

El elemento subjetivo del delito de Defraudación Tributaria a la luz del Código Orgánico Integral Penal y su incorrecta tipificación.<sup>1</sup>

The subjective element of willfulness in the crime of Tax Fraud based on *Código Orgánico Integral Penal* and its incorrect classification

Valeria Rojas R.<sup>2</sup>

[vrojasrodriguez04@gmail.com](mailto:vrojasrodriguez04@gmail.com)

### RESUMEN

El delito de Defraudación Tributaria está incluido dentro de una rama particular del derecho penal: el Derecho Penal Económico, o también conocido como los “Delitos de Cuello Blanco”. Éste ha sido objeto de amplios estudios a nivel doctrinario, legal, económico y jurisprudencial. Desde un punto de vista estrictamente jurídico, la tipificación del delito de defraudación tributaria parecería ser la herramienta más idónea para evitar los medios fraudulentos para dejar de cumplir en parte o todo con las obligaciones tributarias y castigar aquellas conductas maliciosas que derivan en aquel perjuicio y menoscabo hacia el Estado. El presente trabajo pretende demostrar que la defraudación tributaria, tal como está tipificada actualmente en el Código Orgánico Integral Penal, no cumple en su totalidad con el elemento subjetivo para la configuración del tipo penal: el dolo. En consecuencia, al finalizar este trabajo, se menciona una serie de recomendaciones, entre las cuales destaca la necesidad de reformar el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal.

### ABSTRACT

The crime of Tax Fraud is included within a particular branch of criminal law: Economic Criminal Law or better known as “White Collar Crimes”. This has been the subject of extensive studies at the doctrinal, legal, economical and jurisprudential levels. From a strictly legal point of view, the criminalization of the Tax Fraud’s crime would seem the most suitable tool to avoid fraudulent means to stop complying in part or all with tax obligations and punish malicious conducts that have as result the damage towards the State. The present paper tries to demonstrate that tax fraud, as it is currently typifies in

---

<sup>1</sup> Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Ernesto Albán Ricaurte.

<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.

the “Código Orgánico Integral Penal”, does not fully comply with the subjective element for the configuration of the criminal type: fraud. Consequently, at the end of this research and analytical work, a series of recommendations are mentioned, among which the need to reform the article 298 of *Código Orgánico Integral Penal* is highlighted

#### PALABRAS CLAVE

Defraudación Tributaria, elemento subjetivo, dolo, culpa, sanción administrativa, administración tributaria, bien jurídico protegido, configuración del tipo penal, mínima intervención penal, potestad sancionadora, facultad recaudadora.

#### KEY WORDS

Tax Fraud, subjective element, willfulness, fraud, guilt, administrative sanction, tax administration, protected legal asset, criminal type, minimum criminal intervention, sanctioning authority, collecting power.

Fecha de lectura: XX de XXXXX de 2020

Fecha de publicación: XX de XXXXX de 2020

#### SUMARIO

Introducción 1. Aspectos generales de la defraudación tributaria. – 1.1 Evolución de la tipificación de la Defraudación Tributaria en el Ecuador. – 1.2 Normativa Legal Ecuatoriana - 2. La Defraudación Tributaria a la luz del Código Orgánico Integral Penal. - 2.1 Análisis Doctrinario. - 2.1.2 Principios transgredidos. - 2.1.5 Garantismo Penal. - 2.2 Estructura jurídica del delito. - 2.3 La culpa en los delitos tributarios, - 3. El dolo como elemento indispensable para que se configure el delito de Defraudación Tributaria. – 3.1 Error., - 4. Las infracciones tributarias en la legislación ecuatoriana. - 6. Casos tipificados en el artículo 298 del COIP que no contienen el elemento subjetivo del dolo y su respectivo análisis. - Sección 3: Recomendaciones. – Conclusiones.

## **Introducción**

En el presente trabajo se tratará sobre un tema que nos concierne a todos los individuos de la sociedad y adicionalmente, al Estado: el delito de defraudación tributaria. Este delito no es del todo nuevo, ya que antes se encontraba contemplado en el Código Tributario, antiguamente denominado como Código Orgánico Tributario.

El presente trabajo, tiene como objetivo identificar aquellos numerales del artículo 298 del COIP, correspondiente al delito de defraudación tributaria, que, bajo el punto de vista doctrinario acogido por el presente trabajo, no ameritan tener un tratamiento de carácter penal, sino más bien un tratamiento administrativo, que imponga una sanción que atañe el aspecto patrimonial del sujeto activo por tratarse de conductas culposas cuya sanción debe acatar varios principios, entre esos el principio de proporcionalidad entre la gravedad del acto cometido y su respectiva sanción, esto, a su vez, siguiendo los lineamientos del principio constitucional de mínima intervención penal.

Adicionalmente, el presente trabajo concluye con una propuesta de reforma legal y varias recomendaciones a tomar en cuenta con el fin de precautelar la seguridad jurídica no solo del Estado como agente recaudador de tributos, sino de igual manera al contribuyente.

## **Sección 1: Aspectos Generales de la Defraudación Tributaria**

### **1.1 Evolución de la tipificación de la Defraudación Tributaria en el Ecuador**

Para dar inicio a este tema, es importante enfatizar que la tributación en el Ecuador se ha visto, es y será influenciada por acontecimientos de índole económico, político, social que se ven correlacionados entre sí. La tributación tuvo su paso por la Época Colonial y Republicana. Ésta carga impositiva no solo fue una fuente de ingresos para el gobierno colonial y posteriormente La República, sino que también fue un instrumento de poder y opresión. No obstante, el sistema fiscal fue evolucionando de distintas maneras acoplándose a las necesidades políticas, sociales, culturales y económicas de cada época, demostrando que el sistema tributario en el mundo, y en este caso en Ecuador, no es estático, sino que se mantiene en constante evolución, reforma y desarrollo. Es importante mencionar que todo este antecedente y lo que se va a explicar a continuación, ha sido de gran relevancia para la existencia de la actual normativa tributaria, específicamente la penal tributaria, tema que nos concierne en el presente trabajo. El fin de la recaudación

no es sólo la captación de ingresos, sino poder establecer un conjunto de tributos progresivos y equitativos los cuales puedan servir para que se alcance el bienestar social, de acuerdo a lo que ordena “El Buen Vivir” dispuesto en nuestra Constitución.<sup>3</sup> Me acojo a las palabras de Juan Carlos Serrano cuando señala que: “*La Macroeconomía Moderna identifica a la capacidad del Estado de cobrar tributos “como la manifestación más familiar de la capacidad del gobierno para coaccionar” (Brennan y Buchanan, 1980). En efecto, la política fiscal se enfrenta a situaciones mutuamente excluyentes: la estabilización fiscal y las distorsiones que generan los impuestos y las políticas de gasto (Blanchard y Fischer, 1989) [...]”*<sup>4</sup>

Una característica fundamental en el modelo tributario Ecuatoriano es el hecho de precautelar la justicia y la redistribución de riqueza. Con una influencia de la política tributaria internacional como lo son la renta global y los impuestos ambientales, la tributación ecuatoriana está fuertemente marcada por una filosofía vanguardista: la construcción de un pacto fiscal basado en la óptima distribución de la riqueza a gran escala que busca incentivar el nacimiento de nuevas oportunidades y bienestar para la sociedad.<sup>5</sup> Sin embargo, conforme se analizará a continuación, el arribo a esta dogmática tributaria se dio a través de una evolución histórica económica específica.

## 1.2 Normativa Legal Ecuatoriana

Es de suma importancia comenzar acotando que el sistema impositivo está recogido no solo por el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno con su respectivo reglamento y el Código Orgánico Integral Penal, sino que también está acogido y garantizado por la Constitución del Ecuador, la cual, en su artículo 285, establece lo siguiente:

**“Art. 285.-** La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

---

<sup>3</sup> Diana Arias, Edwin Buenaño, Nicolas oliva et al, *Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999*, Servicio de Rentas Internas, Acceso: 11/03/2020

[https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod\\_page/content/79/F2.4.pdf](https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/79/F2.4.pdf)

<sup>4</sup> Juan Carlos Serrano, *Análisis Dinámico de la Recaudación Tributaria en el Ecuador aplicando Modelos VAR*, Servicio de Rentas Internas Acceso 11/03/2020, [https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod\\_page/content/78/f6\\_3.pdf](https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/78/f6_3.pdf)

<sup>5</sup> Diana Arias, Edwin Buenaño, Nicolas oliva et al, *Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999*, Servicio de Rentas Internas, Acceso: 11/03/2020.

[https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod\\_page/content/79/F2.4.pdf](https://cef.sri.gob.ec/pluginfile.php/20139/mod_page/content/79/F2.4.pdf)

1. *El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.*
2. *La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.*
3. *La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.*<sup>6</sup>

Este artículo establece cuáles son los principales objetivos de la recaudación en nuestra legislación, tomando en cuenta que está viene a ser la premisa principal respecto a su fin, los cuales se resumen básicamente en servicios públicos, generación de incentivos para la inversión e incentivos para que la economía se mantenga dinámica.

