser un mero cumplimiento de una formalidad para acceder a los trámites y lograr reunir requisitos formales, una situación contextual y actitud ciudadana muy distante de constituirse en procesos responsables para lograr el pago consiente y voluntario de los impuestos establecidos por el Estado, que luego son parte del haber fiscal y que sirven para el sustento del Estado para el gasto y la inversión pública.

Hasta ahora una gran parte de la población, no tributa efectivamente, es reacia a pagar, a cumplir el tributo, a veces contribuye solo por el temor a la coacción y a la sanción, no hay todavía conciencia tributaria ciudadana, tampoco, hay el conocimiento de las normas y leyes tributarias, su ámbito de acción, el beneficio que se puede lograr con su cumplimiento, que no debe hacer o que sí debe hacer para cumplir cabalmente con estas normas y no llegar a la ilicitud tributaria.

De otro lado el Estado debe contar con políticas, fiscal y tributaria claras, transparentes y enfocadas a conseguir los grandes objetivos nacionales en favor de toda la población y especialmente de los sectores que siempre han sido excluidos, para una efectiva distribución de la riqueza y equidad social.

Un tema en la línea conceptual de debate tiene que ver con la palabra “cultura”, un término polisémico, que a lo largo de la historia ha ido evolucionando en relación con los períodos históricos con un carácter multidimensional. Existen varios conceptos de cultura en la modernidad y post modernidad, desde considerar a la cultura, como patrimonio de quienes poseen la excelencia en el gusto por las bellas artes y las humanidades, también conocida como alta cultura, el Diccionario de la Real Academia de la Lengua entre una de sus definiciones “como el conjunto de conocimientos que permite a alguien desarrollar su juicio crítico”, asocia la cultura a la educación intelectual y moral.

Una definición desde un enfoque amplio como “el conjunto de modos de vida y costumbres, conocimientos y grado de desarrollo artístico, científico, industrial, en una época, grupo social, etc.”. Según Kroeber y Kluckhohn (1952), la cultura es “el patrón de pensamiento, sentimiento y acción, transmitido por la sociedad en su conjunto, que engloba las creencias, valores, costumbres, prácticas y artefactos que caracterizan a un grupo humano en particular en un momento determinado en el tiempo”. Como tal incluye lenguaje, costumbres, prácticas, códigos, normas y reglas de la manera de ser, vestimenta, religión, rituales, normas de comportamiento y sistemas de creencias. Desde otro punto de vista se puede decir también, que la cultura es toda la información y habilidades que posee el ser humano. La UNESCO declaró en 1982 “que la cultura da al hombre la capacidad de reflexionar sobre sí mismo”, la que hace de nosotros seres específicamente humanos, racionales, críticos y éticamente comprometidos. A través de ella, discernimos los valores y escogemos opciones. A través de ella las personas se expresan, toman conciencia de sí mismo, se reconocen como un proyecto, ponen en cuestión sus propias realizaciones, buscan incansablemente nuevas significaciones y crean obras que lo trascienden.

La cultura tributaria se refiere al conjunto de valores, actitudes, creencias y prácticas que tienen los ciudadanos y las instituciones de un país en relación con el pago de impuestos. Esta cultura puede incluir la percepción de los ciudadanos sobre la importancia del pago de impuestos, la confianza en el gobierno para administrar adecuadamente los recursos públicos, el nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, entre otros aspectos (Bird y Zolt, 2019).

Si la cultura de una determinada sociedad, pueblo o nación permite construir sus estilos y formas de vida, generando derechos y obligaciones de quienes realizan el pacto social. Para la existencia y funcionamiento del Estado, es necesario que las personas (naturales y jurídicas) dentro de una de sus obligaciones, sea la de tributar. Las legislaciones en general de todos los países, y particularmente en el Ecuador se revisten de: legitimidad, juridicidad y legalidad. En los resultados se abordarán estos tres elementos, a través del estudio de los principios de los tributos.

La educación, en el sentido amplio del término, es uno de los caminos hacia alcanzar una cultura tributaria, por un lado, ésta le proporciona la metodología necesaria para la planificación, elaboración y ejecución de proyectos y programas dentro de una comunidad; y por otro lado, brinda la posibilidad de un cambio de paradigma, para generar hábitos y actitudes de corresponsabilidad y compromiso de lo público estatal, como es el presente caso, que es uno de los objetivos del presente artículo, a más de analizar la infracción penal en materia tributaria en la legislación ecuatoriana, en base al marco normativo constitucional y legal relativo a las conductas ilícitas tributarias en el Ecuador. Así como, elementos doctrinarios en materia de los delitos tributarios; y, determinar los tipos penales en el área tributaria.

MATERIALES Y MÉTODOS

La metodología utilizada es cualitativa de carácter documental, Bernal (2016) dentro de los tipos de Investigación, señala que: “La investigación documental consiste en el análisis de la información escrita sobre un determinado tema, con el propósito de establecer relaciones, diferencias, etapas, posturas o estado actual del conocimiento respecto al tema objeto de estudio” (p. 146).

El método analítico-sintético que permite el tránsito, en el estudio de un fenómeno del todo a las partes que lo componen y de éstas al “fenómeno pensado”. Este estado es cualitativamente superior, debido a que implica que la percepción del todo conlleva un proceso de comprensión y explicación más pleno del objeto. (Fraga *et al.* 2007, p. 64).

