

UCUENCA

Universidad de Cuenca

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

El delito de defraudación tributaria por la utilización de gastos por operaciones con empresas fantasmas en el Ecuador


Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogada de los Tribunales de Justicia de la República y Licenciada en Ciencias Políticas y Sociales

Autor:

Estefanía Carolina Luzuriaga Zea

Director:

Marlon Tiberio Torres Rodas

ORCID:  0000-0003-2247-9035

Cuenca, Ecuador

2023-06-15

Resumen

Este trabajo pretende presentar un análisis sucinto respecto de los elementos que configuran al tipo penal “defraudación tributaria”, centrándonos principalmente en la comisión de este delito a través de la utilización de gastos por contratar con empresas fantasmas, situación que hoy en día, se ha vuelto preocupante para la administración tributaria, debido al elevado nivel de la evasión tributaria así como a los escasos controles y limitaciones legales con las que se encuentra el Estado al momento de sancionar por este tipo penal; esto en razón de que, uno de los principales modus operandi para la evasión de impuestos ha sido la utilización de empresas fantasmas o inexistentes, particular que, al momento de llevarlo a la administración de justicia, presenta complicaciones y situaciones particulares de adecuación al tipo penal, por lo cual, en mucho de los casos resulta imposible sancionar a aquellas personas naturales o jurídicas, que terminan saliendo impunes frente al cometimiento de este tipo de delitos contra la administración tributaria.

Palabras clave: defraudación tributaria, delitos tributarios, empresas fantasma



El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Cuenca ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por la propiedad intelectual y los derechos de autor.

Repositorio Institucional: <https://dspace.ucuenca.edu.ec/>

Abstract

This paper aims to present a brief analysis of the elements that make up the criminal type "tax fraud", focusing mainly on the commission of this crime through the use of expenses for contracting with ghost companies, a situation that today has become a concern for the tax administration, due to the high level of tax evasion as well as the few controls and legal limitations that the State has at the time of sanctioning this type of crime; This is due to the fact that one of the main modus operandi for tax evasion has been the use of phantom or non-existent companies, which, at the time of taking it to the administration of justice, presents complications and particular situations of adequacy to the criminal type, so that in many cases it is impossible to punish those natural or legal persons, who end up getting away with this type of crime against the tax administration.

Keywords: tax fraud, tax offense, ghost companies



The content of this work corresponds to the right of expression of the authors and does not compromise the institutional thinking of the University of Cuenca, nor does it release its responsibility before third parties. The authors assume responsibility for the intellectual property and copyrights.

Institutional Repository: <https://dspace.ucuenca.edu.ec/>

Índice de contenido

1. Dedicatoria	6
2. Introducción.....	7
3. Marco teórico conceptual y marco legal.....	9
4. Capítulo 1: El ilícito tributario penal en la legislación ecuatoriana.....	9
Concepto y naturaleza	9
La infracción penal	11
El tipo penal.....	12
Funciones del tipo penal.....	13
Elementos del tipo penal	13
Tipicidad	16
Antijuridicidad.....	17
Antijuridicidad formal y material.....	18
Causas de justificación.....	18
Culpabilidad.....	21
5. Capítulo 2: El delito de defraudación tributaria tipificado y sancionado en el art. 298, numerales 13 y 14, del Código Orgánico Integral Penal	23
Elementos constitutivos del tipo penal.....	23
Elementos objetivos y subjetivos del tipo.....	24
Conducta punible.....	28
Sanciones en el delito tributario penal ecuatoriano	30
Circunstancias modificatorias del delito tributario	32
<i>Circunstancias agravantes</i>.....	32
<i>Circunstancias atenuantes</i>.....	34
6. Capítulo 3: Análisis de la sentencia No. 03281-2022-00037, seguida por el delito de defraudación tributaria, inciso 4, numerales 12, 13 y 14; respecto de la adecuación de los elementos del tipo	36
Antecedentes	36
Análisis de fondo	37
Decisión	38

7. Recomendaciones	41
8. Referencias	43

Dedicatoria

A mi padre, guía, mentor, compañero de vida y amigo, quien me ha enseñado, motivado, impulsado y dado la fuerza para seguir durante todo este camino.

A mi madre y hermana, mujeres fuertes y bondadosas, quienes me han brindado su apoyo y amor incondicional para cumplir todas mis metas.

A mi director de tesis y profesor Dr. Tiberio Torres Rodas, que con su paciencia y constancia ha hecho posible la realización de este trabajo.

Introducción

El presente trabajo de investigación tiene por objeto el estudio, recopilación y análisis bibliográfico referente al delito de defraudación tributaria al momento de generar, emitir o presentar a la administración tributaria gastos por operaciones realizadas con empresas fantasmas en el Ecuador, así como respecto a los elementos generales del delito y los elementos especiales y configurativos del tipo penal; situación que, conforme se podrá verificar del posterior análisis y conclusiones, ha causado un perjuicio económico-fiscal al estado ecuatoriano.

Es por esta razón, que es de gran relevancia identificar conceptualmente al delito tributario y, más específicamente, a la figura de defraudación tributaria entendida dentro del marco jurídico ecuatoriano, con sus respectivos elementos objetivos y subjetivos detallados en el tipo penal; así como, posteriormente analizarlo desde las distintas posturas y líneas de pensamiento relevantes de algunos juristas y doctrinarios, todo esto en contraste con la normativa penal vigente, a fin de establecer un concepto claro, completo y detallado del ilícito tributario.

En este sentido, de acuerdo a los datos oficiales publicados por el Servicio de Rentas Internas (SRI, 2018), en el 2017, incorporó a 303 empresas fantasmas nuevas al listado ya existente. “Éstas 303 empresas fantasmas detectadas, simularon transacciones por 600 millones, generando un perjuicio al Estado de aproximadamente 180 millones de dólares, con la entrega de facturas falsas a 4.192 clientes. Por otro lado, en lo que va del año 2022, existen 1044 empresas fantasmas las cuales ocasionan un perjuicio de aproximadamente 3.341 millones de dólares por emisión de facturas falsas.

Al respecto, una investigación publicada en la Revista de Economía y Política de la Universidad de Cuenca (2017) afirma que “la creación de empresas fantasmas en el Ecuador frena la recaudación tributaria en el país, ocasionando problemas para la administración tributaria, lo que provoca una disminución en la recaudación de tributos. Los impuestos constituyen el sustento básico del presupuesto gubernamental, de tal manera que al no cumplir con esta obligación se genera un déficit fiscal, lo que origina que, para cubrirlo, se creen nuevos tributos con el fin de compensar lo que no se logró recaudar por estas compañías.”

Es así que, Paredes (2015) citado en (Calderon, Garcia, & Espinoza, 2017); indica que “la Evasión Tributaria es un hecho que preocupa a todos los países del mundo, por los efectos que ha producido tales como: la disminución en los ingresos y déficit fiscal”; es por eso que, se estima que los países en desarrollo pierden cada año 100.000 millones de dólares como consecuencia de la evasión de impuestos por parte de grandes empresas.

En cuanto a Ecuador, una investigación realizada por Castro (2015), manifiesta que el gobierno ha efectuado algunos cambios tributarios en estos últimos años, considerando como principio fundamental, la igualdad. Además, busca mantener un presupuesto equilibrado, razón por la cual requiere disminuir desequilibrios, aumentar ingresos fiscales y combatir la evasión tributaria. (Calderon, Garcia, & Espinoza, 2017)

Finalmente, Arias (2010) citado en (Calderon, Garcia, & Espinoza, 2017), expresa que el Ecuador ha enfrentado varios problemas relacionados con la evasión y elusión de impuestos, como son: la constitución de empresas fantasmas, la falsa creación de gasto o crédito tributario, la sobrevaloración o subvaloración de transacciones internacionales y la ausencia de normas relativas a la fiscalidad del comercio electrónico, debido a que el gobierno le ha dado una mayor importancia a la existencia de mayores recursos petroleros que facilitan el financiamiento del presupuesto general del Estado, haciendo que la sociedad le quite importancia a los ingresos tributarios y esto permita que varias reformas tributarias no sean aprobadas por el pueblo ecuatoriano.

Marco teórico conceptual y marco legal

Capítulo 1: El ilícito tributario penal en la legislación ecuatoriana

Concepto y naturaleza

La jurista ecuatoriana Dra. Maritza Pérez Valencia, en su libro “El derecho tributario penal ecuatoriano: el ilícito tributario y su sanción” (Perez Valencia, 2021) analiza varios conceptos de ilícito tributario de diversos autores, entre los cuales menciona:

En el caso del delito tributario, cuya naturaleza de corte económico obedece a la existencia de dolo en los hechos tipificados como infracción, tiene singular importancia cuando se resaltan sus elementos, eso es: dolo, incumplimiento de normas tributarias, 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 (...) (Perez Valencia, 2021, pág. 114).

Por su parte, Dr. Leonardo Andrade citado en (Perez Valencia, 2021) manifiesta: “el delito tributario está caracterizado por la existencia de la intención y voluntad de violar la ley así como de evadir la obligación tributaria, por lo que podemos decir que el delito tributario, al igual que el delito común, tiene elementos similares como: el acto, la tipicidad, la antijuridicidad, la culpabilidad y la punibilidad.”

Siguiendo la misma línea de pensamiento, para el jurista Mestre Delgado citado en (Perez Valencia, 2021), el ilícito tributario “es una violación al deber de solidaridad, consistiendo en la elusión del pago de sumas que deberían ser utilizadas a favor de la colectividad, de tal manera que esta actitud evasiva constituiría un obstáculo para la consecución de los fines estatales de carácter social.”