Sobre el régimen tributario, consagrado en el artículo 300 de la norma suprema, se dispone lo siguiente:

*“Art. 300.- 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.”*<sup>7</sup>

Los artículos previamente mencionados evidencian que la Constitución del 2008, percibe al régimen tributario como un mecanismo de sustentación del financiamiento estatal, precautelando especialmente la redistribución de la riqueza y fijando los principios bajo los cuales éste operará, siempre regidos por el principio de equidad social.<sup>8</sup>

Ahora bien, es importante para fines del presente trabajo, dividir en dos etapas la tipificación del delito de defraudación tributaria y su tratamiento en la legislación ecuatoriana. El punto de referencia será el antes y el después de la promulgación y entrada en vigencia del actual Código Orgánico Integral Penal, también conocido como COIP.

---

<sup>6</sup> Constitución de la República del Ecuador. Artículo 285. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008. reformada por última vez R.O. Suplemento 181 de 15 de febrero de 2018

<sup>7</sup> Artículo 300 Constitución de la República del Ecuador, 2008.

<sup>8</sup> Juan J. Paz y Miño Cepeda. “Historia sobre los Impuestos en Ecuador” 1. Edición digital. Junio, 2015. <http://www.historiaypresente.com/hyp/wp-content/uploads/2016/11/Historia-Impuestos-Ecuador.pdf> (Acceso: 15/03/2020).

El delito de defraudación tributaria tuvo su primera tipificación en la legislación ecuatoriana en el año 1975. Su sanción y proceso estuvo regulado por el Código Tributario (CT) hasta que entró en vigencia el Código Orgánico Integral Penal (COIP), publicado en el Registro Oficial, Suplemento 180 con fecha lunes 10 de febrero de 2014. En el antiguo y ya mencionado Código Tributario el cual fue publicado en el Registro Oficial, Suplemento 38, con fecha 14 de junio de 2005, el delito de defraudación tributaria estaba definido de la siguiente manera:

*“[...]todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.”<sup>9</sup>*

De lo anteriormente expuesto, queda evidenciado que en la antigua definición de defraudación tributaria, estaba incluido el elemento subjetivo del dolo, a diferencia de la tipificación actual, la cual analizaremos más adelante. De la misma manera, es importante resaltar que con la actual tipificación del delito de defraudación tributaria, establecido en el artículo 298 del COIP, se ha eliminado el elemento de “*determinación de la obligación tributaria*”, el cual sí se encontraba presente en el Código Tributario. Este cambio relevante será sujeto de análisis en el desarrollo del presente trabajo.

En el delito de defraudación tributaria establecido en el CT debía probarse el dolo del autor. Los casos de este delito prescritos en el artículo 344, eran números clausus y eran los siguientes:

- 1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;*
- 2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;*
- 3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;*
- 4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.*

---

<sup>9</sup> Código Tributario. Artículo 342. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005. Reformado por última vez en R.O.S 111 de 31 de diciembre de 2019

- 5.- *La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;*
- 6.- *La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.*
- 7.- *La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;*
- 8.- *Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;*
- 9.- *La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;*
- 10.- *Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;*
- 11.- *Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;*
- 12.- *Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;*
- 13.- *La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo;*
- 14.- *El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente; y,*
- 15.- *La venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el SRI, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.”<sup>10</sup>*

Según el artículo siguiente, el 345, las penas eran las siguientes:

- Los numerales 1, 3 y 15 eran sancionados con prisión de 1 a 3 años

---

<sup>10</sup> Artículo 344. CT

- Los numerales del 4 al 12 eran sancionados con prisión de 2 a 5 años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o que se pretendieron evadir
- Los numerales 13 y 14 eran sancionados con reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años y una multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente<sup>11</sup>

Como podemos evidenciar, hasta el año 2014, las infracciones penales y administrativas tributarias eran reguladas por el Código Tributario (CT). Actualmente, éstos están tipificados en el Código Orgánico Integral Penal, que entró vigencia en el año 2014. El tema que nos concierne, entró en vigencia el 10 de agosto del mismo año. Esto causó que la noción que se manejaba del delito de defraudación tributaria se viera alterada de forma sustancial, ya que con el régimen actual que le da el COIP, se están incluyendo ciertas conductas culposas dándoles el mismo tratamiento que a aquellas que se han cometido con el elemento subjetivo sujeto de análisis de este trabajo: el dolo

## **Sección 2: La Defraudación Tributaria a la luz del Código Orgánico Integral Penal**

### **2.1 Análisis Doctrinario**

Es importante determinar cuál es el bien jurídico tutelado dentro del delito de defraudación tributaria. Éste es el interés público en el cobro de impuestos. El Derecho Penal, entre sus intereses, busca proteger intereses de carácter social que buscan precautelar y velar por la correcta participación de los individuos dentro de la sociedad. Como es de conocimiento general, el incumplimiento del pago de los diferentes tributos establecidos, es una falta al deber social que protege el Derecho Penal, ya que al no cumplir con dicha prestación, el Estado deja de percibir recursos para cumplir con su deber de implantar un régimen de bien común o el principio del “Buen Vivir” consagrado en nuestra constitución.

Una vez mencionados los cambios de la tipificación de la defraudación tributaria y su evolución a través del tiempo, y, a su vez, el bien jurídico que éste protege, es importante mencionar y analizar cómo se encuentra tipificado a la luz del COIP actualmente. A continuación, expondré el primer inciso del artículo 298 del mencionado

---

<sup>11</sup> Artículo 345. CT

cuerpo legal: “*La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: [...]*”

Luego de este inciso, se encuentran tipificados veinte numerales, luego, las sanciones que cada una de ellas acarrea. Con esto se reafirma el carácter represivo del sistema penal sancionatorio, que busca reprimir las conductas que van en contra del orden jurídico.<sup>12</sup> Las conductas que tienen una intención de dañar de por medio deben sancionarse a tal punto de que no se vuelvan a repetir.

Al derogarse el antiguo artículo 342 del CT y tipificar la defraudación tributaria en el COIP, se removieron las palabras claves “acto doloso” lo cual hace que actos que son cometidos con la intención de infringir un daño y actos cometidos de forma culpable sean tratados bajo el mismo régimen, pudiéndose llevar por la vía administrativa. Sin embargo, existe también un cambio sustancial, el cual es digno de análisis, previo a entrar en materia del tema que nos compete. En la actual tipificación, a diferencia de cómo se encontraba regulado en el CT, ha suprimido las palabras “determinación de la obligación tributaria, tal como lo vemos a continuación:

“Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria [...]”<sup>13</sup>

Por el contrario, en la tipificación actual contemplada en el COIP, se encuentra de la siguiente manera:

“Art. 298.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones [...]”<sup>14</sup>

Como podemos observar, antes existía la obligatoriedad de la intervención por parte de la Administración Tributaria, en este caso el Servicio de Rentas Internas, como paso previo a la intervención por parte de Fiscalía. Con el fin de poder determinar si este

---

<sup>12</sup> Juan Carlos Mogrovejo, “Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador”, *Foro, Revista de Derecho* 15 (2011) 33.

<sup>13</sup> Artículo 342, CT.

<sup>14</sup> Código Orgánico Integral Penal. Artículo 298. Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero de 2014 ultima reforma R.O.S 481 de 6 de mayo de 2019

cambio es positivo o no, es importante esclarecer qué se entiende por determinación tributaria y como se encuentra contemplada en la legislación ecuatoriana.

El artículo 2, numeral segundo de la Ley de creación del Servicio de Rentas Internas, establece la facultad que tiene la Administración Tributaria de efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado.<sup>15</sup> De la misma manera, el numeral 9 del artículo en mención, faculta a la Administración Tributaria para solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria.<sup>16</sup> El artículo 68 del Código Tributario establece la facultad determinadora de la Administración Tributaria de la siguiente manera:

*“Art. 68.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.”*

*El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.”<sup>17</sup>*

La determinación es: *“El acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.”<sup>18</sup>* De igual manera, Francisco José Carrera Raya concibe este término como *“la obligación de pagar a un ente público una determinada cantidad de dinero a título de tributo”<sup>19</sup>*

De la misma manera, para hacer alusión al nacimiento de la obligación tributaria, me permito citar al Dr. Rubén D. Sanabria Ortiz: *“La obligación tributaria no nace de un acuerdo de voluntades, sino del producto de la relación entre la Hipótesis de Incidencia y*

---

<sup>15</sup> Ley de creación del Servicio de Rentas Internas. Artículo 2. Registro Oficial 206 de 02 de diciembre de 1997 última reforma R.O.S. 150 de 29 de diciembre de 2017.

<sup>16</sup> Id.

<sup>17</sup> Artículo 68, CT.

<sup>18</sup> Artículo 87, CT

<sup>19</sup> Cristian Novales S. “La obligación tributaria”. *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Francisco Marroquín* 18. (2000) 95.

la realidad económica-fiscal, y como consecuencia de haberse verificado un Hecho Imponible”<sup>20</sup>

Una vez establecido de forma legal y doctrinaria a qué hace alusión la “*determinación de la obligación tributaria*” es importante aclarar que ésta es un examen que realiza la Administración Tributaria a través de los auditores designados por ésta, de conformidad con los procedimientos que establece la normativa legal correspondiente, a la contabilidad, registros, declaraciones y demás documentos fiscales de las personas naturales y jurídicas con el objeto de establecer la cuantía de un tributo, si este está sustentado en debida forma, la existencia del hecho generador y la base imponible.