Las principales fuentes de información utilizadas fueron las normas constitucionales y legales, la doctrina y teorías aportes de algunos trabajos de investigación de expertos en el tema fruto de varios años de reformas (1997-2022) en materia tributaria en el Ecuador. Se relaciona y profundizan varios conceptos como son los tributos, los principios que requiere cumplir con elementos de legitimidad, juridicidad y legalidad.

RESULTADOS

En la presente investigación se presentan elementos culturales, posturas, definiciones, aportes de expertos, vigencia de normativa jurídica sobre conductas delictuales en materia de defraudación tributaria que permiten tener una visión evolutiva y argumentativa de la necesidad de promover, fortalecer y desarrollar una cultura tributaria en toda la población. De igual manera, la respuesta por parte del Estado de garantizar el buen uso de esos recursos.

Los tributos

A junio de 2022, el SPNF registró un superávit de USD 1.750 millones equivalente al 1,5 % del PIB, nivel superior al resultado obtenido en igual periodo del 2021 e inclusive al resultado obtenido pre-pandemia donde estos coeficientes se ubicaron en 0,14 % y -0,02 % del PIB, respectivamente. Este hecho responde a una mejora significativa de los ingresos fiscales, producto básicamente de los ingresos tributarios que para el período analizado representan el 7,0 % del PIB, 0,5 y -0,2 puntos porcentuales, con respecto a lo observado en igual periodo del año anterior y pre pandemia, en su orden. (Ministerio de Finanzas, 2022, p. 3)

La tributación cambia y evoluciona a lo largo de la historia, así desde sus orígenes, los tributos tienen el carácter de obligación, imposición desde el gobernante, emperador, líder o conquistador sobre una determinada población.

El concepto de tributos tiene varias acepciones, al comienzo esta obligación primitiva se dio de múltiples formas desde entregar trabajo, sacrificios de una forma esclavizante, explotadora e inhumana; hasta la entrega de bienes y servicios. Al pasar de muchos siglos, el tema de los tributos puede cumplir con los objetivos de lograr ese gran pacto social para la convivencia armónica, justa y solidaria. Incluso hoy existen sociedades donde aún no se superan algunas formas de subordinación y dominación que realizan los gobiernos en contra de sus pueblos mediante la carga de los tributos. Sin embargo, un salto cualitativo sin duda es la existencia de una norma, que protege los derechos e intereses de las personas obligadas a tributar.

Etimológicamente tributo viene del latín: "tributum", que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud. Actualmente aún se mantienen diferentes visiones y marco legal diverso sobre los tributos, por tanto, también varios conceptos de tributo desde la doctrina y desde la norma, a nivel local, latinoamericano y universal.

Los tributos son ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines. Prestación pecuniaria obligatoria, exigida por el Estado en virtud de su soberanía; o por un ente público legalmente autorizado, a los sujetos pasivos sometidos a ella y sobre la base de su capacidad contributiva. Prestación económica requerida por el Estado o una entidad pública a los particulares, a título definitivo, en los casos, medidas y condiciones establecidas por la Ley. (Patiño y Pozo, 2009, p. 97)

"El espíritu de las leyes" es una obra escrita por el filósofo francés Charles-Louis de Secondat, barón de Montesquieu, publicada por primera vez en 1748. La obra es una de las obras más influyentes en la historia del pensamiento político y ha tenido un impacto duradero en la teoría política moderna. En "El espíritu de las leyes", Montesquieu defiende la idea de que la ley es una expresión de la razón y que, por lo tanto, las leyes deben estar diseñadas de manera que reflejen la naturaleza humana y las necesidades de la sociedad. Además, Montesquieu propone la idea de la separación de poderes, argumentando que, para prevenir el abuso de poder, el poder político debe ser dividido entre diferentes ramas del gobierno. Montesquieu también explora la idea de que el clima, la geografía, la religión y la cultura pueden influir en las leyes y las instituciones políticas de un país. Este concepto ha sido fundamental en la comprensión de la diversidad cultural y la complejidad de los sistemas políticos en todo el mundo.

En resumen, "El espíritu de las leyes" de Montesquieu es una obra importante en la historia del pensamiento político. Propone la idea de la separación de poderes y argumenta que las leyes deben reflejar la naturaleza humana y las necesidades de la sociedad. Además, explora cómo la geografía, la cultura y la religión pueden influir en las leyes y las instituciones políticas de un país (2010).