Es así que, Fernando Pérez Royo en (Perez Valencia, 2021), señala que: "En el Derecho Tributario debe tenerse en cuenta que el sujeto eventualmente infractor es normalmente una persona que se encuentra ligada a la Administración, bien como deudor de la prestación tributaria, bien como titular de otras situaciones de deber o de sujeción a las potestades de la propia Administración Tributaria"

Volviendo a la línea de pensamiento anterior, la Dra. Pérez Valencia hace un análisis respecto a la naturaleza del delito fiscal, manifestando que existen dos posiciones:

Por un lado se considera la naturaleza delictiva del delito fiscal debido a la dependencia del resultado de la acción prevista en el tipo de la configuración de las leyes tributarias, el tipo penal en blanco, pues es un delito en esencia abierto, es decir, solo se completa cuando se lee conjuntamente con las leyes fiscales que llenan su contenido. Mientras, por otro, se puede mirar la naturaleza del delito tributario como un elemento normativo del tipo, por el resultado típico del fraude fiscal, por lo que se trata mas bien de un tipo penal completo. (Perez Valencia, 2021, p. 115)

Y, finalmente concluye sosteniendo que: “debemos decantarnos mas bien, por la de su naturaleza de delito de comisión y en parte de omisión (...), en general, el delito tributario es un delito de resultado”.

Al respecto, Carlos María Folco citado en (Rezzoagli), refiere que: “Efectivamente, el incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre Hacienda y los contribuyentes constituye lo que se ha denominado “ilícito tributario”. Mientras que, por otro lado, el jurista Ríos Granados lo define como la “vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”.

Ahora bien, se debe determinar que, la naturaleza del ilícito tributario radica también en su diferenciación respecto a las infracciones administrativas, llámese contravenciones o faltas reglamentarias, en este sentido, la Dra. Perez Valencia citando al jurista Heinz Mattes, sostiene que: “la naturaleza de las cosas sobre la base de que, mientras en los primeros (delito) el contenido material del injusto se encuentra en el daño, concreto y medible, inferido a un bien jurídico, en las infracciones o contravenciones administrativas se esta ante la violación del deber de obediencia”.

Concluyendo la idea anterior, la Dra. Perez Valencia al citar el *Fallo de Recurso de Casacion 1376-2013 (Davila Calderón - SRI)* indica: “Por tanto, el delito tributario se distingue de otros tipos de delitos, así como de los otros tipos de infracciones penales tributarias, por el elemento sustancial del dolo y del ejercicio de la actividad judicial en el proceso; esto en cuanto a las infracciones administrativas; en cambio, con otro tipo de delitos, su característica deriva de su esencia, principalmente económica de participación en el PGE y de la Hacienda Pública.”

Es así que, el Dr. Bruno Ariel Rezzoagli, citado en (Perez Valencia, 2021, pág. 23) al hacer referencia a la naturaleza jurídica del ilícito tributario sostiene que: “los ilícitos fiscales son manifestación del derecho que tiene el Estado de sancionar a aquellos sujetos que infringen las normas tributarias”, y a su vez, al referirse entre la diferencia entre infracción administrativa

y delito menciona: “la diferenciación entre uno y otra va a determinarse por el nivel de protección que el legislador desee otorgarle al interés jurídico tutelado, es decir, sus diferencias no son ontológicas.”

No obstante, menciona el autor ut supra (Rezzoagli) que: “hay autores que afirman que, en esta materia, los más graves comportamientos deben tipificarse siempre como delitos tributarios, dado que la infracción fiscal al lesionar los bienes que pueden reputarse fundamentales para la convivencia humana y la paz social, no resulta exagerado postular una protección de índole penal para los mismos.”

Sin embargo, el mismo autor cita a otro sector de la doctrina representado por el jurista mexicano Miguel Angel García quien considera que: “otro sector de la doctrina atendiendo a los denominados tipos legales mixtos o ambivalentes, considera que por su gravedad, el ilícito tributario puede ser calificado como infracción y delito (Rezzoagli, p. 2).”

Es así que, una vez que se ha conceptualizado el ilícito tributario en su definición general y acorde a su naturaleza jurídica, es importante precisar el concepto de defraudación tributaria que nos ocupa, separándolo de la figura más general de “evasión fiscal”. Al respecto, en palabras del autor Carlos María Folco, la defraudación tributaria constituye una especie dentro del género de la “evasión” y tiene como elemento esencial configurativo la concurrencia del dolo.

“Por lo tanto, siempre que exista defraudación fiscal habrá evasión, mientras que cuando exista evasión no necesariamente habrá defraudación fiscal, dado que muchas veces pueden evadirse impuestos por culpa o mera negligencia, esto es, sin intencionalidad alguna.” (Carlos María Folco, “El fenómeno de la evasión fiscal”, op. cit., p. 17.)

Así, siguiendo la línea del Dr. Rezzoagli quien cita a la Dra. Gabriela Rios Granados en su texto “*Delitos Tributarios*”, sus elementos constitutivos son los siguientes: a) engaño o aprovechamiento de errores; b) omisión de pagar un tributo de manera total o parcial; c) consecución de un beneficio indebido; d) nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido.

La infracción penal

Ahora bien, debemos partir de la idea que, en el Ecuador rige la teoría finalista de la acción, la cual sostiene que: “el sustrato de la persona pertenece a la esfera ontológica, y tiene como componentes ónticos la capacidad de actuar de modo final, esto es, de dirigir su actividad de modo consciente a una meta” (Donna, Derecho Penal, Parte General, 2008).

Así como, desde el punto de vista del Welzel citado en (Donna, Derecho Penal, Parte General, 2008), quien al referirse a la “finalidad” manifiesta que: “el carácter final de la acción se basa en que el hombre gracias a su saber causal puede prever, dentro de ciertos límites, las consecuencias posibles de su actividad, ponerse, por tanto, fines diversos y dirigir su actividad, conforme a su plan, a la consecución de estos fines.”

En el marco de esta teoría, el sistema finalista se verifica en la normativa penal ecuatoriana, específicamente en el art. 18 del Código Orgánico Integral Penal, mismo que, conforme manifesté en líneas anteriores, concibe a la infracción penal – entendiéndose a ésta como delito – de la siguiente manera:

Art. 18.- Infracción penal.- Es la conducta típica, antijurídica y culpable cuya sanción se encuentra prevista en este Código.

De acuerdo a citada norma, la infracción penal está configurada por tres elementos: *conducta típica, antijuridicidad y culpabilidad*, al respecto, podemos identificar que éstos, constituyen un requisito sine qua non para que se configure el delito, razón por la cual, nos corresponde analizar aquellos toda vez que, los mismos, conforman a todos los delitos y, en este caso, serán los mismos que deban concurrir a fin de que se configure un delito de carácter tributario.

Con estos antecedentes, en este acápite pondré especial énfasis en la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad como elementos configurativos de todo delito, a fin de sentar las bases conceptuales y normativas para comprender mejor al ilícito tributario y analizar sus elementos, tanto objetivos como subjetivos, así como sus implicaciones en nuestra legislación ecuatoriana.

El tipo penal

En primer lugar, es importante distinguir el concepto de “tipo” y “tipicidad”, tipo es un dispositivo insertado en la ley penal, a través del cual se describe la conducta punible, violatoria de la norma. La tipicidad en cambio es una característica de la acción, en virtud de la cual, ésta encuentra adecuación en un tipo penal, es decir, coincide con la descripción efectuada por el legislador en el tipo penal (Donna, Derecho Penal, Parte General, 2008).

Por otra parte, para Welzel, “el tipo es una figura conceptual que describe mediante conceptos, formas posibles de conducta humana, la norma prohíbe la realización de estas formas de conducta. Si se realiza la conducta descrita conceptualmente en el tipo de una norma prohibitiva, esta conducta real entra en contradicción con la exigencia de la norma.” Citado en (Villanueva, 2004)

En cambio, para el jurista Maurach, “el tipo es la descripción terminante de una determinada conducta humana antijurídica. El tipo es, por lo tanto, en primer lugar, acción tipificada por la ley en una figura legal.” Citado en (Villanueva, 2004).

Finalmente, Donna define de manera clara y precisa a la conducta típica diciendo que: “es aquella que se corresponde con la descripción de un tipo penal determinado, pero que, al mismo tiempo resulta contraria a la norma prohibitiva o al mandato que siempre se encuentra implícita en la ley penal” (Donna, Derecho Penal, Parte General, 2008).

Funciones del tipo penal

- a) **Función de garantía:** Hace referencia a la necesidad de que la conducta se encuentre prevista en un tipo, para afirmar la responsabilidad penal, toda vez que aquello, constituye uno de los límites más importantes al poder punitivo del estado (Donna, p. 363).
- b) **Función seleccionadora:** Esencialmente hace referencia al hecho de que, permite determinar de forma rápida cuáles son los comportamientos humanos penalmente relevantes.
- c) **Función motivadora:** Finalmente, a criterio de (Donna, p. 365), mediante los tipos penales se indica a los ciudadanos cuáles son las conductas prohibidas y se advierte que su comisión llevara aparejada la imposición de la pena, es decir, permite motivar las conductas de los individuos y que éstos ajusten su comportamiento a las prohibiciones y mandatos con el fin de proteger los bienes jurídicos fundamentales de la sociedad.

Elementos del tipo penal

Una vez conceptualizados y desarrollados los conceptos de *tipo* y *tipicidad*, corresponde entonces, analizar los elementos del tipo penal, esto con la finalidad de centrar nuestro análisis concretamente en aquellos elementos que configuran el delito de defraudación tributaria.

En este sentido, previo a analizar los elementos del tipo, es preciso identificar desde que teoría de la doctrina se lo realiza, por cuanto, existen diversas posturas que consideran ciertos elementos del tipo frente a otras que no lo hacen. Es por ello que, como habíamos mencionado en líneas precedentes, existen dos tendencias marcadas, los defensores de la **teoría causalista de la acción** y, los de la **teoría finalista de la acción**. Por tanto, dependiendo del criterio de uno y otro, los elementos del tipo podrán variar.

