



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### RESUMEN

El tema del presente trabajo investigativo es: “El delito de defraudación fiscal y las reformas introducidas en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador”, el mismo que se encuentra dividido en cinco capítulos, los mismos que se detallan a continuación:

**El Capítulo I** hace referencia al ilícito tributario, teniendo en consideración que en materia tributaria queda contemplada la infracción o el incumplimiento de sus preceptos, al igual que en las otras ramas del derecho.

El Capítulo II contiene lo referente al fraude a la Ley Tributaria, refiriéndose a la evasión y a la elusión tributaria.

En el Capítulo III se analiza lo referente a la clasificación de las infracciones tributarias, igualmente se hace un análisis sobre el delito de defraudación fiscal respecto a lo dispuesto en el Código Tributario antes de las reformas introducidas. Dentro de este mismo capítulo se mencionan algunos antecedentes de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador.

En el Capítulo IV consta la realización de un cuadro comparativo de semejanzas y diferencias entre lo dispuesto antes de la expedición de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador y la normativa vigente a la fecha.

En el capítulo V, se hace mención a las sanciones tributarias, y a las penas aplicables a las infracciones tributarias.

En este trabajo se demuestra los cambios existentes en la legislación, respecto al delito de defraudación tributaria, los mismos que han demostrado el endurecimiento de penas y sanciones para dar

AUTORA:  
 Dra. María Fernanda Vega Soto



## **UNIVERSIDAD DE CUENCA**

cumplimiento al principal objetivo de esta ley reformativa como es el de eliminar la evasión y la elusión tributaria, así como plantear las bases y fundamentos teórico – prácticos sobre el delito de defraudación fiscal y las reformas introducidas en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador.

En este trabajo se plantean diversas recomendaciones sobre el tema, las mismas que van orientadas hacia el perfeccionamiento de la normativa legal, así como también dirigidas hacia la intensificación de las acciones de la Administración Tributaria respecto a su modelo organizacional, reducción de costos, tiempo y mejoramiento en la eficiencia de la gestión.

### **PALABRAS CLAVES**

TRIBUTACIÓN, DELITO, DEFRAUDACIÓN, LEY REFORMATIVA, EQUIDAD TRIBUTARIA, LEGISLACIÓN ECUATORIANA.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

# EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y LAS REFORMAS INTRODUCIDAS EN LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.

## ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	8

### CAPÍTULO I EL ILÍCITO TRIBUTARIO

1.1. Generalidades.....	16
1.2. El Derecho Penal Tributario.....	17
1.3. Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario.....	20
1.3.1. Corriente Penalista.....	20
1.3.2. Corriente Administrativista.....	21
1.3.3. Corriente Dualista.....	23
1.3.4. Carácter específico del ilícito tributario.....	23
1.4. Características del ilícito tributario.....	24
1.4.1. Características del ilícito penal que conservan sustancialmente su vigencia dentro del ilícito tributario.....	25
1.4.2. Características del ilícito penal que presentan transformaciones en el ilícito tributario.....	27

### CAPÍTULO II EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

2.1. Evasión fiscal.....	31
2.2. Elusión fiscal.....	38



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### **CAPÍTULO III EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA**

3.1.	Clasificación de las infracciones tributarias.....	43
3.2.	Delito de defraudación fiscal.....	54
3.3.	El Código Tributario antes de la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.....	58
3.4.	Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador .....	63

### **CAPÍTULO IV SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE LO DISPUESTO ANTES Y DESPUÉS DE LA EXPEDICIÓN DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR**

4.1.	Cuadro de semejanzas y diferencias entre lo dispuesto antes y después de la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.....	68
------	---	----

### **CAPÍTULO V LAS SANCIONES TRIBUTARIAS**

5.1.	Las sanciones tributarias.....	93
5.2.	Penas aplicables a las sanciones tributarias.....	94
	Conclusiones.....	105
	Recomendaciones.....	109



## UNIVERSIDAD DE CUENCA



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Yo, María Fernanda Vega Soto, 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 Magister en Tributación. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.