En las legislaciones, particularmente en el Ecuador, los tributos se revisten de: legitimidad, juridicidad y legalidad. Con el desarrollo de las sociedades y de los Estados, los principios de los tributos también van tomando más sustento y motivos, para que la población tenga la obligación de tributar y el Estado de crear y cobrar estos tributos. En la actualidad, la tributación se sostiene en los siguientes los principios:

- El principio de Constitucionalidad. - Es decir, que debe constar en la Constitución de un país, como norma suprema, la obligación de tributar y que las demás leyes se subordinen, sin contraponerse.
- El principio de legalidad. - Que tiene un doble objetivo. Por un lado, impedir que la autoridad tributaria realice actos o funciones que no estén contempladas expresamente en la ley; y por otro lado, que los contribuyentes únicamente su obligación sea la que expresamente disponga la ley.
- Principio de Proporcionalidad. - Que significa el ajuste de la obligación tributaria a la capacidad contributiva del que tributa.
- Principio de Certeza.- Tiene que ver con evitar el abuso y la arbitrariedad de la autoridad tributaria, con el fin de que el contribuyente tenga la absoluta y detallada información sobre su carga impositiva.
- Principio de Comodidad.- Que se relaciona con las formas, fechas, plazos o términos, que los contribuyentes cubran sus obligaciones. También tiene que ver con los lugares de pago. En otras palabras, se deben brindar todas las facilidades para que la persona obligada a tributar lo pueda realizar.

- Principio de Economía.- Toda tributación tiene que beneficiar al Estado, y que los gastos por su cobro no los superen.
- Principio de Capacidad de Pago.- Está en relación con una moderna versión del principio de proporcionalidad, en donde se prioriza la justicia social y la mejor redistribución del ingreso y de la riqueza nacional, al establecer que los contribuyentes de mayores recursos beneficien a todos.
- Principio del Beneficio.- Se realiza sobre la base de satisfacer las necesidades y demandas colectivas de interés general, que contribuyan al buen vivir de toda la población.
- Principio del Crédito por el Ingreso Ganado.- Hace referencia con gravar en atención a la naturaleza de la fuente tributaria.
- Principio de Ocupación Plena.- Es un desarrollo al principio de economía. Tiene que ver con incentivar a los reinversionistas y castigar la no reinversión. Por tanto, se debe castigar tributariamente a los especuladores; y premiar a los reinversionistas.
- Principio de la Conveniencia.- Que se basa en establecer impuestos a las herencias o a los fabricantes, teniendo como argumentación que al difunto no le afecta, ni tampoco a los fabricantes. Sin embargo, esto si les afecta a los deudos y a los consumidores. Por lo que este principio es muy cuestionado.
- Principio de Generalidad.- Se entiende de dos maneras: en primer lugar, como la exigencia de que las leyes sean generales y aplicables por igual a todas las personas como una condición para que sean legales. En segundo lugar, se refiere a la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al gravamen fiscal sin distinción de ninguna clase.
- Principio de Obligatoriedad.- Se deriva de la imperatividad constitucional y la coerción legal a contribuir en forma obligatoria al gasto público.
- Principio de Vinculación con el Gasto Público.- Se fundamenta sobre la base de la prevención constitucional sobre el destino de la recaudación.
- Principio de Equidad.- Existe dos posturas al respecto. La primera postura sostiene que la equidad debe ser entendida como igualdad, es decir, que todas las personas deben ser tratadas de la misma manera. La segunda postura argumenta que la equidad está relacionada con la proporcionalidad, y que se deben tomar medidas afirmativas para ayudar a los grupos que requieren atención prioritaria, como disminuir o eximir impuestos para estos grupos. Actualmente, la frase "quien más tiene más paga, quien menos tiene menos paga" está en boga, lo que refleja la importancia que se da a la equidad en la tributación (Diep, 2013).

Cada vez el Estado va creando nuevos principios o derivaciones de los principios ya establecidos, con el fin de que los contribuyentes estén seguros de que los tributos les benefician a ellos y a la sociedad en su conjunto, que son bien utilizados por parte del Estado y que más que una obligación es un derecho tributar. Al frente de la obligación de tributar, está la percepción social negativa sobre el mal uso de los recursos logrados en los tributos por parte del Estado, el cuestionamiento que se hace la población obligada a tributar ¿Cómo se invierten los recursos, que por concepto de tributos la población entrega al Estado? ¿Qué beneficio recibe a cambio?, la confianza que debe tener la población, en el gobierno, sobre el buen uso de estos recursos. A pesar de esto, el Estado no siempre hace lo que debe, existen muchos casos de corrupción en la función pública, aún la población cree que si se puede evitar el pago de tributos es mucho mejor, por lo que se puede notar que a diario se evaden el pago de tributos por varias vías y formas, que en casos son defraudación tributaria.

Normativa tributaria

La Constitución es la norma fundamental que rige la organización y funcionamiento del Estado, establece las garantías y derechos fundamentales de las personas, y regula la relación entre los poderes públicos y los ciudadanos. En este sentido, la Constitución es la fuente principal del ordenamiento jurídico de un país, ya que todas las normas y leyes deben estar en concordancia con ella. Por esta razón, es importante citar los artículos de la Constitución de la República del Ecuador en esta materia el art. 300, regula:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

El art. 301:

Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Las disposiciones determinan un gran ámbito de acción, un mandato que traza varios temas, sobre cómo es el quehacer tributario en esta legislación, establece los principios por los que se regirá el régimen tributario; sobre la política tributaria en el Ecuador, sus fines fundamentales; como este régimen tributario puede mantenerse en el tiempo, renovarse, modificarse o cambiarse, extinguir impuestos y establecer otros.

La norma constitucional, delimita el espacio, establece las reglas, los derechos y obligaciones, de las y los ciudadanos, para que, de manera específica, sean las normas especiales como el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), el Código Orgánico Integral Penal, entre otras, las que dan operatividad en su relación con la convivencia entre ciudadanos y de estos con el Estado.