Para los primeros, el delito se configura por elementos tales como la acción, la antijuridicidad, incluido el tipo y la culpabilidad; en tanto que los segundos separan al tipo de la antijuridicidad y analizan a éstos como dos elementos distintos del delito (Villanueva, 2004).

Con respecto a aquello, para Muñoz Conde, “los elementos esenciales de tipo penal son el sujeto activo, la acción y el bien jurídico”, citado en (Villanueva, 2004).

Por otra parte, según (Villanueva, p. 102), con una tendencia adecuada a la teoría final de la acción, Jescheck considera al tipo con un origen emanado de la conjunción de los elementos que fundamentan el contenido del injusto de la correspondiente especie de delito e identifica como pilares básicos de éste a:

- a) el bien jurídico;
- b) el objeto de la acción;
- c) el autor, y
- d) la acción.

Siguiendo la misma línea de ideas, manifiesta que, otros autores como Maurach, Roxin, Mir Puig, Rodríguez Devesa, Cerezo Mir, interpretan en el sentido de caracterizar al tipo penal con los siguientes subconjuntos:

- a) el deber jurídico penal;
- b) el bien jurídico;
- c) el sujeto activo;
- d) el sujeto pasivo;
- e) el objeto material;
- f) la voluntad dolosa o culposa, la actividad o inactividad corporal, el resultado material, los medios, las referencias de tiempo, espacio y ocasión.

Finalmente, el citado autor concluye sosteniendo que:

A nuestro modo de ver, los elementos del tipo penal, aluden a aspectos de subjetividad, normatividad y descriptividad, en términos amplios, sin embargo, en particular, guardan un contenido vinculado íntimamente a los conceptos de acción,

sujeto activo, sujeto pasivo, bien jurídico, objeto material, dolo, culpa, actividad o inactividad corporal, resultado, medios y referencias de tiempo, lugar u ocasión.

En el marco de lo antes mencionado, se puede describir concretamente los cuatro elementos centrales que abarcan los demás que configuran al tipo penal, éstos son, elementos normativos, elementos subjetivos, elementos objetivos y elementos descriptivos, conforme se detalla a continuación:

Elementos normativos

Los elementos normativos son aquellos que requieren valoración por parte del intérprete o del juez que ha de aplicar la ley. Esta valoración puede proceder de diversas esferas y tener por base tanto a lo radicado en el mundo físico como perteneciente al mundo síquico.

Es decir, este tipo de elementos se refieren a hechos o circunstancias que sólo pueden pensarse e imaginarse bajo el presupuesto lógico de una norma, por lo que incluyen los conceptos jurídicos propios, los conceptos referidos a valor y los conceptos referidos al sentido. Rodríguez, José María citado en (Villanueva, 2004, p. 104).

Elementos subjetivos

De acuerdo con Mir Puig, citado en (Villanueva, 2004), “la parte subjetiva del tipo se haya constituida siempre por la voluntad, dirigida al resultado (en los delitos dolosos de resultado), o bien, a una sola conducta (en los delitos imprudentes y en los de mera actividad), y a veces por especiales elementos subjetivos.”

Mientras que, el jurista José María Rodríguez, afirma que, “los elementos subjetivos pertenecerán al mundo síquico del agente o de un tercero, en tal virtud, los identificaríamos a nivel de intangibles, inmateriales, pero perceptibles por medio de los sentidos.”

Asimismo afirma, “*son elementos subjetivos concretamente referidos al dolo los expresados con las palabras “maliciosamente, voluntariamente, intención de matar, intención de causar aborto”* (Villanueva, p. 105).

Es así que, el autor concluye manifestando que:

Los elementos subjetivos son las especiales cualidades internas, intelectuales o intangibles que exige el tipo penal al sujeto activo, en algunos casos de necesaria presencia como es el caso de la voluntabilidad y la imputabilidad, y en otros con un carácter variable siendo tal el caso del dolo o la culpa, y el animus en el sujeto activo.

Elementos objetivos

Esencialmente, la parte objetiva del tipo abarca el aspecto externo de la conducta. Los elementos objetivos podemos entenderlos como aquellos que proceden del mundo externo perceptible por los sentidos, es decir tiene la característica de ser tangibles, externos, materiales, por lo que también podríamos decir que son objetivos los que representan cosas, hechos o situaciones del mundo circundante. Arigabay Molina, José, citado en (Villanueva, 2004, p. 106).

Y concluye manifestando que, *“los elementos objetivos, serán las exigencias de índole material, externo o material previstas por el tipo penal.”*

Elementos descriptivos

En este sentido Villanueva sostiene que, los elementos descriptivos podemos considerarlos conceptos tomados del lenguaje cotidiano o de la terminología jurídica que describen objetos del mundo real, pero que necesariamente son susceptibles de una constatación fáctica, por lo que pueden entenderse como “descriptivos”, aunque la precisión de su exacto contenido requiera la referencia a una norma y manifiesten, así, un cierto grado de contenido jurídico. (2004, p. 106).

Tipicidad

El Código Orgánico Integral Penal vigente en el Ecuador, al referirse a la tipicidad únicamente expresa lo siguiente: **“Art. 25.- Tipicidad.-** *Los tipos penales describen los elementos de las conductas penalmente relevantes.”*

Ahora bien, en cuanto a la tipicidad encontramos que, se puede entender como la adecuación de los elementos y presupuestos del delito con los presupuestos y elementos incluidos en el particular tipo penal incluido en la ley (Villanueva, 2004).

Es así que, según José María Rodríguez citado en (Villanueva, 2004):

“Cuando hablamos de tipicidad queremos decir que la conducta está tipificada, que es típica, esto es, que reúne las condiciones exigidas por un tipo, por lo que la teoría de la tipicidad habrá de reducirse a la teoría del tipo, lo cual resulta explicable a la luz del carácter de presupuesto que guarda el tipo en relación con la tipicidad, es decir, no es dable ésta a falta del tipo (Pg. 97).”

Es por ello que, es preciso realizar una breve referencia a lo que algunos autores plantean respecto de la tipicidad. El jurista argentino Donna (2008) menciona que: “La primera etapa

consiste en determinar si se ha realizado o no un hecho que constituya un ilícito penal, lo que supone que la conducta sea típica y además antijurídica, es decir, contraria al orden jurídico.”

Y a su vez, sostiene: “Para que lo injusto penal se configure, es necesario que la acción desarrollada por el autor coincida con la descrita en algún tipo penal (tipicidad) y que además de ello no se encuentre expresamente autorizada por el ordenamiento jurídico, es decir, que no se encuentre presente ninguna causa de justificación (antijuridicidad).”

Antijuridicidad

Ahora bien, inicialmente, según el criterio de algunos juristas recogido por (Donna, p. 374):

La tipicidad únicamente significaba que la conducta se adecuaba a la descripción de un tipo penal, pero sin ningún significado de antijuridicidad. Tipicidad y antijuridicidad eran elementos distintos e independientes de la teoría del delito, que se mantenían absolutamente separados.

En este sentido, conforme fue desarrollando la doctrina, surgió la presunción de que la acción típica es antijurídica, salvo que excepcionalmente concurra una causa de justificación.

Esta tendencia, de acuerdo con (Donna, p. 375), tiene especial importancia en la actualidad, de modo que la mayoría de la doctrina considera que el tipo penal constituye un indicio de antijuridicidad.

Es así que, esta forma de concebir la relación entre el tipo penal y la antijuridicidad tiene la siguiente consecuencia fundamental: debe admitirse que la acción típica pueda no ser antijurídica, y ello es lo que ocurre cuando concurre alguna causa de justificación. (Donna, 2008, p. 376)

A pesar de aquello, surgen diferencias fundamentales entre el tipo y la antijuridicidad, precisamente al referirnos a sus consecuencias jurídicas, entonces, mientras una conducta justificada se encuentra autorizada para el ordenamiento jurídico y, por lo tanto, debe ser soportado por quien se ve afectado por ella; una conducta atípica es simplemente una conducta que no ha sido declarada “punible” por el derecho penal (Donna, p. 378).

En este sentido, (Donna, 2008) en su estudio de la teoría general del delito, sostiene que, “la cuestión de la teoría de la antijuridicidad, en relación con la teoría del tipo, ella se convierte en una teoría de la juridicidad en el sentido de que se analizan aquellas circunstancias que, pese a que la acción del autor realiza un tipo penal, no son antijurídicas por estar justificadas por el derecho.”

Por otra parte, Bacigalupo citado en (Donna, 2008, p. 9), afirma que: “así como el tipo comprende solo las circunstancias de hecho que fundamentan el ilícito, el nivel valorativo de la antijuridicidad comprende los presupuestos de la exclusión del ilícito: las llamadas causas de justificación”

Antijuridicidad formal y material

Ahora bien, corresponde hacer una breve mención a lo que parte de la doctrina ha denominado antijuridicidad formal y material, sobre todo, con especial relevancia hoy en día frente a los delitos de riesgo o peligro abstracto. Y, en este sentido, Roxin citado en (Donna, 2008, p. 17), otorga un concepto claro, manifestando que:

Una acción es formalmente antijurídica, en la medida en que contraviene unan prohibición o mandato legal; y es materialmente antijurídica en la medida en que en ella se plasma una lesión de bienes jurídicos socialmente nociva y que no se puede combatir suficientemente con medios extrapenales.

De igual manera, el jurista Franz v. Liszt, uno de los precursores de esta distinción, afirmaba que: “Materialmente antijurídica es la acción como conducta socialmente dañosa (...), La acción antijurídica es (...) lesión o puesta en peligro de un bien jurídico” Citado en (Donna, 2008, p. 18).