María Fernanda Vega Soto  
0103054409



---

*Cuenca Patrimonio Cultural de la Humanidad. Resolución de la UNESCO del 1 de diciembre de 1999*

Av. 12 de Abril, Ciudadela Universitaria, Teléfono: 405 1000, Ext.: 1311, 1312, 1316

e-mail [cdjbv@ucuenca.edu.ec](mailto:cdjbv@ucuenca.edu.ec) casilla No. 1103

Cuenca - Ecuador

AUTORA:  
Dra. María Fernanda Vega Soto



UNIVERSIDAD DE CUENCA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Yo, María Fernanda Vega Soto, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

María Fernanda Vega Soto  
0103054409



*Cuenca Patrimonio Cultural de la Humanidad. Resolución de la UNESCO del 1 de diciembre de 1999*

Av. 12 de Abril, Ciudadela Universitaria, Teléfono: 405 1000, Ext.: 1311, 1312, 1316

e-mail cdjbv@ucuenca.edu.ec casilla No. 1103

Cuenca - Ecuador

AUTORA:  
Dra. María Fernanda Vega Soto



**UNIVERSIDAD DE CUENCA**

UNIVERSIDAD DE CUENCA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

TEMA:

**“EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL Y LAS REFORMAS  
INTRODUCIDAS EN LA LEY REFORMATIVA LA EQUIDAD  
TRIBUTARIA DEL ECUADOR”.**

Tesis previa a la obtención  
del título de Magíster en  
Tributación.

AUTORA: Dra. María Fernanda Vega Soto

DIRECTOR: Dr. Manolo Rodas Andrade

**CUENCA – ECUADOR**

**2012**

AUTORA:  
Dra. María Fernanda Vega Soto



UNIVERSIDAD DE CUENCA

## INTRODUCCIÓN



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### INTRODUCCIÓN

En la actualidad en el derecho se han producido una serie de ramificaciones, tan es así que nuestro derecho ha dado lugar a varios campos, como son el tributario, laboral, penal, civil, administrativo, etc. Es en este sentido, que las instituciones de nuestro derecho tributario merecen la importancia debida.

En este tema, “El delito de defraudación fiscal y las reformas introducidas en la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador” se hará un análisis de los artículos 30, 31, 32, 33 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y los Artículos 342, 343, 344, 345 y 346 del Código Tributario, lo que será complementado con el estudio de los diferentes criterios doctrinarios que sobre el tema se emiten, igualmente lo que se busca con este trabajo es resaltar la importancia y concientizar la obligación que tenemos los ciudadanos respecto al pago de tributos, al igual que determinar cuáles son los cambios que con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador se han creado, con el fin de evitar todo acto que conduzca a configurar el delito de defraudación fiscal.

El tema seleccionado: **“EL DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL Y LAS REFORMAS INTRODUCIDAS EN LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR”**, es de mucha importancia tanto para el derecho como para la sociedad, lo cual justifica que se haga un estudio y análisis al respecto.

A lo largo de la historia se ha demostrado la importancia del uso de la política fiscal para la consecución del objetivo primordial de todo gobierno, que es la generación de desarrollo económico, es por ello que la realidad actual de nuestro país nos exige adecuadas políticas fiscales, teniendo presente que, dentro de ella, la política tributaria es un elemento fundamental, la misma que constituye una herramienta para la



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

dinamización de la economía y la generación de justicia social, dos condiciones básicas para conseguir el desarrollo económico equilibrado del país.

En este contexto, en el Ecuador se hizo el planteamiento de un nuevo proyecto político, así se precedió a la instalación de la Asamblea Constituyente, con el fin de elaborar una nueva Constitución, la misma que fue aprobada en Referéndum el 28 de septiembre de 2008 y publicada en el Registro Oficial No. 499 del 20 de octubre de 2008, con la que se crea un nuevo marco jurídico e institucional en nuestro país, cuya propuesta fundamental es la implementación de un nuevo modelo económico, lo que significó desde la economía una ruptura con el modelo neoliberal y con los postulados del Consenso de Washington, que consistía en políticas de disciplina fiscal, reordenamiento de las prioridades del gasto público, reforma impositiva, liberalización de las tasas de interés, liberalización del comercio internacional, liberalización de la entrada de inversiones extranjeras directas, privatización, desregulación, tasa de cambio competitiva, las mismas que eran consideradas por los organismos financieros internacionales y que debían ser implementadas por los países Latinoamericanos, con el fin de impulsar el crecimiento, con ellas se proponían el ajuste fiscal, la apertura económica y el libre mercado, todo ello con el fin de implementar una economía solidaria que recupere el papel regulador del estado.