El proceso determinativo por parte de la Administración Tributaria, la cual parte con una orden de determinación, luego la emisión del acta borrador y finalmente con un acta de determinación definitiva, la cual puede ser impugnada, pero que degenera en una Glosa la cual determinaba indicios de responsabilidad penal tributaria, era indispensable para que la Fiscalía interviniera e investigue el posible cometimiento de defraudación por parte del contribuyente, conducta que se encontraba dentro de una de las causales del antiguo artículo 344 del Código Tributario. Actualmente, con la nueva tipificación en el artículo 298 del COIP, se eliminó esta intervención previa por parte de la Administración Tributaria. La interrogante que surge de este relevante cambio es ¿Fue correcto? En mi apreciación, este cambio fue trascendental y positivo, ya que el ejercicio público de la acción penal corresponde únicamente a la Fiscalía, sin necesidad de denuncia previa, tal como lo establece el artículo 410 del COIP.<sup>21</sup> Así mismo, el artículo siguiente establece que: “*La Fiscalía, ejercerá la acción penal pública cuando tenga los elementos de convicción suficientes sobre la existencia de la infracción y de la responsabilidad de la persona procesada*”<sup>22</sup> Es decir, la Fiscalía es un ente titular de la acción penal, facultado para investigar, autónomo, respaldado por la legislación para que actúe de forma independiente sin intervención vital por parte de entidades como el Servicio de Rentas Internas, ya que, cabe recalcar que ésta no está facultada para determinar el dolo de una

---

<sup>20</sup> Rubén D. Sanabria Ortiz. *La Relación Jurídico-Tributaria: Obligación Tributaria y Responsabilidad Tributaria* (Acceso 13/04/2020), <https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Print?collection=journals&handle=hein.journals/voxxjurs6&id=94>

<sup>21</sup> Artículo 410, COIP.

<sup>22</sup> Artículo 411, COIP.

conducta, ni intervenir en la titularidad de la acción penal. La Fiscalía General del Estado, como entidad autónoma que es, no debe tener límites en el ejercicio de su acción.

Tal como establece Luis Felipe Bramont Arias-Torres, jurista peruano, respecto a una reforma en el año 2004 en el sistema penal tributario peruano: “En este contexto, lo que ha dispuesto el Código Procesal Penal de 2004 es que el Ministerio Público no está sujeto a la denuncia previa del Órgano Administrativo para ejercitar la acción penal en los supuestos de delitos tributarios”<sup>23</sup>, Ecuador ha decidido, con su implementación del COIP seguir ese ejemplo y permitir que la Fiscalía General del Estado actúe de manera autónoma sin la exigibilidad de una Glosa con indicios de responsabilidad penal por parte de la Administración Tributaria para poder iniciar el proceso penal.

Una vez establecida la importancia de este cambio en la legislación, procedo a seguir con el tema de elemento subjetivo dentro de los delitos tributarios. Una de las características fundamentales del artículo 298 del COIP, es que no se especifica que se necesite del elemento subjetivo, es decir del dolo, para la configuración del delito. El requisito indispensable según el artículo en mención, es simplemente que el sujeto pasivo en la recaudación tributaria (el contribuyente) y en este caso el sujeto activo en materia penal, incumpla una de sus obligaciones tributarias o deje de pagar en todo o parte los tributos que debe, cayendo no siempre en dolo, sino en una imprudencia o culpa, lo cual causa que pueda lesionar el bien jurídico protegido. Por otro lado, no hace diferenciación con aquellas conductas que sí son cometidas con dolo e intención de infringir daño, en este caso al Estado.

La doctrina penal tributaria ha definido el delito de defraudación tributaria como “la intención de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal con el propósito deliberado de sustraerse en todo o en parte a una obligación fiscal”<sup>24</sup> determinando que este tipo penal debe tener de por medio el elemento subjetivo del dolo, la voluntariedad de transgredir el bien jurídico protegido.

### **2.1.2 Principios transgredidos**

---

<sup>23</sup> Luis Felipe Bramont Arias-Torres. “El ejercicio de la acción penal en los delitos tributarios y el Código Procesal Penal de 2004”, *Vox Juris* 15. (2007) 15-26, acceso (13/04/2020) <https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Print?collection=journals&handle=hein.journals/voxxjurs15&id=13>

<sup>24</sup> Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero vol 2 3º. ed ” (Buenos Aires: Depalma, 1984), 644

Desde su tipificación en el COIP, se ha discutido si la defraudación tributaria observa o no la característica sancionadora del derecho penal y del derecho administrativo, los principios del debido proceso y los principios que se encuentran en la médula del régimen tributario en nuestro país. Vamos a ir analizando de forma específica uno por uno dichos principios.

Los mismos están consagrados en el artículo 300 de nuestra Constitución, y son los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria<sup>25</sup>. Se podría hablar mucho sobre cada uno de los principios, sin embargo, el delito de defraudación tributaria, con su tipicidad actual, viola el principio de Equidad. Dicho principio, en palabras de Carlos Alberto González Castellano, se define como aquel que: “[...]pretende lograr que los tributos o las cargas fiscales fijadas no sean exageradas. La equidad comprende a su vez las garantías de razonabilidad en las bases impositivas [...]”<sup>26</sup>. En la tipificación de defraudación tributaria a la luz del COIP parece no haberse aplicado ni respetado este principio, no sólo tributario, sino de carácter constitucional, ya que las conductas dolosas y culposas son tratadas bajo el mismo régimen, “exagerando” de esta manera la sanción a aquellas conductas que han sido cometidas por negligencia. Esto implica que se está sancionando de la misma forma y bajo el mismo tipo penal al delincuente que actúa con dolo y al infractor que actúa con imprudencia, impericia y culpa.

Respecto a los principios del debido proceso, recordemos que éstos se encuentran consagrados en el artículo 76 de nuestra Carta Magna, siendo relevantes los siguientes:

### **2.1.3 El principio de proporcionalidad**

Este principio se encuentra prescrito en el numeral 6 del ya mencionado artículo, establece que “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”<sup>27</sup>. En el tipo penal de defraudación tributaria no existe una congruencia en darle el mismo tratamiento sancionatorio a las infracciones penales (cometidas con dolo) y a aquellas que deberían

---

<sup>25</sup> Artículo 300 Constitución de la República del Ecuador, 2008.

<sup>26</sup> Carlos Alberto González Castellanos. “La adjudicación en pago y sus efectos en el Valor Fiscal de los Bienes Inmuebles”, Revista Facultad de Derecho Universidad Francisco Marroquín HEIN ONLINE , Acceso: 18/03/2020, [https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Page?collection=journals&handle=hein.journals/rvfacde22&id=13&men\\_tab=srchresults](https://heinonline.org.ezbiblio.usfq.edu.ec/HOL/Page?collection=journals&handle=hein.journals/rvfacde22&id=13&men_tab=srchresults)

<sup>27</sup> Artículo 76 Constitución de la República del Ecuador, 2008

ser tratadas por la vía administrativa por ser culposas. La proporcionalidad que se menciona en las normas del debido proceso se ve vulnerada y lesionada ya que, una parte sustancial de este principio es el de adaptar la sanción impuesta a la gravedad del acto cometido, aspecto que no se cumple en el artículo 298 del COIP. La gravedad de cometer un acto doloso de perjudicar al fisco no la misma que la de actuar por impericia y culpa al no cumplir con la obligación de pagar impuestos. Es necesario aclarar, que el delito culposo no debe tener el mismo tratamiento que el doloso, cosa que sí se hace en el artículo 298 del COIP.

En palabras del jurista, Dr. Ernesto Albán Gómez sobre el delito culposo:

“En el caso del delito culposo, en que el autor no pretende realizar el tipo objetivo, el elemento subjetivo, fundamento de su punibilidad, es la grave infracción del deber de cuidado del sujeto activo, la culpa, que produce una lesión en bienes jurídicos de especial importancia. Así mismo, si no se puede comprobar esta actitud, no habrá acto típico. En todo caso el delito culposo es menos grave y de carácter excepcional.”<sup>28</sup>

Me acojo a las palabras del Dr. Ernesto Albán Gómez, ya que hace hincapié en que el delito culposo es menos grave y de carácter excepcional. Esta es una de las razones por la cual deberían llevarse ciertos numerales que no tienen el elemento subjetivo del dolo, por la vía administrativa y no por la penal.

Pero, ¿Qué es el principio de proporcionalidad? Es el conjunto de criterios y herramientas que evita la aplicación desmedida de las sanciones. La inutilidad, innecesariedad y desequilibrio entre el acto cometido y su pena. Si la pena impuesta resulta inútil para satisfacer el fin que se persigue y se torna innecesario ya que existen evidentes alternativas y opciones que son más moderadas y graduadas conforme al acto cometido, que son susceptibles de alcanzar el objetivo perseguido con igual grado de eficacia.<sup>29</sup>

El principio de proporcionalidad tiene dos criterios a tomar en cuenta: idoneidad y necesidad. Estos principios son conexos entre sí y guardan estrecha relación con el principio de proporcionalidad, pues forman parte de éste.

---

<sup>28</sup> Ernesto Albán Gómez. *Manual de Derecho Penal Ecuatoriano*. (Quito: Ediciones Legales, 2011) 108.

