



UNIVERSIDAD DE CUENCA

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES
CARRERA DE DERECHO**

***“DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA SEGÚN EL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL
PENAL (COIP)”***

*Monografía previa a la obtención del Título de
Abogado de los Tribunales de la República y
Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales*

AUTOR:

Manuel Jesús Caguana Quizhpi

DIRECTOR:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas

Cuenca – Ecuador

2015



RESUMEN

Desde épocas muy inmemorables el Estado a través de sus diferentes Instituciones Públicas ha venido recaudando los diferentes tributos y los cuales son utilizados en la sociedad en general, y que la falta pago doloso de estos tributos es considerado como delito de Defraudación Tributaria, y lo cual es objeto del presente Estudio.

El objeto del presente estudio es para analizar si las normas acerca de la Defraudación Tributaria que fueron trasladadas al "COIP" sufrieron cambio alguno o se trasladó en los mismos términos.

La norma acerca de la Defraudación Tributaria es más estricta y regulado actos que no se encontraban reguladas anteriormente como delitos; ya que los contribuyentes utilizando una serie de maniobras o interpretaciones erróneas pretende no cumplir con el pago de sus obligaciones fiscales o la falta de conocimientos acerca de cuáles actos son delitos, ya que la Administración Tributaria recauda gran parte del Patrimonio del Estado, con lo antedicho sería algo necesario concientizar a los contribuyentes para su cumplimiento con el Fisco, y explicar cuáles actos son consideradas como delitos.

PALABRAS CLAVES: delitos, Defraudación Tributaria, Administración Tributaria, Tipo Penal.



ABSTRACT

From very time immemorial the State through its various public institutions has been collecting different taxes and which are used in society in general and the lack payment willful violations of these taxes is considered an offense of Tax Fraud, and which is the subject of this study is.

The purpose of this study is to analyze whether the rules on Tax Fraud that were taken to COIP suffered any change or moved in the same terms.

The rule about Tax Fraud is more strict and regulated acts that were not previously regulated as crimes; because taxpayers using a series of maneuvers or misinterpretation intended not comply with the payment of their tax obligations or lack of knowledge about which acts are crimes and that the Tax Administration collects much of the Heritage, with the above would be a necessary awareness among taxpayers for compliance with the Treasury, and explain what acts are considered crimes.

KEYWORDS: crime, Tax Fraud, Tax Administration, Criminal Type.



Contenido

DEDICATORIA.....	9
AGRADECIMIENTOS	10
Introducción.....	11
1 CAPITULO I:.....	12
1.1 HISTORIA DE LA DEFRAUDACIÓN:	12
1.1.1 El Ilícito Tributario en Ecuador.....	12
1.1.2 EVOLUCION HISTORICA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO..	13
1.1.3: CONCEPTO DE DEFRAUDACION.....	15
1.1.4: LEGISLACION COMPARADA CON URUGUAY.....	17
2. CAPITULO II.	20
2.1: ANALISIS DE LAS NORMAS ACERCA DE LA DEFRAUDACIÓN ESTABLECIDAS EN EL ART. 298 DEL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL (COIP), Y COMPARACIÓN CON LAS NORMAS DEROGADAS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ACERCA DE LA DEFRAUDACIÓN.....	20
2.1.1: Art. 298 # 1 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.</i>	21
2.1.2: Art. 298 # 2 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.</i>	21
2.1.3: Art. 298 # 3 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.</i>	22
2.1.4: Art. 298 # 4 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.</i>	23
2.1.5: Art. 298 # 5 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.</i>	25
2.1.6: Art. 298 # 6 del Código Orgánico Integral Penal: <i>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.</i> 26	
2.1.7: Art. 298 # 7 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.</i>	28



2.1.8: Art. 298 # 8 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Altere 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</i>	30
2.1.9: Art. 298 # 9 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica</i>	31
2.1.10: Art. 298 # 10 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias</i>	33
2.1.11: Art. 298 # 11 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente 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 Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador</i>	34
2.1.12: Art. 298 # 12 del Código Orgánico Integral Penal: <i>“Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real”</i>	35
2.1.13: Art. 298 # 13 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas</i>	37
2.1.14: Art. 298 # 14 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas</i>	37
2.1.15: Art. 298 # 15 del Código Orgánico Integral Penal: <i>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</i>	39
2.1.16: Art. 298 # 16 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho</i>	40
2.1.17: Art. 298 # 17 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal</i>	41
2.1.19: Art. 298 # 19 del Código Orgánico Integral Penal: <i>Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas</i>	49
2.1.20: LAS REFORMAS EN LO REFERENTE A LAS PENAS:	51
3 CAPITULO III	53
3.1: IMPACTO CIENTÍFICO:.....	53



3.2: Normas del Código Tributario derogadas por el Código Orgánico Integral Penal En Lo Referente a la Defraudación.....	54
3.3: LOS EFECTOS PRODUCIDOS POR LAS REFORMAS AL TEMA DE LA DEFRAUDACIÓN Y EL IMPACTO QUE CAUSO EN LA SOCIEDAD.....	57
CONCLUSIONES.....	60
BIBLIOGRAFIAS.....	62



Universidad de Cuenca

Cláusula de Derechos de Autor

Yo, Manuel Jesús Caguana Quizhpi, autor de la monografía “Defraudación Tributaria Según el Código Orgánico Integral Penal (COIP)”, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Abogado de los Tribunales de Justicia de la República, y, Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales. El uso que la Universidad de Cuenca hiciera de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.

Cuenca, Abril de 2015

A handwritten signature in blue ink, written over a horizontal line. The signature is stylized and appears to read 'Manuel Jesús Caguana Quizhpi'.

Manuel Jesús Caguana Quizhpi

C. I.: 030222517-2



Universidad de Cuenca

Cláusula de Propiedad Intelectual

Yo, Manuel Jesús Caguana Quizhpi, autor de la monografía “Defraudación Tributaria Según el Código Orgánico Integral Penal (COIP)”, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

Cuenca, Abril de 2015

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Manuel Jesús Caguana Quizhpi', written over a horizontal line.

Manuel Jesús Caguana Quizhpi

C. I.: 030222517-2



DEDICATORIA

El presente monografía va dedicado a toda mi familia que me ha apoyado en toda mi larga etapa de estudios tanto en los malos y buenos momentos, y en especial mi padre Manuel Antonio Caguana que gracias a su esfuerzo y su apoyo incondicional en todo el trayecto de la carrera universitaria, y mi madre Maria Quizhpi gracias a su apoyo en todo momento de mi vida estudiantil, y de la misma manera a mi hermano y mi hermana.



AGRADECIMIENTOS

En primer lugar agradezco a Dios quien me ha ayudado en todos aquellos momentos de incertidumbre y debilidad dándome la fuerza para seguir adelante.

De manera especial un agradecimiento enorme para el Dr. Tiberio Torres Rodas, por toda su paciencia, tiempo y dedicación, comprensión durante el tiempo en el que desarrolle el trabajo.

A toda mi familia y a todos mis amigos(a) por brindarme su amistad y apoyo en la carrera universitaria.

Al Departamento Jurídico del Servicio de Rentas Internas Zonal 6, a todos los Abogados(a) que supieron contribuir con sus conocimientos en la materia del trabajo realizado.

A la Universidad de Cuenca, en especial a la Majestuosa Facultad de Jurisprudencia y a todos los docentes que supieron compartir sus conocimientos a los(a) cuales les tengo un enorme aprecio.



Introducción.

Ley Penal tributaria: Es aquella que describe una acción tributaria prohibida y fija la pena a aplicarse en el evento de su realización.

Antes de la Promulgación del Código Orgánico Integral Penal, la normativa sancionadora se encontraba distribuidas en diferentes códigos, ya que solo las normas que se encontraba en los códigos penales eran consideradas como normas penales y las demás como normas de carácter no penal por no encontrarse reguladas en los Códigos Penales, y las normas que se encontraban en el Código Tributario no eran considerados como normas penales, ya posteriormente las normas contenidas en los diferentes códigos pasaron a tener el carácter de normas penales a pesar de no encontrarse en Códigos Penales, ya que tenían que cumplir requisitos para ser consideradas como normas de carácter penal a pesar de no encontrarse tipificada en Código Penal y el requisito vendría a ser que la pena establecida por el cometimiento del delito sería la pena privativa de la libertad que sería la prisión o reclusión, ya que las normas que cumplían dicho requisito debe ser considerada como normas de carácter penal.

Las normas Tributarias tenían que cumplir ciertos requisitos y para ser consideradas como Normas de carácter penal las mencionadas anteriormente.

Los diferentes cuerpos normativos no tenían procedimientos propios para sancionar las diferentes delitos en razón de aquello al momento de sancionar se regían por las Normas del Código de Procedimiento Penal para su sanción.

Mediante la tipificación de las Normas penales en el Código Tributario dan lugar al nacimiento de figuras jurídicas para sancionar las evasiones fiscales, y las Defraudaciones Tributarias por los contribuyentes, lo cual el legislador lo realizo en harás de buscar el correcto desarrollo económico de la sociedad y para mejorar la recaudación de los tributos.



CAPITULO I:

1.1 HISTORIA DE LA DEFRAUDACIÓN:

1.1.1 El Ilícito Tributario en Ecuador.

En las relaciones del convivir humano dentro de la sociedad, el hombre tiene que estar regido por las normas de conducta en todos los órdenes de las diferentes relaciones. No siempre esta conducta se ajusta a tales normas, sean de carácter consuetudinario o positivo, por su propia naturaleza o por convivencia o por circunstancias sociales, el individuo tiende a separarse de las mismas o a obrar en franco quebrantamiento de las normas, para tales casos la sociedad organizada jurídicamente impone reglas legales para evitar, reprimir o defenderse contra estos procedimientos humanos y, así explica la existencia de Leyes Penales, las que por otra parte persiguen objetivos determinados en pos de un buen convivir social.

Infracción Tributaria: Cuando la acción u omisión quebranta o viola una ley de carácter sustantivo o adjetivo tributario, sancionadas con penas preestablecidas, constituye específicamente la Infracción Tributaria.

En algunos sistemas penales el derecho penal tributario es estudiado por las corrientes doctrinarias desde dos perspectivas como los señalo a continuación: 1. Las que se inspiran en todo lo Sustantivo o adjetivo en Las de derecho penal común. 2. Sistemas Penales Tributarios.¹

Siguiendo el Derecho Penal Tributario o intentando seguirlo clasifica a las Infracciones Tributarias en: 1. Delitos. 2. Contravenciones. 3. Faltas Reglamentarias.

Con la Vigencia del Código Orgánico Integral Penal se clasifica de la siguiente manera: 1. EL Delito pasa a ser parte de este cuerpo legal, y en el Código Tributario se encuentran: 1. Las Contravenciones 2. Las Faltas Reglamentarias.

Ya que anteriormente toda clase de infracciones se encontraba regulado en el Código Tributario.

Hasta antes de la Vigencia del Código Orgánico Integral Penal todas las normas penales se encontraban regulados en diferentes cuerpos legales y con la Vigencia

¹Dr. Andrade, Leonardo. *El Ilícito Tributario.*, Cap I., Evolución Histórica del Derecho Financiero y Tributario. Quito-Ecuador.



del Código Orgánico Integral Penal se han incorporado a este cuerpo normativo todas aquellas normas que tengan el carácter de penal, pasando a formar en este único cuerpo normativo todas aquellas normas penales.

Lo penal o Ilícito Tributario debe ser únicamente la manera como el estado se defiende de las actuaciones que van en perjuicio de sus intereses económicos, y el perjuicio en la recaudación de su Patrimonio Público de los fondos que pertenecen a la sociedad en general para el bienestar de su ciudadanía en general.

1.1.2 EVOLUCION HISTORICA DEL DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO.

De la convivencia del hombre en la sociedad surge la imperante obligación de designar quien administre los bienes del cual surge primariamente la llamada "ciencia de la hacienda" para luego tener otras denominaciones como "DERECHO FINANCIERO, DERECHO FISCAL, DERECHO TRIBUTARIO" etc., como lo determina el Dr. Washington Durango Flores, que dice *"El derecho financiero, fiscal o tributario, es la disciplina que tiene por objeto el estudio de las funciones, servicios y más fines que persigue. Por consiguiente, este debe tener una parte de los bienes económicos que posee el individuo, para con estos recursos atender al costo que implica el desempeño de las funciones, servicios y más fines que persigue"*.