Finalmente, Jescheck y Weigend recurren al significado práctico del concepto de antijuridicidad material, brindando un alcance mayor, sosteniendo que:

La antijuridicidad material es un punto de orientación para el legislador y “el pensamiento director de los órganos de persecución cuando busca la disposición penal aplicable al caso concreto.” Además, permite graduar el injusto de acuerdo con su gravedad para la determinación de la pena y una interpretación de los tipos de acuerdo con los fines y valores que tienen como base. Citado en (Donna, Derecho Penal, parte general., 2008)

Causas de justificación

Con estos antecedentes, corresponde entonces detallar y conceptualizar brevemente las causas de justificación o causas de exclusión de la antijuridicidad, como se les conoce.

Al respecto, algunos autores consideran que, si bien cada causa de justificación tiene su propio fundamento, existen elementos comunes a todas ellas, éstos son:

1. El cumplimiento de los requisitos de una causa de justificación tiene como consecuencia que desaparezca la antijuridicidad.
2. En consecuencia a lo anterior, la conducta es lícita para el ordenamiento jurídico.
3. Toda causa de justificación concede un verdadero derecho al titular, que en determinadas circunstancias puede hacerlo valer mediante la fuerza, dentro de los límites legales.
4. Toda participación supone una acción típica y antijurídica; sin embargo, no hay posibilidad de participación punible en un hecho justificado.

Ahora bien, una vez que hemos descrito sus puntos en común, pasemos a analizar cada una de ellas con sus particularidades.

Legítima defensa

En palabras de Donna, el fundamento de la legítima defensa se deriva de la necesidad. Y asimismo, en palabras de Manzini citado en (Donna, p. 131), “la legítima defensa privada representa, en definitiva, una delegación hipotética y condicionada de la potestad de policial que el estado hace al individuo por razones de necesidad, cuando reconoce, no poder prestar eficazmente su protección.”

El citado autor, la define entonces de la siguiente manera: “Constituye, así, una forma de ejercicio privado autorizado por la función pública.”

En este sentido, en palabras de Donna, “para que la defensa sea legítima es necesario que concurren tres circunstancias señaladas por la ley. Si una de ellas no se presenta en el caso, el autor debe ser castigado y la eximente no lo ampara”

El primero de los requisitos es la agresión ilegítima. Al respecto, el citado autor, sostiene que, la agresión concurre cuando el individuo acomete a otro con vías de hecho que amenazan con inferirle de inmediato un perjuicio corporal.

Es así que, manifiesta que no es necesario que se llegue a la lesión corporal, no es indispensable que se toque al agredido, sino que, basta la iniciación del ataque. Hasta este punto, es preciso mencionar, que no basta únicamente la agresión, sino que ésta sea ilegítima, es decir, ejercida sin derecho.

Ahora bien, otro aspecto a tomar en consideración dentro de los criterios de la legítima defensa, es la unidad de tiempo en las circunstancias.

Entonces, a decir de (Donna, p. 133), las circunstancias no pueden separarse. Ellas deben concurrir juntas, y su examen tiene que ser correlativo, siendo preciso tener en cuenta todos los antecedentes y detalles, tanto personales como de hecho, en cada caso que se presente.

Esta situación se evidencia al momento de verificar los tres requisitos previamente mencionados, puesto que, dos de ellos -la agresión y la respuesta con un medio racional- a efectos de impedirle o repelerla, tienen que producirse en el mismo acto, es decir, si el agredido se ausenta y vuelve mas tarde a contestar, su situación de legitimidad desaparece.

Donna, sostiene entonces que, “es indispensable que no exista un intervalo entre la agresión ilegítima y la contestación adecuada.”

Finalmente concluye manifestando que: “Se entiende, no obstante y de manera genérica, que sin perjuicio de considerar los antecedentes de conjunto, los requisitos de la ley se estiman considerando que deben concurrir en un acto, en un lugar y en un tiempo determinado”

Estado de necesidad justificante

Existe, por otro lado, el estado de necesidad justificante como causa de exclusión de la antijuridicidad, siendo esta, una fundamentalmente distinta a la legítima defensa antes detallada.

Al respecto Jiménez de Asúa citado en (Donna, 2008, p. 165), sostiene que:

Mientras en la legítima defensa el conflicto surge entre el interés ilegítimo del agresor (matar, robar, violar, etc.), y el bien jurídicamente protegido esta atacado (vida, propiedad, honor, libertad, etc.), en el estado de necesidad, stricto sensu, el conflicto se produce entre los intereses legítimos, procedentes de dos bienes jurídicos, igualmente protegidos por las leyes.

De igual manera, von Liszt citado en (Donna, p. 165), sostiene que: “los actos de legítima defensa se dirigen a defender o restablecer el derecho frente a la injusticia, mientras que quien actúa en estado de necesidad pretende salvaguardar un derecho a costa de otro derecho”

En el mismo sentido, el autor citado ut supra, defiende el siguiente concepto: “el estado de necesidad es una situación de peligro actual de los intereses protegidos por el derecho, en la cual no queda otro remedio que la violación de los intereses de otro, jurídicamente protegidos.” (Donna, 2008)

De este modo, continua (Donna, p. 269), para que se pueda hablar de estado de necesidad se requiere que el mal grave e inminente no sea evitable por otro procedimiento menos perjudicial. Y concluye diciendo que: “el estado de necesidad tiene que tener, como dice el Tribunal Supremo, un carácter absoluto.”

En consecuencia, del análisis de estas causas de exclusión de la antijuridicidad se extrae que, las mismas, no son procedentes ni jurídicamente aplicables en delitos contra la administración tributaria, puesto que, conforme se verifica en párrafos anteriores, para que se configuren dichas causas, debe concurrir ciertos elementos, como lo son la agresión ilegítima que pueda significar una amenaza real y corporal contra el individuo, en el caso de la legítima defensa. O en el caso del estado de necesidad un estado de peligro entre dos bienes jurídicamente protegidos, con lo cual, la defraudación tributaria no puede ser aplicable a dichos casos.

Culpabilidad

Es preciso mencionar en este punto, que conforme ha ido evolucionando la teoría de delito, también lo han hecho los elementos que la conforman así como ciertos criterios jurídicos y conceptuales. Es por ello que, según la teoría causal de la acción, el dolo era una especie de la culpabilidad junto con la imprudencia y; esto estaba representado por lo que se llamo la teoría psicológica de la culpabilidad, la cual afirmaba que: “La culpabilidad era entendida como la mera relación psíquica o psicológica entre el autor y el resultado, con dos especies, la dolosa y la imprudente.” (Donna, p. 506)

Es así que, concluye el autor que, de acuerdo con esta teoría queda claro que el dolo formaba parte de la culpabilidad, por lo cual, resultaba imposible diferenciar en la estructura del delito el problema del conocimiento de los elementos del tipo penal, de la conciencia de la ilicitud. Es decir, el dolo debía abarcar tanto la conciencia de los elementos objetivos del tipo penal como la ilicitud o antijuridicidad de la conducta.

Sin embargo de aquello, surgió la teoría neoclásica del delito, en la cual, en palabras de (Donna, p. 507), determinados elementos subjetivos del delito fueron desligados de la culpabilidad para ser presupuestos del ilícito. Es decir, afirma Donna, que la teoría neoclásica considero indispensable la presencia de ciertos elementos subjetivos en la descripción del tipo penal.

Entonces, concluye Donna, si aceptamos que el tipo penal se integra con un tipo objetivo y también con un tipo subjetivo, es claro que el dolo, automáticamente, deja de ser un elemento de la culpabilidad y se transforma en un elemento fundamental del tipo penal.

Por otra parte, de acuerdo con la teoría de la culpabilidad, el dolo no constituye un elemento de la culpabilidad sino de la tipicidad. Es decir, por una parte el conocimiento de los elementos objetivos del tipo como un problema propio de lo injusto típico, es decir, de la tipicidad; y por la otra, la conciencia de la ilicitud o antijuridicidad de la conducta como una cuestión que debe analizarse recién en la culpabilidad (Donna, Derecho Penal, Parte General, 2008).

Es en este punto en el cual (Donna, p. 531), sostiene la principal diferenciación entre el dolo y la culpabilidad, pues manifiesta que: “en la culpabilidad es suficiente con una conciencia “potencial” de la ilicitud, pues basta con que el autor haya podido advertir la antijuridicidad de su hecho para fundar el juicio de reproche.”

Es por ello que, a criterio de (Donna, Derecho Penal, Parte General, 2008), una vez hecha la distinción, sostiene que, “el error de tipo es aquel que afecta el conocimiento de los elementos objetivos del tipo penal, y por lo tanto, elimina el dolo de la conducta. El error de prohibición, en cambio, únicamente afecta la conciencia de la ilicitud y es un problema exclusivo de la culpabilidad.”

Ahora bien, en cuanto a la culpabilidad en los delitos de carácter tributario, una figura jurídica importante que considera Calvo Ortega (2009) es el establecimiento de la presunción de buena fe de los sujetos pasivos en su actividad tributaria, lo cual tiene una importancia notable sobre la culpabilidad.

Al respecto, para Villegas (2002) la defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención maliciosa de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras propensas a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos.

Es importante destacar que, conforme los criterios de los citados autores, una vez que se verifique la adecuación tanto de los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal, así como se efectúe el juicio de reproche al autor, mediante el cual, se deseche la presunción de buena fe de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, estaríamos hablando efectivamente de la imputación de un ilícito tributario. (Ramírez Pérez, Luzardo Ocando, Molina Espinoza, & Luzardo, 2014).

Capítulo 2: El delito de defraudación tributaria tipificado y sancionado en el art. 298, numerales 13 y 14, del Código Orgánico Integral Penal

Una vez que se ha esbozado en términos generales, el concepto, naturaleza y elementos configurativos de conducta típica según el Código Penal ecuatoriano, corresponde analizar de manera específica al delito tipificado y sancionado en el art. 298 del Código Orgánico Integral Penal, esto es, el delito de defraudación tributaria, con sus correspondientes elementos constitutivos del tipo, sean estos objetivos y subjetivos; así como las demás circunstancias que rodean dicha infracción.