<sup>29</sup> Javier Barnes. *El principio de proporcionalidad. Estudio preliminar*. Cuadernos de derecho público, 1998. Acceso: 19/03/2020  
[https://scholar.google.com/scholar?lookup=0&q=Javier+Barnes.+El+principio+de+proporcionalidad.+Estudio+preliminar.&hl=es&as\\_sdt=0,5](https://scholar.google.com/scholar?lookup=0&q=Javier+Barnes.+El+principio+de+proporcionalidad.+Estudio+preliminar.&hl=es&as_sdt=0,5) 16

Idoneidad significa “apropiado”, esto, aterrizado al principio analizado, se aplica en cuanto a que la pena impuesta debe ser apropiada al acto cometido. No es lógico pensar que todas las actitudes, culposas y dolosas, deban tener el mismo tratamiento sancionador, como se le pretenda aplicar en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal. Que sea idóneo, está estrechamente relacionado a que la sanción esté racionalmente vinculada al acto cometido, que guarden una concordancia lógica y eficaz para alcanzar su objetivo. Lo mismo pasa con la necesidad, ésta debe ser requisito para poder configurarse lo que se denomina proporcionalidad, ya que la sanción debe ser requisito indispensable (necesario) para que éste alcance su objetivo.

#### **2.1.4 Principio de Mínima Intervención Penal**

El artículo 3 del Código Orgánico Integral Penal establece lo siguiente: “*Principio de mínima intervención.- La intervención penal está legitimada siempre y cuando sea estrictamente necesaria para la protección de las personas. Constituye el último recurso, cuando no son suficientes los mecanismos extrapenales.*”<sup>30</sup>

El análisis de este principio, llamado también llamado como principio de *última ratio* es simple. Deben agotarse todos los recursos extrapenales, entre esos las sanciones administrativas, para recurrir al ámbito penal. Este es un principio que se ve transgredido al tratar ciertos numerales del tipo penal de defraudación tributaria como delito y no como infracciones administrativas.

La Administración Tributaria se encuentra facultada y tiene toda la potestad sancionadora y su facultad determinadora para que, en caso de que un contribuyente no cumpliera con sus obligaciones tributarias, se pueda establecer las sanciones pertinentes para cada caso. Estas sanciones se encuentran establecidas en el artículo 323 del Código Tributario y son las siguientes:

- a) Multa;
- b) Clausura del establecimiento o negocio;
- c) Incautación definitiva;
- d) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;
- e) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;

---

<sup>30</sup> Código Orgánico Integral Penal. Artículo 3. Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de febrero de 2014 ultima reforma R.O.S 481 de 6 de mayo de 2019

f) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos<sup>31</sup>

Es evidente, que la Administración Tributaria posee los mecanismos necesarios y amparados por el Código Tributario para coaccionar al infractor, sin necesidad de llegar a instancias penales. La jurisdicción penal, y en el tema que nos compete, tiene la facultad de establecer sanciones donde se le priva de la libertad al infractor, debiendo ésta tomarse como último recurso.

En palabras de Gonzalo Quintero Olivares:

*“El Derecho Penal no puede nunca emplearse en defender intereses minoritarios y no necesarios para el funcionamiento del Estado de Derecho, siendo inadecuado recurrir a sus gravísimas sanciones si existe la posibilidad de garantizar una tutela suficiente con otros instrumentos jurídicos no penales”*<sup>32</sup>

Y sí, existen esos instrumentos jurídicos extrapenales, mismos que se encuentran en el artículo 323 del Código Tributario. Las sanciones que debe dársele a aquellas actitudes culposas en las cuales se ha dejado de pagar en todo o parte con la obligación tributaria, deben imponerse, sí, pero no con la misma coerción con que se castiga a aquellos actos dolosos. Al acto culposo en tema de defraudación tributaria debe sancionarse impidiendo el desempeño de las actividades o funciones de las cuales derivó la infracción. Esto por dos puntos sustanciales: se cumple con la función preventiva y se le propicia un castigo que se traduce en detrimento económico lo cual deja en evidencia la función represiva que tiene el Derecho Tributario.

Guillermo Portilla Contreras usa el concepto *procedimiento de carácter negativo* para referirse a la mínima intervención. A su vez, expone en su obra “Principio de Intervención Mínima y Bienes Jurídicos Colectivos” que, es importante establecer un método progresivo de minimización, esto ante la dificultad de verificar cuándo un valor reúne las cualidades necesarias para ser catalogado como un bien jurídico protegido penal. El objetivo de esta minimización, es implantar cuáles son los bienes jurídicos que no merecen ni necesitan de una intervención, defensa ni protección penal.<sup>33</sup>

---

<sup>31</sup> Artículo 323 CT

<sup>32</sup> Gonzalo Quintero Olivares. “*Introducción al Derecho Penal. Parte General*”. (Barcelona: Editorial Barcanova, 1981) 48

<sup>33</sup> Guillermo Portilla Contreras. “Principio de Intervención Mínima y Bienes Jurídicos Colectivos” *Derecho Penal y Criminología* 19 (1991) 31

Por su parte, Christian Salas Beteta señala que:

*“Principio de Mínima Intervención.- Este principio sostiene que el derecho penal a través del Estado, a quien se la he conferido el jus puniendi, debe reducir su intervención a aquellos casos en los que sean estrictamente necesario en el término de utilidad social general, es decir habrá de intervenir sólo en aquellos casos cuando no queden otros medios para la protección social. El poder punitivo del Estado debe estar regido y limitado por el Principio de Intervención Mínima. O sea, el derecho penal sólo debe intervenir en los casos de ataques muy graves a los bienes jurídicos más importantes. Las perturbaciones más leves del orden jurídico son objeto de otras ramas del derecho. De ahí que se diga también que el derecho penal tiene carácter subsidiario frente a las demás ramas del ordenamiento jurídico”<sup>34</sup>*

Concuerdo con el pensamiento del autor, ya que el derecho penal debe encargarse de aquellas conductas que no puedan ser resueltas por otra vía, como la administrativa en este caso. La defraudación tributaria, si bien afecta al Estado y a la sociedad, hay maneras pecuniarias de sancionarse, que son acordes a aquellas infracciones cometidas. Sin embargo, aquellos actos cometidos con la intención de causar un perjuicio al Estado, sí deben estar reguladas por el sistema penal sancionador. Debe verificarse la existencia del dolo para que se configure el tipo penal per sé, doctrina que se analizará más adelante.

### **2.1.5 Garantismo Penal**

El principio de mínima intervención penal, previamente analizado, está muy ligado a lo que se conoce como Garantismo. Uno de sus principales precursores, el jurista italiano Luigi Ferrajoli, en una de sus definiciones, lo establece de la siguiente manera:

*“El garantismo designa un modelo normativo de derecho: precisamente, por lo que respecta al derecho penal, el modelo de estricta legalidad, propio del estado de derecho, que en el plano epistemológico se caracteriza como un sistema cognoscitivo o de poder mínimo, en el plano político como una técnica de tutela capaz de minimizar la violencia y de maximizar la libertad y en el plano jurídico como un sistema de vínculos impuestos a la potestad punitiva del estado en garantía de los derechos de los ciudadanos. En consecuencia, es garantista, todo sistema*

---

<sup>34</sup> Christian Salas Beteta. *Principio de Oportunidad: Conciliación en el ámbito penal*. Revista Internauta de Práctica Jurídica. Num 19. Acceso: 19/03/2020 .  
[https://www.uv.es/ajv/art\\_jcos/art\\_jcos/num19/RIPJ\\_19/EX/19-12.pdf](https://www.uv.es/ajv/art_jcos/art_jcos/num19/RIPJ_19/EX/19-12.pdf) 11

*penal que se ajusta normativamente a tal modelo y lo satisface de manera efectiva”<sup>35</sup>*

Según el mismo autor, “*En todo juicio, en suma, siempre está presente una cierta dosis de prejuicio*”<sup>36</sup> se evidencia que existen delitos que a menudo no son merecedores de la imposición de penas muy extremas y severas. Ciertas sanciones se tornan desproporcionadas respecto al acto cometido. Es por esto que, al sancionar con penas muy altas e incluso con pena privativa de la libertad como lo hace el artículo 298 del COIP en el delito de defraudación tributaria, que podrían ser llevados por la vía administrativa, sancionados por la facultad sancionadora de la Administración Tributaria, extralimita la libertad del individuo y no cumple con su deber preventivo, más bien lo hace poco efectivo y casi inútil.

## **2.2 Estructura jurídica del delito**

Para poder determinar la importancia del elemento subjetivo dentro del delito de defraudación tributaria, considero importante definir, en breves y puntuales rasgos, cuales son aquellos requisitos necesarios para que se configure un delito, aquellos elementos que hacen del delito una figura diferenciadora de otros actos ilícitos. Partiendo de este criterio, es importante destacar que no basta que el delito esté tipificado en la ley para que se configure, es decir que no porque lo establezca la ley, es necesariamente delito. Éste es sólo un elemento más del delito, que se analizará más adelante. La conducta debe tener más caracteres que la simple tipificación para que ésta sea calificada como delito y para que, a su vez, la persona que lo ejecutó, sea considerada como un sujeto activo merecedor de la sanción penal. La importancia de establecer los elementos que constituyen la estructura jurídica del delito recae también para saber identificar cuáles son aquellos casos en los que una determinada conducta no contiene dichos elementos sine qua non, lo cual desemboca en la consecuencia de que, dicha persona, no debería ser sancionada por el derecho penal, aun habiendo cometido un acto ilícito, sino por otras alternativas, como por ejemplo la vía administrativa, contravenciones y otros, dependiendo de cada caso en concreto, más no como delitos per sé.

---

<sup>35</sup> Juan Alfredo Obarrio Moreno y Luis de Las Heras Vives, “*El mundo jurídico de Franz Kafka en proceso*” (Madrid: Editorial Dykinson S.L. 2019) 187

<sup>36</sup> Luigi Ferrajoli, “*Derecho y razón: Teoría del garantismo penal*”, (Madrid, editorial Trotta, Séptima edición, (2005) 57.