La obtención de recursos a través de recaudaciones a los individuos tiene sus orígenes hace mucho tiempo atrás en civilizaciones antiguas, que ya distinguían la necesidad e importancia del tributo para el establecimiento de los beneficios que satisfagan al pueblo al que representaban, entre las mencionadas civilizaciones; según Guillermo Auhumada la recaudación del tributo se podría decir que es desde hace unos 300 A.C. y Adam Smith entre la reglas clásicas de la recaudación tributaria. Dice este antiguo libro que *"así como los frutos debe ser cosechadas del árbol cuando están maduros, los recursos deben recaudarse cuando lo restos están presentes"*.

Los tributos eran recaudados dependiendo de los beneficios que tenían los ciudadanos, en el Imperio Griego se tenía en su organización social tres clases sociales que eran: 1 los ciudadanos: como una minoría que disfrutaba el poder democrático. 2 los extranjeros: que aun cuando podían tener tierras y realizar ciertas



actividades económicas debían pagar altos impuestos y eran excluidos de los beneficios que gozaban los ciudadanos. 3 los esclavos que no tenían derechos.

Hoy el Tributo constituye el medio de mayor importancia del Estado, A medida que va perfilándose la ciencia del Estado para la recaudación de Tributos van generándose nuevos medios de cobro, y así va constituyéndose el pago de las aportaciones como permanente y exigible, dando lugar a la época moderna, donde se conoce de Impuestos a Consumos, Aduanas, Las Actividades Económicas, Impuesto a la renta, etc.

El Establecimiento de los Tributos ha determinado que se den importantes rebeliones por encontrarse inconformes con el cobro de estos, primero por tributos establecidos por parte de las monarquías y luego por los Estados, ya que los crecientes problemas sociales han dado lugar a que el fantasma de la insatisfacción de los habitantes crezca. Sin embargo, también han constituido importantes adelantos para la modernidad de las naciones y el alcance de mejores condiciones para los miembros de la sociedad, como por ejemplo la revolución francesa en 1789, la Independencia de EE UU, la Declaración de los Derechos del Hombre, etc.

En la Etapa Colonial: esta se caracterizaba por la presencia española y la esclavitud que se fomentó en América al darse el quebrantamiento de nuestra cultura indígena, y se empezaron a cobrar una serie de Tributos como los siguientes: 1. Encomiendas 2. Mitas 3. Obrajes 4. Almojarifazgos 5. Las Alcabalas 6. Los Estancos 7. Anata 8. Diezmos 9. Primicias 10. Priestazgos²

CRITERIO PERSONAL: Con lo indicado en líneas anteriores diré, Que la acción de recaudar los Tributos o Impuestos es casi tan antigua como la existencia misma de la sociedad, acción que sigue presente hasta el día de hoy, sin embargo hoy dicha recaudación y su destino se realizan de distinta manera que en aquellos tiempos, puesto que ahora únicamente se la realiza mediante Ley o acto legislativo.

El Tributo constituye una parte fundamental del Presupuesto General del Estado, las mismas que son distribuidas en la sociedad para satisfacer las necesidades de los

²Dr. Andrade, Leonardo. *El Ilícito Tributario*. Capítulo I evolución histórica del derecho financiero y tributario. Quito-Ecuador. pag 1 al 5.



personas como por ejemplo: Salud, Vialidad, Educación, pero han cambiado en su naturaleza jurídica y su razón de ser, ya que se han suprimido varios tributos.

1.1.3: CONCEPTO DE DEFRAUDACION.

Importante es establecer una conceptualización del Delito Tributario, mismo que ha sido tratado en la doctrina, en este sentido es preciso citar algunos conceptos para entender esta figura jurídica penal en su integralidad:

A. los Doctores **Rodrigo Patiño Ledesma y Teodoro Pozo I**, en su obra *Léxico Jurídico Tributario* define al Delito y a la Defraudación Tributaria en los siguientes términos:

DELITO: *En materia Tributaria, constituye una categoría especial de conducta punible que se dirige a afectar el patrimonio público, mediante actos de evasión del pago de impuestos o destinados a obtener indebidamente beneficios fiscales.*

DEFRAUDACION: *1. Acción y efecto de defraudar. 2. En materia Tributaria, constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que conduzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por lo 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 sanción que ejerce la Administración Tributaria.³*

De la misma forma el Doctor **Leonardo Andrade**, en su obra *El Ilícito Tributario* manifiesta:

DELITO TRIBUTARIO: *Es un delito sui-generis que deben ser sancionados con procedimientos de igual forma particulares para la materia.*

Delito Tributario es un delito de Estado contra la Fe publica, por lo que debe ser procesado con la política ordinaria⁴.

En el delito Tributario las sanciones son particulares para su sanción, por lo que deben darse parámetros comunes y corrientes.

³ Dres. Patiño Ledesma, Rodrigo. Pozo Illingworth, Teodoro. *Léxico Jurídico Tributario*. Segunda Edición. Cuenca-Ecuador. Año de Publicación 2009. pág. 115. 116.

⁴ Dr. Andrade, Leonardo. *El Ilícito Tributario*. Capítulo VII Delitos Tributarios. Quito-Ecuador. 2011. Pág. 81.



*Para que se configure el Delito Tributario sea Aduanero o Defraudación Tributaria, se requiere la existencia del dolo o culpa, dolo consiste en la intención positiva de causar daño, debe actuar con voluntad y conciencia. La culpa consiste en realizar un acto cuyo resultado pudiendo ser previsto por el autor, sin embargo no es querido, se produce por negligencia e imprudencia, impericia e inobservancia a la ley y reglamentos u órdenes pero sin la intención de causar daño.*⁵

LA DEFRAUDACIÓN según el Código Tributario. 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, 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. (Norma derogado por el Código Orgánico Integral Penal)*⁶.

De lo analizado del concepto de Defraudación Tributaria que se encontraba establecido en el Código Tributario, se puede apreciar que contenía dos tipos de conductas para establecer la defraudación:

1. Constituye defraudación, 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;

En su primera parte se podría observar, que trata de aquellas conductas en la que se encaminan a producir un engaño por parte de los contribuyentes al momento de realizar la determinación, y realiza actos dolosos con el propósito de causar error y así llegar a defraudar y dejar de pagar los tributos realmente debidos en beneficio suyo o de un tercero.

⁵ Dr. Andrade, Leonardo. *El Ilícito Tributario*. Capítulo IX Defraudación. 2011. Quito-Ecuador. pág. 113.

⁶ *Código Tributario*. Corporaciones de Estudios Y Publicaciones. Título II Cap. I De La Defraudación. Quito-Ecuador. pág. 78.



2. así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

En su segunda parte podría decirse, que los contribuyentes en su afán de evadir las sanciones obstaculizan el correcto actuar de la Administración Tributaria en las gestiones que se realiza para imponer la sanción pertinente por el incumplimiento de la norma

El Código Orgánico Integral Penal(COIP) en su artículo 298, dispone, en que consiste la Defraudación Tributaria haciéndolo en los siguientes términos: *“La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”*.⁷

Anteriormente en el Código Tributario regulaba la actitud dolosa del contribuyente en las labores de control y sanción que realizaba la Administración Tributaria, en la cual se tenía que necesariamente demostrar la intención de evitar la sanción utilizando cualquier medio posible para obstaculizar en las gestiones de la Administración Tributaria; ya posteriormente en el Código Orgánico Integral Penal, nada se refiere acerca de la actitud dolosa, ya que no es necesario demostrar si hubo o no la intención, solo tendría que demostrar que con su actuación causo perjuicio al patrimonio del Estado.

1.1.4: LEGISLACION COMPARADA CON URUGUAY.

Según la legislación de Uruguay se entiende por Defraudación Tributaria en los siguientes términos:

La legislación comparada específicamente de Uruguay trata a la Defraudación Tributaria en los siguientes terminos: *“defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los Tributos”*.

⁷*Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capitulo Quinto Sección Quinta Art. 298. 2014. Quito-Ecuador. pág. 121



Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal o reclamar o aceptar importes menores de lo correspondan o a otorgar franquicias indebidas.

Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario cuando ocurran algunas de las circunstancias siguientes:

- A) Contradicción evidente de las declaraciones juradas presentadas y la documentación en base a la cual debe ser formulas aquellas.*
- B) Manifiesta desconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al determinar el tributo o al producir las informaciones ante la Administración.*
- C) Exclusión de bienes que implican una disminución de la materia imponible.*
- D) Informaciones inexactas que disminuya el importe del crédito fiscal.*
- E) Incumplimiento de la obligación de llevar o exhibir libros y documentación, o existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad en distintos asientos.*
- F) Omisión de extender la documentación requerida por la ley o el reglamento con fines de control.*
- G) Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.*
- H) Omitir la versión de las retenciones efectuadas.*
- I) Omisión de denunciar los hechos previstos en la ley como generadores de tributos y de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes.*

Será sancionado con una pena que equivale de una a quince veces del valor o monto de la defraudación.

Según la doctrina de Uruguay las circunstancias indicadas anteriormente no son consideradas en manera estricta como "defraudación" sino que se consideran como una intención de causar daño a la hacienda pública, y según la *SENTENCIA DE TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO No 45 DE 24/II/86. SUMARIO EN ANUARIO D.T., T.II, pag. 160.*



"La defraudación es un ilícito fiscal compuesto por dos elementos. Uno material, fraude; otro subjetivo, la intención de obtener un enriquecimiento indebido a costo de los intereses del fisco".

"El fraude es el acto engañoso, la ocultación, la maniobra etc., que debe tener como calificante esencial la de ser susceptible de inducir el error a los funcionarios"⁸.

De la legislación Uruguay se podría decir que tiene grandes similitudes en lo que se refiere a la Defraudación Tributaria, ya que tanto la legislación Ecuatoriana como la Uruguay se refieren al engaño, simulación u ocultamiento en la determinación, lo que cambia es la manera de cómo se sanciona a la Defraudación Tributaria, y la Legislación de Uruguay según la sentencia citada anteriormente manifiesta que necesariamente debe cumplirse los dos requisitos señalados como es la existencia del Fraude y el segundo requisito que sería la intención de cometer el engaño o el fraude fiscal.

⁸ Valdes de Blengio, Nelly. *Código Tributario de la Republica Oriental de Uruguay*. Capitulo Quinto Infracciones y Sanciones. Buenos Aires. pág. 558. 559. 566.



CAPITULO II.

2.1: ANALISIS DE LAS NORMAS ACERCA DE LA DEFRAUDACIÓN ESTABLECIDAS EN EL ART. 298 DEL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL (COIP), Y COMPARACIÓN CON LAS NORMAS DEROGADAS DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ACERCA DE LA DEFRAUDACIÓN.

En el artículo 17 del Código Orgánico Integral Penal establece que, se considerarán exclusivamente como infracciones penales las que se encuentran en él tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal.

Del mismo modo el Código Orgánico Integral Penal define al delito como “*la infracción penal sancionada con pena privativa de libertad mayor a treinta días*”⁹.

Previo a realizar un análisis de las normas tributarias penales, realizare un análisis de las normas penales tributarias acerca de la Defraudación Tributaria que fueron derogadas con la Vigencia del Código Orgánico Integral Penal:

La Ley de Régimen Tributario Interno establecía en su artículo 109 los casos especiales de defraudación de la siguiente manera:

Artículo derogado por el COIP “Art. 109 de la Ley de Régimen Tributario Interno.- Casos especiales de defraudación.- Además de los casos contemplados en el Código Tributario, para los efectos de esta Ley constituyen casos de defraudación la falta de emisión o entrega de facturas, notas o boletas de venta, la emisión incompleta o falsa de éstas y el no uso o uso parcial de los sellos o cualquier otro tipo de documento de control establecido por el reglamento de esta Ley”¹⁰.

De lo citado en líneas anteriores el artículo 109 de la Ley de Régimen Tributario Interno, regulaba los casos especiales de Defraudación y en los cuales regulaba acerca de la falta de emisión o entrega de facturas, notas o boletas de venta, la emisión incompleta o falsa de éstas y el no uso o uso parcial de los sellos o cualquier otro tipo de documento de control establecido por el Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, eran consideradas como casos especiales de defraudación, norma que guardaba concordancia con el artículo 41 del mismo cuerpo normativo, en la cual se establece las obligaciones que deben cumplir los

⁹ *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Libro Primero. Título I. La Infracción Penal en General. 2014. Ecuador. art. 19. Pag. 37.