Este marco constitucional y legal en materia tributaria tiene un enfoque de derechos y cumplimiento de obligaciones, del Estado y de los contribuyentes manteniendo la corresponsabilidad con el fin de aportar a una nueva cultura tributaria que permita sostener la institucionalidad y las políticas públicas.

Una de las normas legales es el Código Tributario, en el cual se establece la parte sustantiva y procedimental en esta materia. En la parte sustantiva se legisla todo lo relativo a las personas que están obligadas a tributar, a las instituciones del Estado a cobrar los tributos en todos los niveles y se detallan cada una de las obligaciones, pero también de los incentivos y derechos de los contribuyentes. En relación con los sujetos tributarios establece que éstos son: activo y pasivo. El sujeto activo es el ente público acreedor del tributo; y el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Es decir, la legislación prevé la responsabilidad a terceras personas que sin ser contribuyentes están obligadas a garantizar el pago de los tributos, con el fin de que no se pueda dar ningún tipo de evasión por parte de los contribuyentes. La norma establece taxativamente para que los contribuyentes no tengan la menor duda de qué, cómo y para qué tributar; sobre el procedimiento tributario; así como, cuando se produce y se sanciona el ilícito tributario.

Por otra parte, en la Ley de Régimen Tributario Interno se establecen los diferentes tributos que deben efectuar los contribuyentes. Uno de los impuestos más importantes es el impuesto a la renta, art. 1 "Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley." determina lo que se considera el impuesto a la renta, que está gravado con este impuesto, las exenciones, las deducciones, la base imponible y la tabla para el cálculo del impuesto a la renta, las normas sobre la declaración y pago; la distribución de la recaudación. En el art. 51, se refiere al "Destino del impuesto":

El producto del impuesto a la renta se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas -SRI- que, para el efecto, se abrirá en el Banco Central Ecuador. Una vez efectuados los respectivos registros contables, los valores correspondientes se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional.

El SRI es el órgano que administra todo lo relacionado a los tributos nacionales, establecidos en esta Ley y otras leyes conexas de carácter nacional, siendo el sujeto activo el Estado.

El Art. 52 se refiere al impuesto al valor agregado (IVA) que es otro de los importantes tributos del Estado:

Objeto del impuesto.- Se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

Otro impuesto relevante es el referente a los consumos especiales (ICE). art. 75 "Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a los consumos especiales ICE, el mismo que se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley."

Actualmente existen los “impuestos ambientales”, que hace referencia al pago por contaminación ambiental de vehículos y botellas plásticas no renovables. A partir del Art. 90, se establece el Régimen Tributario de las empresas petroleras, mineras y turísticas.

La tendencia de los países en materia de legislación tributaria, en el cual nuestro país se incluye, para promover la cultura tributaria, es crear cada vez más leyes sobre este tema, se puede decir que todas las normas llevan sino explícitamente, pero sí implícitamente la necesidad de la existencia de un tributo.

Ilícito Tributario

En el derecho comparado se ha producido una larga discusión relativa a si los delitos tributarios, son delitos comunes o delitos especiales propios; apareciendo además nuevas voces que señalan que estos delitos corresponderían a la categoría de delitos de infracción del deber, impulsada por Roxin. Hay diferentes posturas y se asume una en particular que tiene relación con la doctrina latinoamericana, ecuatoriana, que está inmersa en la Ley Penal y el Código Tributario.

Los delitos comunes son la mayoría de los tipos penales que regula el Código Orgánico Integral Penal, definidos como aquellos que pueden ser cometidos por cualquiera persona.

Los delitos especiales son aquellos en los cuales se presenta una restricción del círculo de posibles autores, dada una serie de elementos exigidos por el tipo. Estos delitos a su vez se clasifican en delitos especiales propios e impropios. Los delitos especiales propios según la clásica definición de Quintero Olivares, serían

aquellos en que la calidad del sujeto activo es determinante para la existencia del mismo, de tal forma que, faltando esta calidad, el hecho sería atípico; no existiendo pues, correspondencia alguna con un delito común, consistente en el mismo hecho, pero cometido por una persona carente de la calidad exigida. En los delitos especiales impropios, en cambio, existe un “residuo” o común denominador de ilicitud, un delito-tipo básico-con respecto al cual la calidad personal de autor representa una mera calificación del tipo; una particularidad extraña a éste, pero que lo califica otorgándole una categoría legal específica. (Hadwa, 2007, p. 2)

La categoría de delitos de infracción de deber, es una formulación creada de Roxin, para buscar una solución a los problemas que se plantean desde el punto de la participación criminal en los delitos especiales propios e impropios. Mediante esta nueva clasificación, dicho autor expresa que:

en ciertos tipos penales no sería el dominio del hecho lo que fundamenta la autoría, sino la infracción de un deber especial extrapenal. Autor en esta clase de delitos sólo sería quien infringe un determinado deber que le incumbe velar, independientemente de que el sujeto domine el hecho o no, de modo que sobre quien no recae dicho deber aun cuando domine el curso del suceso, sólo responderá como partícipe. (Ibidem, p. 3)

