

**UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ**

**Colegio de Jurisprudencia**

**La obligación tributaria vs. el delito de defraudación tributaria:  
independencia de la investigación en el proceso penal.**

**Milena Alejandra Rivera Guerrero**  
**Jurisprudencia**

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito para la obtención del  
título de Abogada

**Quito, 28 de noviembre de 2024**

## © DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Milena Alejandra Rivera Guerrero

Código: 00321782

Cédula de identidad: 1750123711

Lugar y Fecha: Quito, 28 de noviembre de 2024

## ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

**Nota:** El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETheses>.

## UNPUBLISHED DOCUMENT

**Note:** The following capstone Project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETheses>.

## **DEDICATORIA :**

A mis padres, que con su ejemplo de esfuerzo y dedicación me enseñaron que no hay sueño demasiado grande cuando se lucha por él.

A mis abuelos, que con su amor incondicional y sabiduría me enseñaron a nunca rendirme.  
Gracias por ser mi eje a tierra.

A mi hermana, por reír y llorar conmigo en este camino. Gracias por estar en las noches solitarias y en los días de dudas.

A toda mi familia, cuya fortaleza, amor y valores me han mantenido firme.  
A todos aquellos que ya no están, pero cuyo amor, sabiduría y ejemplo siguen guiando mis pasos.

A todos los que han sido mi fuerza, mi refugio y mi inspiración en cada momento de esta travesía. A quienes han confiado en mí. A quienes me levantaron en los momentos más oscuros y me recordaron que siempre hay una razón para seguir adelante.

## **AGRADECIMIENTO :**

A la Universidad San Francisco de Quito, por ser mucho más que un espacio de aprendizaje. Por haber sido el escenario de mis sueños.

Al Colegio de Jurisprudencia de la USFQ y sus profesores por haber sido faros de conocimiento y ejemplo.

# LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA VS. EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: INDEPENDENCIA DE LA INVESTIGACIÓN EN EL PROCESO PENAL<sup>1</sup>

## TAX OBLIGATION VS. THE CRIME OF TAX FRAUDATION: INDEPENDENCE OF THE INVESTIGATION IN THE CRIMINAL PROCESS

Milena Alejandra Rivera Guerrero<sup>2</sup>  
[mile.alerivera@hotmail.com](mailto:mile.alerivera@hotmail.com)

### RESUMEN

El delito de Defraudación Tributaria ha generado un gran debate tanto en el ámbito doctrinario como legal puesto que antes de trasladar su tipificación, sanción e investigación al Código Orgánico Integral Penal, la defraudación tributaria se encontraba delimitada en el ámbito administrativo. Las disposiciones y extensas modalidades tipificadas en el COIP han llevado a preguntarse si verdaderamente esta descrito de tal forma que coadyuva a sancionar correctamente actividades fraudulentas en el ámbito tributario y por ende verificar que no exista una injerencia administrativa en el ámbito penal y viceversa. Este debate surge por cuanto la Administración Tributaria también goza de una facultad determinadora y sancionadora. El presente trabajo pretende analizar la autonomía de la acción penal en función de principios constitucionales en contraste al ámbito administrativo. Finalmente, se realizará una serie de recomendaciones en las que se propone reformar el último inciso del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal.

### PALABRAS CLAVE

Defraudación tributaria, obligación tributaria, autonomía de la acción penal.

### ABSTRACT

*The crime of Tax Fraud has generated a great debate both in the doctrinal and legal spheres since before transferring its classification, sanction and investigation to the Integral Organic Criminal Code, tax fraud was delimited in the administrative sphere. The provisions and extensive modalities typified in the COIP have led to the question of whether it is really described in such a way that it helps to correctly sanction fraudulent activities in the tax field and therefore verify that there is no administrative interference in the criminal field and vice versa. This debate arises because the Tax Administration also enjoys a determining power and sanction. This paper aims to analyze the autonomy of criminal action based on constitutional principles in contrast to the administrative sphere. Finally, a series of recommendations will be made in which it is proposed to reform the last paragraph of article 298 of the Comprehensive Organic Criminal Code.*

### KEY WORDS

*Tax fraud, tax obligation, autonomy of criminal action*

---

<sup>1</sup> Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogada. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Juan Francisco Pozo Torres.

<sup>2</sup> ©DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Fecha de lectura: 28 de noviembre de 2024

Fecha de publicación: 28 de noviembre de 2024

## **SUMARIO**

1.- INTRODUCCIÓN. - 2. MARCO TEÓRICO. - 3. ESTADO DEL ARTE. - 4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL.- 5. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN 5.1. ANÁLISIS DE LA SANCIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS DESDE SU TIPIFICACIÓN HASTA LA ACTUALIDAD.- 6. CONFIGURACIÓN DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.- 6.1.MODALIDADES DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. - 7. AUTONOMÍA DE LA ACCIÓN PENAL Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.- 7.1. CASO RELACIONADO CON EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LA INVESTIGACIÓN PENAL. - 8.- CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### **1. Introducción**

En el presente trabajo se realizará un análisis respecto a la autonomía de la acción penal en el delito de defraudación tributaria. Es necesario realizar esta precisión tomando en cuenta que antes de ser tipificado en el Código Orgánico Integral Penal, era calificado como una sanción administrativa en el Código Tributario.

Con el avance del derecho penal en la protección a bienes jurídicos supraindividuales, el legislador ecuatoriano en la búsqueda de la protección del bien jurídico protegido de orden económico a través de la recaudación de tributos ha tipificado diferentes modalidades del delito de defraudación tributaria. En la práctica estas modalidades han sido sujetas a una supervisión tanto penal como administrativa, por lo cual es fundamental realizar un análisis concreto sobre la delimitación entre las sanciones administrativas y el ejercicio de la acción penal en materia tributaria.

La presente investigación tiene por objetivo identificar si la normativa penal y administrativa está descrita de manera tal que garantiza su respectiva autonomía, esto en base

a los principios procesales penales y constitucionales. Así mismo, se busca conceptualizar y diferenciar los elementos de la obligación tributaria y las facultades administrativas que tiene la administración tributaria para emitir sus propias sanciones. Además, se desglosarán los elementos normativos del tipo penal de defraudación tributaria con el fin de identificar los límites establecidos por la normativa en razón de su independencia en la investigación penal. Este análisis se realizará con la exposición de un caso práctico proporcionado por la Fiscalía General del Estado. Finalmente, se tomará en cuenta el último inciso del artículo 298 del COIP con el fin de esclarecer los puntos a los que se refería el legislador el momento de la tipificación del delito mencionado con respecto al cumplimiento de la obligación tributaria de su independencia en la investigación del delito como tal.

Adicionalmente, el trabajo concluye con una propuesta de reforma legal y diferentes recomendaciones que se deben tomar en consideración el momento de analizar un caso penal durante la investigación previa y conforme avanza el proceso penal esto con el fin de que el principio de autonomía de la acción penal y demás principios consagrados por la Constitución y el COIP no se vean transgredidos.

## **2. Marco Teórico**

En el presente apartado se expondrá una línea argumental clara en la cual se analizará la independencia del cumplimiento de la obligación tributaria en contraposición al delito de defraudación tributaria desde un enfoque de derecho penal económico y se expondrán generalidades del derecho procesal penal en cuestión a la autonomía de la acción penal en la investigación del delito antes mencionado.

El autor Matías Cortes considera que la naturaleza de la obligación tributaria viene del Derecho Público como una obligación legal que tiene por objeto una prestación pecuniaria.<sup>3</sup> En otro sentido, Campagna Banfi, argumenta que un ilícito tributario es un comportamiento antijurídico que incluye acciones deliberadas o culposas ante las cuales el Estado ostenta la facultad de imponer sanciones a los infractores.<sup>4</sup> Bajo este supuesto, en el marco del derecho penal económico, Klaus Tiedemann sostiene que debe existir un enfoque

---

<sup>3</sup> Domínguez. Cortéz. M. Los sujetos de la obligación tributaria. *Revista de administración pública*. No. 48. (1965): 10.