Al respecto, el tipo penal previsto en el artículo 298 prevé distintas circunstancias o mecanismos a través de los cuales se puede configurar la infracción, no obstante, para el desarrollo de este tema, es preciso hacer énfasis únicamente en los numerales 13 y 14. Éstos son:

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

13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

Elementos constitutivos del tipo penal

Conforme ya se desarrolló de manera sucinta en líneas anteriores, existen ciertos elementos de carácter objetivo, subjetivo, normativo y descriptivo que configuran al tipo penal; no obstante, en vista de que ya hemos descrito en términos generales cada uno de ellos, corresponde centrar nuestro análisis en aquellos elementos objetivos y subjetivos que conforman al delito de defraudación tributaria específicamente.

A criterio de (Donna, 2008, p. 403): “el tipo penal es un dispositivo que describe la conducta punible y contraria a la norma y el conjunto de condiciones objetivas o subjetivas que el legislador quiso exigir específicamente respecto de ese delito concreto.”

Elementos objetivos y subjetivos del tipo

Bien jurídico protegido

En materia penal, existen diversas posturas al momento de conceptualizar al bien jurídico protegido dentro de un sistema normativo o legal, en este sentido el autor español Mir Puig sostiene que:

Mientras que el concepto político-criminal de bien jurídico hace depender la legitimidad de una norma penal de que sirva a la protección de valores merecedores de protección, la concepción de Jakobs en cierto modo invierte este punto de partida, y convierte a la norma per se en un objeto legítimo de protección: de instrumento, que ha de ser legitimado por su fin, la norma pasa a ser un fin legitimador por sí mismo.

Es así que, a criterio del jurista Claus Roxin, respecto del entendimiento de los bienes jurídicos protegidos, sostiene:

La misión del Derecho penal está en asegurar a sus ciudadanos una convivencia libre y pacífica, garantizando todos los derechos establecidos jurídico-constitucionalmente. Si esta misión es denominada, a modo de síntesis, protección de bienes jurídicos, por bienes jurídicos han de entenderse todas las circunstancias y finalidades que son necesarias para el libre desarrollo del individuo, la realización de sus derechos fundamentales y el funcionamiento de un sistema estatal edificado sobre esa finalidad.

Con estos antecedentes y, de acuerdo a la doctrina, corresponde estudiar los bienes jurídicos protegidos con respecto a los delitos tributarios. Y es así que, una de las diferencias fundamentales entre el delito penal en general y el delito tributario, esta relacionada con los bienes jurídicos que se protegen; en el primer caso, los bienes protegidos tienen relación directa con los derechos del ser humano como la vida, integridad, propiedad, etc., mientras que; cuando hablamos de delitos tributarios prioritariamente se protegen derechos o bienes materiales relacionados con el estado, como lo son la economía estatal, el fisco y, en general, los recursos del estado.

En este contexto, la Dra. Pérez Valencia (2021), sostiene que, en el ilícito tributaria no se habla de bien jurídico protegido, sino de los intereses públicos protegidos por leyes tributarias, que tienen relación fundamental con el hecho de que la administración tributaria cumpla sus facultades. Desde este punto de vista, las faltas son mas graves o menos graves, dependiendo de la capacidad de la administración de poder cumplir su función.

Con base en lo antes mencionado, el criterio de la jurista ecuatoriana difiere de los autores citados en líneas precedentes al manifestar que: “ tanto la protección de la actividad mima de la administración, como la recaudación de los tributos tienen que ver directamente con la ejecución de facultades administrativas, que no son propiamente bienes protegidos, sino que se refiere mas bien a un interés público protegido.”

Por esa razón, algunos autores señalan que, quien aparece como víctima de la infracción tributaria, en un primer momento, es la sociedad o colectividad de un estado. Concluye la jurista ecuatoriana Pérez Valencia, entonces, reconociendo que según esta teoría, el bien jurídico protegido en el derecho tributario penal, al igual que en el ilícito penal, es la garantía de los derechos de las personas o de sus bienes, sean estos materiales o inmateriales.

Finalmente, recalca la importancia del bien jurídico protegido como elemento básico en el delito tributario, toda vez que, ineludiblemente la violación de las normas tributarias va a afectar los intereses generales y patrimoniales del Estado.

Es así que, el bien jurídico protegido es el elemento central de la construcción de la norma y tipo penal; y punto de partida para comprender el ilícito tributario.

Sujetos pasivo y activo

En este acápite, nos referimos específicamente a los elementos objetivos del tipo, en este caso del tipo penal “defraudación tributaria”, siendo uno de ellos, el sujeto activo y pasivo del ilícito. En este sentido, se entiende como los sujetos o individuos que participan en él, ya sea como actor o como ofendido.

En palabras del jurista colombiano Vega Arrieta el sujeto activo es aquel sujeto que dentro de la oración gramatical llamada tipo realiza la conducta activa u omisiva. El sujeto activo lo hay de dos clases, el sujeto activo determinado o calificado y el sujeto activo indeterminado o no calificado, lo que clasifica al tipo penal en especial o común respectivamente. Siendo el sujeto activo determinado, aquel que sí requiere una característica o calificación. (2016)

Por tanto, en nuestro caso en concreto, es decir, en el delito de defraudación tributaria, el sujeto activo es determinado, por cuanto, comete la infracción únicamente quien es el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias.

Por otro lado, el sujeto pasivo según Antollicei, citado en (H. Vega Arrieta, 2016), “*es el titular o portador del interés cuya ofensa constituye la esencia del delito*”, tomando en consideración que es importante entender que el sujeto pasivo no es sobre quien recae la acción, porque como más adelante se verá esa es una característica del elemento objeto material.

Entonces, el *sujeto activo* es aquel que realiza la conducta que normativamente se considera como prohibida, sea de acción o de omisión, mientras que el *sujeto pasivo* es aquella persona o ente cuyo bien jurídico fundamental fue lesionado o puesto en peligro con el comportamiento del sujeto activo (UNAM, 2014).

Según la jurista Miriam Gómez Casas, en la obligación tributaria existen dos tipos de sujeto, el primero es el llamado sujeto activo, cuya función es la recaudación de impuestos; el segundo tipo es el sujeto pasivo, el cual tiene a su cargo el cumplimiento de las obligaciones fiscales y así la contribución al gasto público (Casas, 2020).

Es así que, Miguel Bajo y Silvana Bacigalupo citados en (Perez Valencia, 2021, p. 147) señalan que: “*solo puede ser sujeto activo el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal*” (pg. 147).

Por tal motivo, es importante mencionar quiénes son sujetos pasivos de la obligación tributaria según la legislación ecuatoriana, es así que, de acuerdo al artículo 24 del Código Orgánico Tributario, son sujetos pasivos los siguientes:

Art. 24.- Sujeto pasivo.- *Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.*

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.

Con ello, se pone en evidencia la especificidad del sujeto activo del delito que tiene la particularidad de ser el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias. (Pérez Valencia, 2021)

Finalmente, con relación al sujeto pasivo del ilícito tributario, éste sería la Administración Tributaria, entendiéndose en términos generales al Estado, pues es quien recibe el perjuicio o el daño.

Verbo rector

En palabras del jurista colombiano Arrieta (2016), verbo rector es el que rige la oración gramatical llamada tipo. Es de advertir que un tipo penal siempre tiene verbo rector. Si un tipo

penal tiene un solo verbo rector, se le denomina tipo penal elemental y será compuesto cuando tenga más de uno. (H. Vega Arrieta, 2016, p. 62)

El tipo penal compuesto puede ser compuesto disyuntivo o compuesto copulativo, en el primero los verbos están separados por la letra O y en la segunda clase de tipos penales compuestos unidos por la letra Y.

Siendo nuestro caso, un tipo penal compuesto disyuntivo, por cuanto está conformado por varios verbos rectores y se verifica en el tipo penal la letra O, de la siguiente manera: “**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...”

De igual manera, a más a los verbos ya mencionados, se verifica que existen dos verbos adicionales de carácter complementario, que son: “**dejar de cumplir** con sus obligaciones o **dejar de pagar** en todo o en parte los tributos”

Siendo además interesante el análisis de este tipo penal, toda vez que, cuenta con varios supuestos hipotéticos detallados en los numerales siguientes, cada uno de ellos configurados con su propio verbo rector específico, aplicable a cada caso concreto, en este sentido, la misma norma establece los siguientes:

13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

Concluye, en este sentido, (Egas, 2008), sosteniendo que:

El acto de engaño (engañar) descrito en el «tipo» de defraudación es el núcleo o verbo de los actos de llevar doble contabilidad, declaraciones o informes falsos, falsificación de documentos de soporte contable, alteración de libros contables que describen las diversas «figuras típicas» citadas en forma ejemplificativa. O lo que es lo mismo: sin el acto de engañar, de simular, de falsear o de ocultar no existe adecuación típica de una conducta al tipo de defraudación tributaria.

Finalmente, podemos concluir que, para que se configure el tipo penal de defraudación tributaria, en cualquiera de los dos supuestos previstos en el numeral 13 o 14 del artículo 298, la persona que realice la conducta – sujeto activo – deberá: **simular, ocultar, omitir, falsear o engañar** a la administración tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o dejar de pagar sus tributos, mediante la **emisión o presentación** de comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas.

Objeto material

Siguiendo la misma línea de pensamiento del jurista colombiano, objeto material es la sustancia física o abstracta sobre la cual recae la conducta del sujeto activo. Éste puede ser, personal cuando recae sobre un individuo, real cuando la conducta recae sobre una cosa o; fenomenológica cuando la conducta descrita en el tipo recae sobre un fenómeno jurídico distinto a una cosa o una persona.

En nuestro caso en concreto, conforme todo lo que se ha venido mencionando en líneas anteriores, la conducta del sujeto activo recae evidentemente sobre la Administración Tributaria, esto representado, en el perjuicio económico – tributario ocasionado al fisco.