Jakobs, citado por Hadwa efectúa una distinción entre delitos de dominio o de responsabilidad en virtud de organización (“*Herrschaftsdelikte*”), y delitos en virtud de infracción de deber o de responsabilidad en virtud de competencia institucional (“*Pflichtdelikte*”)

Los delitos de dominio atenderían a la lógica de la separación de esferas de organización entre los individuos, siendo esta propia organización el fundamento de la responsabilidad penal. Ello por cuanto, el individuo, por ser persona, estaría obligado a cumplir deberes generales que le incumben a todos en igualdad de condiciones, siendo el deber más general –y el primero que antecede a todos- el de no lesionar a los demás en sus bienes -nemin laedere-: no matar, no violar, etc. (p.4)

No existe un criterio unificado al respecto de los delitos tributarios si son comunes, especiales o de infracción de deber. Cierta doctrina minoritaria, señala que en vista que muchas legislaciones no expresan a un sujeto activo determinado en su descripción típica, es suficiente para atribuirle la categoría de delito común, como es el caso de Pérez Royo al referirse al Código Penal Español.

Aparicio, se pronuncia también de la misma forma al respecto del nuevo artículo 305 del Código Penal Español de 1995, señalando que la intención del legislador no fue configurar un delito especial contra la Hacienda pública. También a favor de la tesis del delito común se pronuncia Serrano González de Murillo, sin embargo difiere en los argumentos, señalando en cambio, que el sujeto activo de esta clase de delitos puede ser cualquiera que fácticamente se encuentre en condiciones de intervenir para ocasionar un perjuicio al Erario Público por vía tributaria, agregando y que para proteger los intereses de la Hacienda Pública, a ello no se opone concebirlo como delito común, sino que por el contrario, se consigue de esta forma una superior protección.

Sin embargo, la mayoría de juristas a nivel internacional estima que los delitos fiscales o tributarios están dentro de la categoría de los delitos especiales propios. Lo que sustenta esta tesis está en que los tipos penales tributarios, se remiten a la norma tributaria, esto es a la relación jurídica tributaria subyacente. En los delitos tributarios, lo que sucedería entonces, es que los sujetos de la relación jurídico-tributaria invertirían sus papeles en la relación jurídico-penal, pues el sujeto activo de aquella (la Hacienda Pública) pasaría a convertirse en el sujeto pasivo de ésta, y viceversa. Por ello, el sujeto activo del delito tributario, sólo podría ser el sujeto pasivo de una obligación extrapenal tributaria. (Ibidem, p.6)

Una tercera corriente, ha sostenido que el delito fiscal, no sólo es un delito especial, sino que además es un delito de infracción de deber. El deber específico que se infringiría por el autor calificado sería el de contribuir al sometimiento de las cargas públicas. Así, para García, citado por Hadwa este deber sería expresión de la especial vinculación entre el ciudadano y el Estado; siendo un delito de infracción de deber; pues no se trataría de un caso de organización de la propia esfera; sino de vinculación de la esfera individual con otra; la del Estado (organización institucional) (p. 6).

En la legislación existe una combinación de las tres características anteriores, con la prevalencia de ser un delito especial propio. Ya que existe una ley especial, el Código Tributario, cuyo ámbito de aplicación tiene que ver con la regulación de las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos, como lo señala el Art. 1 de esta norma. En este caso en la norma penal común el sujeto activo es el infractor, en este caso los contribuyentes o responsables; y el sujeto pasivo el Estado, el Fisco, la Hacienda Pública.

Y son también infracciones de deber ya que el bien jurídico protegido por la norma es la Hacienda Pública, y la violación al deber se demuestra en el incumplimiento al mandato normativo que exige la ejecución del deber que es la respuesta positiva al pago de la tributación, es decir, aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los contribuyentes desarrollen un accionar propio, consciente y responsable, que le permita al Fisco acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos, enmarcado en la ciudadanía fiscal y cultura tributaria.

Bien Jurídico protegido

Existe una tendencia en la mayoría de los ordenamientos jurídicos en cada vez ir estableciendo un conjunto de normas que tipifican los ilícitos fiscales y sus correspondientes sanciones. Todo esto encaminado a la protección de bienes jurídicos protegidos, en materia tributaria, se estaría hablando del Derecho Penal Tributario, que en la legislación ecuatoriana está configurando, justamente el Código Tributario y el Código Orgánico Integral Penal-COIP-, la “jurisdicción penal tributaria” es potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado de acuerdo con el COIP.

Para Fiorella Samhan Salgado, jurista peruana el Derecho Penal Tributario comprende el conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de sus sanciones. El mismo, constituye un derecho penal particular, con ciertas características que lo distinguen del derecho penal común. (Samhan, 2016, p. 4)

La misión del Derecho Penal en materia Tributaria es proteger los bienes jurídicos. Según Jorge Damarco, la expresión “bienes jurídicamente protegidos” comprende todo objeto que interesa a la sociedad, no sólo las cosas y los derechos, sino todos los bienes intangibles que reconoce la dignidad del ser humano. Siempre que se trata de intereses jurídicos relevantes para la sociedad.