<sup>4</sup> Campagna Banfi. D. La cultura tributaria para el cumplimiento de la obligación tributaria. *Comercium et tributum*. Vol. 1. (2014): 29-30.

sancionador ante los ilícitos que mantienen una estrecha relación con la intervención estatal en la economía y protege bienes jurídicos supraindividuales.<sup>5</sup>

Tiedemann expone que la sanción de delitos tributarios no es competencia única de la función judicial, también reconoce que la administración tributaria como ente de control administrativo ostenta la potestad de precautar el equilibrio económico del Estado.<sup>6</sup> Sin perjuicio de lo mencionado, referente al principio de autonomía de la acción penal, Klaus Tiedemann manifiesta que los tribunales penales trabajan de manera autónoma y no están obligados a seguir decisiones de otras administraciones, manteniendo así su independencia.<sup>7</sup>

Esta autonomía debe ser entendida desde dos perspectivas, la autonomía externa e interna. La autonomía externa expone al Ministerio Público (Fiscalía General del Estado), como órgano completamente autónomo e independiente de otros órganos, funciones o poderes del Estado. Con respecto a la autonomía interna, el mismo autor considera que el Ministerio Público se ubica internamente dentro de otros poderes estatales, sin embargo, ostenta la calidad de independiente y autónomo en función de la potestad reglamentaria y sancionadora.<sup>8</sup>

Bajo la perspectiva de autonomía interna, Bernal Cuéllar y Eduardo Lynett, consideran que la Fiscalía General en calidad de titular de la acción pública penal, cumple con las funciones de investigación y acusación dentro del proceso penal, sin embargo, esta potestad no es exclusiva (refiriéndose a la acción privada de la acción penal); a pesar de ello al pertenecer a la función judicial la misma goza de plena autonomía e independencia en ejercicio de sus potestades.<sup>9</sup>

Finalmente, Cobo y Vives consideran que la autonomía del derecho penal es relativa, en el sentido en que está delimitada esencialmente por la unidad jurisdiccional y debe mantener congruencia con el ordenamiento jurídico, sin embargo, prevalece su independencia en la medida de los efectos jurídicos resultado del ejercicio de la acción

---

<sup>5</sup> Tiedemann. Klaus. Lecciones de derecho penal económico. PPU. (1993): 31.

<sup>6</sup> Tiedemann. Klaus. Manuel de Derecho Penal Económico: Parte general y especial. TIRANT LO BLANCH. Artes Gráficas, 14. (2010): 266.

<sup>7</sup> Ibidem. 92

<sup>8</sup> Duce. M. Riego. C. Desafíos del Ministerio Público Fiscal en América Latina. Centro de Estudios de Justicia de las Américas (CEJA). (2006): 26.

<sup>9</sup> Cuéllar. Bernal. J. Montealegre. Lynett. E. El proceso penal. Fundamentos constitucionales y teoría general. Tomo I. Universidad Externado de Colombia. 6ª. Ed. (2013): 169-170.

penal.<sup>10</sup> Con los criterios expuestos, se tomará como perspectiva la justificación del derecho penal económico en razón de la protección del bien jurídico protegido supraindividual de orden económico de un Estado para la determinación de la defraudación tributaria como un delito de acción pública, y en ese sentido recordar que la autonomía de la acción penal coadyuva a precautelar la potestad de la Fiscalía General del Estado como órgano independiente al momento de la investigación del delito antes mencionado.

### **3. Estado del arte**

El objetivo del presente apartado es exponer las posturas actuales entorno al delito de defraudación tributaria y analizar las perspectivas relacionadas al principio de autonomía de la acción penal en la investigación del proceso penal.

Herbet Girón considera que con la tipificación de la defraudación tributaria no solo se protegen intereses patrimoniales del Estado, si no políticas presupuestarias y sociales otorgadas por el gobierno, es decir, la sanción en los delitos tributarios alcanza una esfera de protección a derechos colectivos.<sup>11</sup> En ese sentido, Jiménez y Silva consideran que el cumplimiento de la obligación tributaria es independiente a la configuración del delito de defraudación tributaria, puesto que, hay una diferencia entre el desconocimiento de una norma tributaria al efectivo conocimiento y dolo de ocultar o falsificar información en el ámbito tributario, lo cual conlleva a vulnerar el bien jurídico protegido de estabilidad económica.<sup>12</sup> Para concluir el primer punto, Forero Hernández, argumenta que es importante crear un Estado garantista del desarrollo económico en el contexto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de manera que se cree una política de prevención en los delitos tributarios<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Cobo del Rosal. M. Vives Antón. T. Derecho Penal. Parte general. TIRANT LO BLANCH. 2ª Ed. (1987): 41

<sup>11</sup> Herbet Girón. El delito de Defraudación Tributaria frente a la Teoría General del Delito. *Revista del Defensor*. Instituto de la Defensa Pública Penal. N.15 (2022): 210-230.

<sup>12</sup> Jiménez Pulco. J. Silva Barrera. E. The extinction of the crime of tax fraud regarding the payment of the obligation in Ecuador. Centro Sur Editorial. Vol. 8. No. 2. (2024): 32

<sup>13</sup> Forero. H. El bien jurídico protegido en el delito de defraudación o evasión tributaria. Una visión desde las legislaciones colombiana y española. *Nuevo Foro Penal*. No. 16. (2020)

En relación a la autonomía de la acción penal, Ricardo Vaca comprende a la acción penal como única y autónoma, pues refleja la potestad sancionadora del Estado.<sup>14</sup> Además, sostiene que el derecho procesal penal y por ende la autonomía de la acción penal no es absoluta ya que, al ser un derecho de carácter procesal su autonomía corresponde a la aplicación del derecho sustantivo, sin embargo, se rige a la normativa procesal local al pertenecer al Derecho Público, esto sin significar dependencia a otras funciones estatales.<sup>15</sup> Bajo la misma perspectiva, Soria y Bermúdez consideran que el Ministerio Público es titular de la acción penal vinculada al ius puniendi del Estado, por esta razón, esta entidad debe cumplir con el impulso de la acción penal de manera autónoma e independiente sin perjuicio de la actividad integradora de principios y garantías producto de la unidad jurisdiccional de un Estado.<sup>16</sup>

Finalmente, el criterio de Roxin y Schünemann es fundamental puesto que considera que la fiscalía como titular de la acción penal no puede estar sujeta a otro poder y goza de autonomía e independencia. Sin embargo, se debe reconocer que no actúa en calidad de juez imparcial ni tampoco como autoridad administrativa, de esta manera, su valor jurídico se centra en la capacidad autónoma de aplicar preceptos legales para la valoración de la imputación de un tipo penal y de la potestad de investigación que ostenta dentro del proceso penal en ejercicio de la acción penal.<sup>17</sup>

#### **4. Marco normativo y jurisprudencial**

El presente apartado tiene por objetivo exponer los elementos legales y jurisprudenciales que atañan el objetivo de la presente investigación. Los cuerpos normativos más relevantes relacionados con la obligación tributaria, la defraudación tributaria y la autonomía de la investigación en el proceso penal se acogen principalmente en normativa nacional.

---

<sup>14</sup> Vaca Andrade Ricardo. Derecho Procesal Penal Ecuatoriano. Según últimas reformas del Código Orgánico Integral Penal. Tomo I. Colección profesional ecuatoriana. Ediciones Legales. 3ª. Ed. (2020): 423.

<sup>15</sup> Ibidem. 34-36.

<sup>16</sup> Soria López. Y. Bermúdez Santana. D.M. La acción penal. Peculiaridades de un Derecho. Editorial Universidad Tecnológica Indoamérica. (2022): 26

<sup>17</sup> Roxin. C. Schünemann. B. Derecho Procesal Penal. Universidad Autónoma de Buenos Aires. Ediciones Didot. 1ª. Ed. (2019): 129-131.

El régimen tributario ecuatoriano está regulado al amparo de principios constitucionales que buscan el impulso del empleo, la productividad económica, además de prácticas sociales y económicas responsables dentro de la política tributaria.<sup>18</sup> Así mismo, la Constitución de la República del Ecuador busca el equilibrio económico y la redistribución de la riqueza como objetivo principal de la política fiscal.<sup>19</sup> Referente a la autonomía de la acción penal, la Constitución otorga plena independencia a la Fiscalía General del Estado como órgano autónomo de la Función Judicial.<sup>20</sup> Además, dispone que los órganos del sistema judicial gozan de independencia interna y externa.<sup>21</sup> En el marco de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de manera general establece que todo individuo tiene derecho a ser escuchado por un juez independiente e imparcial.<sup>22</sup>

El Código Orgánico Integral Penal, garantiza el cumplimiento de los principios emanados por la Constitución y son plenamente aplicables en materia penal.<sup>23</sup> En ese sentido, la Fiscalía General del Estado al ser titular de la acción penal pública<sup>24</sup> goza del principio de autonomía e independencia. En relación con la defraudación tributaria el Código Orgánico Integral Penal dispone que este delito se configura mediante acciones como falsificar, omitir o manipular información para evadir el pago de impuesto o cumplir con las obligaciones tributarias.<sup>25</sup> El mismo artículo establece que cada caso será investigado, juzgado y sancionado de manera independiente al cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>26</sup>

En el margen de la autonomía de la acción penal, es necesario considerar que el COIP garantiza principios en el marco de la investigación del proceso penal. El COIP dispone que la intervención penal es justificada cuando no existe otro mecanismo extrapenal aplicable al caso investigado por ello el derecho penal goza del principio de mínima intervención penal.<sup>27</sup> Así mismo, se garantiza el principio de prohibición de doble juzgamiento o non bis

---

<sup>18</sup> Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, [CRE], R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. N/D de 25 de enero de 2021.