¹⁰ *Ley Organica de Regimen Tributario Interno*. Corporacion de Estudios y Publicaciones. Titulo V disposiciones Generales. Ecuador. art. 109. pag 65.



sujetos pasivos para emitir los comprobantes de venta, y que con la entrada en vigencia del Código Orgánico Integral Penal estos casos especiales de defraudación dejan de serlo ya que lo cual fue derogada.

Según la DISPOSICION, DECIMO NOVENA del Código Orgánico Integral Penal en la cual se indica los artículos del Código Tributario que fueron derogados con la entrada en Vigencia del Código Orgánico Integral Penal, y entre las cuales se encuentra los artículos 342, 343, 344, 345 y el 346 los mismos que regulaban la Defraudación Tributaria. Y con la derogatoria de los artículos antes mencionados, lo referente a la Defraudación Tributaria ahora forma parte del Código Orgánico Integral Penal.

La defraudación tributaria ha sido objeto de variaciones, precisamente con la promulgación del Código Orgánico Integral Penal, ha existido cambios que me permito analizar a continuación:

La Defraudación Tributaria se encontraba regulada en el Código Tributario, figura que es incorporada en el Código Orgánico Integral Penal, como delito en los mismos términos, simultáneamente derogándola en el Código Tributario, la única variación que se puede apreciar, es aquella relacionada a la existencia o no de la determinación, pues de esto depende la configuración del delito de Defraudación Tributaria; así como también, para la configuración de un delito se establecía en el Código Tributario el requisito de la existencia de actos firmes y ejecutoriados de acuerdo al artículo 345 del Código Tributario pero el cual se quedó sin efecto con la promulgación del Código Orgánico Integral Penal.

El artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal establece:

Defraudación Tributaria (Art. 298). La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando.

2.1.1: Art. 298 # 1 del Código Orgánico Integral Penal: *Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.*

2.1.2: Art. 298 # 2 del Código Orgánico Integral Penal: *Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción,*



*actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.*¹¹

De los numerales anteriores transcritos, se puede entender que se configuraría el delito de Defraudación Tributaria, cuando el Servicio de Rentas Internas ejerciendo su facultad determinadora llega a comprobar que la información proporcionada es falsa, y que el contribuyente de manera intencional proporciono información errónea, y lo cual lo hizo con intención de obtener beneficios para sí o para un tercero, y lo cual demostraría la intención de defraudar.

Los numerales 1 y 2 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, establece los elementos que deben concurrir para que se configure el delito.

En el numeral 1 del artículo 298 establece que la utilización de identificación falsa en la solicitud, actualización o cancelación de los registros que lleva la Administración Tributaria son consideradas como delito, el tipo penal establece que se configuraría el delito cuando realiza cualquiera de los actos señalados en el artículo 298 numeral 1, utilizando identificación falsa.

Y en el numeral 2 del artículo 298, establece que se configuraría por cualquier de los actos señalados establecidos en el artículo antes mencionado. Un claro ejemplo sería al momento de realizar la solicitud de inscripción, y en la cual el contribuyente en su solicitud establece para una actividad determinada, pero en la realidad realiza varias actividades diferentes a la cual solicito el RUC.

2.1.3: Art. 298 # 3 del Código Orgánico Integral Penal: *Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado*¹².

En el numeral citado anteriormente se constituiría el delito por realizar actividades en un local que se encuentra clausurado, teniendo conocimiento de que lo está realizando a sabiendas que no debe realizar actividades.

La norma tratada anteriormente en el Código Orgánico Integral Penal, no sufrió cambio alguno ya que en el Código Tributario se encontraba en los mismos términos razón por la cual me permito transcribir: **Art. 344 # 2: Realizar actividades en un**

¹¹ *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capitulo Quinto Seccion Quinta. 2014. Ecuador. Art. 298. numeral 1. numeral 2. Pag. 121.

¹² *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capitulo Quinto Seccion Quinta. 2014. Ecuador. Art. 298. numeral 3. Pag. 121.



establecimiento que se encuentre clausurado.¹³ El citado artículo se encuentra derogado.

De los artículos señalados en los párrafos anteriores, se vendría a configurar el delito por la realización de cualquier actividad económica en un local comercial que se encuentra clausurado, y la sanción se encuentra establecido en el artículo 323 del Código Tributario y lo cual era impuesta la sanción por causas previstas en la ley, pero de manera especial en la Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 97.14 en su parte pertinente señala las causas adicionales para que se dé la clausura.

2.1.4: Art. 298 # 4 del Código Orgánico Integral Penal: *Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.*¹⁴

La emisión de comprobantes de venta, generan una serie de obligaciones, entre ellas que estos instrumentos estén autorizados por el SRI; el hecho generador se configuraría cuando, como consecuencia de la emisión de estos comprobantes se transfiera o entrega al contribuyente, un bien o servicio grabado con IVA o ICE, en la cual la retención realizada debe encontrarse sustentado en comprobantes debidamente autorizadas por la Administración Tributaria.

El tipo penal para que se configure el delito sería la utilización, uso, manejo de comprobantes que no cuenten con la autorización del SRI para su emisión.

El artículo 298 numeral 4 enumera de manera general los documentos que requieren autorización para su emisión; en virtud de aquello me remito a lo que se encuentra regulado en el Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retención en los artículo1, 2, y 4 enumera una serie de documentos que requieren autorización por parte del Servicio de Rentas Internas, para su impresión y su utilización.

Anteriormente la utilización de documentos sin autorización de la Administración Tributaria se encontraba regulaba en el Código Tributario *344 # 3 del Código Tributario. Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no haya sido autorizado por la Administración Tributaria.*

¹³ *Código Tributario*. Corporacion de Estudios y Publicaciones. Titulo I. Cap I. Ecuador. art. 344 numeral 2 pag 79.

¹⁴ *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capitulo Quinto Seccion Quinta. Ecuador Art. 298. numeral 4. Pag. 121.



En el Código Tributario en el numeral 3 del artículo 344 norma derogada, se refería de manera específica a los comprobantes de ventas y de retención que debía contar con autorización; solo los comprobantes antes indicadas y su falsificación eran consideradas como defraudación tributaria; y es en el Código Orgánico Integral Penal en donde se ha ampliado los documentos que requieren esta autorización del SRI como son los documentos complementarios que se encuentran regulados en el Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones en el art. 2.

La sola utilización de dichos comprobantes que no se encuentren autorizados para su emisión es sancionada como una contravención cuando se demuestra que desconocía que dichos comprobantes eran falsos, actuó sin la intención de cometer un delito; para que se considerada como delito la utilización de los comprobantes no autorizados sería necesario demostrar la mala fe con la que procedió el sujeto pasivo al emitir comprobantes sin contar autorización para aquello.

La falta de autorización conduciría en la consecución de un delito; y en el Código Orgánico Integral Penal en la que se ha incluido los documentos complementarios y que la falta de autorización de aquellos también vendría ser Defraudación Tributaria, y se entiende por documentos complementarios todos aquellos constantes en el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones.(ver artículo)

El art. 103 de la Ley de Régimen Tributario, establece que en todos los casos están en la obligación de emitir los comprobantes de ventas aun si no requiere la otra parte, aunque también en el art. 224 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario establece que los contribuyentes que se encuentren sujetos al Régimen Simplificado emitirán comprobantes a partir de 4 \$ en adelante, aunque a petición de la contraparte emitirán por cualquier valor los comprobantes.

La Administración Tributaria en harás de concientizar a la sociedad en general pondrá a disposición de las personas los medios necesarios para que puedan verificar que los comprobantes son o no válidos para sustentar costos y gastos.

Art. 103.- Emisión de Comprobantes de Venta.- Los sujetos pasivos de los impuestos al valor agregado y a los consumos especiales, obligatoriamente tienen que emitir comprobantes de venta por todas las operaciones mercantiles que



realicen. Dichos documentos deben contener las especificaciones que se señalen en el reglamento.

De lo transcrito queda claro que están en la obligación de emitir los comprobantes de ventas desde el monto señalado en los diferentes normas y cuerpos legales, aunque a petición de la otra parte emitirán desde cualquier monto.

2.1.5: Art. 298 # 5 del Código Orgánico Integral Penal: *Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.*¹⁵

Para que se configure el delito sería que de manera intencional se ha alterado la información que consta en las declaraciones realizadas por el sujeto pasivo; y que la Administración Tributaria ejerciendo su facultad determinadora y en su etapa correspondiente llegue a comprobar que de manera intencional se alteró la información.

El tipo penal para que se configure sería proporcionar, suministrar, entregar información alterada con el objetivo de reducir el monto del impuesto causado.

El numeral indicado anteriormente se aplicaría cuando le proporcionen a la Administración Tributaria informes adulterados, incompletos acerca de sus mercaderías que adquieren para su negocio o giro comercial que realiza y con el objetivo de reducir el pago de impuestos que genere y es cuando el sujeto pasivo incumpliendo sus deberes formales declara a la Administración Tributaria datos falsos o erróneos acerca de las mercaderías sobre las cuales tiene que pagar el impuesto.

El artículo aludido se encontraba regulado en el Código Tributario y al momento de trasladarse ha sufrido variaciones que tendrían trascendencia y para su análisis, me permito transcribir la norma que se encontraba regulada en el Código Tributario: *Artículo. 344 Código. Tributario numeral 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*

¹⁵ *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capítulo Quinto Sección Quinta. Ecuador. Art. 298. numeral 5. Pag. 121.



utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.

Con la transición del numeral 4 del artículo 344 del Código Tributario al Código Orgánico Integral Penal, ha sufrido cambios que tendrían trascendencia alguna como es lo siguiente: en el *Código Tributario* establecía lo siguiente: *la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados*, de lo transcrito sería necesario que el contribuyente realice las declaraciones para poder establecer la Defraudación Tributaria y en la declaración hacer constar datos erróneos, cifras o mercaderías, ya que en su declaración es en la que proporciona datos falsos o erróneos a la realidad de los hechos; aunque también la Administración Tributaria puede realizar la determinación lo cual le faculta el art. 88 del Código Tributario.

2.1.6: Art. 298 # 6 del Código Orgánico Integral Penal: *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*¹⁶.

El hecho generador para la posterior configuración del delito sería la declaración realizada por el sujeto pasivo, o la determinación realizada por la Administración Tributaria en la que se verifica cualquier de las circunstancias que establece el art. 298 numeral 6.

El delito se vendría a configurar al momento de que la Administración Tributaria verifica las declaraciones realizadas por el sujeto pasivo; y en la cual se llega a comprobar que los datos proporcionados son falsos.

De lo analizado en este numeral el legislador ha considerado; que el contribuyente puede realizar una rectificación a la Declaración Original y realizar una declaración SUSTITUTIVA dentro de un año desde que la fecha en la que realizó la declaración Original, a la cual le faculta el artículo 89 del Código Tributario.(ver artículo)

Anteriormente esta norma se encontraba regulada en el Código Tributario y fue trasladada al Código Orgánico Integral Penal y razón por la cual me permito

¹⁶ *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capítulo Quinto Sección Quinta. Ecuador. Art. 298. numeral 6. Pag. 121.



transcribir para realizar un análisis y distinguir si hubo cambios que acarreen trascendencia:

Art. 344 Numeral 6. La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistente o superiores a los que procedan legalmente¹⁷.

Anteriormente en el Código Tributario en el numeral 6 del art. 344 no regulada la posibilidad de realizar una declaración sustitutiva, y es en el Código Orgánico Integral Penal donde se ha incorporado la posibilidad de que el contribuyente pueda realizar una declaración dentro de un año.

Las declaraciones que realizan los contribuyentes, están sujetos a verificación por la Administración Tributaria y este ejerce su facultad de control con el objetivo de verificar si la información consignada en las declaraciones es la adecuada y en caso de encontrar datos incompletos para comunicar al contribuyente con el oficio Conminatorio para que rectifique los datos constantes en la Declaración Original hasta dentro de un año desde la declaración Original, en las declaraciones sustitutivas que se realice se tendrá que establecer el número de formulario que sustituye y los valores que fueron pagados con la declaración Original; y en caso de que la Administración Tributaria ejerciendo su facultad de control llegue a establecer que existe error en la declaración le notificara para que realice la declaración solo acerca de los puntos que establezca la Administración Tributaria.