Muchas son las discusiones y diferentes teorías y escuelas que discuten cuáles son realmente los elementos para que se configure un delito, siendo, las que más han influenciado el derecho penal, teniendo su auge en diferentes épocas, las siguientes: La Escuela Clásica, La Escuela Positivista, La Escuela Ecléctica, La Escuela Sociológica, La Escuela Dogmática. La Escuela de la Nueva Política Criminal, La Escuela Abolinista del Derecho Penal y, la que nos concierne en el presente trabajo, la escuela sobre la cual se sustenta mi argumento: La Escuela Finalista.

Su máximo representante fue el jurista y filósofo alemán Hans Welzel, quien la sustentó y desarrolló por medio del método Ontológico.<sup>37</sup> Esta escuela tuvo su auge a finales del siglo XX. Para la escuela Finalista, el análisis se centra en que la acción humana está dirigida, encaminada y enfocada hacia un fin, conforme a un objetivo y la obtención de una finalidad. El finalismo hace especial énfasis en la voluntad del actor, siendo ésta voluntad el timón que encamina el curso causal para que se pueda perpetrar y llegar al fin determinado y planeado.

El Finalismo concibe la teoría del delito de una manera disruptiva, que rompe todas las concepciones clásicas y anteriores a ésta. Lo más característico es que, dentro de la tipicidad, se encuentran el dolo y la culpa como elementos subjetivos. Además, cambia el concepto de culpabilidad.

Si bien nos encontramos ante los elementos para la configuración del tipo penal, es importante precisar que nuestro Código Orgánico Integral Penal está muy influenciado por esta escuela, de la misma manera el delito de defraudación tributaria, ya que tal como está tipificado, es un delito de resultado, buscando un fin concreto, sin importar el sujeto, sino la acción realizada y el fin que esta busca, la cual es defraudar y engañar al fisco.

Es importante destacar, que nos encontramos ante un delito penal económico. La doctrina penal reconoce la existencia de éste al que se lo ha caracterizado por “los comportamientos descritos en las leyes que lesionan la confianza en el orden económico vigente con carácter general o en alguna de sus instituciones en particular, y por tanto ponen en peligro la propia existencia y las formas de actividad de ese orden

---

<sup>37</sup> *La ontología es la investigación del ser en tanto que ser, o del ser en general, más allá de cualquier cosa en particular que es o existe. Es también el estudio de los seres en la medida en que existen, y no en la medida en que hechos particulares obtienen de ellos o propiedades particulares para ellos.*  
(<http://lorenaortizfilosofa.blogspot.com/2011/11/metodo-ontologico.html>)

económico.”<sup>38</sup>. De igual manera, el Derecho Penal Económico está destinado a precautelar la actividad interventora del Estado dentro de la economía de un país.

Por su parte, el jurista Esteban Righi, sostenía que el Derecho Penal Económico es una especialidad del Derecho Penal, sin embargo, requiere un tratamiento y soluciones no previstas por lo dogmática general y tradicional, ya que estos delitos tienen características especiales.<sup>39</sup>

Ahora, volviendo al tema de la estructura jurídica del delito, son cuatro los elementos para que se configure un delito: un acto, que debe ser: típico, antijurídico y culpable. De cumplirse y verificarse la existencia de estos requisitos sine quanon, el acto será punible, siendo la punibilidad consecuencia de la existencia de estos presupuestos, más no un elemento más. A continuación, una breve descripción de cada uno de los elementos, en palabras del Dr. Ernesto Albán Gómez:

*“ a) El delito es acto, ya que el primer elemento, el sustento material del delito es la conducta humana; los tres elementos restantes son calificaciones de esa conducta, son adjetivos que matizan el sustantivo inicial del concepto;*

*b) Es acto típico, porque esa conducta deberá estar previa y expresamente descrita por la ley penal;*

*c) Es acto antijurídico, porque esa conducta es contraria al derecho, lesiona un bien jurídico penalmente protegido;*

*d) Y es acto culpable, porque, desde el punto de vista subjetivo, ese acto le puede ser imputado y reprochado a su autor.”*<sup>40</sup>

Vale mencionar, que existirán casos en los cuales uno de estos elementos no se encuentre presente. De ser así, no existirá delito y, por ende, tampoco habrá punibilidad, ya que, como se explicó previamente, la punibilidad es una consecuencia de la configuración del delito.

Esta posición doctrinaria, impulsada por el finalismo, es la que cuenta con mayor aceptación y la de mayor reputación en la actualidad y se ha mantenido vigente desde sus inicios. Sin embargo, no hay que dejar de reconocer que existen otras teorías, previamente

---

<sup>38</sup> Gerscovich, Carlos A. “Derecho Económico, Cambiario y Penal” (Buenos Aires: Ed. Lexis Nexis 2006), 290

<sup>39</sup> Righi, Esteban; “*los Delitos Económicos*” (Buenos Aires:Ed. Ad Hoc, 2000), 41.

<sup>40</sup> Ernesto Albán Gómez. “*Manual de Derecho Penal Ecuatoriano*” (Quito: Ediciones Legales, 2011) 74-75.

mencionadas, las cuales discuten sobre la exigencia de los elementos ya mencionados. Muchos autores articulan y relacionan el acto típico y el acto antijurídico como uno solo, sin embargo, contienen ciertos caracteres que los diferencian, explicación que fue citada anteriormente, producto del pensamiento del jurista Ernesto Albán Gómez.

Estos elementos mencionados se encuentran intrínsecos en nuestra Código Orgánico Integral Penal. Por ejemplo, respecto a la tipicidad, que está íntimamente ligada al principio de legalidad<sup>41</sup>, se encuentra consagrado en el artículo 5 que estipula los principios procesales, numeral primero que expresa lo siguiente:

“1. Legalidad: no hay infracción penal, pena, ni proceso penal sin ley anterior al hecho. Este principio rige incluso cuando la ley penal se remita a otras normas o disposiciones legales para integrarla.”<sup>42</sup>

De la misma manera, se encuentra consagrado como una garantía básica en nuestra Constitución, en el artículo 76, numeral 3, que prescribe lo siguiente:

“Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.”<sup>43</sup>

Está evidenciado, que el elemento de tipicidad está no solo protegido por el COIP, sino también amparado como una garantía de carácter constitucional en nuestra Carta Magna.

Respecto a los demás elementos, estos se encuentran tipificados en el artículo 18 del COIP, el cual establece lo siguiente: “Art. 18.- Infracción penal.- Es la conducta típica, antijurídica y culpable cuya sanción se encuentra prevista en este Código.”<sup>44</sup> Como podemos observar, el argumento de que la sanción, es decir la punibilidad, es una consecuencia de la previa configuración del delito, se ve comprobado dentro de este artículo.

---

<sup>41</sup> Id. 76

<sup>42</sup> Artículo 5.COIP.

<sup>43</sup> Artículo 76 Constitución de la República del Ecuador, 2008.

<sup>44</sup> Artículo 18 COIP

La culpabilidad en el COIP, está prescrita en el artículo 34, de la siguiente manera: *“Para que una persona sea considerada responsable penalmente deberá ser imputable y actuar con conocimiento de la antijuridicidad de su conducta.”*<sup>45</sup>

Este artículo evidencia que nos encontramos ante un sistema finalista. La persona que es considerada penalmente responsable **“deberá actuar con conocimiento de la antijuridicidad de su conducta”**. ¿No nos encontramos, pues, ante una exigencia de la presencia del elemento subjetivo para que se configure el delito? Para proseguir con este análisis, ya que el artículo mencionado nos toca el tema de la antijuridicidad, hago mías la definición que el COIP le da a este elemento en su artículo 29: *“Para que la conducta penalmente relevante sea antijurídica deberá amenazar o lesionar, sin justa causa, un bien jurídico protegido por este Código.”*<sup>46</sup>

### **2.3 La culpa en los delitos tributarios**

Como ha quedado demostrado por medio del análisis investigativo del presente trabajo, dentro del Código Orgánico Integral Penal existen varios casos descritos dentro del delito de defraudación tributaria que, al no tener implícito el elemento subjetivo del dolo, no constituyen un delito, constituyen en su esencia, por poseer una conducta imprudente, infracciones administrativas que deberían estar incluidas en el Código Tributario.

Conforme al pensamiento de Antonio Quinano Ripollés, una acción es culposa cuando carece de dolo y caso fortuito. Esto trae como consecuencia que la culpa se encuentre en el limbo entre la acción directamente querida y la no querida en absoluto.<sup>47</sup> Esto se traduce en que el sujeto activo del ilícito no busca transgredir el bien jurídico protegido pero, no toma las medidas para evitarlo tampoco. Esto nos lleva a deducir que existe una línea muy fina entre la determinación de una conducta dolosa y culposa, sin embargo, esto da lugar a poner a ambas actitudes bajo el mismo tratamiento de delito, castigando de la misma manera al infractor administrativo y al defraudador.

### **3. El dolo como elemento indispensable para que se configure el delito de Defraudación Tributaria**

---

<sup>45</sup> Artículo 34. COIP.

<sup>46</sup> Artículo 29 COIP

<sup>47</sup> Antonio Quintano Ripollés. *Culpa e imprudencia en la doctrina y en la práctica*. Anuario de Derecho Penal, tomo I. (1954): 45.