Art. 298.- 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...

13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

Conducta punible

La conducta punible, caracterizada como “la intención de causar daño”, supone un elemento esencial dentro de las características de los ilícitos tributarios, toda vez que: “la participación del delincuente tiene como condición que en su conducta delictiva actúe con dolo en el cometimiento de la infracción.” (Perez Valencia, 2021, pp. 148, 149).

En el mismo sentido, el Dr. Zavala Egas (2008) manifiesta que: “lo punible es la conducta de defraudar lo que comprende un resultado que se concreta en un perjuicio económico y en un acto de engaño, pues de darse sólo el resultado no hay forma de distinguir la conducta defraudatoria con la de simple deuda tributaria”

Es así que, sostiene que “suponer una participación en la conducta de culpa o negligencia, distorsiona el sistema tributario penal.” (Perez Valencia, 2021, pp. 148, 149).

Al respecto, el Código Orgánico Integral Penal, como norma rectora en materia penal dentro de la legislación ecuatoriana se define al dolo de la siguiente manera:

Art. 26.- Dolo.- *Actúa con dolo la persona que, conociendo los elementos objetivos del tipo penal, ejecuta voluntariamente la conducta.*

En este sentido (Conde, p. 947), respecto al delito de fraude fiscal señala: “tal como se deduce de la expresión ‘defraudare’, solo son punibles la acción u omisión dolosa, quedando excluida del tipo penal, por tanto, la imprudente, para la que no hay una previsión típica específica.”

De igual forma, Muñoz Conde (2010), al referirse al dolo, sostiene que: “se entiende simplemente como conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo de un delito.”

Y continúa afirmando que el dolo esta constituido por dos elementos, un elemento intelectual y un elemento cognitivo o volitivo.

- a) Elemento intelectual: el sujeto de la acción debe saber que es lo que hace y conocer los elementos que caracterizan su acción como conducta típica. Y este conocimiento que exige el dolo, es un conocimiento actual, es decir, no uno meramente potencial.
- b) Elemento volitivo: para el actuar doloso no basta el conocimiento de los elementos objetivos del tipo, sino es necesario además, querer realizarlos. Este elemento supone la voluntad incondicionada de realizar algo (típico) que el autor creer que puede realizar.

Es así que, concluye la Dra. Pérez Valencia, que en la normativa tributaria penal existe una diferenciación en cuanto al elemento constitutivo del delito frente a las infracciones administrativas, esto en razón de que, en los ilícitos se tiene como elemento al dolo, mientras que en las faltas o contravenciones reglamentarias, existe un elemento constitutivo de violación a la norma que corresponde al derecho sancionador tributario.

Finalmente, el citado jurista (Egas, 2008) afirma: “defraudar es causar perjuicio económico-tributario a través de un acto engaño, ocultación, simulación o falsedad. Es decir, debe existir la noción de perjuicio económico y, además, la del engaño”

Es por lo antes expuesto que, la conducta punible estaría caracterizada por el elemento subjetivo que es el “*dolo*” entendido como la “*intención de causar daño*”, razón por la que, en

términos de estudio, resulta prácticamente irrelevante hacer referencia a la culpa, toda vez que, el delito de defraudación tributaria es evidentemente doloso.

Es procedente en este punto, identificar que la conducta punible antes mencionada, se verifica y, finalmente, se materializa al momento de la utilización de gastos por operaciones realizadas con empresas fantasma, es decir, conforme se revisó en el análisis de los verbos rectores, puede configurarse dicha conducta de distintas maneras, ya sea por la emisión o presentación de comprobantes a la administración tributaria.

Al respecto, el SRI mostró como resultado que las empresas fantasmas ingresan dentro del RUC, direcciones en las cuáles presuntamente se realizan actividades económicas por las cuales fueron constituidas. Sin embargo, luego de la revisión efectuada por el SRI, se verificaron lugares inexistentes y varios casos donde los inmuebles no eran adecuados para la realización de grandes operaciones comerciales. (SRI, 2016).

Es por ello que, al momento de realizar el análisis de los elementos configurativos del tipo penal, se debe determinar que concurren los elementos objetivos del tipo, así como finalmente el elemento subjetivo que es el dolo, el cual evidentemente está comprendido por el conocimiento y voluntad de realizar la conducta punible, y donde además, deberá probarse, que el sujeto activo tenía conocimiento de estos factores adicionales como lo son la categoría de empresas fantasmas mediante la cual actúan para general el perjuicio fiscal o, en su defecto, su propio beneficio económico.

Sanciones en el delito tributario penal ecuatoriano

La consecuencia o resultado de una acción u omisión dolosa en contra de la recaudación tributaria, será la imposición de la pena y la sanción determinada al caso. (Pérez Valencia).

Si bien es cierto, existe una sanción en materia penal referente a los sujetos que adecuen su conducta al hecho típico y antijurídico descrito en la norma, adicional a aquello, existe una sanción de carácter administrativo-tributario, que consiste generalmente en una imposición de carácter pecuniaria respecto a los sujetos pasivos de los tributos al incumplir sus obligaciones tributarias.

Es en este sentido, en el cual vamos a desarrollar con mayor énfasis la sanción de carácter tributaria penal. Al respecto, Pérez Valencia menciona que, "(...) De este resultado se derivará entonces, no solo un procedimiento judicial aplicable a quien viole la norma tributaria, sino también influirá en la ejecución de la sanción tributaria penal."

Continuando con este hilo conductor, es preciso analizar las sanciones prescritas en el Código Orgánico Integral Penal vigente a la fecha, respecto de las diferentes conductas típicas establecidas en este cuerpo normativo.

Es así que, en la Sección Quinta del Código Orgánico Integral Penal, se encuentran los delitos denominados “Delitos contra el Régimen de Desarrollo” dentro de la cual se detalla el delito de **enriquecimiento privado no justificado** y el de **defraudación tributaria**. Siendo este último el que nos compete dentro del presente trabajo para su posterior análisis.

El Código Orgánico Integral Penal, conforme he citado ut supra, describe al delito de Defraudación Tributaria de la siguiente manera: “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:”

Y posterior a aquello hace una enumeración extensiva y taxativa respecto a los supuestos en los cuales se impone una sanción, resultando en más de 20 casos específicos, en los cuales dichas sanciones varían de acuerdo a cada caso hipotético contenido en la norma, siendo las siguientes:

Las penas aplicables al delito de defraudación son:

En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años.

En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años.

En el caso de los numerales 18, 19 y 20 será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años.

Situación que es consecuente con el criterio de la jurista ecuatoriana Pérez Valencia, quien sostiene que el gobierno ecuatoriano ha buscado permanentemente implementar medidas de control y sanciones de carácter administrativo y eventualmente penales, a fin de evitar o, en su defecto, cesar el cometimiento de los ilícitos.

Es así que, actualmente existen normas tributarias especiales que regulan las conductas típicas de los funcionarios públicos. Este es el caso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario

Interno, la cual contempla sanciones económicas, pecuniarias y administrativas, hasta la destitución del cargo; para servidores públicos que, en el ejercicio de sus funciones o desempeño de sus cargos, incurran en las infracciones penales recogidas en la norma ut supra.

Es por ello que, a criterio de Pérez Valencia, el legislador ha considerado necesario establecer reiteradamente la conducta punible de las personas que además ostentan la calificación de servidor público, lo cual constituye una circunstancia agravante, misma que analizaremos más adelante.

Circunstancias modificatorias del delito tributario

Circunstancias agravantes

Concordante con la línea de pensamiento, se debe entonces determinar en que consisten las circunstancias modificativas de acuerdo con el criterio del autor Muñoz Conde, al respecto menciona: “Las circunstancias modificativas son, pues, situaciones que rodean a la realización del hecho o que suponen especiales condiciones del autor, determinando la modulación de la pena aplicable. Por tanto, su toma en consideración exige, obviamente, la previa comprobación de la existencia del delito con todos sus elementos.”

Según el jurista Astigueta (2017) al referirse a las circunstancias agravantes, menciona que: “aunque la conciencia y la voluntad resten inalteradas, como hemos dicho, aumenta la culpabilidad del responsable por un mayor demérito o reproche social sobre el acto cumplido, que se funda en una cualidad personal o a modo de actuar.”

Continúa sosteniendo que, la doctrina distingue las circunstancias agravantes entre intrínsecas o especiales, cuando forman parte del tipo penal; o bien extrínsecas o comunes cuando consisten en un elemento que se encuentra fuera de la descripción de la figura penal, es decir, cuando aquel elemento se aplica desde afuera al tipo pena; y concluye que sólo estas últimas son consideradas como causas agravantes.

No obstante, a partir del año 2014 con la reforma al Código Orgánico Integral Penal, el artículo 47 de dicha norma, enumera como circunstancias agravantes de la infracción penal, entre otras, las siguientes:

Art. 47.- Circunstancias agravantes de la infracción.- *Son circunstancias agravantes de la infracción penal:*

1. *Ejecutar la infracción con alevosía o fraude.*
2. *Cometer la infracción por promesa, precio o recompensa.*

3. *Cometer la infracción como medio para la comisión de otra.*
4. *Aprovecharse de concentraciones masivas, tumulto, conmoción popular, evento deportivo o calamidad pública, fenómeno de la naturaleza para ejecutar la infracción.*
5. *Cometer la infracción con participación de dos o más personas.*
6. *Aumentar o procurar aumentar las consecuencias dañosas de la infracción para la víctima o cualquier otra persona.*
7. *Cometer la infracción con ensañamiento en contra de la víctima.*
8. *Cometer la infracción prevaliéndose de una situación de superioridad laboral, docente, religiosa o similar.*
19. *Aprovechar su condición de servidora o servidor público para el cometimiento de un delito.*

Si bien, todas ellas son circunstancias agravantes de la infracción penal, no todas son aplicables a los ilícitos tributarios, es por ello que, solamente se rescatan aquellas que influyen en la conducta punible, agravando y empeorando la situación jurídica de la persona procesada por el cometimiento de un delito tributario. En estos casos, se aplicará la pena máxima establecida en la norma legal.