El artículo 89 del Código Tributario de manera clara señala que en caso de ser necesario el contribuyente podrá realizar una la declaración sustitutiva.

En caso de que los contribuyentes no hubieren presentado su declaración y la Administración Tributaria realiza una determinación en la cual se llega a verificar que no ha procedido a realizar la declaración, se le sancionara por falta de declaración según lo establecido por la Ley de Régimen Tributario Interno, y también se le establecerá la multa pertinente por falta de declaración y en caso de que se haya generado impuesto a pagar se le cobrara los intereses hasta el día en que proceda a realizar el pago por falta de declaración; y en caso de que la

¹⁷ *Código Tributario*. Corporacion de Estudios y Publicaciones. Titulo I. Cap I. Ecuador. art. 344 numeral 6. pag 79



declaración se lo haya realizado fuera de los plazos señalados en la ley pueden notificarle al contribuyente para que ejerciendo su derecho a la defensa pueda presentar las pruebas de descargo en la etapa administrativa con el objetivo de demostrar las causas del por qué no lo hizo dentro del periodo señalado por la norma correspondiente.

2.1.7: Art. 298 # 7 del Código Orgánico Integral Penal: *Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.*¹⁸

El artículo citado regula la falsificación de documentos que requieren la autorización para su emisión por parte del Servicio de Rentas Internas y que mediante estos documentos realiza un control de las mercaderías que circulan en el territorio nacional y su legalidad.

Además de ser considerada como delito de Defraudación Tributaria, también según el Código Orgánico Integral Penal en el artículo 328 lo encontramos regula la falsificación de documentos públicos y privados.

Para que se llegue a configurar el delito es necesario que cualquier de los documentos que constan en la art. 298 numeral 7, sea puesto en circulación y con lo cual se pretenda evadir impuestos; el tipo penal de este numeral sería falsificar, adulterar, falsear, deformar, modificar cualquier de los documentos que es utilizado por parte del Servicio de Rentas Internas para su control de fabricación, transporte etc.

Este numeral regula acerca de la falsificación de los documentos que sirven para demostrar la legalidad de los bienes que son trasladados dentro del territorio nacional.

Anteriormente esta norma se encontraba en el artículo 344 Numeral 5 del Código Tributario y se trasladó al Código Orgánico Integral Penal pero manteniéndose el mismo contenido sin sufrir variación alguna y para lo cual me permito transcribir el artículo pertinente: *artículo 344 numeral 5 del Código Tributario: 5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro*

¹⁸ *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capítulo Quinto Sección Quinta. Ecuador. Art. 298. numeral 7. Pag. 122.



documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;

De manera clara se puede evidenciar que en este numeral el legislador no ha realizado cambio alguno que genere algún interés ya que consta en los mismos términos.

En el artículo 298 numeral 7 establece que la falsificación de cualquier de los documentos constantes en dicho artículo son consideradas como delito de defraudación tributaria, mientras que en el Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones encontramos regulado cuales documentos requiere la Autorización para su validez.

A continuación señalare los documentos que requieren autorización para su emisión y circulación:

Art. 1.- Comprobantes de venta.- Son comprobantes de venta los siguientes documentos que acreditan la transferencia de bienes o la prestación de servicios o la realización de otras transacciones gravadas con tributos:

a) Facturas;

b) Notas de venta - RISE;

En el artículo 1 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones detalla una serie de documentos que son consideradas como comprobantes de ventas y que sirven de sustento para demostrar la transferencia de bienes y servicios y que su falsificación es considerada como delito de Defraudación Tributaria.

Además de los documentos señalados en el artículo anterior el Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones, ha definido también de manera apartada otros documentos que sirven para demostrar la transferencia de bienes o prestación de algún servicio.

El artículo 4 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones enumera una serie de documentos que requieren autorización para su circulación y su validez y los requisitos que deben constar en los documentos según las disposiciones vigentes.



El artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones enumera cuales son documentos complementarios y entre los cuales se encuentre las guías de remisión, notas de crédito y notas de débito.

En los artículos 27-28-29 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retención en la cual nos da a entender sobre las Guías de Remisión que serían aquellas que acreditan que la mercadería que circula en el ámbito territorial es lícito, y dichas guías es necesario aun cuando se trasladó de una misma sociedad, de la matriz a la sucursal o viceversa, y los requisitos que debe contener dichas guías y lo cual sirve para sustentar la veracidad de las mercaderías trasladadas, y en su Artículo. 28 del mismo reglamento enumera quienes están en la obligación de emitir guías de remisión, ya sea tanto personas naturales o sucesión indivisa, las personas jurídicas, en el Artículo. 29 enumera los requisitos que debe tener impreso las guías de remisión para su validez, ya sea de tanto personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las no obligadas a llevar contabilidad y que las guías de remisión deben tener la frase "Obligada a llevar Contabilidad", y también de aquellos que tienen el Régimen Simplificado o Contribuyente RISE, que debe constar en las guías de remisión que está sujeto al RISE, de lo analizado queda en claro que son las guías y que su falsificación es considerada como delito según el Código Orgánico Integral Penal.

De los artículos indicados anteriormente establece que la falsificación de cualquier de los documentos que indicados será considerada como delito de Defraudación Tributaria.

2.1.8: Art. 298 # 8 del Código Orgánico Integral Penal: *Altere 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*¹⁹.

El Servicio de Rentas Internas ejerciendo su facultad verificadora, en caso de no tener la información suficiente puede realizar inspecciones contables o solicitar a las empresas o personas que están en la obligación de llevar contabilidad que presente la contabilidad de la empresa y en la cual se llegue a comprobar que se ha realizado alteraciones a los registros, asientos contables y en lo cual se evidenciaría que existe la intención dolosa del contribuyente en evadir los impuestos realizando

¹⁹ Código Orgánico Integral Penal. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capítulo Quinto Sección Quinta. Ecuador. Art. 298. numeral 8. Pag. 122.



alteraciones en la contabilidad, o de manera intencional se registran gastos que incurrieron sin tener respaldo que demuestre aquello con la intención de deducir el impuesto causado en la cual se evidenciaría que no se alteró el registro contable pero se insertaron costos que nunca se generaron, también de manera intencional no registran valores que ingresaron a la empresa y dichos ingresos son utilizados para otras actividades de la empresa y los cuales se pretenda deducir la empresa como gastos.

El delito en este caso se configuraría al momento de que se llegare a comprobar que existe alteración de la contabilidad, datos o cantidades que no correspondan a la realidad de los hechos.

El tipo penal de este numeral sería altere, perturbe los asientos contables de la empresa o persona natural obligada a llevar contabilidad.

La norma citada se encontraba en el Código Tributario numeral 7 del artículo 344 y al ser trasladada al Código Orgánico Integral Penal sufrió cambios leves como es lo siguiente: ***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;***²⁰. La norma descrita lo encontramos en los mismos términos, con el único cambio de que en Código Tributario, establecía cuando actuaba de manera dolosa en perjuicio de la Administración Tributaria, en la cual se entiende que se tendría que demostrar la intención dolosa de alterar de libros, documentos contables de la empresa o de la persona que está obligada a llevar contabilidad en harás de perjudicar la Administración Tributaria.

2.1.9: Art. 298 # 9 del Código Orgánico Integral Penal: *Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.*²¹

²⁰ Código Tributario Corporacion de Estudios y Publicaciones. Titulo I. Cap I. Ecuador. art. 344 numeral 7. pag 79

²¹ Código Orgánico Integral Penal, Ecualeg Edi-GAB Editores. Capitulo Quinto Seccion Quinta. Ecuador. Art. 298. numeral 9. Pag. 122.



La configuración del delito sería cuando se llegue a comprobar que existe doble contabilidad para la misma empresa o persona natural obligada a llevar contabilidad.

El tipo penal de este numeral sería, llevar doble, duplo contabilidad para una misma actividad económica.

Se entiende por contabilidad: Es un sistema de información en los que está el sistema de situación financiera de una empresa, en los cuales se debe registrar todas las transacciones o movimientos económicos de la empresa.

El medio eficaz para comprobar la existencia de la doble contabilidad sería mediante la inspección contable por parte de la Administración Tributaria a la empresa y revisar los sistemas informáticos de la empresa y sistema contable de la empresa, en la que se podría encontrar otros sistemas contables o registros contables para la misma actividad económica.

Se entiende por doble contabilidad aquella empresa que lleva doble registro contable para el mismo giro económico, 1. Un primer sistema contable estaría apegado a principios de contabilidad, leyes que son totalmente verificables y este es el sistema que en caso de que sea solicitado será presentado al Servicio de Rentas Internas en la cual se encontrarán con valores que no son a la realidad sino solo valores con los que se reduciría el impuesto causado.

Mientras que el 2. Segundo sistema contable sería aquella que corresponde a la realidad de la empresa como son todos los ingresos y egresos de la empresa, y los cuales están solo a disposición de la empresa.

De acuerdo al artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece quienes están en la obligación de llevar contabilidad y declarar los impuestos en base a su contabilidad.

El funcionario encargado de la verificación puede solicitar inspección de los sistemas contables del contribuyente en la cual se entregara al funcionario los libros contables, sistemas contables.



2.1.10: Art. 298 # 10 del Código Orgánico Integral Penal: *Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.*²²

Esta disposición establece que las personas naturales y jurídicas según establezca la ley están en la obligación de llevar contabilidad y de presentar a la Administración Tributaria cuando lo requiera, y que de acuerdo al artículo 261 del Reglamento para la Aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno en la cual le concede tal facultad al funcionario responsable de la determinación el realizar una inspección contable de la base de información que tenga el sujeto pasivo del tributo, el cual deberá presentar toda la documentación y archivos magnéticos que tenga relación con la actividad económica ya sea tanto archivos físicos como magnéticos.

Para que sea considerada como delito la destrucción de los libros contables de la empresa debe haberse actuado de manera dolosa en la destrucción con la intención de no presentar la información a la Administración Tributaria.

Ya que la destrucción de la información también puede producirse por casos de fuerza mayor o casos fortuitos, ya que en estos acontecimientos deben tener el respaldo del acontecimiento sucedido, como por ejemplo: un incendio en la que se destruyeron los libros contables de la empresa y para demostrar que en verdad ocurrió dicho acontecimiento deben presentar el informe de los bomberos.

El tipo penal de este numeral sería la destrucción de libros o registros contables de la empresa con el objetivo de reducir el pago de impuestos.

Lo que se puede ver es que se ha trasladado las normas de la ley tributaria con ciertas adecuaciones en algunos artículos, y en la mayoría conservando tal y cual se encontraba regulado en el Código Tributario, pero en lo referente a las penas se han vuelto más graves.

La Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo. 19, nos indica cuales son los que están en la obligación de llevar contabilidad y realizar las declaraciones del impuesto a los diferentes tributos y los cuales deben llevar un registro contable de todas las operaciones que realice la empresa.

²² Código Orgánico Integral Penal. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capitulo Quinto Seccion Quinta. Ecuador. Art. 298. numeral 10. Pag. 122.



2.1.11: Art. 298 # 11 del Código Orgánico Integral Penal: *Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente 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 Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador*²³.

Para que se configure el delito de Defraudación Tributaria sería la venta de licor o aguardiente que no se encuentre embotellado, o que su grado alcohólico que consta en las botellas no sea el verdadero

El aguardiente para el consumo que se encuentra extraído directamente de la caña de azúcar es vendida al público sin llevar a cabo el proceso de elaboración es el considerado como aguardiente sin rectificar y también la que es vendida al publica sin embotellar.

Al momento del procesamiento y el embotellamiento del alcohol de manera obligatoria esta en la necesidad de establecer el grado o el volumen del alcohol que contiene cada envase y falta de establecimiento o cuando no se indique el valor real del volumen o grado del alcohol es considerada como una evasión ya que a mayor grado de alcohol mayor son los impuestos a pagar.

En los envases de las bebidas alcohólicas deben constar los caracteres del producto, entre los cuales debe constar: el contenido en centímetros cúbicos y el grado alcohólico del producto

El artículo. 298 Numeral 11, tendría concordancia con lo que se encuentra regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno en el Art. 76.