<sup>19</sup> Artículo 285, Constitución de la República del Ecuador, 2008

<sup>20</sup> Artículo 194, CRE.

<sup>21</sup> Artículo 168, CRE

<sup>22</sup> Convención Americana de Derechos Humanos, San José, Costa Rica, 22 de noviembre de 1969, ratificada por el Ecuador el 21 de octubre de 1977.

<sup>23</sup> Artículo 298. Código Orgánico Integral Penal, [COIP], R.O.S. 180, 10 de febrero de 2014, reformada por última vez R.O. N/D de 29 de julio de 2024.

<sup>24</sup> Artículo 411, COIP

<sup>25</sup> Artículo 298, COIP

<sup>26</sup> Artículo 298, COIP

<sup>27</sup> Artículo 3, COIP

ibidem, es decir, un individuo no puede ser juzgado más de una vez por los mismos hechos, sin embargo, una sanción administrativa no constituye violación a este principio.<sup>28</sup> Estos principios son fundamentales en el análisis del presente trabajo.

Por otro lado, El Código Tributario conceptualiza a la obligación tributaria como una relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes en la cual existe la obligación de cumplir con una prestación económica valorada en dinero producto de un hecho generador establecido en la ley.<sup>29</sup> El mismo cuerpo normativo establece que ante incumplimiento o infracción de la ley tributaria, una de las facultades de la administración tributaria es la facultad sancionadora y determinadora.<sup>30</sup> En la misma línea, el incumplimiento de una obligación tributaria acarrea responsabilidad patrimonial sin perjuicio de las demás responsabilidades determinadas por la ley.<sup>31</sup>

Finalmente, el Segundo informe sobre la situación de las defensoras y los defensores de derechos humanos en las Américas emitido por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, en virtud de la garantía de independencia reconoce que la garantía de los fiscales como individuos independientes de otras funciones del Estado contribuye a una mayor efectividad en la autonomía de la acción penal y correcto impulso de la investigación penal.<sup>32</sup>

## **5. La obligación tributaria y las facultades de la administración**

Tal como lo establece el artículo 5 del Código Tributario, los elementos esenciales de la obligación tributaria son: vínculo jurídico, sujeto pasivo y sujeto activo, objeto (el tributo) y el hecho generador.

La obligación tributaria de derecho material en esencia es una obligación de dar, misma que da origen a un crédito tributario el cual permite ejecutar una prestación de cobro que por regla general es en dinero y por excepción en caso de que la ley así lo permita en especie. De este modo se verifica que, el objeto de la obligación tributaria es el tributo, primer

---

<sup>28</sup> Artículo 5, COIP

<sup>29</sup> Artículo 15, Código Tributario. [CT], R.O. 38, 14 de junio de 2005, reformada por última vez N/D de 20 de diciembre de 2023.

<sup>30</sup> Artículo 67, CT.

<sup>31</sup> Artículo 97, CT.

<sup>32</sup> CIDH, Segundo Informe sobre la situación de las defensoras y defensores de derechos humanos en las Américas. OEA. Doc. 66, 31 de diciembre de 2011. Disponible en <https://www.oas.org/es/cidh/defensores/docs/pdf/defensores2011.pdf>

elemento esencial de la obligación tributaria. La obligación por regla general es en derecho, lo cual significa que está determinada en la ley, por esta razón el estado en ejercicio de su administración tributaria en calidad de parte acreedora y el sujeto pasivo (el contribuyente) en calidad de parte deudora se encuentran en igualdad de condiciones.<sup>33</sup>

El segundo elemento de la obligación tributaria es el vínculo jurídico. Este elemento surge producto de la obligación de dar, misma que es personal por cuanto hay un sujeto activo y un sujeto pasivo, mismo que está delimitado por la ley. El sujeto activo es quien goza de la calidad de acreedor del tributo, es decir, quien puede ejecutar la prestación de cobro. Considerando esto, el sujeto activo es una entidad pública o entidad que ostente un carácter público, siendo esta desde el propio Estado hasta entidades recaudadoras competentes. El Código Tributario, dicta que “el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo”.<sup>34</sup>

Por otro lado, el sujeto pasivo, es quien ostenta la calidad de deudor, es decir, a quien le corresponde el cumplimiento de la prestación objeto de la obligación tributaria, en este caso, el pago de un determinado tributo.<sup>35</sup> El Código Tributario establece que el sujeto pasivo puede ser una persona natural o jurídica, misma que es determinada por la ley, la cual está obligada a cumplir con la prestación tributaria.<sup>36</sup>

Otro elemento esencial de la obligación tributaria es el hecho generador. Este elemento es el presupuesto de hecho previsto en la norma, por el cual se genera la obligación tributaria. Sin embargo, la misma existe siempre y cuando sea atribuible a un sujeto pasivo (ente público) y por la cual, el acreedor del tributo pueda ejecutar la pretensión de cobro.<sup>37</sup> La ley lo conceptualiza como “el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”<sup>38</sup>, es decir, el hecho generador da nacimiento a la obligación tributaria. En este punto, es necesario recalcar que no necesariamente el nacimiento de la obligación tributaria marca la exigibilidad de esta. Normalmente la exigibilidad de la obligación está determinada por la fecha establecida en la ley, sin embargo, en caso de no señalar la fecha, se debe verificar desde el vencimiento del plazo establecido para la declaración de la obligación tributaria o

---

<sup>33</sup> Troya Jaramillo Vicente. Simone Lasso Carmen. Manual de derecho tributario. *Corporación de Estudios y Publicaciones (CEP)*. 1ª. Ed. (2014): 145-147.

<sup>34</sup> Artículo 23, Código Tributario. [CT], R.O. 38, 14 de junio de 2005, reformada por última vez N/D de 20 de diciembre de 2023.

<sup>35</sup> Troya Jaramillo Vicente. Simone Lasso Carmen. Manual de derecho tributario. 151-153

<sup>36</sup> Artículo 24. CT.

<sup>37</sup> Troya Jaramillo Vicente. Simone Lasso Carmen. Manual de derecho tributario. 174-180

<sup>38</sup> Artículo 16. CT

tras una determinación al sujeto pasivo desde el día siguiente a la notificación del incumplimiento.<sup>39</sup>

De este modo, se puede identificar que la obligación tributaria se encuentra determinada por preceptos legales plenamente establecidos, los cuales permiten desglosar los conceptos necesarios para realizar un correcto análisis referente al cumplimiento de la obligación tributaria desde el ámbito de su competencia, el cuál es el administrativo tributario en contraposición a la configuración de delitos tributarios.

La administración tributaria es quién se encarga de la recaudación y gestión de los tributos. Es fundamental reconocer que, el sujeto activo siempre será el Estado, sin embargo, las administraciones tributarias con el fin de manejar de manera adecuada los tributos gozan de diferentes facultades establecidas por la ley.<sup>40</sup> La administración tributaria ejerce la facultad determinadora, misma que se encarga de determinar la obligación tributaria, la facultad resolutoria, la cual se ejerce al resolver reclamos, consultas y peticiones emitidas por los sujetos pasivos, además la facultad recaudadora, misma que como su nombre establece recauda los tributos, finalmente la facultad sancionadora, la cual impone sanciones administrativas tributarias.<sup>41</sup>

Es necesario mencionar que se le dará un especial tratamiento a la facultad determinadora y sancionadora de la administración tributaria, con el fin de alcanzar el objetivo de la presente investigación. En Ecuador existen 3 maneras de determinación tributaria, siendo estas la declaración por parte del sujeto pasivo, por actuación de la administración o de modo mixto, la facultad determinadora únicamente actúa en las dos últimas.<sup>42</sup> En este sentido, la facultad determinadora de la administración tributaria se centra en establecer en cada caso independiente el hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.<sup>43</sup> Es decir, se verifica que el supuesto de ley coincida con el hecho generador, la administración analiza si se cumplió o no un hecho generador, tras esta verificación la administración procede a cuantificar la base imponible de acuerdo a lo establecido por la ley y/o procedimientos correspondientes.<sup>44</sup>

---

<sup>39</sup> Artículo 19. CT.