Como ya se mencionó, y como está prescrito en el artículo 19 del COIP, las infracciones penales están divididas en delitos y contravenciones. El objetivo de este trabajo es demostrar que el tratamiento jurídico que se le da al delito de defraudación tributaria, no es del todo coherente a la doctrina, a la normativa y a los principios que ya hemos analizado. Se lo cataloga como defraudador tanto a la persona que deja de cumplir con sus obligaciones con el fisco de forma total o parcial con la imperativa intención de causar daño y valerse de artimañas, como a la persona que por faltar a su deber objetivo de cuidado, comete este acto. No se diferencia entre dolo y culpa.

Es necesario señalar, que la presencia del elemento objetivo y subjetivo debe verse reflejado en todo delito. El elemento objetivo hace alusión a que la conducta se encuentre tipificada como un delito en el ordenamiento jurídico. Este requisito sí se ve presente en el delito de defraudación tributaria, ya que ésta se encuentra de manera expresa en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal. Por su parte, cuando se hace referencia al elemento subjetivo, este debe tener intrínseca los elementos que constituyen una conexión entre el hecho per sé, en este caso el elemento objetivo, y el autor que cometió el acto. Estos elementos a los que me refiero pueden ser: dolo, imprudencia, tendencia y ánimos.<sup>48</sup> Es de carácter imperativo la apreciación de que el elemento subjetivo está caracterizado por la manifestación de la voluntad del que perpetra el acto, o, expuesto de forma negativa, como aquel que pretende no cumplir con la normativa estipulada, en el caso que concierne, la normativa tributaria establecida en la legislación ecuatoriana. Parte importante de los elementos del tipo subjetivo, es el dolo, que en palabras del reconocido jurista Eugenio Zaffaroni es: “*voluntad realizadora del tipo, guiada por el conocimiento de los elementos del tipo objetivo necesarios para su configuración*”<sup>49</sup>. Cuando se menciona “*voluntad realizadora del tipo*” se traduce a que el sujeto tiene plena conciencia y voluntad de cometer el ilícito tipificado, a sabiendas de que es un ilícito y que se encuentra tipificado en la norma

Por su parte, el no menos importante influyente del Derecho Penal, jurista alemán Claus Roxin, expresa en su obra de *Derecho Penal, Parte General* que el dolo es saber, querer, aceptar y conocer plenamente cuales son las consecuencias y circunstancias del

---

<sup>48</sup> Alex Van Weezel. *El error en el delito tributario* en Alejandro C. Altamirano, Ramiro R. Rubinzca coords., *Derecho Penal Tributario*, Tomo I, (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 167.

<sup>49</sup> Eugenio Raúl Zaffaroni. “*Tratado de Derecho Penal. Parte General. Vol III*”. (Buenos Aires: Ediar. Buenos Aires.1981) 495

tipo objetivo a cometer.<sup>50</sup> Para Welzel, principal representante del Finalismo, cuyo análisis ya se realizó previamente, el dolo es la voluntad de acción que está dirigida a la consumación del tipo de un delito.<sup>51</sup>

En palabras más simples, el dolo es el conocimiento pleno del tipo objetivo, el cual se traduce al tipo penal tipificado en el ordenamiento jurídico y la plena voluntad, del que lo ejecuta, con la intención de causar un daño al bien jurídico protegido.

“Falsedad es falta de verdad o autenticidad. El proceso penal busca descubrir la verdad histórica o fáctica que no siempre coincide con la intencionalidad volitiva del agente, es decir, aun si se detecta una falsedad, ésta debe ser probada como querida con el designio de causar daño. La falsedad en una declaración impositiva debe estar acompañada del dolo con resultado, ya que la misma puede ser interpretada como un error sin consecuencias penales”<sup>52</sup>

En consecuencia, cuando no existe un engaño de por medio, es decir el dolo, se estaría frente a una infracción de carácter administrativa, que, en el caso de nuestro ordenamiento jurídico, tiene un procedimiento sancionatorio estipulado en el Código Tributario, en el cual constan castigos que afectan más el patrimonio como lo son la clausura del establecimiento comercial, multas, entre otras sanciones y no ante un delito.

Con relación a la voluntariedad al cometer el acto, se observa que para que se pueda verificar que existe un engaño, es importante, no solo que el sujeto conozca que el acto es antijurídico, sino que de igual manera actúa de forma libre y a sabiendas del daño que causará al cometer dicha infracción penal. Esto es una de las bases de la doctrina finalista que sustenta el argumento.

Existen varias corrientes doctrinarias que establecen que el dolo no es necesario en la tipificación del delito de defraudación tributaria, que solo basta con el incumplimiento del sujeto pasivo de sus obligaciones tributarias, sin embargo, la teoría más aceptada y presente en varias legislaciones, es la teoría finalista.

*“El tipo subjetivo viene determinado por el ánimo de defraudar o ánimo defraudatorio (animus defraudandi) inherente al dolo. En consecuencia, el delito de defraudación*

---

<sup>50</sup> Claus Roxín. “Derecho Penal, Parte General, Tomo I, trad., de la 2 ed. Alemana” de Diego M. Luzón, Miguel Díaz, García Conlledo y Javier de Vicente Remesa, (Madrid: Thomson Civitas, 1997), 415., citado por Robiglio, “El dolo en los delitos tributarios”

<sup>51</sup> Hans Welzel. “Derecho Penal Alemán. trad., de la 11 ed. Alemana” Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez, (Santiago: Editorial Jurídica Chile, 2002), 77

<sup>52</sup> Reinaldo Calvachi Cruz. “Los delitos tributarios: La defraudación fiscal”. *Juris Dictio* 5, (2002) 68

*tributaria sólo admite la realización dolosa pues no está expresamente tipificado como comportamiento delictivo para este tipo aquél realizado de forma imprudente. El Tribunal Supremo lo ha afirmado así en el ATS de 26 de febrero de 2002 28 al señalar que en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública nos encontramos ante un «tipo doloso que no admite comisión por imprudencia o negligencia».*<sup>53</sup>

Es evidente, que el delito de defraudación tributaria necesita del elemento subjetivo para que se configure, ya que, no se encuentra tipificada de forma expresa la forma imprudente como un comportamiento delictivo. Para la aplicación del tipo de defraudación tributaria, debe haber un incumplimiento dañoso y obtenido por medio de engaños para el incumplimiento de las obligaciones con la Hacienda Pública y no solo por el mero incumplimiento de tales obligaciones.<sup>54</sup>

Como se ha venido analizando, el engaño forma parte del dolo, siendo éste, la forma de distintiva entre una infracción y un delito de defraudación tributaria, constituyendo, además del elemento indispensable para que se configure el delito, una legitimidad de intervención penal<sup>55</sup>, recordando que ésta debe ser mínima y como último recurso cuando no son suficientes los mecanismos extrapenales, los cuáles, haciendo énfasis una vez más, si están amparados por la Administración Tributaria, teniendo ésta, plena facultad para sancionarlos.

En los delitos tributarios de defraudación, el ánimo doloso generalmente se vincula al elemento subjetivo "ánimo de lucro ilícito".<sup>56</sup> Para que se configure el delito de defraudación tributaria, la acción u omisión de declarar lo debido y por consecuencia pagarlo, debe tener como requisito indispensable la voluntad de defraudar, la intención de que la Administración Tributaria desconozca la existencia de un hecho imponible y de esta manera impedir que exija el cumplimiento del pago.<sup>57</sup>

Para términos de este concepto, el engaño posee dos aristas: en la primera fase de ejecución por medio de un artificio y posteriormente, la fase del resultado de aquel

---

<sup>53</sup> José Antonio de Ara Martínez. “*El delito de defraudación tributaria del artículo 305,1 CP: tipicidad penal y prejudicialidad*”. (San Cristobal de la Laguna, Tenerife: Tesis de Grado. Universidad de la Laguna, 2014.) 16

<sup>54</sup> Id. 19-20

<sup>55</sup> Fernando Pérez Arroyo. “*El delito fiscal tras treinta años de aplicación, con especial referencia a la cuestión de la ocultación como elemento central del tipo*”. (Lima: Editorial Grijley. 2009) 881-907

<sup>56</sup> Carolina Robiglio. *La autoría en los delitos tributarios*. Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Buenos Aires. 2003. Acceso: 20/03/2020 [http://157.92.136.59/download/tpos/1502-0262\\_RobiglioCLI.pdf](http://157.92.136.59/download/tpos/1502-0262_RobiglioCLI.pdf) 61

<sup>57</sup> Id.

artificio engañoso.<sup>58</sup> Para que esto se produzca, según el mismo autor citado, debe existir, primero que nada, una relación causal o de imputación entre ambas fases: la acción engañoso y su resultado, engañoso también, ya que es un producto, valga la redundancia, del engaño.<sup>59</sup>

Este engaño, es utilizado para encubrir, alterar o disminuir la situación patrimonial del sujeto activo del ilícito, para que la administración tributaria no pueda ejercer su facultad determinadora y controladora sobre él. Lo cual, desemboca en el argumento que se evidencia en el presente trabajo: el dolo, traducido al engaño, se utiliza para defraudar al fisco. El acto de “defraudar” lleva implícito un comportamiento de maquinación y engaño al momento de incumplir las obligaciones tributarias. Lo cual desemboca nuevamente en la presencia del elemento subjetivo.