Art. 76 de la Ley de Régimen Tributario Interno Inciso 7. De manera específica, la base imponible en los casos de Cigarrillos y Bebidas alcohólicas incluida la cerveza será:

2. *Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza*

La base imponible se establecerá en función de:

1. *Los litros de alcohol puro que contenga cada bebida alcohólica. Para efectos del cálculo de la cantidad de litros de alcohol puro que contiene una bebida alcohólica,*

²³Código Orgánico Integral Penal. Ecualeg Edi-GAB Editores. Capitulo Quinto Seccion Quinta. Ecuador. Art. 298. numeral 11. Pag. 122.



se deberá determinar el volumen real de una bebida expresada en litros y multiplicarla por el grado alcohólico expresado en la escala Gay Lussac o su equivalente, que conste en el registro sanitario otorgado al producto, sin perjuicio de las verificaciones que pudiese efectuar la Administración Tributaria. Sobre cada litro de alcohol puro determinado de conformidad con este artículo, se aplicará la tarifa específica detallada en el artículo 82 de esta Ley;

El artículo 82 establece los porcentajes con los que se encuentra gravado los consumos especiales: *en el GRUPO V,*

Que *Bebidas alcohólicas, 6,20 USD por litro de incluida.*

la cerveza alcohol puro 75%

La tarifa específica de bebidas alcohólicas, incluida la cerveza, se ajustará anual y acumulativamente en función de la variación anual del Índice de precios al consumidor (IPC) para el grupo en el cual se encuentre el bien "bebidas alcohólicas", a noviembre de cada año, elaborado por el organismo público competente, descontado el efecto del incremento del propio impuesto. El nuevo valor deberá ser publicado por el Servicio de Rentas Internas en el mes de diciembre, y regirá desde el primero de enero del año siguiente.²⁴

2.1.12: Art. 298 # 12 del Código Orgánico Integral Penal: *"Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real".²⁵*

Se configuraría el delito en este numeral al momento que pretenda deducirse el impuesto causado, sustentándose en documentos y/o comprobantes de ventas o cualquier otro documento que sirva de sustento para deducirse el impuesto y que los montos establecidos en los comprobantes no coincidan con las operaciones reales.

El tipo penal en este numeral sería el emitir, presentar a la Administración Tributaria comprobantes por operaciones inexistentes o montos distintos a los que corresponde a la operación.

²⁴ *Ley Organica de Regimen Tributario Interno*. Corporación de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Cap IV ., Art. 82

²⁵ *Código Orgánico Integral Penal*, Ecualeg Edi-GAB Editores. Ecuador. Capitulo Quinto Seccion Quinta Art. 298. numeral 12. Pag. 122.



Ya que de manera clara establece que será delito la presentación de documentos o comprobantes sobre operaciones inexistentes o montos que no coincidan, con los cuales intenta evadir el cumplimiento de sus deberes formales y el pago del impuesto.

Al momento de realizar la determinación por parte de la Administración Tributaria en el registro contable de la Empresa se verifica que existen valores distintos a los que consta en los comprobantes de ventas en la que se evidenciaría de manera clara que se pretendió evadir presentando Facturas con costos diferentes a los reales.

Este Numeral, se han incorporado documentos que no regula el Código Tributario en el artículo 344 actualmente derogado y que la misma me permito transcribir: *art. 344 numeral 10: Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;*

El único cambio al momento de realizar el traspaso de las normas del Código Tributario al Código Orgánico Integral Penal es la incorporación de las frases: **"retención y documentos complementarios"** entendiéndose por comprobantes de retención los que emiten los agentes de retención que se encuentran regula en el artículo 29 Numeral 1 del Código Tributario y en el artículo 3 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones, y por documentos complementarios los que se encuentran regulados en el artículo 2 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones.

El Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones en su Artículo. 5, dispone que se requiere autorización para a la emisión de los comprobantes de ventas y todos los demás documentos que se encuentran señalados en los artículos. 1. 2. 3. 4, del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retenciones.



2.1.13: Art. 298 # 13 del Código Orgánico Integral Penal: *Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas*

2.1.14: Art. 298 # 14 del Código Orgánico Integral Penal: *Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.*²⁶

Se configura el delito en estos numerales, cuando se utiliza empresas fantasmas para deducir costos y gastos que fueron incurridos en sus operaciones comerciales.

El tipo penal de estos numerales emitir, presentar, exhibir, demostrar a la Administración Tributaria comprobantes por operaciones realizadas con empresas fantasmas o inexistentes.

En el numeral 14 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal: manifiesta que declarar a la administración tributaria sustentándose en comprobantes de ventas emitidos por empresas instrumentales con la intención de reducir los pagos de los tributos o recibir exenciones tributarias o con la intención de recibir cualquier otro beneficio.

Se entiende por empresas instrumentales: aquellas empresas constituidas legalmente sin ninguna actividad, con el objetivo de eludir los impuestos.

Los Numerales 13 y 14 del artículo 298 fueron incorporados al Código Orgánico Integral Penal, ya que antes de su promulgación el Código Tributario no se encontraba regulado dentro del Capítulo de la Defraudación Tributaria.

La configuración del delito sería cuando utilizando las empresas fantasmas se hicieren devolver las retenciones o cualquier otro tributo que fueron hechas a las personas jurídicas y lo cual lo sustentan con documentos emitidos por empresas fantasmas sobre actividades en las que se hicieron las retenciones ya sea de IVA y RENTA de los bienes o servicios gravados con tarifa 12%, Ejemplo: Empresa A solicita a la Administración Tributaria fundamentándose en documentos falsos que se les devuelve lo retenido en IVA compras o servicios que sean gravados con IVA por parte las empresas instrumentales, y el Servicio de Rentas Internas ejerciendo la facultad *DETERMINADORA* se llega a comprobar que dichas empresas las que supuestamente realizaron las retenciones son empresas instrumentales, en la cual

²⁶ *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Ecuador. Capítulo Quinto Sección Quinta Art. 298. numeral 13. numeral 14. Pag. 122.



se puede evidenciar con los comprobantes que sirvieron de sustento para solicitar la devolución a la cual no tiene derecho.

El hecho generador para la posterior evasión del tributo sería la realización de actividades con las Empresas fantasma, con la cual se da inicio para una posterior evasión de impuestos a la cual lo utilizan para deducirse gastos, costos y la cual es constituida solo con el objetivo de realizar facturas a nombre de dichas compañías para reducir los impuestos.

Antes de pasar a analizar los artículo 298 Numeral, 13 y 14, nos remitimos al Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el Art. 25 nos da una definición de lo que se entendería por empresas fantasmas.

Art. 25.- Definición de empresas fantasmas o supuestas.- Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.

La realización de actos simulados, será sancionada de conformidad con las normas de defraudación, tipificadas en el Código Tributario.²⁷

De lo señalado en el artículo antepuesto se podría entender que es considerado como defraudación la realización de actividades con el objetivo de eludir impuestos con las compañías fantasmas, para sustentar gastos, obtener beneficios, devoluciones a las cuales no tienen derecho.

También lo encontramos regulado en el Art. 26 del mismo reglamento en la que se establece que no son deducible los comprobantes y demás documentos emitidos por las empresas fantasmas para lo cual me permito transcribir la norma pertinente a continuación:

Art. 26.- "No serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de

²⁷Reglamento para la Aplicación de la Ley de Regimen Tributario Interno. Corporacion de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Cap IV. art. 25.



*venta emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes”.*²⁸

De lo establecido queda claro que los gastos que se respalden en aquellos documentos no serán considerados para deducirse gastos o costos que se sustenten en dichos comprobantes emitidos por empresas fantasmas.

Según la Ley de Régimen Tributario Interno, en el artículo. 10, numeral 17, inciso final y en su parte final establece: *Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.*²⁹

De lo citado queda evidente que los comprobantes de ventas que sean generados por empresas fantasmas no serán válidas al momento que se quiera utilizar para reducirse el pago de impuestos fiscales tal como señala las disposiciones legales correspondientes.

2.1.15: Art. 298 # 15 del Código Orgánico Integral Penal: *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.*³⁰

El hecho generador sería al momento que se realiza las declaraciones tributarias por parte del contribuyente.

El tipo penal en este numeral sería 2 conductas la primera sería la omisión, supresión de ingresos que haya percibido y los cuales en las declaraciones no las ha hecho constar con la intención de evitar el pago del tributo.

La segunda conducta sería la inclusión, introducción, inserción de costos, rebajas a las cuales no tiene derecho el solicitante, o cuando incluye costos, gastos con el propósito de evadir el pago o reducir el monto del pago del impuesto.

Y se configuraría el delito cuando se omite los ingresos obtenidos en el año fiscal y/o cuando en las declaraciones se incluye costos, gastos o retenciones que no se

²⁸ *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Regimen Tributario Interno*. Corporación de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Cap IV. art. 26

²⁹ *Ley Organica de Regimen Tributario Interno*. Corporación de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Cap IV. Art. 16 Inciso final.

³⁰ *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Ecuador. Capitulo Quinto Seccion Quinta Art. 298. numeral 15. Pag. 122.



dieron, con la intención de reducir el pago del tributo causado o exonerar del impuesto.

Anteriormente se encontraba establecido en el Art. 344 Numeral 6 del Código Tributario la misma que se encuentra derogado y se trasladó al Código Orgánico Integral Penal y para la cual transcribo la norma derogada "La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente". De lo transcrito se puede evidenciar que se ha incorporado ciertos tributos en este numeral como son: **los gastos, las exoneraciones**, entendiéndose por gastos a todos aquellos que constan en la Ley de Régimen Tributario Interno, y las exoneraciones las que constan en el Código Tributario.

El legislador ha reglamentado nuevos tributos viéndose en la necesidad de regular la actividad dolosa de los contribuyentes y alcanzar una recaudación de más tributos para el desarrollo del país.

En lo referente a las exenciones lo encontramos regulado en el art. 35 del Código Tributario, en la cual nos numera las exenciones, y también lo encontramos en la Ley de Régimen Tributario y en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

2.1.16: Art. 298 # 16 del Código Orgánico Integral Penal: *Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.* ³¹

El tipo penal en este numeral sería extender, ampliar beneficios tributarios exclusivos que tiene una persona a terceros ajenos a relación tributaria, o cualquier persona que pretenda obtener algún beneficio a la cual no tiene derecho.

Este numeral regula cuando ciertas personas que tengan derecho a ciertas exenciones y las cuales las extienden a terceros que no tienen derecho a aquella exención o rebaja o estímulos fiscales y dicha actuación del contribuyente serían consideradas como Defraudación Tributaria, ya que se evidenciaría su dolo en la ejecución del acto.

³¹ Código Orgánico Integral Penal. Ecualeg Edi-GAB Editores. Ecuador. Capítulo Quinto Sección Quinta Art. 298. numeral 16. Pag. 122.



Un claro ejemplo sería cuando una persona de tercera edad que tenga ciertos beneficios realice una compra a favor de un tercero que no tiene beneficio alguno, en lo cual se quedaría en evidencia que está extendiendo su beneficio a terceros que no tienen derecho.

En el artículo 36 del Código Tributario establece la prohibición de extender beneficios a terceros: *En el art. 36 Prohibiciones del Código Tributario: "Prohíbese a los beneficiarios de exenciones tributarias tomar a su cargo las obligaciones que para el sujeto pasivo establezca la ley; así como extender, en todo o en parte, el beneficio de exención en forma alguna a los sujetos no exentos.*

Cuando en actos o contratos intervengan de una parte beneficiarios de exención y de otra, sujetos no exentos, la obligación tributaria se causará únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención".

En este artículo encontramos regulado las prohibiciones que tienen los beneficiarios de las exenciones, la misma que establece que no se podrá extenderán las exenciones a los terceros un ejemplo de aquello sería cuando la compra es realizada por el beneficiario de la exención tributaria, y el delito se configuraría cuando el objeto de la compra es utilizado por un tercero que no tenía derecho, a pesar de que la compra fue realizada por un beneficiario, ya que la sola compra realizada por el beneficiario de la exención no es considerada como delito ya que el delito sería la utilización del bien por otra persona.

2.1.17: Art. 298 # 17 del Código Orgánico Integral Penal: *Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.* ³²

Se configuraría el delito en la simulación de actos o contratos realizada con terceras persona con la finalidad de obtener beneficios, exenciones en los pagos de los tributos.