<sup>40</sup> Troya Jaramillo Vicente. Simone Lasso Carmen. Manual de derecho tributario. 225-227.

<sup>41</sup> Artículo 67. CT.

<sup>42</sup> Artículo. 88. CT.

<sup>43</sup> Artículo 68. CT.

<sup>44</sup> Troya Jaramillo Vicente. Simone Lasso Carmen. Manual de derecho tributario. 251

En este sentido existen dos formas de determinación. La primera es la determinación directa, misma que se realiza como una corrección tomando como base la declaración que realiza el sujeto pasivo. Para realizar esta determinación se solicita a otros entes públicos o terceros información relacionada con el hecho generador, así como revisan la base de datos de la administración tributaria que se relacionen con la actividad gravada.<sup>45</sup> Por el contrario, la determinación presuntiva cabe cuando no existe declaración por parte del sujeto pasivo, de manera tal que la administración recauda hechos y/o indicios que permitan configurar un hecho generador y la cuantía del tributo aplicando la ley correspondiente.<sup>46</sup> En este punto, es necesario recalcar que siempre la respectiva determinación debe ser ejercida a través de un acto o conjuntos de actos reglados, es decir, la administración tributaria debe ejercitar la facultad determinadora de acuerdo a un proceso respectivo y amparado en la normativa aplicable.

Por otro lado, la administración tributaria tiene la facultad sancionadora, misma que coadyuva en conjunto con la facultad determinadora al correcto funcionamiento de los tributos. Esta facultad permite a la administración imponer sanciones a los sujetos pasivos en los casos previstos en la ley.<sup>47</sup> Las sanciones en este caso son de naturaleza administrativa, es decir, se verifica el incumplimiento de deberes formales establecidos en la ley, es decir, la inobservancia del sujeto pasivo a una norma tributaria. La administración impone la sanción de manera objetiva y en observancia de la ley aplicable.<sup>48</sup> En el ordenamiento ecuatoriano existen dos tipos de infracciones tributarias mismas que están tipificadas por la norma, las cuales son objeto de sanciones por parte de la administración: las contravenciones y las faltas reglamentarias.

Partiendo del punto mencionado, las contravenciones son acciones u omisiones que incumplen cualquier norma tributaria, independientemente de su jerarquía tales como normas orgánicas, ordinarias, reglamentos o resoluciones tributarios. Por otro lado, las faltas reglamentarias violan reglamentos o normas secundarias que verifican procesos o requisitos para el cumplimiento de obligaciones o deberes formales.<sup>49</sup> Finalmente, las infracciones

---

<sup>45</sup> Artículo 91. CT.

<sup>46</sup> Artículo. 92. CT

<sup>47</sup> Artículo 70. CT.

<sup>48</sup> Troya Jaramillo Vicente. Simone Lasso Carmen. Manual de derecho tributario. 267-268.

<sup>49</sup> Artículo 315. CT.

tributarias al ser sancionadas por el ente administrativo, en ejercicio de sus facultades públicas, emite actos administrativos, en este caso, resoluciones, mismas que pueden ser impugnadas mediante la vía contenciosa tributaria.<sup>50</sup>

Es fundamental identificar de qué manera la administración tributaria se encuentra en plena capacidad otorgada por el ordenamiento jurídico para sancionar infracciones tributarias desde el ámbito administrativo, esto con el objetivo de identificar claramente como los poderes del Estado actúan de manera independiente al ámbito del derecho penal.

### **5.1. Análisis de la sanción de delitos tributarios desde su tipificación hasta la actualidad.**

Cuando entró en vigencia del Código Tributario en el Ecuador la competencia para conocer y sancionar delitos tributarios le correspondió a la administración tributaria, es decir, las sanciones eran de carácter administrativo, esto sin perjuicio de imponer denuncias ante presuntas infracciones tributarias por parte de particulares.<sup>51</sup> El antiguo Código Tributario establecía que la competencia para conocer delitos tributarios era del Juez Fiscal, teniendo de esta manera las mismas atribuciones que un Juez Penal, de manera tal que, si el caso se conocía en el ámbito contencioso administrativo, la etapa de juicio podía resolverse por el mismo tribunal, sin embargo, el recurso de apelación y casación le correspondía a Tribunales Penales<sup>52</sup> Tras la derogación de la mencionada disposición, la Corte Nacional de Justicia emitió una resolución que otorga competencia a los Tribunales de lo Fiscal para conocer y resolver causas por delitos tributarios en los mismo términos del artículo derogado.<sup>53</sup>

El antiguo Código Tributario conceptualizaba a la defraudación tributaria de la siguiente manera:

Art. 342.- Concepto. - Constituye defraudación todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos en provecho propio o de un tercero, así como aquellas conductas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.<sup>54</sup>

---

<sup>50</sup> Troya Jaramillo Vicente. Simone Lasso Carmen. Manual de derecho tributario. 269.

<sup>51</sup> Ibidem. 344

<sup>52</sup> Artículo 355, Código Tributario. [CT], R.O. 38, 14 de junio de 2005. Actualmente derogado.

<sup>53</sup> Resolución del 23 de julio de 2009. R.O.S. 648 de 4 de agosto de 2009. Corte Nacional de Justicia.

<sup>54</sup> Artículo 342, Código Tributario. [CT], R.O. 38, 14 de junio de 2005. Artículo actualmente derogado.

El debate jurídico entorno a los límites sancionatorios de la administración y la no injerencia en el ámbito penal garantizando de esta manera su actuación autónoma, empezó a ser tomado en cuenta con la posterior derogación de disposiciones administrativas que impedían el correcto impulso penal.

Con la expedición del Código de Procedimiento Penal (CPP), se derogaron las normas de carácter sancionatorio tributario, dando paso al ejercicio de la acción penal por parte exclusiva de la Fiscalía General de Estado. Con este antecedente es posible observar que existía una injerencia en la Función Judicial, específicamente en la Fiscalía siendo esta titular de la acción pública penal, de manera tal que existían varias autoridades tanto administrativas como judiciales con la competencia para conocer, sancionar y resolver delitos tributarios.

Acompañado a la vigencia del CPP, la Ley para la Equidad Tributaria emanada en el 2007, coadyuvó a materializar la potestad exclusiva de la Fiscalía para ejercitar sus funciones ante los delitos tributarios. A pesar de ello, incluyó una disposición en su artículo 359, que facultaba al Ministerio Público iniciar la instrucción fiscal de un delito en caso de que exista un resolución administrativa ejecutoriada de la cual se desprenda la presunción de configuración de un delito tributario<sup>55</sup> En esa misma línea, el artículo 345 del Código Tributario del 2007 establecía que la acción penal en los numerales 4 hasta el 14 iniciaría únicamente con actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria<sup>56</sup>. Esta disposición fue derogada en el COIP en su disposición derogatoria décimo novena.

En ambas disposiciones normativas, existía un requisito de procedibilidad, es decir, existía un condicionamiento previo para impulsar un proceso penal, caso contrario no podía ser promovido.<sup>57</sup> Es claro que, a pesar de los cambios realizados en el ordenamiento jurídico, la administración tributaria juega un papel importante como órgano sancionador administrativo dentro del proceso penal, el momento en el que envía los antecedentes tributarios como prueba para iniciar una investigación penal en determinados casos, aun cuando la determinación a un sujeto pasivo o la imposición de sanciones formales son de

---

<sup>55</sup> Artículo 359, Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. R.O. 242, 29 de diciembre 2007. Reformado por R.O. 206, 22 de marzo del 2018.

<sup>56</sup> Artículo 345, Código Tributario. [CT]. R.O. 38, 14 de junio de 2005. Derogado por la disposición décimo novena del COIP, R.O.S. 180, 10 de febrero de 2014

<sup>57</sup> Ulloa Reina Marco Antonio. Los médicos técnicos de defensa. LEX FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIA POLÍTICA. <http://dx.doi.org/10.21503/lex.v9i8.408>. 281-282

mero carácter administrativo.<sup>58</sup> Esto no quiere decir que una sanción administrativa tiene la suerte de proceso preliminar al proceso penal, al contrario, ya no juega un papel de requisito de procedibilidad, garantizando de esta manera la independencia entre la administración tributaria y la Fiscalía General del Estado.

En este sentido, es pertinente preguntar ¿La nueva redacción del tipo penal de defraudación tributaria en el Código Orgánico Integral Penal garantiza su correcto tratamiento en la actualidad? Con esta interrogante es posible analizar la defraudación tributaria desde el ámbito penal.