Por otra parte, adicional a las circunstancias antes mencionadas, mismas que se consideran agravantes genéricos o generales para todos los tipos penales, existen circunstancias específicas aplicables al delito de defraudación tributaria previstas en el mismo artículo 298, las cuales actúan como agravantes constitutivos del tipo y serán aplicables en determinados casos dependiendo de la condición del sujeto activo, éstas son:

Art. 298. - Defraudación tributaria: (...)

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

En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, serán sancionadas con pena de extinción de la

persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general.

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

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

Circunstancias atenuantes

Nos compete entonces, abordar el tema de las circunstancias atenuantes de la infracción, mismas que son contrarias a las que se han descrito previamente, pues su intervención en la conducta punible del reo, atenúa o disminuye la sanción establecida en la norma legal. (Perez Valencia, 2021)

Es así que, al referirse a los atenuantes en materia tributaria, la antes citada autora, menciona que:

“En general como circunstancias atenuantes, aplicables al delito tributario, se encuentran todas las que, refiriéndose a las causas impulsivas de la infracción, al estado y capacidad física e intelectual del delincuente, a su conducta con respecto al acto y sus consecuencias, disminuyen la gravedad de la infracción”(Perez Valencia, 2021, pg. 201)

Con respecto a aquello, nuestro Código Orgánico Integral Penal, recoge y enumera las circunstancias atenuantes de la infracción aplicables de manera general a todos los delitos. Esto en virtud de que, previo a la reforma del año 2014, existían de manera específica circunstancias atenuantes al la infracción penal tributaria establecidas en el Código Tributario vigente, sin embargo, las mismas fueron derogadas mediante disposición derogatoria décimo novena, publicada en el Registro Oficial Suplemento 180 del 10 de Febrero del 2014

Con estos antecedentes, se encuentran claramente establecidas en el art. 45 del COIP, estas son:

Art. 45.- Circunstancias atenuantes de la infracción.- *Son circunstancias atenuantes de la infracción penal:*

- 1. Cometer infracciones penales contra la propiedad sin violencia, bajo la influencia de circunstancias económicas apremiantes.*
- 2. Actuar la persona infractora por temor intenso o bajo violencia.*
- 3. Intentar, en forma voluntaria anular o disminuir las consecuencias de la infracción o brindar auxilio y ayuda inmediatos a la víctima por parte de la persona infractora.*
- 4. Reparar de forma voluntaria el daño o indemnizar integralmente a la víctima.*
- 5. Presentarse en forma voluntaria a las autoridades de justicia, pudiendo haber eludido su acción por fuga u ocultamiento.*
- 6. Colaborar eficazmente con las autoridades en la investigación de la infracción.*

Con base en lo antes expuesto, se determina que tanto las circunstancias agravantes como las atenuantes de la infracción penal se encuentran taxativamente enumeradas y recopiladas en la norma penal ecuatoriana y; adicional a ello, se verifica que dichas circunstancias aplicables son las mismas para los delitos en general así como para los delitos tributarios, exceptuándose aquellos agravantes que se encuentran detallados dentro del propio tipo penal de defraudación tributaria.

Capítulo 3: Análisis de la sentencia No. 03281-2022-00037, seguida por el delito de defraudación tributaria, inciso 4, numerales 12, 13 y 14; respecto de la adecuación de los elementos del tipo

Finalmente, como tercer capítulo he considerado pertinente realizar un análisis de la sentencia dictada dentro de un proceso por defraudación tributaria; esto en razón de que, si bien el presente trabajo de titulación es eminentemente bibliográfico y teórico, considero adecuado, además, contrastar dicha teoría con lo ocurrido en caso práctico.

En ese sentido, el análisis corresponderá únicamente a la sentencia absolutoria dictada por el Tribunal Segundo de lo Penal de Cañar, haciendo especial énfasis a si efectivamente existió una adecuación de la conducta punible a los elementos descritos en el tipo penal, rescatando a su vez, las consideraciones y puntualizaciones que hace dicho tribunal respecto a este tipo de delitos tributarios.

Antecedentes

El presente caso corresponde al cometimiento de un presunto delito de defraudación tributaria, tipificado en el art. 298, numerales 12, 13 y 14 del COIP, seguido por Fiscalía General del Estado como titular de la acción penal pública, el Director Provincial del Cañar del Servicio de Rentas Internas SRI, compareciendo con acusación particular y; en calidad de procesado el señor Ricardo Miguel Ortega Avecillas; en el cual supuestamente se verifica una afectación de 30 mil dólares al fisco.

Proceso en el cual, la Audiencia oral, pública y contradictoria de Juicio se la llevó a cabo en fecha 31 de enero del 2023, debiendo aclarar que actualmente se encuentra pendiente la Audiencia de Fundamentación del Recurso de Apelación que se llevará a cabo el día 11 de abril del 2023.

En este sentido, en el considerando octavo de la sentencia, el Tribunal procede a recopilar los hechos:

8.1 Relación de los hechos discutidos en audiencia. De conformidad con la acusación presentada por la representación fiscal y la acusación particular los hechos sometidos a conocimiento del Organismo son los siguientes: Que la Dirección Zonal 6 del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) ejecutando el control a empresas fantasmas direccionado a contribuyentes, inicia el de examen a la gestión tributaria de Ricardo Miguel Ortega Avecillas quien tenía registrada como actividad el cultivo de caña de azúcar. En esa labor de auditoría tributaria la administración detecta que a la declaración de impuesto a la renta del ejercicio

fiscal del 2017, se han adjuntado como anexos comprobantes de transacciones inexistentes, simuladas con las empresas WESTRAX SA, DIGITIERRA SA Y DARPEV SA, que han sido declaradas fantasmas, las dos primeras el siete de noviembre del año 2017 en tanto que la última el siete de noviembre del año 2019. Añadió la acusación particular que el contribuyente acudió al llamado del SRI y realizó una declaración sustitutiva a aquella en la que constaban las facturas emitidas por las mencionadas empresas.

8. 2. Consideración Preliminar. El Organismo hace hincapié en que el procesado fue llamado a responder en juicio “como presunto autor directo del inciso primero, numeral catorce e inciso cuarto del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal que en esa parte dice: “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: (...) 14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.(...) Sin embargo en el curso de la audiencia la Fiscalía General del Estado y la acusación particular propusieron y defendieron su tesis acusatoria por el numeral quince de la norma en cita que dice: “15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.”

Análisis de fondo

Con los antecedentes antes expuestos, el Tribunal procede a realizar el análisis de la prueba aportada, tanto de cargo como de descargo, así como de los alegatos y demás elementos presentados por las partes procesales, en ese sentido, surgen los siguientes criterios jurídicamente relevantes:

- a) Fiscalía realiza la acusación y presenta, principalmente, los informes que elaboran los analistas tributarios a fin de catalogar a las empresas consideradas como fantasmas o inexistentes, mismo que es publicado en la página web del SRI.

Aquí, es importante recalcar que una funcionaria que labora en la Dirección Provincial, durante su testimonio, procedió a detallar el procedimiento que se lleva a cabo para declarar a una empresa como fantasma, y manifestó lo siguiente: “se verifica la información que el contribuyente tiene registrada en el RUC como su actividad económica, se hace una verificación de esa información que demostró que el contribuyente no tenía un establecimiento ni infraestructura en el cual se evidencia que haya prestado la actividad económica.” Y concluye diciendo: “se hace una

verificación de campo al establecimiento, en este caso, como consta en el informe, no se ubico al contribuyente ni ninguna infraestructura de establecimiento.”

- b) Adicionalmente, Fiscalía presenta como medio de prueba la declaración de impuestos realizada por el procesado, así como la declaración sustitutiva realizada con posterioridad a la misma.
- c) Por otra parte, la acusación particular, realiza un análisis respecto a la declaración sustitutiva, en relación a que, si se realiza una declaración sustitutiva mediante la cual se subsanen errores o inconsistencias en cuanto a gastos o costos, afirma, todo contribuyente va a seguir ese mismo procedimiento y subsanar errores que el COIP sanciona por el delito de defraudación tributaria. Es decir, hasta qué punto es posible únicamente corregir dichos errores mediante una declaración sustitutiva buscando evadir lo que eventualmente podría configurarse como un tipo penal.
- d) Por último, la defensa del procesado, invoca el principio de mínima intervención penal, por cuanto, sostiene que, con la declaración sustitutiva se recuperaron aquellos recaudos tributarios que se alegaban como perjuicio al fisco, por lo cual, dice, no hay necesidad de intervenir penalmente porque es desproporcional ya que existen otros mecanismos como el andamiaje tributario.
- e) Asimismo concluye sosteniendo que, no existe congruencia en la acusación fiscal, por cuanto, inicialmente se le imputa por el numeral 14 del artículo 298 y posterior a aquello por el numeral 15, con lo cual tampoco queda claro respecto a por cual de los cinco verbos rectores se lo viene acusando.
- f) Finalmente, señala que es preciso analizar hasta qué punto la persona procesada tuvo conocimiento de los supuestos objetivos del tipo, así como el elemento cognitivo y volitivo del dolo; puesto que, el delito de defraudación tributaria es eminentemente doloso, por lo cual, al no admitir la culpa, el mismo se volvería atípico.

Decisión

Entonces, el Tribunal procede a emitir su decisión, fundamentando la misma, principalmente, en el hecho de que, mediante las pruebas aportadas en el proceso, no fue posible inferir que la conducta del procesado haya sido realizada con el elemento subjetivo y fundamental de este tipo de delitos, es decir, el dolo. En cuanto a la decisión de Tribunal, haré las siguientes puntualizaciones.