Regula cuando una persona natural o jurídica, figure contratos sobre actividades económicas que se han realizado con terceras personas o compañías y en las cuales se han realizado gastos de gestión y los dichos gastos pretende deducirse de

³² *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Ecuador. Capítulo Quinto Sección Quinta Art. 298. numeral 17. Pag. 122.



su impuesto causado, como los gastos efectuados para mejorar el giro del negocio a la cual se dedica.

Este numeral se aplicaría cuando una persona para adquiere un objeto con alguna rebaja o exención por su situación ej. Discapacitados, tercera edad, pero el mismo bien está destinado o está realizando la compra para un tercero así adquiriendo o concediendo un beneficio para alguien que no lo tiene, con lo cual el adquirente de bien con la rebaja o la exención o podrá la misma solicitar la devolución del IVA o cualquier otro tributo que tendría a su favor a la cual tendría derecho pero actuando de manera errónea o contraria a la ética moral.

El artículo 31 nos da el concepto de exención en el Código Tributario: Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.³³

Tendría que estar previamente establecido en la ley cuales son las exenciones y cuando proceden las mismas, por principio de legalidad.

También en los Artículos. 32, 33, 35 y 36 del Código Tributario se encuentran establecido las exenciones.

Artículo. 32. Del Código Tributario (ver artículo), establece claramente que mediante disposición expresa del ejecutivo se podrán establecer las exenciones tributarias, en la que establecerá los requisitos para la exención.

Art. 33.- Alcance de la exención.- La exención sólo comprenderá los tributos que estuvieren vigentes a la fecha de la expedición de la ley. Por lo tanto, no se extenderá a los tributos que se instituyan con posterioridad a ella, salvo disposición expresa en contrario³⁴.

Nos señala el alcance de las exenciones, y solo aquellas exenciones que se encuentran dispuestos en el Código Tributario serán consideradas para su deducción.

El artículo. 35 del Código Tributario establece quienes se encuentran exentos del pago de cualquier impuestos tributarios a excepción del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a Consumos Especiales y en lo referente a la contribución de tasas

³³ Código Tributario. Corporacion de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Cap V. art. 31.

³⁴ Código Tributario. Corporacion de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Cap V., art. 33.



especiales que determina las Municipalidades están en la obligación de cumplir el pago.

Las exenciones las encontramos reguladas en el Código Tributario en artículo. 35 y también en la ley de Régimen Tributario Interno en artículo. 9 y en el Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en artículo. 14.

Ya que el numeral del Código Orgánico Integral Penal que analizo guarda concordancia con las normas citadas anteriormente en lo referente a las exenciones, su alcance y sus prohibiciones para aquellos.

2.1.18: Art. 298 # 18 del Código Orgánico Integral Penal: *Exista 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.* ³⁵

Es importante indicar que los tributos retenidos por los agentes de retención o de percepción son dineros que pertenecen al Estado y por ende a toda la colectividad por lo que el incumplimiento del pago en los plazos y condiciones que la ley establece, constituye uno de los tipos penales de defraudación tributaria.

Son consideradas como agentes de retención o percepción por disposición reglamentaria, administrativa o mandato legal por lo cual deben retener el IVA y/o RENTA y el tributo retenido o percibido deberán pagar al Estado dentro del tiempo correspondiente.

Las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad son los que tienen que actuar en calidad de agentes de retención o percepción.

Entendiéndose por agentes de retención y percepción los siguientes que se encuentran establecidos en el Art. 29 del Código Tributario, art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno, art 92 del Reglamento de Aplicación de la ley de régimen tributario interno

2.1.18.1: AGENTES DE RETENCION:

Art. 29 del Código Tributario.- Otros responsables.- Serán también responsables:

³⁵ *Código Orgánico Integral Penal*. Ecualeg Edi-GAB Editores. Ecuador. Capitulo Quinto Seccion Quinta Art. 298. numeral 18. Pag. 122.



1. *Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.*

Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados; y,

Son aquellos que en razón de su oficio o empleo están en la obligación de retener tales tributos ya sea por mandato legal, reglamentario o administrativo y los impuestos retenidos declarar dentro del tiempo señalado en la ley y realizar el pago correspondiente en el banco del estado, y en caso de no realizar la declaración será sancionado de acuerdo a lo previsto en el Ley de Régimen Tributario Interno y en las demás disposiciones sancionatorias.

También lo encontramos regulados en diferentes códigos como son en la Ley de Régimen Tributario Interno y en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Se consideran agentes de retención o percepción las personas naturales o jurídicas que están obligados a llevar contabilidad.

El artículo 71 Inciso segundo del Código Tributario le faculta realizar tales cobros: *El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.*

En el caso de los agentes de retención se configuraría el delito cuando una vez realizada la retención ya sea del IVA o del ICE esta no es declarada dentro del plazo señalado por la ley, o una realizada la declaración no es realizada el pago en su totalidad en cualquier de las Instituciones Financieras señaladas para aquella.

En los diferentes cuerpos normativos encontramos regulado cuales son los agentes de retención de los diferentes tributos como los trato en los siguientes artículos:

En el literal B del artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y en el artículo 92 del Reglamento de Comprobantes de Ventas y Retenciones establece cuales son los agentes de retención en el IVA.(ver artículos)



También son consideradas como agentes de retención las Instituciones Públicas y Privadas que estén obligadas a llevar contabilidad y máximo el porcentaje señalada por el Servicio de Rentas Internas.

Art. 45.- de la Ley de Régimen Tributario Interno: Otras retenciones en la fuente.- Toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan rentas gravadas para quien los reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta.

El Servicio de Rentas Internas señalará periódicamente los porcentajes de retención, que no podrán ser superiores al 10% del pago o crédito realizado.

De manera clara señala cuales son los agentes de retención en el impuesto a la renta en el sector público y también en qué caso deben realizar las retenciones las personas naturales.

2.1.18.2: AGENTES DE PERCEPCIÓN:

Lo encontramos regulado en el *artículo 29 numeral 2 del Código Tributario: Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.*

Y en el artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece un listado amplio de los agentes de percepción en el Impuesto al IVA, en la cual de manera general nos determina en qué tipo de servicios o bienes gravados con IVA se tiene que realizar las recaudaciones los agentes de percepción para su posterior declaración y el pago correspondiente, y en el artículo que cito posteriormente señala el momento en que se debe realizar las retenciones o las percepciones:

“Art. 148 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.- Momento de la retención y declaraciones de las retenciones.- La retención deberá realizarse en el momento en el que se pague o acredite en cuenta el valor por concepto de IVA contenido en el respectivo comprobante de venta, lo que ocurra primero, en el mismo término previsto para la retención en la fuente de Impuesto a la Renta.



No se realizarán retenciones de IVA a las instituciones del Estado, a las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, a las compañías de aviación, agencias de viaje en la venta de pasajes aéreos, a contribuyentes especiales ni a distribuidores de combustible derivados de petróleo.

Se expedirá un comprobante de retención por cada comprobante de venta que incluya transacciones sujetas a retención del Impuesto al Valor Agregado, el mismo que contendrá los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención.

Las instituciones financieras podrán emitir un solo comprobante de retención por las operaciones realizadas durante un mes, respecto de un mismo cliente.

Los contribuyentes especiales, Instituciones del Estado, y las empresas públicas reguladas por la Ley Orgánica de Empresas Públicas, podrán emitir un solo comprobante de retención por las operaciones realizadas durante cinco días consecutivos, respecto de un mismo cliente.

Los agentes de retención declararán y depositarán mensualmente, en las instituciones legalmente autorizadas para tal fin, la totalidad del IVA retenido dentro de los plazos fijados en el presente reglamento, sin deducción o compensación alguna.

En los medios, en la forma y contenido que señale la Administración, los agentes de retención proporcionarán al Servicio de Rentas Internas la información completa sobre las retenciones efectuadas”.³⁶

Los agentes de retención y percepción que se encuentran regulados en el artículo 29 del Código Tributario y los cuales como agentes de percepción tienen la obligación de declarar el IVA percibido y cobrado por sus compras y que los pagos por concepto de percepción de IVA deben realizarse dentro del plazo de 10 días.

“Según la *SENTENCIA* dictada dentro del proceso No. 207-2013, acción seguida por el delito de Defraudación Tributaria constante en el artículo 344 numeral 13 del Código Tributario instaurada por parte del Servicio de Rentas Internas en contra de una persona natural considerada como agente de retención, regulada en el artículo 29 del Código Tributario y en su Punto 7. 4 en la parte final de la *SENTENCIA* la *SALA PENAL DE LA CORTE PROVINCIAL DE JUSTICIA DEL AZUAY* manifiesta

³⁶ *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Regimen Tributario Interno*. Corporación de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Título II., Cap I., art. 148.



lo siguiente: *El bien jurídico que se afectó con este delito es el patrimonio del estado, con el cual todos los ciudadanos estamos obligados a velar por su observancia por cuanto sirven para el cumplimiento mismo de los fines de la sociedad y del Estado en sí.*³⁷

De la sentencia citada en el párrafo anterior, se puede evidenciar que las retenciones realizadas por los agentes ya sea de percepción o retención son bienes que son consideradas como patrimonio que necesita el Estado, lo cual es necesario para su correcto desarrollo económico y con los recursos obtenidos de los tributos y que los mismos servirán para el desarrollo del país como por ejemplo: Educación, Vialidad, Salud.

En el artículo 6 del Código Tributario nos indica cuales son los fines de los tributos y en que se utilizaran los tributos recaudados, y en la sentencia citada anteriormente establece de manera clara al determinar que las retenciones o las percepciones realizadas y que no sean ingresados a las cuentas del estado son consideradas como una sustracción de los bienes con los que cuenta el estado para su desarrollo económico, social.

2.1.18.3: SUSTITUTO TRIBUTARIO:

Con la reformatoria al Código Tributario se han incorporado en el artículo 29 la figura del *SUSTITUTOS: art. 29 numeral 3: "los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se coloca en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias"*.

Se entiende por sustituto: Es un sujeto ajeno a la relación tributaria, pero por intermedio de la ley se lo obliga a pagar el tributo. En este caso el responsable sustituto ocupa el lugar del contribuyente.

Es la persona que sin ser obligado tributario entra a sustituir al contribuyente en sus obligaciones formales y tributarias.

Según la Doctrina Argentina se entiende por sustituto en los siguientes términos: *"Responsable sustituto: el responsable solidario se diferencia del responsable sustituto "por qué este responde junto a, y el sustituto en lugar de" en efecto el*

³⁷ Sentencia dictada dentro del proceso 207-2013, Juez Julio Cesar Inga Yanza, Delito Defraudación Tributaria, dictada por la sala penal de la corte provincial de justicia del Azuay, foja 8 de la sentencia.



sustituto no está junto al deudor, ni después del deudor, sino en lugar de este, la ley lo coloca frente al acreedor, como principal obligado, sin que ello signifique imperiosamente que deba desobligarse el verdadero contribuyente, contra el cual el fisco puede conservar la acción de cobro si resultara insolvente el sustituto. Además por encontrarse obligado a obrar una obligación que no le es propia, siempre conserva la acción de reembolso contra el verdadero deudor, aun cuando la ley nada diga, pues corresponde aplicar la doctrina, por estar frente a un supuesto de subrogación legal al haberse pagado una deuda a la que aparece obligado por otros” (Wolma, 2005)³⁸.

Según lo expuesto por la Doctrina Argentina se entendería por sustituto la persona que se obliga frente al contribuyente y cumple con las obligaciones tributarias; aunque el fisco conserva el derecho de seguir la acción en contra del contribuyente u obligado principal, cuando el sustituto no pueda cumplir con sus obligaciones y sea declarado insolvente, y el sustituto tiene derecho a demandar al contribuyente para el reembolso.

También lo encontramos regulado en el Código Tributario de Uruguay en el artículo 19 que nos hable acerca del responsable por sustitución o sustituto el cual me permito transcribir: *“(Responsable). Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponden a aquel, teniendo por lo tanto, en todos los casos el derecho de repetición” (Valdes Costa, 2002).*³⁹

Según la legislación de Uruguay serían responsables las personas que sin tener el carácter de contribuyentes obligados realizan los pagos correspondientes, pero guardándose para sí el derecho de resarcimiento en contra del obligado principal.

De los argumentos antes expuestos queda claro que se entiende por sustituto en materia tributaria y el derecho que vendría a protegerle al sustituto en contra del contribuyente y su derecho de repetición frente al daño ocasionado.