El régimen de las obligaciones viene a ser la fuente de la existencia de la sociedad, pues a través de ellas los individuos debemos cumplir con las exigencias que nos impone la vida colectiva, además debemos considerar que el cumplimiento en el pago de tributos se ha transformado y constituido en el eje central y activador de la economía de los países y regiones, por lo tanto, el incumplimiento de estas normas configura el delito de defraudación fiscal, sobre el cual se han hecho cambios contemplados en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el

AUTORA:

Dra. María Fernanda Vega Soto



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Ecuador, respecto a las normas vigentes antes de la expedición de la antedicha Ley.

El delito de defraudación fiscal y las Reformas introducidas en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, que es el tema de esta investigación constituye un elemento amplio que estructura nuestro sistema tributario, el mismo que presenta variadas implicaciones, puesto que el derecho es un sistema de obligaciones que se imponen a los miembros de la sociedad en cada momento y situación, el sistema de las obligaciones tiene su origen en la naturaleza del hombre y en su capacidad de interacción con los demás, de tal manera que el ser humano viene a ser el eje y la razón de ser de la actividad económica, es el sujeto y fin del sistema económico.

Dentro de este trabajo, para analizar el tema relacionado al delito de defraudación fiscal, es necesario, tener claro que los ciudadanos debemos cumplir con las obligaciones tributarias que se nos imponen en todos los casos, en el tiempo, con los requisitos y condiciones que las normas señalen, por lo que debemos dejar claro, que dentro de este sistema se excluye la intervención de la voluntad de las partes como fuente de los tributos, las obligaciones tanto del sujeto activo como de los sujetos pasivos están determinadas en la propia ley, de tal manera que se logre la materialización de las obligaciones, según los procedimientos establecidos, con ello, lo que queremos lograr es una administración tributaria ágil y transparente, orientada hacia la facilitación y control de la gestión, con lo que se estaría contribuyendo activamente al desarrollo del Estado Ecuatoriano.

Finalmente, considero que en este trabajo se resaltarán la importancia de las reformas introducidas en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Las normas en el ámbito tributario han mostrado graves fisuras que indirectamente han fomentado prácticas elusivas y evasivas por parte de los agentes, lo que a su vez ha generado notables inequidades en el ingreso, por esto fue, imperiosa la necesidad de la adopción de un conjunto de modificaciones en el ámbito de lo que se refiere a la defraudación fiscal, que permitan afianzar los mecanismos de control, de tal forma que, el ingreso se logre distribuir de manera más uniforme en el Ecuador, todo ello en miras a obtener una reforma tributaria integral para que los ciudadanos ecuatorianos podamos gozar de un entorno próspero, justo y solidario, características que son indispensables para el desarrollo económico de nuestro país.

Para la realización de este trabajo será necesario estudiar y analizar los criterios doctrinarios y la normativa correspondiente al delito de defraudación fiscal en el Código Tributario y en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, con el fin de determinar cuáles son los cambios que sobre el delito de defraudación fiscal se ha dado con la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, cambios que si bien han contribuido para disminuir el fraude fiscal al Estado Ecuatoriano, no son suficientes, por lo que al final de este trabajo se propondrá cambios a nivel normativo tendientes a la eliminación del fraude fiscal en nuestro país, al igual que se señalará las semejanzas y diferencias, entre lo dispuesto antes de la expedición de la Ley para la Equidad Tributaria y la normativa vigente a la fecha.

En la primera parte de este trabajo, en el Capítulo I, hacemos referencia al ilícito tributario, teniendo en consideración que en materia tributaria queda contemplada la infracción o el incumplimiento de sus preceptos, al igual que en las otras ramas del derecho.

La corriente positivista define al ilícito tributario como: “conducta socialmente indeseable, es un concepto moral o político, mejor dicho



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

metajurídico”. Desde un punto de vista estrictamente jurídico el ilícito no es considerado como una violación del derecho, sino una condición establecida por la norma jurídica para aplicar la sanción.

Con respecto a la naturaleza jurídica del ilícito tributario, encontramos diversas corrientes, entre ellas:

- Corriente Penalista: La corriente penalista considera que el estudio de las infracciones tributarias estarían dentro del Derecho Penal, entendiéndose que el derecho penal tributario es una especialidad del Derecho Penal.