## **6. Configuración del delito de defraudación tributaria**

Es fundamental reconocer que, con el avance y desarrollo de la economía, los delitos económicos han tomado mayor relevancia en la actualidad, ya que, el orden económico garantiza estabilidad entre los actores y agentes económicos dentro de la sociedad, además, su protección involucra bienes jurídicos colectivos. La violación o vulneración del orden económico, implica por ende la infracción de las leyes que lo protegen. En este sentido la atención especial a los delitos tributarios se justifica en la protección de la economía estatal, protegiendo la gestión financiera de un Estado.<sup>59</sup> En este sentido el bien jurídico protegido del delito de defraudación tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano es el de orden económico, siendo entonces la Administración Tributaria. Además, cabe mencionar que, desde una perspectiva relacionada con el enfoque del Estado como garante del bien común, la recaudación de tributos permite que un Estado cumpla con sus objetivos y proyectos, al existir un incumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes existe un perjuicio en la facultad recaudadora de un Estado y por ende un detrimento económico<sup>60</sup>.

Con esta precisión, de acuerdo con lo establecido en el COIP, el delito de defraudación tributaria es todo comportamiento que implique simulación, ocultamiento, omisión, falsificación o engaño a la Administración Tributaria, con el fin de que dichos actos induzcan a error en la determinación de una obligación tributaria o que resulte en una falta de cumplimiento de la obligación tributaria, dicho beneficio debe ser específico sea propio o

---

<sup>58</sup> Troya Jaramillo Vicente y Simone Lasso Carmen. Manual de Derecho Tributario. 346.

<sup>59</sup> Bajo Fernández. M. Derecho Penal Económico. Editorial Civitas. (1978): 36

<sup>60</sup> Albán Gómez. Ernesto. Manual de derecho Penal Ecuatoriano. Parte Especial. Tomo II. Ediciones Legales EDL S.A. Colección Profesional Ecuatoriana. Ed. 2. (2022): 204

de un tercero.<sup>61</sup> Del primer inciso del artículo se puede observar que siendo la Administración Tributaria ente garantista del orden económico, el legislador decide proteger este último, de manera que se termina protegiendo el patrimonio obtenido del cumplimiento de obligaciones tributarias y/o recaudación de tributos a través de la administración. Agregado a ello, establece diferentes verbos rectores y modalidades de consumación del delito ofreciendo mayor amplitud sancionadora a este delito.

De la conceptualización estricta de simulación se rescata que para el ámbito tributario debe existir una manifestación real de simulación, misma que induzca a error a la administración tributaria, misma que ocasiona un daño patrimonial al Estado, sin embargo, dentro del COIP no existe una conceptualización legal a este verbo rector.<sup>62</sup> Por otro lado, la acción de ocultar se relaciona netamente con disfrazar o encubrir, colocar la cosa en una posición donde no pueda ser vista.<sup>63</sup> en este caso a la administración tributaria. La omisión se relaciona con dejar de hacer algo determinado o abstenerse de realizar algo o una acción.<sup>64</sup>

En necesario hacer énfasis en la acción de falsear, misma que se relaciona con falta de autenticidad o realidad.<sup>65</sup> Esta modalidad cobra relevancia como un elemento típico esencial en la configuración del delito de defraudación tributaria, pues se encuentra recogido en los numerales 1,2,5,6,8 y 15 del artículo 298 de COIP. Finalmente, el engaño se relaciona con “dar a la mentira apariencia de verdad”.<sup>66</sup>

Iniciando con el análisis del bien jurídico protegido, como se ha expuesto anteriormente del vínculo personal existente producto de la obligación tributaria tiene como prestación, dar en pago un tributo. De esta descripción se puede desprender la conclusión de que el Estado como sujeto activo de la obligación emana la facultad de recaudar tributos, lo cual se resume en que la recaudación de tributos forma parte y contribuye a mantener a la estabilidad financiera del Estado ecuatoriano u orden económico. Por esta razón, el incumplimiento de la obligación tributaria vulnera y pone en riesgo la actividad económica

---

<sup>61</sup> Artículo 298. COIP

<sup>62</sup> Fueyo Lanieri. F. Instituciones de Derecho Civil Moderno. Editorial Jurídica de Chile. (1990): 535-555.

<sup>63</sup> Albán Gómez. Ernesto. Manual de derecho Penal Ecuatoriano. Parte Especial: 208.

<sup>64</sup> Ibidem. 209.

<sup>65</sup> Ibidem. 209.

<sup>66</sup> Ibidem .68

del Estado. De ese modo, el orden económico estatal es el bien jurídico protegido del delito de defraudación tributaria, mismo que es de carácter supraindividual o colectivo<sup>67</sup>.

Los sujetos de la conducta típica son: el sujeto activo en el delito es el agente que domina el acto delictivo o la conducta, y en el cual debe recaer la sanción correspondiente, en ese sentido el sujeto pasivo de la obligación tributaria se transforma en el sujeto activo del delito de defraudación tributaria. En este caso, la norma penal no realiza una calificación especial al sujeto activo, por tanto, es indeterminado, es decir, el sujeto activo es quien cumpla con alguno de los verbos rectores. Por el contrario, el sujeto pasivo del delito es el Estado como titular de bien jurídico protegido: el orden económico, mismo que sufre la afectación por la ejecución del delito.<sup>68</sup>

Una vez expuestos y determinados los elementos permanentes del tipo objetivo, es momento de ahondar en el análisis de los elementos subjetivos del tipo de defraudación tributaria. Como primer elemento está el dolo, mismo que hace referencia a la ejecución consciente y voluntaria de la conducta por parte del sujeto activo, de manera tal que conoce los elementos objetivos del tipo penal y quiere su realización.<sup>69</sup> Es decir, el dolo requiere conocimiento de la antijuricidad.<sup>70</sup> De acuerdo con la descripción del tipo penal de defraudación tributaria, este no admite la modalidad culposa, al no estar prevista.

### **6.1. Modalidades de la defraudación tributaria**

En esta secuencia de elementos, es momento de abordar la acción típica. Por ello es pertinente prestar atención a cada modalidad establecida en el artículo 298 del COIP de acuerdo con las conductas típicas establecidas en sus 20 numerales.

Partiendo del primer numeral del artículo antes mencionado, habla de usar identidad o identificación supuesta o falsa en la inscripción, actualización o cancelación de los registros solicitados por las administraciones tributarias,<sup>71</sup> como núcleo de la conducta delictiva. Este caso tanto el Código Tributario como el Código Orgánico de Organización Territorial

---

<sup>67</sup> Calvachi Cruz. R. Los delitos tributarios: La defraudación fiscal. *Iuris Dictio*. Vol. 3. N.º. 5. (2002): 67-69. <https://doi.org/10.18272/iu.v3i5.568>

<sup>68</sup> Albán Gómez. Ernesto. *Manual de derecho Penal Ecuatoriano. Parte Especial*: 205-206

<sup>69</sup> Artículo 26. COIP

<sup>70</sup> Mir Puig Santiago. *Derecho Penal. Parte General*. BdeF. Ed.7. (2004): 261.

<sup>71</sup> Artículo 298. COIP

(COOTAD), exige el registro a los contribuyentes en el Registro Único de Contribuyentes (RUC)<sup>72</sup> y obtención de patente municipal<sup>73</sup> respectivamente.

En la misma línea y en los mismos términos, el segundo numeral habla del uso de datos, información o documentación falsa o adulterada<sup>74</sup>, en este caso no sanciona la falsedad de identidad o identificación si no exclusivamente a los documentos usados para la inscripción, actualización o cancelación de los registros de las administraciones tributarias. En ambos casos, recurrir a la falsedad afirma el carácter doloso de la conducta delictiva, lo cual lo vuelve un delito de peligro abstracto, tomando en cuenta que, el delito se consuma sin usar dicho registro o documentación falsa, es decir, no requiere un resultado posterior.<sup>75</sup>

El tercer numeral, sanciona la ejecución de actividades en un establecimiento con pleno conocimiento de su clausura.<sup>76</sup> Es importante señalar que la modalidad debe realizarse “a sabiendas” de que el establecimiento se encuentra clausurado. En el numeral que sigue, el COIP sanciona la impresión o uso de “comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la administración tributaria”.<sup>77</sup> En este caso, estamos frente a una cláusula de autorización, una remisión normativa, en la cual se exige que en el hecho no esté presente una autorización por parte de la autoridad administrativa. A diferencia de la norma penal en blanco, la cual se caracteriza por cuanto uno de elementos de la norma penal debe ser completado por una norma extrapenal.<sup>78</sup>

En el quinto y sexto numeral, establece en el primer caso proporcionar a la administración tributaria informes o reportes que contengan información falsa incompleta, desfigurada o adulterada. En el segundo caso, habla de hacer constar en declaraciones datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados. En ambos casos, se puede observar que el núcleo de la conducta tiene una estrecha relación con las disposiciones tributarias que serán analizadas en epígrafes posteriores.