Según el artículo 2195 del Código Civil Ecuatoriano establece que se podrá repetir lo que se ha pagado mal si se logra probar que no debía podrá pedir el reembolso. La responsabilidad penal es *intuitu personae*, lo que sería que el mismo que cometió el delito debería cumplir con todas las responsabilidades.

³⁸ Wolman, Mario. *Regimen Tributario*. Buenos Aires. Talleres Graficos de la Ley. 2005. pag. 170.

³⁹ Valdes de blengio, Nelly. *Código Tributario de la Republica Oriental de Uruguay*. Uruguay. Art. 19.



El sustituto en materia tributaria cumplirá con las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias que vendría a ser como el pago de impuesto o el pago de cualquier otro tributo; Pero en lo referente a que la sanción sea la pena privativa de libertad ya se de reclusión o prisión las tendría que cumplir el obligado principal, ya que sería algo ilógico que el sustituto que no tuvo nada que ver en la ejecución del delito pague con prisión o reclusión, ya que la responsabilidad penal es personal.

El sustituto tiene derecho a solicitar posteriormente al contribuyente que se le sea devuelto todo el gasto económico que sufrió, que sería el derecho de repetición de lo pagado.

2.1.19: Art. 298 # 19 del Código Orgánico Integral Penal: *Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.*⁴⁰

Se configuraría el presupuesto señalado en la Ley cuando una persona natural o jurídica mediante engaños o documentos solicite la devolución del tributo al cual no tienen derecho, y el Servicio de Rentas Internas, ejerciendo su facultad determinadora podrá verificar si el solicitante tiene derecho a aquella devolución o está procediendo de manera dolosa en perjuicio de la Administración Tributaria.

El tipo penal en este numeral sería, la obtención, indebida, ilícita, ilegal de tributos, intereses o multas a las cuales no tiene derecho.

Para que sea considerada como delito la obtención indebida de tributos sería la petición realizada a la Administración Tributaria sin tener derecho a tales devoluciones, y en la determinación realizada se llega a comprobar que no tenía derecho a tales devoluciones y en la cual se verificaría la intención dolosa del contribuyente al solicitar la devolución. Anteriormente se encontraba regulada en el Código Tributario pero con las reforma de agosto de 2014 se trasladó al Código Orgánico Integral Penal

*“Art. 344 Numeral 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,*⁴¹

⁴⁰ *Código Orgánico Integral Penal.* Ecualeg Edi-GAB Editores. Ecuador. Capítulo Quinto Sección Quinta Art. 298. numeral 19. Pag. 122.

⁴¹ *Código Tributario.* Corporación de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Título I. Cap I art. 344 numeral 14. pag 79



Este numeral antes en el Código Tributario regulaba que para determinar como un delito de Defraudación Tributaria la obtención indebida de los tributos se tendría como requisito de procedibilidad que era la existencia de actos firmes y ejecutoriados, que vendrían a ser las sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso Tributario o las resoluciones emitidas por la Corte Nacional de Justicia, y también las resoluciones en las que procedían a la devolución de los tributos, los cuales son emitidas por el Servicio de Rentas Internas, los cuales son consideradas como actos firmes ejecutoriadas de la Autoridad Competente.

En el Código Tributario en el artículo 344 numeral 14 manifestaba como requisito la existencia de actos firmes y ejecutoriados para la configuración del delito, pero con la Vigencia del Código Orgánico Integral Penal se trasladó dicha norma y en la cual se ha derogado el requisito de la existencia de actos firmes y ejecutoriados.

Un claro ejemplo de aquello lo encontramos en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno: *El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.*

*Si al realizar la verificación o si posteriormente el Servicio de Rentas Internas encontrase indicios de defraudación, iniciará las acciones legales que correspondan.*⁴²

Señala que en caso de haber realizado el anticipo del impuesto a la renta, y durante el ejercicio económico sufre pérdidas más allá de las esperadas podrá solicitar la devolución del anticipo al impuesto a la renta, y en caso de que la devolución lo haya solicitado con engaños y al verificarse que no sufrieron pérdidas, sería considerada como defraudación.

⁴² Ley de Régimen Tributario Interno. Corporación de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Título I. Cap IX. art. 41 Literal I. Inciso Segundo.



Para solicitar la devolución del tributo o impuesto se lo realizara mediante solicitud con los documentos que solicite la Administración para verificar que si tiene derecho a la devolución.

2.1.20: LAS REFORMAS EN LO REFERENTE A LAS PENAS:

Y en lo pertinente a las penas ha existido un cambio, ya que el Código Tributario, además de las penas privativas de libertad se le sancionaba pecuniariamente dependiendo de la cuantía que pretendieron evadir o evadieron.

El Código Tributario en ciertos casos la sanción pecuniaria era equivalente al monto a la cual pretendieron evadir, y en caso de que el monto evadido sea cometido por agentes de retención o percepción eran sancionado con el doble de la cuantía evadida.

Es en el Código Orgánico Integral Penal donde se ha suprimido las sanciones pecuniarias pero se ha incrementado las penas privativas de libertad dependiendo de cada caso y también se le sancionara con el máximo de las penas dependiendo de la cuantía del tributo evadido o pretendido evadir.

2.1.20.1: DEFRAUDACION COMETIDA CON AYUDA DE FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA: Anteriormente en el Código Tributario se le sancionaba a la defraudación tributaria cometida con la ayuda de los Funcionarios de la Administración Tributaria en el artículo 346 del Código Tributario con la destitución del cargo que ocupaba, y actualmente en el Código Orgánico Integral Penal se constituye como defraudación agravada y se le sancionara con el máximo de pena para cada caso en concreto y la destitución del cargo para el funcionario que tuvo algo que ver en la Defraudación Tributaria.

2.1.20.2: SANCION PARA LAS PERSONAS JURIDICAS DE LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA: El Código Tributario en el caso de las personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad, no establecía una sanción determinada y para ser consideradas como defraudadores se tenía que demostrar la conducta dolosa de los Administradores o cualquier otra persona que tenga alguna relación con la actividad económica de la empresa, y actualmente en el Código Orgánico Integral Penal establece una sanción más drástica para los miembros o cualquier otra persona que hubiera ejercido algún control sobre la persona jurídica a



la cual se le sancionara con la extinción de la persona jurídica y una multa que según el Código Orgánico Integral Penal seria de 50 a 100 salarios básicos unificados que vendría a equivaler una suma que va desde USD 17.000,00 hasta los 34.000,00.

En el Código Orgánico Integral Penal la sanción además de la extinción de la persona jurídica se le sancionara con una multa que va desde 50 a 100 salarios básicos del trabajador en general; ya que anteriormente en el Código Tributario la responsabilidad recaía directamente en el representante legal, contador o cualquier persona que hubiere ejercido algún control financiero de la empresa, no establecía la sanción de extinción o multa.

Cualquier persona que labore en la empresa ya sea como empleado o profesionales será considerada como autores en el delito de Defraudación Tributaria si ha ejercido algún control en la empresa que cometió el delito de Defraudación.

En esta parte el cambio que se puede observar en lo relación a los agentes de retención o percepción que sean de Instituciones del Sector Público y que no hayan declarado las retenciones realizadas serán sancionados solo con la destitución de cargo y la inhabilitada para ocupar cargos públicos por 6 meses, además de cumplir con el pago de los impuestos que fueron retenidos y no pagados al Fisco; ya que anteriormente en el Código Tributario la sanción era más drástica con la inhabilitación para ocupar cargos públicos de por vida.

El Código Tributario en los numerales del 4 al 14 se requería de forma obligatoria la existencia de actos firmes o resoluciones de Autoridades competente o sentencias ejecutoriadas para proceder a realizar la denuncia ante la Fiscalía para siga la acción penal de Defraudación Tributaria y el Servicio de Rentas Internas comparecerá en calidad de Acusador Particular.



CAPITULO III

3.1: IMPACTO CIENTÍFICO:

La intención del legislador, innovador en nuestro medio con el objetivo de incorporar todas las normas penales en un solo cuerpo legal que contemple todas y cada una de las diversas infracciones penales que estaban literalmente dispersas en cuanta ley creada en el país, y ante la necesidad de agrupar todas las normas que tipifiquen los delitos han incorporado en el Código Orgánico Integral Penal el cual pretende que en un solo cuerpo legal se unifiquen las infracciones, el procedimiento, juzgamiento e incluso el sistema de rehabilitación y las sanciones.

Tras 7 años de vigencia desde la última reforma del Código Tributario, lo cual se dio en el año de 2007 en la que se incorporaron nuevos tipos penales ya que hasta el año de 2007 lo concerniente a la Defraudación Tributaria el artículo 344 estaba integrado de apenas de 7 numerales, y con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el 2007 así también se reformo el Código Tributario en el artículo 344 en la cual el legislador ha considerado que es necesario incorporar nuevos tipos penales pasando a formar de 7 a 15 numerales, regulando varias conductas que no eran consideradas como defraudación hasta antes de su reforma, un ejemplo de aquello es que con la reforma del 2007 se incluyó como un delito de Defraudación Tributaria: 1. La simulación de uno o más actos o contratos para obtener un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. 2. La obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente, esto son apenas dos de las reformas que se incorporaron con la reforma de 2007.

Los citados numerales son apenas 2 de las 8 numerales que se incluyeron con la reforma de 2007 y tras 7 años de vigencia del Código Tributario el 10 de Agosto de 2014 con la entrada de vigencia del Código Orgánico Integral Penal se derogo el Código Tributario en determinados artículos entre los cuales está el 344 y 345 los cuales nos importa para nuestro estudio y también se derogo la Ley de Régimen Tributario Interno en el artículo 109 que regulaba los casos especiales de Defraudación Tributaria. Y en el artículo 18 de la Ley de Registro Único de



Contribuyentes el legislador ha considerado ya no como causales de defraudación por que no se encuentra regulado en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal en ninguno de sus numerales, y con la vigencia del Código Orgánico Integral Penal los causales de defraudación constantes en el Código Tributario en el artículo 344 pasaron a ser parte del Código Orgánico Integral Penal en el artículo 298.

Con la Promulgación del Código Orgánico Integral Penal el legislador ha considerado normalizar ciertas conductas o actos de los ciudadanos y sancionarlos y que los mismos sean consideradas como delitos los cuales no se encontraban regulados anteriormente en el Código Tributario, ni en ningún otro cuerpo normativo.

3.2: Normas del Código Tributario derogadas por el Código Orgánico Integral Penal En Lo Referente a la Defraudación.

La Defraudación Tributaria lo encontrábamos regulada en el Código Tributario en su parte pertinente y con la Vigencia del Código Orgánico Integral Penal las normas que trataban acerca de la Defraudación Tributaria en el Código Tributario pasaron a formar parte del Código Orgánico Integral Penal derogándose de esa manera las normas del Código Tributario acerca de la Defraudación Tributaria, dicha incorporación a este cuerpo normativo la realiza el legislador con el objetivo de unificar todas las normas que sean consideradas como delitos en un solo cuerpo legal.

Anterior a la Vigencia del Código Orgánico Integral Penal el artículo que regulaba la Defraudación Tributaria era el Código Tributario en el artículo 344 que contenía 15 numerales, cuando se derogo y paso a formar parte del Código Orgánico Integral Penal se han incorporado nuevos tipos penales ya que pasaron de 15 a 19 numerales que se encuentran regulada en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal.

El legislador ha considerado en derogar ciertos artículos que regulaban la Defraudación Tributaria que no se encontraban regulados dentro del Código Tributario, entre los cuales son:

El artículo 109 de la Ley de Régimen Tributario Interno el cual regulaba los casos especiales de Defraudación Tributaria la cual me permito transcribir: **Casos**



especiales de defraudación.- Además de los casos contemplados en el Código Tributario, para los efectos de esta Ley constituyen casos de defraudación la falta de emisión o entrega de facturas, notas o boletas de venta, la emisión incompleta o falsa de éstas y el no uso o uso parcial de los sellos o cualquier otro tipo de documento de control establecido por el reglamento de esta Ley⁴³.

Anterior a su derogatoria la falta de emisión de la facturas, notas, boletas era considerada como delito de Defraudación Tributaria.

Este artículo transcrito anteriormente el legislador ha considerado en derogar, y que no sea considerado como causales de Defraudación Tributaria y que fue derogada mediante la Disposición Derogatoria Vigésima Primera del Código Orgánico Integral Penal.