Esta corriente considera que el ilícito penal y el ilícito tributario tienen una estructura semejante, en ambos casos la sanción cumple la función de intimidación y de represión.

- Corriente Administrativista: Es una corriente contraria a la penalista, que sostiene la existencia de una identidad entre la infracción tributaria y la infracción administrativa.
- Corriente Dualista: La doctrina considera que esta es una tesis intermedia entre la corriente penalista y la corriente administrativista, considerando ésta que toda infracción tributaria encierra en su seno una infracción administrativa. Las infracciones tributarias según esta corriente, además de constituir un ilícito administrativo pueden configurarse en un ilícito penal, esto se da cuando a esa infracción tributaria administrativa se le da una sanción de carácter penal, entonces lo que era una simple infracción tributaria se transforma en una infracción penal.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

- Carácter específico del ilícito tributario dentro del derecho tributario: Esta corriente hace hincapié en el carácter unitario del ilícito tributario y sostiene que su estudio está dentro del Derecho Tributario.

Dentro de lo que corresponde a las características del ilícito tributario, analizamos dos tipos de características, aquellas que son propias del ilícito penal y se conservan dentro del ilícito tributario; y por otro lado, las que son características del ilícito penal y que presentan transformaciones en el ilícito tributario.

El Capítulo II de este trabajo contiene lo referente al fraude a la Ley Tributaria, refiriéndose a la evasión y a la elusión tributaria.

La evasión se da cuando los contribuyentes, mediante conductas omisivas o fraudulentas violan la normativa legal, provocando la disminución o eliminación del monto tributario al que estén obligados a pagar.

La elusión tributaria consiste, en que el contribuyente aprovecha las lagunas legales dejadas por el legislador, sin violar ninguna disposición legal, con el fin de evadir el impuesto al que está obligado.

En el Capítulo III, se está analizando específicamente lo referente a la clasificación de las infracciones tributarias, que es en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias; así también se analizará sobre el delito de defraudación fiscal respecto a lo dispuesto en el Código Tributario antes de las reformas introducidas, así como los antecedentes de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, con el fin de determinar cuáles son los cambios que se presentan en la normativa con la expedición de la antedicha Ley.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

El Capítulo IV comprende la realización de un cuadro comparativo de semejanzas y diferencias, entre lo dispuesto antes de la expedición de la Ley para la Equidad Tributaria y la normativa vigente a la fecha.

En el capítulo V, se hace mención a las sanciones tributarias, y a las penas aplicables a las infracciones tributarias, estas son: a) Multa; b) clausura del establecimiento o negocio; c) suspensión de actividades; d) Decomiso; e) Incautación definitiva; f) Suspensión o cancelación de inscripciones en el registros públicos; g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; h) suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos; i) prisión; y, j) reclusión menor ordinaria.

Una vez concluido el presente trabajo se establecerán las debidas conclusiones y recomendaciones.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

CAPÍTULO

I



# UNIVERSIDAD DE CUENCA

## CAPÍTULO I

### EL ILÍCITO TRIBUTARIO

#### 1.1. Generalidades

El Derecho Tributario, en sentido lato para Villegas<sup>1</sup>, “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”.

El Derecho Tributario Sustantivo, es el conjunto normativo de las obligaciones tributarias, cuyo contenido jurídico está constituido por las relaciones jurídicas que posee la misma estructura de las obligaciones del Derecho Privado. Los sujetos, tanto activo como pasivo, se hallan en posición de igualdad, derivando sus pretensiones y obligaciones recíprocas de la ley. Los primeros son sujetos acreedores y los segundos son sujetos deudores.

Por otro lado, el Derecho Tributario Formal o Administrativo, es el conjunto de normas y principios que rigen el actuar de la administración pública. Esta relación jurídica tiene como sujeto activo a la administración y como sujeto pasivo al particular.

Las normas y principios que regulan las controversias que se dan entre sujetos activos y pasivos constituyen el derecho tributario procesal; y las normas que regulan los procesos que tienen por objeto los delitos tributarios constituyen el derecho tributario procesal penal.