---

<sup>72</sup> Artículo 96. CT

<sup>73</sup> Artículo 548. Código Orgánico de Organización Territorial. [COOTAD]. R.O. Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010, reformado por última vez de fecha 21 y de junio de 2024.

<sup>74</sup> Artículo 298. COIP

<sup>75</sup> Albán Gómez. Ernesto. Manual de derecho Penal Ecuatoriano. Parte Especial. 212

<sup>76</sup> Artículo 298. COIP.

<sup>77</sup> Artículo 298. COIP.

<sup>78</sup> García Aran Mercedes. Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal. Universidad Autónoma de Barcelona. 66-70.

En la séptima modalidad, se castiga la falsificación o alteración de documentos relacionados con bienes gravados en su fabricación, consumo, transporte, importación y exportación,<sup>79</sup> siendo núcleo de la conducta la acción de falsificar guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro documento, de acuerdo con lo establecido en el COIP.

En los numerales octavo, noveno y décimo se sancionan conductas relacionadas con la contabilidad. En el caso del octavo, el núcleo de la conducta habla de falsear o alterar asientos, libros o registros contables en los datos asentados.<sup>80</sup> Por otro lado, el noveno sanciona llevar doble contabilidad en los libros contables o registros informáticos,<sup>81</sup> siendo la misma el núcleo de la conducta. Se habla de doble contabilidad cuando, el contribuyente lleva más de un libro o registro informático, en los que asienta información diferente de actos u operaciones.<sup>82</sup> El décimo numeral, pena la destrucción total o parcial de libros o registros informáticos contables y demás exigidos por la administración tributaria, con el fin de evadir el pago o reducir el valor de sus obligaciones tributarias.<sup>83</sup> Estas tres modalidades son un claro ejemplo de cómo se ve afectado el orden económico, ya que, como se ha mencionado el Estado se nutre de la recaudación de impuestos y la configuración de dichas conductas provocan una evasión de impuestos al falsear o eliminar los sustentos para su efecto.

El décimo primero numeral, resulta bastante novedoso, pues sanciona dos conductas ilícitas, vender aguardiente para consumo sin embotellar adulterando el volumen o grado alcohólico y la venta de alcohol etílico fuera del cupo que establece el Servicio de Rentas Internas (SRI), para la fabricación de estas bebidas alcohólicas.<sup>84</sup> Avanzando con el décimo segundo numeral, los núcleos de la conducta son “emitir, aceptar o presentar a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto con coincida con el correspondiente a la operación real”.<sup>85</sup> En el décimo tercero y décimo cuarto numeral, sanciona la emisión y presentación de comprobantes de venta relacionados con empresas inexistentes, fantasmas o supuestas.<sup>86</sup> Como en otros casos, existe la acción dolosa de falsear,

---

<sup>79</sup> Artículo 298. COIP.

<sup>80</sup> Artículo 298. COIP.

<sup>81</sup> Artículo 298. COIP.

<sup>82</sup> Albán Gómez. Ernesto. Manual de derecho Penal Ecuatoriano. Parte Especial. 218

<sup>83</sup> Artículo 298. COIP.

<sup>84</sup> Artículo 298. COIP.

<sup>85</sup> Artículo 298. COIP.

<sup>86</sup> Artículo 298. COIP.

que de acuerdo con la doctrina corresponde a una falsedad ideológica, puesto que, existen en documentos datos o hechos que no sucedieron o que se dieron de forma diferente<sup>87</sup>. Este concepto es aplicable para ambos numerales.

En los casos de los numerales décimo sexto y décimo séptimo, el primero sanciona extender beneficios tributarios a terceros mientras por otro lado el segundo, pena la simulación de actos o contratos para obtener beneficios fiscales.<sup>88</sup> Ambas conductas comparten un componente notorio: la obtención de un beneficio producto de la vulneración del bien jurídico protegido de orden económico, sin embargo, al remitirse a múltiples leyes extrapenales la revisión de los elementos constitutivos del tipo puede ser compleja.<sup>89</sup>

El décimo octavo numeral, sanciona la falta de entrega de deliberada total o parcial de los valores retenidos por parte de los agentes de retención y percepción, después de vencido el plazo determinado por la norma.<sup>90</sup> El décimo noveno numeral de igual manera cumple el elemento subjetivo de dolo en el hecho de obtener de manera indebida la devolución de tributos, intereses o multas.<sup>91</sup> Finalmente, el vigésimo caso sanciona utilizar a personas jurídicas o naturales inexistentes (fantasmas) sean residentes en Ecuador o no con la finalidad de evadir el cumplimiento de obligaciones tributarias.<sup>92</sup>

Mediante la descripción de las diferentes modalidades se puede evidenciar que existen múltiples puntos de conexión entre la obligación tributaria y la configuración de la tipicidad del delito de defraudación tributaria.

## **7. Autonomía de la acción penal y administración tributaria**

Para este momento, es necesario establecer el punto clave en el cual los elementos de la obligación tributaria se compaginan con los elementos constitutivos del tipo penal de defraudación tributaria. Para ello el COIP establece en el último inciso del artículo 298 que “cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos”, entonces: ¿hasta qué

---

<sup>87</sup> Albán Gómez. Ernesto. Manual de derecho Penal Ecuatoriano. Parte Especial. 220

<sup>88</sup> Artículo 298. COIP

<sup>89</sup> Albán Gómez. Ernesto. Manual de derecho Penal Ecuatoriano. Parte Especial. 224.

<sup>90</sup> Artículo 298. COIP

<sup>91</sup> Artículo 298. COIP

<sup>92</sup> Artículo 298. COIP.

punto la sanción administrativa tributaria influye en el delito de defraudación tributaria? y ¿cuáles son sus puntos de conexión?

Uno de los puntos de conexión entre la acción penal y la obligación tributaria, es la remisión de la ley penal a leyes extrapenales. En este caso, la ley penal (COIP) establece la sanción para el delito de defraudación tributaria, sin embargo, en ciertos supuestos, dicho precepto queda incompleto para que una ley administrativa la complete.<sup>93</sup> Lo cual como se especificó anteriormente es claro que para comprender los elementos normativos del tipo penal se genera la necesidad de remitirse a las leyes administrativas tributarias en el caso que se prevea. Sin perjuicio de ello, es claro que las normas administrativas conceptualizan varios elementos esenciales y la norma penal sanciona su inobservancia.

Por otro lado, como se ha expuesto con anterioridad, la administración tributaria tiene la facultad de determinar la obligación tributaria y sancionar su incumplimiento. Es decir, la administración puede imponer intereses ante el incumplimiento por parte de los contribuyentes consecuencia de la omisión, retraso o no pago de los tributos establecidos. Y así mismo, como se ha explicado puede determinar el valor del impuesto que le corresponde al pago de cada contribuyente.<sup>94</sup> ¿El simple incumplimiento de la obligación tributaria configura un ilícito penal tributario?, existe un criterio de la Corte Nacional de Justicia que determina que el pago de tributos no es un elemento esencial del tipo penal de defraudación tributaria, por ende, no cabe la continuidad del proceso penal y debe archivar la causa de no justificarse un daño efectivo.<sup>95</sup>

La potestad de sancionar hechos ilícitos es exclusiva del Estado, y hace efectiva dicha facultad mediante la Función Judicial, con ejercicio de las instituciones jurisdiccionales.<sup>96</sup> En este caso, uno de los caracteres identificadores del derecho procesal penal es la autonomía, cuando la noticia del crimen llega a la Fiscalía, es a esta entidad a quien le corresponde la investigación e impulso de la acción penal y a través de los jueces

---

<sup>93</sup> Albán Gómez Ernesto. Manual de Derecho Penal Ecuatoriano. Parte General. Ediciones Legales. Colección Profesional Ecuatoriana. Ed. 9. (2009): 83.

<sup>94</sup> Jimenez Pulco. Silva Barrera. The extinction of the crime of tax fraud regarding the payment of the obligation in Ecuador. 42

<sup>95</sup> Sentencia N.º. 17282-2017-03592. Tribunal de Casación de la Sala Especializada de lo Penal, Penal Militar, Penal Policial, Tránsito, Corrupción y Crimen Organizado de la Corte Nacional de Justicia. 9 de julio de 2020.