Otro de los artículos que se derogo es el artículo 18 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes **Art. 18.- Casos especiales de defraudación.-** Además de los casos señalados en el Art. 381 (344) del Código Tributario, para efectos de la presente Ley, constituyen también defraudación los siguientes:

1. Declarar como propios, bienes o derechos ajenos;
2. Utilizar identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción; y,
3. Obtener más de un número de Registro de Inscripción.⁴⁴

Según el artículo 18 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes(norma derogada), la sola declaración de bienes ajenos como propios ya era una causal de delito, se podrá evidenciar que era mas rigurosa las normas en ciertos artículos.

También se derogo con la disposición Vigésima del Código Orgánico Integral Penal la Ley de Registro Único de Contribuyentes en el artículo 18 que establecía en qué casos era considerada como Defraudación Tributaria aparte de los causales que se encontraban anteriormente reguladas en el Código Tributario antes de su reforma, y que ahora se encuentra regulada en el artículo 298 numeral 1 que regula acerca de la utilización de identidad falsa en la solicitud del RUC.

⁴³ Ley Organico de Regimen Tributario Interno. Corporacion de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Titulo Quinto. art. 109.

⁴⁴ Ley del Registro Unico de Contribuyentes. Corporacion de Estudios y Publicaciones. Ecuador. Cap II. art. 18.



En el Código Orgánico Integral Penal se incorpora en el capítulo de los delitos contra el Régimen de Desarrollo, la Defraudación Tributaria que está regulada en el artículo 298 con 19 numerales.

Cabe indicar cuáles son los nuevos tipos penales que se han incorporado en el Código Orgánico Integral Penal que anteriormente no lo encontrábamos regulados como delito de Defraudación Tributaria pero que ahora pasan a ser considerados como delitos y son los siguientes numerales: artículo 298 Numerales 1, 2, 6, 13 y 14, los indicados anteriormente son los que el legislador los encontró en la necesidad de regular ya que no constaba en los causales de Defraudación Tributaria reguladas anteriormente en el Código Tributario.

Con la reforma se ha derogado de algunos artículos en la parte que se refería a la actitud dolosa del contribuyente en el proceso de determinación ejercida por el Servicio de Rentas Internas ya que el Código Tributario en su mayoría de artículos hacía referencia a la actitud dolosa del contribuyente con el objetivo de perjudicar el patrimonio del Estado.

En lo que se refiere a las sanciones para las personas ya sea naturales o jurídicas que cometieren el delito de Defraudación Tributaria también ha sufrido una reforma ya que en el Código Tributario se sancionaba con 2 formas que eran: 1. la pena de prisión o reclusión, 2. con multa que equivalía al valor de los impuestos que se evadieron o se intentaron evadir y en ciertos casos con el doble del monto dependiendo de los agravantes.

En el Código Orgánico Integral Penal las sanciones para el delito de Defraudación Tributaria es solo la prisión que va en ciertos casos de 1 a 3 años, de 3 a 5 años y de 5 a 7 años, pero el legislador en algunos casos ha establecido ciertos presupuestos que se den para aplicar la máxima pena y lo cual será dependiendo del monto que se ha intentado defraudar o se ha defraudado.

Las sanciones para la Defraudación Tributaria en los artículos que van del 1 al 11 la sanción será de 1 a 3 años, no se establece multa alguna ni alguna agravante para la aplicación de la máxima pena.



En los numerales 12 al 14 la pena privativa de libertad es de 3 a 5 años y se establece una agravante cuando el monto de los comprobantes de venta superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general que vendría ser \$ 35,400 dólares, y en la cual se aplicara la máxima pena, ya que los numerales indicados en este enunciado regula acerca de los comprobantes de ventas con las que se intente o se haya defraudado al fisco.

La sanción en los numerales del 15 al 17 la sanción será de 5 a 7 años y se aplicara la máxima cuando los impuestos defraudados superen los 100 salarios básicos del trabajador en general.

Será sancionada de 5 a 7 años de prisión en los numerales 18 y 19 cuando los impuestos retenidos o percibidos no los haya declarado o realizado la declaración no se ha realizado el pago en su totalidad, o cuando se hiciera devolver devoluciones a las que no tenía derecho y lo cual lo realiza de manera dolosa, se aplicara la máxima de la pena dependiendo del monto de lo defraudado en la cual la pena será de siete a 10 años.

De modo general con la reforma sin insistir en cuestión dolosa que era al aliciente de la reforma tributaria y su medio de amedrentar a los contribuyentes, así como se han tipificado unas cuantas conductas propias de las necesidades de la administración y que son la respuesta a las actuaciones de los ciudadanos.

3.3: LOS EFECTOS PRODUCIDOS POR LAS REFORMAS AL TEMA DE LA DEFRAUDACIÓN Y EL IMPACTO QUE CAUSO EN LA SOCIEDAD.

El bien jurídico tutelado sería el Patrimonio fiscal, que es la fuente importante de ingresos que tiene el estado para el desarrollo y para la utilización de los ingresos en la salud, educación, vialidad, servicios públicos.

El bien jurídico protegido evidentemente es el Patrimonio Fiscal y el Orden Público Económico del Estado Ecuatoriano que con la comisión del delito sobre el cual se ventila esta causa se han visto lesionados el patrimonio del Estado. Cuando no se pagan los tributos existe una grave afectación al erarios públicos, a las arcas del estado, El estado se nutre de recursos provenientes de los impuestos para satisfacer necesidades ciudadanas, por lo tanto al darse la evasión el NO pago, se



está impidiendo al Estado la logro de sus fines y afectando con ello al orden público económico.

El artículo referente a la Defraudación Tributaria constaba de 15 numerales que se encontraban en el Código Tributario y ahora forman parte del Código Orgánico Integral Penal regulados en el artículo 298 con 19 numerales en la que el legislador ha regulado nuevos actos y que sean consideradas como delitos como son los siguientes numerales que se incorporaron: artículo 298 Numeral 1, 2, 6, 13, 14, y en ciertos actos que según el Código Tributario eran consideradas como delitos de defraudación y que actualmente no son consideradas como Defraudación Tributaria, un ejemplo de aquello es que en el Código Tributario en el artículo 344 numeral 1 regulaba *la destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación*, con la reforma llevada a cabo en agosto de 2014 ya no es considerada como delito de defraudación Tributaria, y se encuentra regulada en el artículo 284 del Código Orgánico Integral Penal, ya no como delito de Defraudación Tributaria.

Las numerales 1, 2, 6, 13, 14 que se han incorporado al artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal anteriormente no se encontraban regulados como defraudación tributaria como es el caso del numeral 6 en la que hace referencia a los datos que se haga constar en las declaraciones realizadas por el mismo contribuyente y que al momento de realizar la determinación se llega a comprobar que existe una diferencia entre los datos consignados en la declaración y que no se ha realizado una declaración sustitutiva dentro de un año, es considerada como un delito, el legislador ha dispuesto que las normas tributarias sean más rígidas en harás de evitar que los contribuyentes evaden sus obligaciones con el Fisco.

En el numeral 13 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal regula acerca de los comprobantes realizadas con empresas fantasmas y que se presente a la Administración Tributaria y que aquello es considerado como Delito de Defraudación Tributaria, mientras antes en el Código Tributario solo establecía que no será deducible de impuesto los comprobantes emitidos por empresas fantasmas.

Según el Dr. Boris Barrera Especialista en Derecho Penal Tributaria manifiesta lo siguiente en una entrevista realizada; *las reformas llevadas a cabo al Código Tributario sufrieron un avance normativo ya que las normas penales tributarias se*



volvieron normas más estrictas incluyen la posibilidad, de que los contribuyentes puedan ser enjuiciados penalmente por introducir gastos no deducibles en su declaración y por el hecho de que eventualmente simples deudas puedan ser consideradas como delitos, en lo referente a las penas privativas de libertad se han incrementado, el impacto que causaría las reformas llevadas a cabo se vendría a verse en el transcurso del tiempo.

En algunos artículos que anteriormente establecía el requisito de Procedibilidad, ya no se necesita que un acto de determinación este firme y ejecutoriado conste claramente que existe la presunción del cometimiento de un delito, ya que hay una atribución amplísima para la Administración Tributaria para cualquier deudor que no rectifico su declaración dentro de un año y es detectan que hubo una diferencia por parte de la Administración Tributaria, ya que no existe el requisito de procedibilidad, quedando a criterio de la Administración Tributaria en proceder a plantear la acción correspondiente.

Esto es todo lo referente a la Investigación realizada dentro de mi respectivo tema de análisis.



CONCLUSIONES.

Con el desarrollo del presente trabajo he podido llegar a establecer el avance normativo que se ha llevado a cabo con la Promulgación del Código Orgánico Integral Penal en lo referente a la Defraudación Tributaria.

La intención del legislador con la Incorporación del tema de la defraudación tributaria al COIP es unificar todas las normas penales en un solo cuerpo legal para que los agentes fiscales al momento que se presente la denuncia tengan conocimiento del delito, ya que anteriormente como se encontraba regulado el tema de la defraudación en el Código Tributario los fiscales en su mayoría desconocían acerca del Tema.

El Estado a través de los distintos medios busca implementar una mejor cultura tributaria que busca concientizar a la población en general, que los tributos obtenidos son empleados en los diferentes ámbitos que sirven para el desarrollo del país.

Los tributos recaudados vienen a formar una gran parte del presupuesto general del estado.

De lo analizado puedo decir que la defraudación tributaria es como un medio de engaño que se ha venido realizando desde épocas muy remotas y lo cual afecta a la economía de país, ya que existen personas o sociedades que evitan realizar las declaraciones o en ciertos casos realizan las declaraciones pero con la intención de defraudar o declara valores que son muy inferiores a los valores reales, y lo realizan con intención de obtener un beneficio para sí o para una tercera persona incumpliendo sus deberes formales, ya que existen gran cantidad de contribuyentes que a pesar de tener grandes beneficios o ingresos económicos realizan las declaración de cantidades mínimas, apropiándose de dineros que pertenecen al estado, ya que mediante el pago de las impuestos el estado puede emplearlo para la realización de obras que sirven a la sociedad en general que vendría a ser la población.



El estado en busca de evitar que exista gran cantidad de contribuyentes que evaden sus obligaciones con el Fisco, frecuentemente reforma la normativa acerca de la Defraudación Tributaria y sancionar de manera más drástica a los contribuyentes que llegaren a cometer el delito.



BIBLIOGRAFÍAS.

1. Dr: Andrade Leonardo, El Ilícito Tributario, Editorial Corporacion de Estudios y Publicaciones, Primera Edición, 2011. Quito – Ecuador.
2. Drs. Patiño Ledesma Rodrigo, Pozo Illingworth Teodoro, Lexico Juridico Tributario, Editorial Talleres Gráficos de la Universidad de Cuenca, Segunda Edición, 2009, Cuenca – Ecuador.
3. Código Tributario, Editorial Corporacion de Estudios y Publicaciones, 2011. Codificación (cod 2005- 009. RO-S 38: 14-jun-2005). Quito Ecuador
4. Código Orgánico Integral Penal. Editorial Ecualleg Edi-GAB Editores, agosto de 2014, Quito – Ecuador.
5. Valdes de Blengio Nelly, Código Tributario de la Republica Oriental de Uruguay,
Quinta Edicion, 2007, Impresión Fundacion de cultura universitaria. Buenos Aires- Uruguay.
6. Ley Organica de Régimen Tributario Interno, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011, Quito – Ecuador.
7. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Regimen Tributario Interno, Editorial Corporacion de Estudios y Publicaciones, 2011. Quito – Ecuador.
8. Sentencia dictada dentro del proceso 207-2013, Juez Julio Cesar Inga Yanza, Delito Defraudación Tributaria, dictada por la sala penal de la corte provincial de justicia del Azuay, foja 8 de la sentencia.
9. Wolman Mario, Regimen Tributario, Imprenta Talleres Graficos de la Ley, Primera Edicion, Buenos Aires 2005.
10. Ley del Registro Unico de Contribuyentes, RUC, Codificación 22, registro oficial suplemento 398 de 12 de agosto del 2004. h. congreso nacional la comision de legislacion y codificacion, resuelve: expedir la siguiente codificacion de la ley del registro unico de contribuyentes, Editorial Corporaciones de Estudios y Publicaciones. Quito – Ecuador 2011.