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Despalma, 1986, pág. 133.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En base a lo antes expuesto, entre estas dos ramas, el Derecho Penal y el Derecho Tributario, existe íntima relación, en todo lo que implique violación de las normas de Derecho Tributario.

El Derecho Penal Tributario regula jurídicamente todo lo referente a las infracciones tributarias y las respectivas sanciones. Si bien la norma jurídica es obligatoria, existe gran número de contribuyentes que actúan en margen a la ley, por lo que, corresponde el análisis de las normas aplicables en caso de violaciones a las disposiciones tributarias, así como también las penas aplicables a quienes la incumplen.

Es imprescindible que cada norma jurídica, en este caso las normas tributarias que imponen obligaciones a los contribuyentes, prevean una sanción para el caso de incumplimiento, caso contrario perderían el carácter de norma jurídica, pues la norma jurídica y la sanción son complementarias.

La posición generalizada en la doctrina, es que las penas deben responder a los mismos principios, cualquiera sea el orden jurídico violado o la autoridad que los aplica, por lo tanto, a las penas contenidas en nuestro derecho tributario debemos aplicarles los principios del derecho penal en general, porque el problema se plantea, muchas veces al momento de atribuir la facultad de aplicar sanciones a la administración, lo que ha dado lugar a varias teorías que las caracterizan como sanciones administrativas, tributaria, civiles, y no penales.

### **1.2. El Derecho Penal Tributario**

Tomando en consideración que no todos los miembros de la sociedad cumplen en su totalidad con las obligaciones que nos imponen las leyes tributarias, el estado necesariamente tiene que prever su incumplimiento, para lo cual, establece cuáles son las transgresiones a la



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

norma y la correspondiente sanción en cada caso; infracción y sanción, cuya regulación corresponde al derecho penal tributario. Por esta razón, se pone mucha atención a todo lo relativo a las violaciones de la ley tributaria, y por ende al derecho penal que las estudia.

Doctrinariamente existen teorías diversas respecto a la ubicación del derecho penal tributario, entre ellas tenemos:

- a. Los que sostienen que el derecho penal tributario es simplemente un capítulo del derecho tributario.
- b. Aquellos que sostienen que el derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal común.
- c. Los que defienden la tesis de que el derecho penal tributario se halla en el campo del derecho penal contravencional, y no en el del derecho penal común.

Con respecto a la primera teoría, aquella que el derecho penal tributario es simplemente un capítulo del derecho tributario. Uno de los principales expositores de esta tesis es el profesor, **Giuliani Fonrouge**<sup>2</sup>, quien afirma que: *“concibe al derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícito-fiscal. En consecuencia, todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal”*.

El autor citado sostiene, que la singularidad de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho penal, no

---

<sup>2</sup> Giuliani Fonrouge, citado por Villegas, Héctor. *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, 7ma. Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999. Pág. 373.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

permite aplicar las normas contenidas en el Código Penal, salvo los casos en que la ley tributaria misma remita expresamente a sus normas.

La tesis que sostiene que el derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal común, la defiende el profesor español Sáinz de Bujanda<sup>3</sup>, quien sostiene que “*existe una identidad sustancial entre la infracción penal y la infracción tributaria*”; el autor citado manifiesta que “*la única diferencia que existe entre estas dos clases de infracciones es de tipo formal, ya que no hay otra división entre una y otra*”. Para este autor, “*hay que reconocer que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal.*”

En este sentido, para esta tesis, las normas contenidas en el Derecho Penal son de obligatoria aplicación para el caso de las infracciones y sanciones tributarias, salvo el caso que una norma expresa derogue su aplicación.

Para quienes sostienen que el derecho penal tributario se halla en el campo del derecho penal contravencional, y no en el del derecho penal común. “*Esta teoría sostiene que existe un derecho penal general que regula jurídicamente el poder represivo de la sociedad en forma integral, o sea la potestad pública de castigar y aplicar medidas de seguridad a los autores de infracciones punibles*”.<sup>4</sup>

En el derecho penal general, se admite una división de las infracciones según la naturaleza jurídica, así por ejemplo, la rama del derecho penal general que regula la punibilidad de las infracciones que atacan directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos constituye el derecho penal común. En cambio, la rama que regula la punibilidad de las infracciones al orden de la actividad

---

<sup>3</sup> Sáinz de Bujanda, citado por Villegas Héctor, op. cit., pág. 374.