Respecto al bien jurídico protegido en el Derecho Penal Tributario, existe doctrinariamente, varias posiciones. Por un lado la tendencia que es la minoritaria que establece que entiende que los delitos tributarios y previsionales no afectan ningún bien jurídico, sino tan sólo a los intereses de la administración, y que el interés de la administración como fin en sí mismo puede tener cabida en otros sectores del orden jurídico, mas no en el penal. Otra posición que es la mayoritaria, desarrollada por el Derecho Penal Español, y de plena utilidad para nuestra legislación, construida por García Martín, para quien el bien jurídico está dado por las funciones del tributo, que se materializa en la correcta, eficiente y efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de conformidad con la norma, y la utilización de los fondos fiscales que garantiza el cumplimiento de los principios y objetivos tributarios que van en bien de toda la población para promover el buen vivir. En este sentido el bien jurídico protegido es la “Hacienda Pública”, que es un término utilizado desde el siglo pasado para denominar las obras de carácter financiero, desde un punto de vista económico, por esto actualmente se lo suele denominar Economía Financiera.

Sandro Abraldes, citando a Sainz de Bujanda, respecto a la “Hacienda Pública” manifiesta que “el término “hacienda pública” identificado con la actividad financiera engloba, pues, todo el proceso de actuaciones administrativas orientado a la realización del ciclo “ingreso-gasto” para la aplicación de recursos a la satisfacción de determinadas necesidades públicas” (Folco, Abraldes y López, 2017, p.201).

Por lo tanto, lo que se está protegiendo es que el Estado perciba los recursos que le corresponde percibir y que no gaste indebidamente estos fondos fiscales. Por esta razón no es que se está protegiendo el patrimonio del Estado, respecto de los bienes y desde un punto de vista estático. Se estaría superando la tesis patrimonial del bien jurídico. Calvachi, manifiesta:

que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la funcionalidad económica del Estado, manifestada en la actividad de la administración pública y sus instituciones. Así mismo, que el Estado es titular de la obligación tributaria, la cual, atendiendo el principio de legalidad de los tributos, está previamente establecida, por tanto, es exigible cuando se cumplen los requisitos legales. (2002, p. 66)

Superado este tema, hay que mencionar otro aspecto, que trata la doctrina y la jurisprudencia, y es recogida por nuestro ordenamiento jurídico que es la distinción entre las infracciones que tutela la “Administración tributaria” y la “Renta fiscal”. Lo cual origina la distinción de los ilícitos en formales y sustanciales. Los primeros protegen la Administración Tributaria porque sancionan la falta de colaboración con sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos. Se trata, por tanto del incumplimiento de los deberes de hacer y no hacer establecidos por la legislación para facilitar las mencionadas funciones del órgano recaudador. Y, los ilícitos materiales tienen que ver con el incumplimiento total o parcial de la obligación jurídica tributaria, cuyos resultados producen perjuicio fiscal, afectando siempre a la renta fiscal del Estado.

El poder establecer con claridad cuál o cuáles son los bienes jurídicos protegidos en materia tributaria, permite contar con una base teórica y normativa para establecer los ilícitos tributarios en forma especial, configurándose dentro del Derecho Penal Tributario, que, si bien no es autónomo e independiente en su totalidad del Derecho Penal General, parecería ser ésta la tendencia de las legislaciones.

Ilícito Tributario en el Ecuador

En materia tributaria la legislación ecuatoriana tiene un régimen especial que es el régimen tributario, una de las normas que constituye un pilar es el Código Tributario, en el Libro IV, en el Título I, en el Capítulo I habla sobre las normas generales del Ilícito tributario, con lo que se configura la tendencia de contar con un Derecho Penal Tributario. Se establece el ámbito de aplicación a “todas las infracciones tributarias”. Se reconoce la irretroactividad de la ley, en concordancia con el COIP, que establece que “la infracción ha de ser declarada, y la pena establecida, con anterioridad al acto”. Está presente también la presunción de conocimiento, esto lo señala el art. 312 del Código Tributario que literalmente dice:

Presunción de conocimiento. - Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria.

El juzgamiento de las infracciones en materia tributaria cometida dentro del territorio del Ecuador, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas. Se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aun cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país, de conformidad a lo establecido en el Art. 313 del Código Tributario.

Los elementos constitutivos para la configuración del delito tributario es la existencia del dolo. Según el art.26 del Código Orgánico Integral Penal, establece “actúa con dolo la persona que, conociendo los elementos objetivos del tipo penal, ejecuta voluntariamente la conducta”. El Art. 27 ibidem se refiere a la culpa e indica que, “Actúa con culpa la persona que infringe el deber objetivo de cuidado, que personalmente le corresponde, produciendo un resultado dañoso. Esta conducta es punible cuando se encuentra tipificada como infracción en este código. También, el art. 28 ibidem, manifiesta que “La omisión dolosa describe el comportamiento de una persona que, deliberadamente, prefiere no evitar un resultado material típico, cuando se encuentra en posición de garante” En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.