<sup>96</sup> Vaca Andrade Ricardo. Derecho Procesal Penal Ecuatoriano. Según últimas reformas del Código Orgánico Integral Penal. Ediciones Legales. Colección Profesional Ecuatoriana. Tomo I. Ed.3. (2020): 31-32

penales la correspondiente sanción de un ilícito.<sup>97</sup> Entonces, el Estado garantiza autonomía para el ejercicio de la acción penal mediante la función judicial. Sin perjuicio de lo mencionado, también debe existir independencia por parte de los jueces en ejercicio de sus potestades jurisdiccionales, es decir, no deben existir injerencias por parte de otras autoridades, instituciones o administraciones del Estado al momento de sancionar un hecho ilícito.<sup>98</sup>

A la luz de estos antecedentes resulta crucial analizar los principios en esta materia que coadyuvan a la adecuada aplicación del derecho penal. Como primer punto está el principio de mínima intervención penal, mismo que postula que el derecho penal debe ser de ultima ratio, es decir, debe ser el último recurso del Estado para sancionar conductas delictivas, y solo debe aplicarse cuando los mecanismos sancionatorios, en este caso, cuando las sanciones administrativas, no logren proteger los bienes jurídicos protegidos.<sup>99</sup> El COIP recoge este principio en su artículo 3 y establece que “la intervención penal está legitimada siempre y cuando sea estrictamente necesaria para la protección de las personas.” Además, recalca que debe usarse como último recurso cuando los mecanismos extrapenales no son suficientes.<sup>100</sup>

En el caso de la defraudación tributaria, este principio exige que el derecho penal intervenga únicamente cuando las sanciones administrativas, resulten insuficientes para cumplir los fines preventivos y retributivos del sistema penal. La Corte Constitucional del Ecuador, ha mencionado que, en conjunto al principio de mínima intervención penal, la proporcionalidad entre una conducta reprochable y su correspondiente sanción se relaciona con la gravedad del hecho ilícito de manera que el castigo no sea excesivo o innecesario en función a la protección de un bien jurídico protegido.<sup>101</sup> Para el entendimiento del lector, cabe traer a colación un criterio de la Corte Constitucional colombiana, el cual establece que el Estado no puede tipificar conductas que no representan una vulneración efectiva o grave al bien jurídico protegido, esta decisión no significa que no exista un delito, sino que, no

---

<sup>97</sup> Vaca Andrade Ricardo. Derecho Procesal Penal Ecuatoriano. Según últimas reformas del Código Orgánico Integral Penal. Ediciones Legales. 34

<sup>98</sup> Rodríguez Felipe. Tratado de Derecho Procesal Penal y Principios Fundadores. 72

<sup>99</sup> Albán Gómez Ernesto. Manual de Derecho Penal Ecuatoriano. Parte General. 31

<sup>100</sup> Artículo 3. COIP

<sup>101</sup> Sentencia 10-18-IN/21. Corte Constitucional del Ecuador. 29 de septiembre de 2021. Párr. 37.

existe un riesgo inminente y en función de este principio la última decisión que toma es criminalizar un acto desde el ámbito penal.<sup>102</sup>

Por otro lado, está el principio *non bis ibidem* o prohibición de doble juzgamiento, mismo que está consagrado en el artículo 76 numeral 7 literal i de la CRE como garantía del derecho al debido proceso, establece “nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia”.<sup>103</sup> Es fundamental su análisis en nuestro caso, ya que, las infracciones tributarias pueden acarrear responsabilidad administrativa o penal y en muchos casos ambas al mismo tiempo. De este modo ¿se vulnera el principio consagrado en la CRE? En este caso no, pues este principio se limita de manera exclusiva al ámbito penal. Las sanciones administrativas, tienen otra naturaleza, pues lo que busca es sancionar un incumplimiento administrativo mas no la intención de defraudar.<sup>104</sup>

La Corte Constitucional del Ecuador en uno de sus precedentes ha establecido que para avocar la vulneración de este principio deben cumplirse cuatro presupuestos concurrentes: identidad de materia, identidad de sujetos, identidad de hechos e identidad de motivo de persecución.<sup>105</sup> Con esta decisión jurisprudencial es claro que de existir una sanción administrativa y simultáneamente una investigación penal, este principio no se vería vulnerado. En base a este punto también se puede verificar que hay una independencia entre ambas instituciones conforme el principio constitucional emanado.

Finalmente, el principio de lesividad establece que el ejercicio de la potestad sancionadora o *ius puniendi* del Estado únicamente se ve legitimado a través de la necesidad de proteger el bien jurídico protegido. La lesividad de la conducta es medida en base a la lesión al bien jurídico protegido por lo que para determinar o justificar una sanción en el ámbito penal es necesario verificar la vigencia de la norma y el nivel de infracción a la misma.<sup>106</sup> El principio de lesividad se ha conceptualizado como aquel en el que “ningún derecho puede legitimar una intervención punitiva cuando no media por lo menos un conflicto jurídico, entendido como la afectación de un bien jurídico total o parcialmente ajeno, individual, colectivo.”<sup>107</sup>

---

<sup>102</sup> Sentencia C-498/02. Corte Constitucional de Colombia. M. P. Rodrigo Escobar Gil. Numeral 3.5.

<sup>103</sup> Artículo 76. CRE.

<sup>104</sup> *Ibidem*. 203.

<sup>105</sup> Sentencia 2254-17/-EP/23, Corte Constitucional del Ecuador. 1 de noviembre de 2023, párr. 28.

<sup>106</sup> Manuel Abanto Vásquez. Acerca de la teoría de los bienes jurídicos. Revista Penal. Ed. 2. (2006): 3-4.

<sup>107</sup> Zaffaroni Eugenio. Derecho Penal. Parte General. Ediciones Ediar. (2000): 68-71

En el caso de la defraudación tributaria, el bien jurídico que se protege es el orden económico o el erario público, es decir, los recursos fiscales del Estado que se derivan de la recaudación de tributos. Este principio de lesividad implica que no todas las infracciones tributarias merecen una sanción penal, sino solo aquellas que causan un daño a los intereses económicos de Estado y en su defecto de no verificarse el daño al bien jurídico protegido no cabe continuar con una investigación penal. En el caso de la defraudación tributaria, de acuerdo con el principio de lesividad, para que se configure el delito, debe existir un daño concreto y cuantificable al fisco.

Entonces, en razón de la autonomía de las Instituciones, con especial énfasis en el derecho penal y su potestad de sancionar delitos sin influencia de las sanciones administrativas en garantía de todos los principios y garantías dentro del proceso penal. Se puede concluir que las sanciones administrativas no eximen de la investigación penal, sin embargo, es necesario analizar si pudiese existir la extinción del delito y por ende su archivo procesal frente al efectivo pago de la obligación tributaria y de este modo esto no constituya una influencia en el proceso penal.

Con este pensamiento, el COIP está estructurado de manera tal que, que castiga acciones que generen un peligro o un daño al bien jurídico, sin embargo, no puede sancionar meras intenciones, por tanto, para que se configure el delito de defraudación tributaria debe existir un daño y no únicamente la intención de generar un daño.<sup>108</sup>

### **7.1. Análisis de un caso relacionado con la aplicación de principios procesales penales.**

En el presente apartado se analizará en conjunto con los fundamentos teóricos una solicitud de archivo de investigación preliminar dentro de un proceso penal. Para efectos de la investigación, los datos proporcionados serán anónimos para lo cual se usarán códigos y seudónimos sin alterar la esencia y hechos del documento.

Con fecha 24 de mayo de 2022, Andrés Felipe Córdova Pizarro Director Zonal 9 del SRI, presenta una denuncia en contra de una compañía con su respectivo representante legal y contador, que para efectos académicos será denominada compañía A, por el delito tipificado

---

<sup>108</sup> Mogrovejo. Jaramillo Juan Carlos. Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador. Foro: Revista de Derecho.15. (2011): 21-42. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/394>

de defraudación tributaria en los numerales 12, 14, 15 y 20 del COIP. Esto en razón del impuesto a la renta del año 2018, en el cual registro un valor de USD 798.650,40 como gastos no deducibles con empresas que son consideradas por la administración tributaria como fantasmas o inexistentes. La administración tributaria el 15 de junio del 2020 fiscal solicitó mediante un oficio la documentación de respaldo que demuestre que se prestó efectivamente un servicio o se entregó un bien relacionadas con las transacciones realizadas con varias empresas.<sup>109</sup>

Como elementos recabados en la fase de investigación previa se encontraban la determinación tributaria debidamente fundamentada por la administración, además de las diferentes resoluciones en las cuales se consideran como empresas fantasmas o inexistentes a los proveedores de la compañía A. Agregado a ello información entregada por el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. Consta la versión libre y voluntaria del gerente general de la compañía A, en la cual afirma que ante la recepción del requerimiento de información en el año 2020 presentó la respectiva declaración sustitutiva el 18 de diciembre de 2020 de manera voluntaria. En dicha declaración se documentaron los pagos que se realizaron a los proveedores (empresas declaradas como inexistentes), lo cual resultó en un ajuste a la declaración al impuesto a la renta dando como resultado el valor de USD 998.650,40. Este valor fue debitado correctamente de la cuenta de la compañía A, por le SRI. De la misma forma, afirmó que la declaratoria por parte de la administración tributaria de los proveedores como empresa fantasma fue con fecha posterior a la relación comercial existente.