<sup>4</sup> Villegas, Héctor, ob cit, pág. 374.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

administrativa tendiente al logro del bienestar social, constituye el derecho penal contravencional, denominado también derecho penal administrativo.

Para esta teoría, se pueden utilizar las normas del Derecho Penal, siempre y cuando exista concordancia con la esencia del la contravención fiscal.

### **1.3. Naturaleza jurídica del ilícito tributario**

Con respecto a la naturaleza jurídica del ilícito tributario, encontramos diversas corrientes, entre ellas:

- Corriente Penalista
- Corriente Administrativista
- Corriente Dualista
- Carácter específico del ilícito tributario

#### **1.3.1. Corriente Penalista**

La corriente penalista considera que el estudio de las infracciones tributarias estaría dentro del Derecho Penal, entendiéndose que el derecho penal tributario es una especialidad del Derecho Penal.

Esta corriente, considera que entre el ilícito tributario y el ilícito penal no hay una diferencia ontológica, manifiestan que el ilícito penal y el ilícito tributario tienen una estructura semejante, en ambos casos la sanción cumple la función de intimidación y de represión.

Héctor Villegas, citado por Mario Augusto Saccone<sup>5</sup>, recuerda que García Belsunce basa su criterio de sostener el carácter penal del ilícito

---

<sup>5</sup> Saccone, Mario Augusto, *Manual de Derecho Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires-Argentina, 2002. pág. 144.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

tributario, no sólo en razones jurídicas sino también en motivaciones propias de política jurídica. En efecto, el carácter penal que hace aplicables los principios del Código Penal significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los imputados, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías que rodean el debido proceso penal.

Quienes son partidarios de la corriente penalista, para defender su posición, argumentan los siguientes razonamientos:

1. Sostienen que entre el ilícito tributario y el ilícito penal existe una identidad sustancial.
2. El ilícito penal y el ilícito tributario tienen una estructura semejante, en ambos casos la sanción cumple la doble función: intimidación y represión.
3. El legislador, por ello, puede elevar a categoría penal lo que era ilícito administrativo, tributario o viceversa.

### 1.3.2. Corriente Administrativista

La corriente administrativista fue desarrollada en Alemania por James Goldschmidt, quien llega a definir al derecho administrativo como *“el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público o estatal, vincula a la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa”*.<sup>6</sup>

Esta teoría sostiene que el bien tutelado por el régimen represivo tributario es distinto del protegido por el derecho penal común. Mientras en

---

<sup>6</sup> Citado por Salustiano Rintha Martínez, *De la Infracción Tributaria y sus Sanciones*, pág. 124.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

el derecho penal común se protege los derechos de las personas, por el contrario el derecho tributario penal protege un interés público, que es el del Estado, buscando indemnizar al fisco por la infracción que se ha cometido.

Es una corriente contraria a la penalista, que sostiene la existencia de una identidad entre la infracción tributaria y la infracción administrativa.

Núñez, citado por Mario Augusto Saccone<sup>7</sup>, al igual que Andreozzi y José María Martín admiten la distinción entre delitos y contravenciones, sosteniendo que los delitos son infracciones que lesionan directamente a los derechos individuales, por lo tanto estarían representando el propio derecho penal; mientras tanto, las contravenciones son faltas en contra de la actividad estatal, las mismas que no lesionan en forma directa los derechos de los particulares.

Pérez de Ayala y González<sup>8</sup>, dicen que: *“al abordar el estudio de la corriente administrativista, esto es, la corriente de pensamiento que proclama la sustancia identidad entre la infracción tributaria y la infracción administrativa, se suelen desperdiciar notables esfuerzos en torno a la debatida cuestión de la autonomía del Derecho Penal Administrativo. Consideran que es un tema de investigación cuyo estudio tiene un interés limitado, por la sencilla razón que aún afirmando la autonomía del Derecho Penal Administrativo, no por ello se excluye que éste y el Derecho Penal formen parte de una unidad común superior. Por lo que, tanto a efectos de interpretación de sus normas respectivas, como de integración y sistematización de conceptos, no se derivan consecuencias importantes de optar por una u otra tesis”*.