DISCUSIÓN

Responsabilidad penal tributaria

La responsabilidad penal es la consecuencia de la acción u omisión de una infracción tipificada en la ley penal, por parte de un sujeto imputable. Es necesario determinar y delimitar la responsabilidad penal, en materia tributaria la responsabilidad de las infracciones es personal de quienes la cometieron, ya sea como autores o cómplices. En este caso son los contribuyentes o responsables de tributar y lo incumplieron de una manera dolosa, que se convierten en sujetos activos, a pesar de que son sujetos pasivos en el ámbito tributario.

La ley penal señala de igual manera que los responsables de las infracciones pueden ser autores o cómplices. También establece que son autores los que han perpetrado la infracción, sea de una manera directa, autoría mediata sea aconsejando o instigando a otro para que la cometa, cuando el consejo ha determinado la perpetración del delito; los que han impedido o procurado impedir que se evite su ejecución; los que han determinado la perpetración del delito y efectuándolo (sic) valiéndose de otras personas, imputables o no imputables, mediante precio, dádiva, promesa, orden o cualquier otro medio fraudulento y directo; los que han coadyuvado a la ejecución, de un modo principal, practicando con dolo algún acto sin el que no habría podido perpetrarse la infracción; y los que, por violencia física, abuso de autoridad, amenaza u otro medio coercitivo, obligan a otro a cometer el acto punible, aunque no pueda calificarse como irresistible la fuerza empleada con dicho fin.

Son cómplices los que faciliten o cooperen con actos secundarios, anteriores o simultáneos a la ejecución de una infracción penal, de tal forma que aun sin esos actos, la infracción se habría cometido.

En materia penal tributaria, también la responsabilidad es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

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

Esta disposición ha merecido el debate de juristas, doctrinarios y legisladores en señalar por un lado que las personas jurídicas no pueden ser responsables penalmente, en tanto no puede cometer delitos per sé, no se les puede imponer la pena de prisión y un ente jurídico no tiene conciencia y voluntad. Otra posición que es mayoritaria y que la asume la legislación ecuatoriana es que existen delitos que pueden ser cometidos desde una persona jurídica y que incluso pueden realizarse únicamente en beneficio de la misma, por ejemplo, la estafa, apropiación indebida y los delitos fiscales materia que nos ocupa, la responsabilidad para las personas jurídicas es real y solidaria con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o contadores. En estos casos, la pena se ajusta al tipo de sanción que la persona jurídica puede cumplir, normalmente pecuniaria, aunque también se podría hacer alguna privación de derechos, e incluso en algunos sistemas penales, como el ecuatoriano, se adoptan sanciones que reciben el nombre de medidas de seguridad, que consiste en la posibilidad de que el Estado intervenga a la asociación o sociedad, liquide los bienes y con ellos pague los daños causados por la persona física que haya cometido algún delito con motivo del ejercicio de sus funciones.

Delito tributario en particular, la defraudación tributaria

Los temas tratados en los acápitos anteriores permiten situarnos más concretamente respecto con el delito tributario de la defraudación, que ha decir de Carlos María Folco, la defraudación fiscal “es todo acto u omisión que, violando disposiciones legales, provoca intencionalmente la eliminación o disminución de la carga tributaria” (Folco, Abralde y López, 2017, p. 201).

En el Código Orgánico Integral Penal de Ecuador, se encuentra la sección correspondiente a los Delitos contra el régimen de desarrollo, donde se regula el delito de defraudación tributaria. El artículo 298 establece que se considera defraudación tributaria cuando una persona, con el fin de no cumplir con sus obligaciones tributarias o para evadir total o parcialmente el pago de impuestos que debe, engaña o actúa de manera fraudulenta contra la Administración Tributaria, en beneficio propio o de un tercero. El artículo detalla los elementos constitutivos de este delito y las penas correspondientes para cada caso.

La jurisdicción y procedimiento para el juzgamiento de las infracciones penales tributarias, se regula de acuerdo con el Código Orgánico de la Función Judicial, son los jueces y tribunales de la materia los que asumen la jurisdicción y competencia; y , en relación al procedimiento se está a lo regulado en el Libro II del Código Orgánico Integral Penal.

CONCLUSIONES

El presente trabajo ha sido un ejercicio práctico de análisis teórico normativo en un contexto jurídico y social muy especial que muestra muchos cambios en materia de cultura tributaria y políticas estatales.

Los ingresos fiscales se han incrementado notablemente en los últimos años, debido en parte a la política rígida de cobro de los tributos a personas naturales y jurídicas que adeudaban, a la regularización de varios sectores de la economía que hasta ahora no tributaban, al rol protagónico del órgano recaudador que ha permitido plasmar los principios tributarios que garantizan transformar la cultura general de evasión y resistencia social al pago de tributos, fortaleciendo la ciudadanía fiscal, como un puntal fundamental para la construcción de la cultura tributaria.

Si bien, el contexto normativo no ha variado sustancialmente, tal como hemos podido ver, en los últimos años la situación tributaria en el país ha cambiado, la recaudación en relación a veinte años atrás, es muy importante, el comportamiento tributario ciudadano es diferente, las empresas y organizaciones se han tecnificado para organizar y realizar sus pagos adecuadamente, en si la conciencia y responsabilidad ciudadana ha avanzado hacia un compromiso general de aportar a la satisfacción de las necesidades colectivas igualitarias.