- i. Con este antecedente, es preciso referir que de la prueba aportada por Fiscalía General del Estado, no ha podido ser inferido que la conducta de la que se acusa al procesado haya sido ejecutada con las exigencias establecidas en el artículo 26 del*

COIP, esto es, la conciencia y voluntad sobre la ejecución de los elementos objetivos del tipo. (...) En el caso que se resuelve la consecuencia es naturalmente es la imposibilidad de demostrar desde el acervo probatorio del proceso, el hecho de que el justiciable conocía que las empresas señaladas fueron declaradas, efectivamente, como fantasmas al momento de presentar la declaración del impuesto y los anexos; menos aún que tuvo voluntad de defraudar, (consciente de este hecho) , a la administración tributaria para incumplir con las obligaciones.

Respecto a estos puntos, conforme se realizó el análisis del dolo en los capítulos anteriores, es preciso que, para que se configure la conducta dolosa, sea evidente el accionar con conciencia y voluntad por parte de la persona procesada, particular que en el presente caso no es posible verificar, por lo cual, no se configura el elemento subjetivo del tipo como lo es el dolo y, por lo tanto, no se configura tampoco la conducta típica.

Es así que, de acuerdo a los autores citados en párrafos anteriores, nuevamente insisto en el hecho de que los delitos tributarios tienen como elemento esencial configurativo la concurrencia del dolo, situación que, en el presente caso, no se pudo verificar.

- ii. *Las consecuencias de esta ausencia de acreditación del conocimiento del hecho por parte del procesado (...) devienen en que este Órgano de Administración de Justicia, no pudiendo sentar sus resoluciones de determinación de responsabilidad en meras presunciones, deba confirmar como en efecto lo hizo el estado de inocencia del procesado, **por no haberse acreditado que haya ejecutado su conducta con conocimiento y voluntad de realización de los elementos objetivos del tipo penal indicado en sus numerales especificados; tanto en cuanto, no ha sido demostrado que el procesado haya tenido conocimiento de que las operaciones realizadas lo fueron con empresas fantasmas, ni que por ello pueda deducirse el conocimiento de la inclusión de elementos contables como costos, gastos, deducciones, exoneraciones o rebajas falsas, por la realización de operaciones con esta clase de empresas, denominadas fantasmas. En este orden de ideas el Tribunal, de conformidad con los razonamientos que preceden emitió una decisión oral que ahora se fundamenta en extenso de absolver al procesado de los cargos imputados amparándonos en la falta de acreditación del tipo subjetivo del delito de defraudación tributaria.** (La negrita me pertenece)*

Respecto a este punto, considero importante destacar en primera instancia, el error que comete fiscalía al imputar inicialmente por el numeral 14 y, posterior a aquello, fundamentar

su acusación por el numeral 15, esto por cuanto, Fiscalía al ser el titular de la acción penal pública, tiene la obligación de efectuar su acusación así como la teoría del caso, de conformidad con los principios de congruencia, mínima intervención penal e imparcialidad.

Por otra parte, es evidente que los medios probatorios presentados dentro del proceso, no fueron suficientes para enervar el estado de inocencia del procesado, esto en virtud de que, de conformidad con la normativa y la múltiple jurisprudencia vinculante, la prueba debe llevar al convencimiento inequívoco al juzgador, situación que por el contrario, a Fiscalía se le imposibilitó, incluso, probar la materialidad de la infracción, mucho menos pudo hacerlo respecto a la responsabilidad de la persona procesada.

Es por ello que, conforme se desprende de las consideraciones realizadas por el Tribunal Penal, se desprende que la administración tributaria aun carece de elementos y medios probatorios fehacientes e irrefutables que le permitan, efectivamente, acudir a la administración de justicia e imputar por los delitos de defraudación tributaria que tanto perjuicio causan al fisco y, en consecuencia, al estado ecuatoriano.

Conclusiones

Del presente trabajo se puede concluir, en primera instancia, que en el Ecuador existe una normativa tributaria así como una normativa penal clara que detalla las infracciones tributarias e incluso enumera lo distintos elementos que conforman el tipo penal. No obstante de aquello, si bien esa descripción es taxativa, también cabe preguntarse si efectivamente es comprensible y adecuada a la realidad actual.

Esto a más de que, como ya verificamos en la sentencia analizada, se debe plantear la pregunta de si efectivamente es posible imputar por el delito de defraudación tributaria en cualquiera de sus causales, en razón de que, muchas de las veces, los fiscales no consiguen recabar suficientes elementos de convicción, mucho menos pruebas contundentes del cometimiento e, incluso, participación en el delito. Por cuanto, sabemos que, para que este tipo de delitos puedan efectuarse, no solamente se requiere la participación de un individuo, sino que, en la mayoría de los casos, son grandes empresas o grupos corporativos los que, aprovechándose de estos mecanismos ilegales, pretender defraudar al fisco en beneficio propio.

Es por ello que, también podemos concluir que, el estado no solamente se perjudica de lo que deja de percibir por concepto de tributos, sino adicionalmente, representa una pérdida para el Estado, el hecho de invertir tiempo, recursos monetarios y recursos humanos en la prosecución de estos delitos, tanto mas que, significa mayor carga en el ámbito penal – jurisdiccional para todo el aparataje estatal.

Recomendaciones

En concordancia con lo antes manifestado, es deber primordial del estado general, promover y priorizar políticas publicas que fomenten el cumplimiento de las obligaciones tributarias en la ciudadanía, motivando incluso a través de incentivos económicos, tanto mas que, el propósito per se de la defraudación tributaria es, precisamente, obtener un beneficio económico.

En tal virtud, le corresponde al Estado, fomentar dicho beneficio económico en aquellas empresas o ciudadanos que efectivamente cumplen con las normas tributarias; no solo mediante medidas punitivas o sancionadoras, sino a la vez, a través de incentivos y medidas de acción positiva y preventiva.

Finalmente, considero necesario, en el contexto de este trabajo, recordar así como concluir como último punto, los principios básicos del derecho penal, especialmente, el de mínima intervención penal, destacando que, un estado punitivo o con normas penales abusivas o exageradas, no necesariamente consigue un menor índice de cometimiento de infracciones. Eso en términos generales, sin embargo, lo mismo sucede en materia penal – tributaria, tanto mas que, a mi criterio, endurecer las sanciones penales o pecuniarias no garantiza que los ciudadanos cumplan con sus obligaciones tributarias. Por otra parte, como ya manifesté en párrafos anteriores, la normativa ecuatoriana debería estar encaminada desde el ámbito de la prevención, fomento, capacitación y promoción mediante incentivos el cumplimiento de las normas penales y tributarias.

Referencias

- Astigueta, D. (2017). *Las circunstancias agravantes de la pena*. Obtenido de Biblioteca Digital de la Universidad Católica de Argentina: <https://repositorio.uca.edu.ar/bitstream/123456789/5505/1/circunstancias- agravantes-pena-astigueta.pdf>
- Calderon, M., Garcia, J., & Espinoza, V. (2017). LAS EMPRESAS FANTASMAS EN ECUADOR: CARACTERIZACIÓN, SOCIOS Y EMPRESAS RELACIONADAS.
- Casas, M. G. (2020). *SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA*. Obtenido de Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/7a.pdf>
- COIP. (2014). Obtenido de Registro Oficial: <https://www.registroficial.gob.ec/index.php/registro-oficial- web/publicaciones/buscador?searchword=coip&searchphrase=all>
- Conde, F. M. (2010). *Derecho Penal: parte especial*. Tirant Lo Blanch.
- Conde, F. M. (2010). *Derecho Penal: Parte General* (Vol. 8va edición). Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Donna, E. (2008). *Derecho Penal, Parte General* (Vol. Tomo II). Buenos Aires: Rubinzal - Culzoni Editores.
- Donna, E. (2008). *Derecho Penal, parte general*. (Vol. Tomo III). Buenos Aires: Rubinzal- Culzoni.
- Egas, J. Z. (2008). EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. En J. Z. Egas. Guayaquil. *H. Vega Arrieta*. (2016). Obtenido de El análisis gramatical del tipo penal*: <http://www.scielo.org.co/pdf/just/n29/n29a05.pdf>
- Perez Valencia, M. (2021). *El derecho tributario penal ecuatoriano: El ilícito tributario y su sancion*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Ramírez Pérez, I., Luzardo Ocando, I., Molina Espinoza, S., & Luzardo, J. (2014). *La culpabilidad en la responsabilidad del infractor tributario*. Obtenido de Universidad del Zulia: <https://www.redalyc.org/pdf/904/90432809005.pdf>
- Rezzoagli, B. A. (s.f.). *Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal*. Obtenido de Sistema de Universidad Abierta, Facultad de Derecho, UNAM: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwiriYe3_ZX9AhWeZjABHeTVBI4QFnoECAwQAQ&url=https%3A%2F%2Frevistas.unam.mx%2Findex.php%2Famicus%2Farticle%2Fdownload%2F13543%2F12888%2F13384&usq=AOvVaw3ae05nt7JMclHrnSpTRH5f

- SRI. (2018). *Servicio de Rentas Internas*. Obtenido de Estadística Empresas Fantasma: 2010-2018 : <https://srienlinea.sri.gob.ec/visor-gerencial/ftm/index.html#nav-0.html>
- UNAM, I. d. (2014). *Biblioteca Juridica Virtual Instituto de Investigaciones Juridicas de la UNAM*. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/8/3805/5.pdf>
- Villanueva, R. P. (2004). *Biblioteca Juridica del Instituto de Investigaciones Juridicas de la UNAM*. Obtenido de LA TIPICIDAD: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/44/7.pdf>

Anexos

Sentencia No. 03281-2022-00037 emitida por el Tribunal Segundo de lo Penal de la provincia del Cañar. <https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/expel-actuaciones>