Así mismo, la versión libre y voluntaria por parte de la contadora de la empresa afirma que se presentó toda la documentación solicitada y además se pagó el ajuste al impuesto a la renta correspondiente. También se incluyó el reporte de por parte del SRI en relación a que no existen valores pendientes a cancelarse del año fiscal 2018 por la compañía A.

La solicitud de archivo menciona de manera clara que la declaración sustitutiva cabe cuando haya errores en la declaración realizada hasta seis años siguientes a la presentación de la declaración. Conforme consta en el expediente, la declaración sustitutiva fue presentada con fecha 18 de diciembre de 2020. Sobre el principio de lesividad el documento analizado

---

<sup>109</sup> Expediente Fiscal No. 170101723023098. Obtenido por Milena Rivera, 16 de octubre de 2024. Documento de sustento escaneado en: [https://drive.google.com/file/d/1\\_11naeTvgDvA4tktyHqOu5XG-Sl7A4H/view?usp=drivesk](https://drive.google.com/file/d/1_11naeTvgDvA4tktyHqOu5XG-Sl7A4H/view?usp=drivesk), (último acceso: 23 de noviembre de 2024)

respalda su fundamento en el argumento que justifica que el bien jurídico protegido al ser el orden económico del Estado debe sufrir una vulneración o daño efectivo con el fin de justificar la intervención punitiva del Estado. Al encontrarse pagada correctamente la obligación tributaria no se verifica un daño efectivo al bien jurídico protegido.

Por otro lado, la solicitud de archivo manifiesta que para analizar esta imputación es necesario analizar el querer y el saber del sujeto activo en el cometimiento del delito. En ese sentido, el contribuyente debe tener plena conciencia de defraudación al fisco, y con ello lograr un daño al orden económico. Entonces, el sujeto activo debe usar un medio fraudulento para engañar al fisco y además la conducta fraudulenta debe no evadir una obligación tributaria. Además, amparado en la constitución y justificando su acción en los principios de legalidad y mínima intervención penal tras este análisis la Fiscalía en ejercicio de su potestad punitiva concluye que no cuenta con los elementos de convicción suficientes para continuar con el proceso penal iniciado en contra de la compañía A de tal manera que archiva el proceso penal en su fase de investigación previa

El caso expuesto contribuye a compaginar diferentes puntos analizados a lo largo de la presente investigación, de manera tal que se construyan las conclusiones y recomendaciones respectivas.

## **8. Conclusiones y recomendaciones**

Para concluir con el presente análisis, primero es pertinente manejar la siguiente idea principal: la obligación tributaria en el Ecuador se estructura como un vínculo jurídico regulado, bajo elementos esenciales que garantizan el cumplimiento de normas tributarias. Las facultades de la administración tributaria permiten velar por la recaudación efectiva de los tributos, para corregir y sancionar eventuales infracciones administrativas tributarias. Sin embargo, en el contexto de la sanción penal se establece una separación clara entre la administración y la función judicial, permitiendo así que los actos con posibles implicaciones penales sean remitidos a la Fiscalía como titular de la acción pública penal, de manera que no exista la duplicidad de competencias y reforzando la autonomía del derecho penal.

La obligación tributaria se diferencia del delito de defraudación tributaria en el sentido en que, el incumplimiento de la obligación tributaria puede devengar en sanciones administrativas, por ejemplo, multas, recargos, intereses, entre otros, sin embargo, no

necesariamente constituye un acto delictivo. En ese sentido, el principal objetivo de la obligación tributaria es contribuir a mantener un adecuado orden económico estatal. Al contrario, el delito de defraudación tributaria se configura cuando existe la intención de provocar un daño al patrimonio del Estado, es decir, cuando producto de una acción fraudulenta hacia la administración tributaria se vulnera el bien jurídico protegido de orden económico.

En el margen de la evolución normativa referente a la potestad de investigación y sanción de la defraudación tributaria, es claro que la misma ha experimentado importantes avances con la tipificación de esta conducta en el Código Orgánico Integral Penal. Este cambio como se ha observado en el desarrollo de la investigación no solo ha permitido una mayor claridad en la clasificación y sanción de la defraudación tributaria, si no ha incluido disposiciones que contribuyen a garantizar un sistema más autónomo y especializado.

El legislador en búsqueda de la independencia entre la administración tributaria y la Fiscalía como titular de la acción pública penal, delimitó el último inciso del artículo 298 del COIP de tal forma que desde un punto de vista objetivo se pretende la continuidad del proceso penal a pesar del cumplimiento de la obligación tributaria o el pago de tributos posterior al inicio de este, en este caso en la fase de investigación previa. Para la autora, es importante definir conforme lo expuesto que, el pago efectivo de los tributos o a su vez el cumplimiento de la obligación tributaria reduce la vulneración o el daño al bien jurídico protegido. En el caso analizado en el presente trabajo, el ejercicio de la titularidad de la acción penal de la Fiscalía sería errónea, por cuanto, en base al último inciso del artículo 298 del COIP. objeto de este estudio, la Fiscalía debía continuar su investigación penal sin perjuicio del pago realizado.

Por ello se concluye que, la tipificación del delito de defraudación tributaria en la actualidad no es suficiente para realizar una respectiva investigación y posterior sanción, por tanto, el último inciso del 298 del COIP requiere una especial atención y fortalecimiento para evitar complicaciones en la práctica y evitar contradicciones entre decisiones de los agentes fiscales entre un caso y otro. En este punto es donde se realiza la primera recomendación a manera de propuesta de reforma legislativa. Se recomienda realizar un cambio a la redacción del último inciso del artículo antes mencionado, de tal manera que, se pueda evidenciar claramente que exista una genuina autonomía e independencia entre la administración

tributaria y la Fiscalía, con fundamento en principios penales y constitucionales plenamente aplicables.

Para la autora, el fortalecimiento de este inciso con fundamento al principio de mínima intervención penal y lesividad debería incluir la determinación de un umbral mínimo de pago de tributos, de manera que la investigación del delito de defraudación tributaria solo se perfeccione cuando tras un análisis por parte de la Fiscalía justifique la continuidad del mismo con base a los principios antes mencionados. Esto permitiría que la Fiscalía se abstenga de intervenir en aquellos casos en los cuales el monto defraudado no constituya una vulneración sustancial de las obligaciones tributarias, tal como el caso analizado, en el cual en base al principio de lesividad y al no encontrar una grave vulneración al bien jurídico protegido archive la investigación previa. Además, sería necesario especificar con mayor precisión los tipos de incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que, al ser numerosas y muchas de carácter mínimo, las mismas podrían mantenerse en el ámbito administrativo sin necesidad de recurrir al ámbito penal. Esto con el fin de tener una base legal mucho más clara y fortalecida del último inciso del 298 del COIP.

En la misma línea, se recomienda fortalecer las facultades administrativas tributarias, sobre todo la facultad determinadora y sancionadora, esto con el fin de que el SRI no vea la necesidad de realizar denuncias en el ámbito penal con el único fin de recaudar tributos o de alguna forma influir en el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, de manera tal que el ejercicio de sus facultades sea suficiente para el respectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias que emanan de su administración.

Se recomienda a los legisladores realizar un ejercicio valorativo del delito de defraudación tributaria, con el fin de reducir conductas que puedan ser solucionadas vía administrativa, ya que, como se analizó en muchas de las modalidades no existe el dolo de defraudar y podría solucionarse mediante sanciones o vigilancia administrativa.

Es claro que el delito analizado conlleva una variedad de conductas tipificadas, sin embargo, cabe garantizar la autonomía de la acción penal con una colaboración de la administración tributaria, puesto que más allá de la intención de recaudar tributos o garantizar el cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, es necesario crear un entorno de protección de principios constitucionales en cualquiera de los ámbitos analizados.