Todos los autores mencionados, llegan a la misma conclusión: el dolo como elemento sine quanon para la configuración del delito de defraudación tributaria. El solo quebrantamiento de la norma no constituye un delito, sino se vería innecesaria la clasificación entre éste y la contravención, claramente prevista en el artículo 19 del COIP. Además, basados en el principio de presunción de inocencia, debe probarse que el actor incurrió al engaño para actuar u omitir en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con la intención de defraudar al fisco, para que se pueda decir que estamos frente a un delito de defraudación. Esto no quiere decir que de comprobarse la inexistencia del dolo el acto queda impune, no. Estaríamos frente a una actuación de índole culposa la cual debe sancionarse con el peso de la ley correspondiente, siendo merecedora de sanciones de carácter administrativo, de las que ya se habló, estipuladas en el artículo 323 del Código Tributario vigente en nuestra legislación, dándole el tratamiento de contravenciones o faltas reglamentarias, es por esto que más adelante en el presente trabajo, se sugerirá una reforma de ley.

### **3.1 Error**

Es relevante adentrarnos de manera breve en el error. En nuestra legislación penal, el error se encuentra de manera intrínseca en ciertos tipos penales, sin embargo no se encuentra presente de una forma sistemática y concreta. Hay que partir de la premisa de

---

<sup>58</sup> Alejandro Catania, “*Régimen Penal Tributario: Estudio sobre la Ley 24.769, 2º ed*”, (Buenos Aires: Editores del Puerto S.R.L, 2007), 126.

<sup>59</sup> Id.

que bajo el nombre de error, se encuentran previstas situaciones de ignorancia. Tal como lo analiza Ernesto Albán Gómez:

“Desde el punto de vista de la lógica, la ignorancia significa una total ausencia de representación mental sobre un asunto, mientras que el error se refiere a una representación equivocada del mismo. Ahora bien, jurídicamente, los efectos de una y otro son los mismos. Por lo tanto, el tratamiento debe ser similar”<sup>60</sup>

Existen, en principio, dos tipos de error: error de hecho y error de derecho. El primero es el conocimiento total o parcial de la ley y el segundo es una representación errada de los hechos.<sup>61</sup> A su vez, existe una sub clasificación del error: error de tipo y error de prohibición. El error de tipo hace alusión cuando el error versa sobre alguno de los elementos del tipo penal, y el error de prohibición hace referencia a la antijuricidad de la conducta, ya sea porque se creía que la conducta no estaba prohibida o porque se pensaba que se encontraba autorizado a cometerla.<sup>62</sup>

Sin embargo, para el delito de defraudación tributaria, nos encontraríamos ante un error de tipo, al no verificarse el dolo. “Si no se dan estos presupuestos no puede plantearse siquiera la existencia del tipo del delito de defraudación tributaria y mucho menos de la antijuricidad”<sup>63</sup>

“Salvo casos extremos lindantes con la figura del ‘delincuente por convicción» o la «desobediencia civil, la mayor parte de los casos de error del contribuyente que se refieren a la deuda tributaria o a los deberes de información deben ser tratados como error de tipo y conducir a la impunidad”<sup>64</sup>

Nos encontraríamos, en caso de existir un error de tipo en el cual no se verifica el elemento subjetivo, ante una posible impunidad. Sin embargo, como ya se ha venido mencionando, existen medios extrapenales, siguiendo la línea del principio de mínima intervención penal, bajo las cuales se pueden castigar dichas conductas en las cuales no se ha podido verificar el elemento subjetivo, pero que, causan un detrimento a la

---

<sup>60</sup> Ernesto Albán Gómez. “Manual de Derecho Penal Ecuatoriano.” (Quito:Ediciones Legales., 2011) 144.

<sup>61</sup> Id.

<sup>62</sup> Id.

<sup>63</sup> Francisco Muñoz Conde. “El Error en el delito de Defraudación Tributaria del artículo 349 del Código Penal. Ponencia presentada en el Seminario hispano-alemán sobre «Delincuencia económica y derecho penal económico», celebrado en Ojen (Mddlaga)” del 24 al 28 abril 1986..9

<sup>64</sup> Id.

administración tributaria. Una vez más, es evidente que existen mecanismos administrativos para castigar dichas conductas cometidas por impericia.

#### **4. Las infracciones tributarias en la legislación ecuatoriana**

El Código Tributario dedica un capítulo entero a las infracciones tributarias, este es el Capítulo II, que va desde el artículo 314 al 320. De la misma manera, el capítulo siguiente, el III, dispone la responsabilidad por el cometimiento de dichas infracciones, bajo la figura de autores y cómplices. Por su parte, el Capítulo IV le da el tratamiento tributario sancionador a aquellas infracciones contempladas en el capítulo II. Es evidente, que existen medidas extrapenales disponibles y contempladas en nuestro ordenamiento jurídico para sancionar el incumplimiento no doloso, es decir culpable, del pago en todo o parte de las obligaciones tributarias, precautelando el principio de mínima intervención penal.

Como lo estipula el artículo 314 del Código Tributario: *“Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”*<sup>65</sup>

El artículo siguiente, establece las clases de infracciones tributarias, siendo éstas, dos: contravenciones y faltas reglamentarias. Según el mismo artículo, las contravenciones son las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales que estén previstos en el Código Tributario y otras leyes; y faltas reglamentarias, las violaciones de reglamentos o normas de carácter secundarias que tengan una obligatoriedad general.<sup>66</sup>

Es importante destacar, que, a diferencia del derecho penal en el cual, para que se configure, se necesita del elemento subjetivo, en el derecho tributario basta la sola transgresión de la norma para que se constituya una contravención o una falta reglamentaria, lo cual, contemplaría la culpa. Esto se evidencia en el artículo 316 del Código Tributario que expresa: *“Para la sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias, bastará la transgresión de la norma.”*<sup>67</sup>.

Respecto a las sanciones, el artículo 323 es claro. Las sanciones, según el caso, son: multa; clausura del establecimiento o negocio; suspensión de actividades; incautación

---

<sup>65</sup> Artículo 314 CT.

<sup>66</sup> Artículo 315. CT.

<sup>67</sup> Artículo 316. CT.

definitiva; suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones y; suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.<sup>68</sup> Adicionalmente, el Código Tributario establece la sanción pecuniaria para cada tipo de sanción previamente mencionada, las cuales *“se impondrán en proporción al valor de los tributos que, por la acción u omisión se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción.”*<sup>69</sup>

Seguido del artículo 329 del cuerpo legal en mención, se encuentran los innumerados que le dan el debido tratamiento a las sanciones. Así, nos encontramos con que *“salvo casos especiales previstos en la ley, la clausura de un establecimiento no podrá exceder de tres meses. La clausura conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado”*<sup>70</sup>. Respecto a la suspensión de actividades, el innumerado segundo expresa que en caso de que *“no pueda aplicarse la sanción de clausura, la administración tributaria dispondrá la suspensión de las actividades económicas del infractor.”*<sup>71</sup> Por su lado, la incautación definitiva, según el innumerado cuarto, es *“la pérdida del derecho de dominio, dispuesta por la autoridad administrativa o jurisdiccional.”*<sup>72</sup>

Respecto a la cancelación o suspensión de inscripciones, autorizaciones y patentes, el innumerado quinto establece que éstas se impondrán sin perjuicio de otras sanciones que puedan aplicarse. Adicionalmente, éstas podrán ser rehabilitadas una vez que haya transcurrido un año desde la ejecutoría de la sentencia o resolución administrativa bajo la cual se impuso la pena, siempre que no haya caído en una nueva infracción tributaria dentro de ese lapso de tiempo.<sup>73</sup>

Respecto a la suspensión en el desempeño de cargos públicos cuando la infracción ha sido cometida por un funcionario del estado, la pena de suspensión no podrá exceder los treinta días, dependiendo de la gravedad de la infracción. Durante este lapso, el funcionario no recibirá su remuneración.<sup>74</sup> Con relación a la destitución, el innumerado séptimo establece que ésta se impondrá cuando el funcionara actuase como autor,

---

<sup>68</sup> Artículo 323 CT.

<sup>69</sup> Artículo 329. CT

<sup>70</sup>, innumerado primero después del Art. 329 CT.

<sup>71</sup> innumerado segundo después del Art. 329 CT.

<sup>72</sup> innumerado cuarto después del Art. 329 CT.

<sup>73</sup> innumerado quinto después del Art. 329 CT.

<sup>74</sup> innumerado sexto después del Art. 329 CT.

cómplice o encubridor de un delito o si fuese reincidente en el cometimiento de infracciones establecidas en el Código Tributario<sup>75</sup>

Como se pudo demostrar, la legislación tributaria ecuatoriana posee lo necesario para sancionar aquellas conductas culposas que conducen al cometimiento u omisión de infracciones tributarias. No se puede decir que se han agotado todas las vías extrapenales y que por ese motivo se le da el mismo tratamiento a los actos dolosos y culposos catalogándolos dentro del tipo penal de defraudación tributaria. A continuación, se hará un breve análisis de cómo funciona la culpa en los ilícitos tributarios.