Sin embargo, a pesar de esta realidad existe todavía un gran sector de la población, que no se suma a esta positiva actitud tributaria, y evita regularizar su actividad productiva, no la hace pública, no declara adecuadamente sus ingresos, sus bienes, no factura sus ventas, lleva una contabilidad evasiva, en muchos comete hasta defraudación tributaria, lo cual es una agresión al orden constituido, una violación a la norma y más que nada irrespeto a quienes si somos responsables con nuestra tributación, conscientes de que estos aportes se revierten en beneficio de todos y todas.

De ahí, la importancia de resaltar la vigencia de la ley e instituciones que vigilen y penalicen las conductas que rompen el orden y agreden la organización social democrática, basada en la convivencia armónica y el respeto a los derechos humanos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional del Ecuador. (2009). Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico. https://www.asambleanacional.gob.ec/documentos/DataDocumentos/Referencias/20132013_Nov_11/LEY_ORGANICA_REFORMATORIA_E_INTERPRETATIVA.pdf
2. Asamblea Nacional del Ecuador. (2010). Ley de Régimen Tributario Interno. <https://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/2f3d3c03-94e9-42c1-86d71080d8c7cf0e/Ley%20de%20R%C3%A9gimen%20Tributario%20Interno%20publicada%20en%20el%20Registro%20Oficial%20No.%20459%20del%2024%20de%20diciembre%20del%202010.pdf>
3. Asamblea Nacional del Ecuador. (2014). Código Orgánico Integral Penal. https://www.oas.org/juridico/mla/sp/ecu/sp_ecu-int-codigo-penal-integral.pdf.
4. Bernal, C. (2016). Metodología de la Investigación. Cuarta Edición, Editorial Pearson. https://www.academia.edu/44228601/Metodologia_De_La_Investigaci%C3%B3n_Bernal_4ta_edicion.
5. Bird, R. M. y Zolt, E. M. (2019). Política fiscal y desarrollo. Manual de Análisis de Políticas Públicas: Teoría, Política y Métodos, 601-626.
6. Calvachi Cruz, R. (2002). Los delitos tributarios: La defraudación fiscal. *Iuris Dictio*, 5, 65-75. <https://doi.org/10.33344/ij.v5i0.68>
7. Castañeda Ramos, R., Arias Diaz, D., & Santos Maldonado, A. B. (2023). Control de bienes patrimoniales y su relación en el saneamiento físico e información contable en las municipalidades de Lima. *Región Científica*, 2(1), 202341. <https://doi.org/10.58763/rc202341>

8. Corporación de Estudios y Publicaciones. (2017). Constitución de la República del Ecuador: comentarios, legislación conexas, concordancias. Corporación de Estudios y Publicaciones. <https://elibro.net/es/ereader/upse/115730?>
9. Diep, Daniel. (2013). Evolución del tributo. Artículo publicado por la Universidad Abierta de México. <http://www.universidadabierta.edu.mx/Biblio/D/Diep%20Daniel>.
10. Fisher, E., & Gonzalez, Y. S. (2020). Qualifications and Certificates v Practical Knowledge and Experience: Is There a Winner? *Business and Economic Research*, 10(2), 1-21.
11. Folco, C.M., Abraldes, S.F., y López, J. (2017). *Ilícitos fiscales*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores.
12. Fraga, R. Herrera, C & Fraga, S. (2007). *Investigación Socio-educativa*. (s.e.).
13. Hadwa, Marcelo. (2007). El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal. *Polít. Crim.*, (3), 1-18. <http://www.politicacriminal.cl>
14. Kroeber, A. L. y Kluckhohn, C. (1952). Culture: A critical review of concepts and definitions. *Papers of the Peabody Museum of American Archaeology and Ethnology*. Harvard University, 47(1), 1-25.
15. Ministerio de Finanzas. (2022). Informe de seguimiento de las reglas fiscales II trimestre 2022. <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2023/02/Informe-de-seguimiento-de-las-Reglas-Fiscales-II-trimestre-2022.pdf>.
16. Montesquieu, Ch. (2010). *The Spirit of the Laws*. Translated by Anne M. Cohler, Basia Carolyn Miller, and Harold Samuel Stone. Cambridge University Press.
17. Patiño, R. y Pozo, T. (2009.). *Léxico Jurídico Tributario*. Cuenca, Talleres Gráficos Universidad de Cuenca.
18. Real Academia Española. (2021). *Diccionario de la lengua española*. <https://dle.rae.es/cultura>.
19. Samhan Salgado, F. (2016). El ilícito tributario: Naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. En *Revista de Investigación Académica*, XXIII(2), 1-17.
20. SRI -Servicio de Rentas Internas. (2022). *Estadísticas de Recaudación*. <https://www.sri.gob.ec/estadisticas-generales-de-recaudacion-sri>.
21. SRI Servicio de Rentas Internas. (2018). *Código Tributario*. <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>
22. UNESCO. (1982). *Recomendación sobre el fomento de la creatividad y el desarrollo cultural*. <http://www.unesco.org/new/es/culture/themes/creativity/creativity-policydevelopment/recommendation-on-the-development-of-creative-content/>
23. Welzel, H. (1987). *Derecho Penal Alemán*. (s.e.).

Conflicto de intereses

Los autores declaran no tener ningún conflicto de intereses.