## **6. Casos tipificados en el artículo 298 del COIP que no contienen el elemento subjetivo del dolo y su respectivo análisis**

Como ya es de nuestro conocimiento, antes de la promulgación del COIP, la figura de defraudación tributaria se encontraba prescrita en el Código Tributario (actualmente llamado Código Tributario). Sin embargo, desde el 2014, esta figura pasó de ser una infracción tributaria a ser catalogado como un delito, con todos sus casos implícitos, tanto culpables como dolosos. El cambio sustancial se dio en el primer inciso del artículo 298, el cual expresa: *“Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”*<sup>76</sup>

Respecto a aquellos numerales del artículo 298 del COIP que no contemplan el dolo, que por consecuencia son actos culposos, son los siguientes, con su respectivo análisis

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

**Análisis:** En el derogado artículo 344, numeral tercero del CT, se prescribía lo mismo que el numeral cuarto del artículo 298 del COIP, con la diferencia de que el primero incluía la frase “haga uso doloso”.

Dentro de este caso de defraudación existen dos infracciones: “la de imprimir o hacer uso”. Recordemos cuales son los comprobantes emitidos por el Servicio de Rentas Internas, estipulado en el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Venta,

---

<sup>75</sup> innumerado séptimo después del Art. 329 CT.

<sup>76</sup> Artículo 298. CT

Retención y documentos complementarios: a) Facturas; b) Notas de venta - RISE; c) Liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicios; d) Tiquetes emitidos por máquinas registradoras; e) Boletos o entradas a espectáculos públicos; y, f) Otros documentos autorizados en el presente reglamento.<sup>77</sup> Y los comprobantes de retención, cuyo tratamiento jurídico se encuentra estipulado en el artículo 8 del reglamento en mención.

Si el sujeto pasivo emite facturas y/o documentos no autorizados por el SRI, los cuales fueron mencionados previamente, existe una infracción per se, sin embargo no necesariamente puede llegar a ser merecedora de calificarse como defraudación ya que la impresión puede recaer en una falta reglamentaria y no en un detrimento patrimonial hacia la administración tributaria, ya que puede ser cometido por una inobservancia del deber objetivo de cuidado. Adicionalmente, cuando estaba prescrito en el CT, se estipulaba que este uso o impresión debía ser dolosa.

- b) **Numeral 5:** “Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.”

**Análisis:** En el derogado artículo 344 del CT, numeral cuarto, se prescribía lo mismo que este numeral del artículo 298 del COIP, con la diferencia de que el primero incluía la frase “a sabiendas” es decir, con dolo y la intención de causar un perjuicio al Estado.

Es fundamental precisar que proporcionar a la administración tributaria información completa y veraz sirve para que ésta pueda realizar una correcta determinación tributaria, derivada de su facultad determinadora y recaudadora. Sin embargo, no se puede verificar necesariamente que exista dolo de por medio, por lo que nos encontraríamos ante una conducta culpable merecedora de una sanción administrativa.

En caso de que se verificase el dolo y el grave daño ocasionado hacia la Administración Tributaria, éste podría configurarse dentro del tipo penal de falsificación y uso de documento falso, previsto en el artículo 328 del COIP cuya sanción va de cinco a siete años de pena privativa de libertad, siendo este el verdadero delito por el cual se debería castigar de probarse el dolo.

---

<sup>77</sup> Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios. Registro Oficial 247 de 15 de julio de 2010.

- c) **Numeral 6:** “Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley”

**Análisis:** Lo mismo que en el caso anterior. El numeral cuarto del artículo 344 del CT, incluía el hoy numeral sexto del artículo 298 del COIP, con la diferencia de que el primero incluía las palabras “a sabiendas” es decir, se eliminó la actitud dolosa.

Es de conocimiento general, que muchas veces las declaraciones tributarias no las realiza el contribuyente por sí solo, sino que muchas veces las hace a través de personal auxiliar como secretaria o contador, con plena confianza de que lo harán de una manera correcta. Este numeral hace alusión más a un error que a un acto de engaño, incluso al señalar que debe de hacerse una declaración sustitutiva dentro del año siguiente a la declaración errada. Esto evidentemente no contiene el elemento de dolo, por lo que no se configuraría una defraudación, sino más bien una falta al deber objetivo de cuidado. Adicionalmente, nos enfrentamos a una interrogante: ¿El contribuyente puede evitar ser penalizado por defraudación en caso de darse cuenta dentro del año de su error? Evidentemente, no nos encontramos ante un engaño o intención maliciosa de defraudar al fisco.

- d) **Numeral 19:** “Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.”

**Análisis:** En el derogado artículo 344 del CT, numeral décimo cuarto, se prescribía lo mismo que este numeral del artículo 298 del COIP, con la diferencia de que el primero estipulaba que la obtención debía de ser no solo indebida, sino también dolosa. Actualmente se prescribe que “exista una obtención indebida” lo cual, una vez excluido el dolo, queda claro que es culposo, por la falta del deber objetivo de cuidado.

Este numeral hace referencia a los reclamos por devolución, a los cuales se les dará trámite siempre y cuando el sujeto pasivo cumpla con los requisitos del artículo 119 del Código Tributario, adicionalmente una vez cumplidos los requisitos del reclamo, se debe adjuntar la prueba que acredite el derecho a la devolución de los valores pagados en exceso o de forma indebida. Sin embargo, esto siempre debe ser solicitado por el contribuyente, más no actuado de oficio por la Administración Tributaria. Para que ésta sea susceptible de defraudación, debe comprobarse el dolo, el cual no se ve reflejado en

este numeral, por lo tanto, recae en un acto culposo que debe ser sancionado administrativamente.

### **Sección 3: Recomendaciones**

En el presente trabajo, la principal recomendación es una reforma a la ley tributaria penal. Se recomienda ampliamente que los legisladores verifiquen que el elemento del dolo se encuentre presente en todos los veinte numerales el artículo 298 que tipifica la Defraudación Tributaria, esto con miras a precautelar todos los principios constitucionales y tributarios analizados en el presente trabajo, con un énfasis especial en el principio de mínima intervención penal, ya que sí existen medidas extrapenales para castigar aquellas conductas culposas por medio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria. De la misma manera, que, de verificarse el dolo, éste afecte severamente el bien jurídico protegido por el Fisco, todo esto con miras a que no se sancione con pena medidas tan drásticas, de carácter penal, a aquellas personas naturales o jurídicas que no lo ameritan.

Se recomienda seriamente considerar la posibilidad de la declaratoria de inconstitucionalidad de los casos contenidos dentro del delito de Defraudación Tributaria que contravengan los principios constitucionales del debido proceso, luego de una revisión exhaustiva por parte de la Corte Constitucional.

Se recomienda la derogatoria de los supuestos estipulados en los numerales 4, 5, 6 y 19 del artículo 298 del COIP debido a que se van en contra del principio de mínima intervención penal y es necesaria la graduación de las sanciones, sometiéndolas a un castigo administrativo y no penal, prescribiéndolos como infracciones administrativas en el Código Tributario.

Se recomienda consolidar la facultad determinadora y sancionadora de la Administración Tributaria, con el fin de precautelar la seguridad del contribuyente y el óptimo cumplimiento de la recaudación justa de tributos.

### **4. Conclusiones**

El legislador ecuatoriano ha incurrido en el endurecimiento de penas para tratar de precautelar la recaudación de tributos que benefician al Fisco. Con la figura del delito de Defraudación Tributaria a la luz del Código Orgánico Integral Penal, se han criminalizado actos culposos que deberían tener sanciones administrativas y no penales. Se ha

inobservado varios principios constitucionales y tributarios analizados en el presente trabajo, especialmente los de Proporcionalidad, Equidad Tributaria y Mínima Intervención Penal. El objetivo del presente trabajo, ha sido identificar cuáles supuestos contenidos en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal no cumplen con uno de los elementos para que se configure el delito: el elemento subjetivo o también conocido como dolo. Éstas, derivan en actos culpables, merecedores de sanciones de índole administrativa, sin embargo se han decidido criminalizar por medio del artículo mencionado, inobservando principios relevantes en la materia, los cuales ya han sido analizados. Estos, deben derogarse del COIP e incluirse en el Código Tributario, con el fin de sancionar cada infracción con respecto a su gravedad. A su vez, en el presente trabajo se destaca el cambio positivo respecto a la intervención de la Administración Tributaria establecida anteriormente en el Código Tributario, el cual a la luz del COIP ha sido eliminado, respetando de esta manera la independencia en el ejercicio de la acción penal por parte de la Fiscalía General del Estado

El fin de la recaudación de tributos por parte de la Administración Tributaria se encuentra consagrada en el artículo 83, numeral 15 de la Carta Magna que establece lo siguiente:

“Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley.”<sup>78</sup>

Esto es importante para poder sostener el gasto público estatal. Sin embargo, el legislador olvidó cumplir con el artículo primero del mismo cuerpo legal, respecto a garantizar a los ciudadanos los derechos básicos previamente mencionados, tipificando la Defraudación Tributaria sin hacer un análisis profundo de cuáles casos recaen en el dolo y cuales recaen en una actitud culposa.

Es evidente que se prioriza más el ingreso público y no al individuo/contribuyente, quien no solo es elemento estratégico en la sociedad, sino además en la Administración Tributaria siendo éste el que aporta al Fisco. No debe perderse de vista el hecho de que el Estado debe proteger al ciudadano y dotarle de todas las garantías y el cumplimiento de éstas para que pueda ser un buen elemento dentro de la sociedad. Con la tipificación actual

---

<sup>78</sup> Artículo 83. Constitución de la República del Ecuador, 2008.

del delito de Defraudación Tributaria, el contribuyente se encuentra ante una inseguridad jurídica y vulneración de sus derechos constitucionales, analizados previamente en el presente trabajo.