---

<sup>7</sup> Saccone, Mario Augusto, ob. cit, p. 149

<sup>8</sup> Citado por Saccone, Mario Augusto, ob. cit, p. 149



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### **1.3.3. Corriente Dualista**

La doctrina considera que esta es una tesis intermedia entre la corriente penalista y la corriente administrativista, considerando ésta que toda infracción tributaria encierra en su seno una infracción administrativa.

Las infracciones tributarias según esta corriente además de constituir un ilícito administrativo pueden configurarse en un ilícito penal, esto se da cuando a esa infracción tributaria administrativa se le da una sanción de carácter penal, entonces lo que era una simple infracción tributaria se transforma en una infracción penal.

### **1.3.4. Carácter específico del ilícito tributario dentro del Derecho Penal**

Esta corriente hace hincapié en el carácter unitario del ilícito tributario y sostiene que su estudio está dentro del Derecho Tributario, siendo aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones o transgresiones a las normas que nos obligan a contribuir, separándola así del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo.

Sin embargo, en esta teoría se contempla una posición unitaria de infracción fiscal, pero acudiendo de manera supletoria a las normas y principios del derecho penal común.

Una vez que nos hemos referido a las corrientes respecto de la naturaleza del ilícito tributario, podemos decir que, la legislación Ecuatoriana considera al derecho penal tributario como un capítulo del derecho tributario, en relación con la teoría sostenida por Giuliani Fonrouge, quien defiende que el derecho penal tributario es simplemente un capítulo más del derecho tributario.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En este sentido, es necesario precisar que las normas tributarias están íntimamente vinculadas con aspectos económicos, los mismos que por los efectos de la globalización y de los avances tecnológicos están presentando cambios continuamente, lo que significa que para efectos de infracciones y sanciones también se requiere de un derecho penal tributario dinámico, el mismo que debe conciliar los principios de índole constitucional y legal que mantiene el derecho penal clásico a los principios propios del derecho tributario.

Tal es así, que el Artículo 310 del Código Tributario determina:

*Art. 310.- Ámbito de aplicación.- Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa.*

### **1.4. Características del ilícito tributario**

En relación a este tema haremos referencia al criterio de los autores Pérez de Ayala y Eusebio González<sup>9</sup>, quienes manifiestan que existen dos tipos de características del ilícito tributario, aquellas que conservan sustancialmente su vigencia dentro del ilícito tributario y aquellas que presentan transformaciones en el ilícito tributario.

#### **1.4.1. Características del ilícito penal que conservan sustancialmente su vigencia dentro del ilícito tributario**

Las características que conservan sustancialmente su vigencia dentro del ilícito tributario son:

---

<sup>9</sup> Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones Salamanca, 1994, Pág. 296-298.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

- El comportamiento voluntario
  - La antijuridicidad
  - La punibilidad
- La acción o comportamiento voluntario: este elemento debe ser entendido en sentido amplio como una voluntad exteriorizada que puede traducirse en una acción u omisión.

Sobre la teoría general del delito, respecto del concepto de acción existen dos corrientes causalista y finalista.

La corriente causalista surgió en Alemania a principios del siglo XX – así lo analizan Muñoz Conde<sup>10</sup> y Richard Busch<sup>11</sup> –, otorga importancia al hecho que el sujeto actúe voluntariamente independientemente del contenido de su voluntad, ya que ésta solo debe importar al momento de analizar la culpabilidad.

Esta corriente plantea que toda acción depende de la voluntad humana, sin embargo, al momento de determinar su contradicción con el ordenamiento jurídico y de seleccionar un tipo penal, no debe considerarse el contenido de la voluntad como es la finalidad.

La corriente finalista sostiene que si bien las acciones humanas son producto de la voluntad, es necesario tomar conciencia sobre esa voluntad, de tal manera que debe considerarse que todo acto voluntario implica una finalidad.

---

<sup>10</sup> Muñoz Conde, Francisco. *Teoría General del Delito*.

<sup>11</sup> Busch, Modernas Transformaciones en la Teoría del Delito, Bogotá, Editorial Temis, 1992, págs. 5-20.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

- La antijuridicidad: aquella constituye el eje fundamental de todo ilícito. Esta característica es la contradicción existente entre la acción realizada por el sujeto y el ordenamiento jurídico, lesionando a un bien jurídico protegido.

Para Francisco Muñoz Conde, la antijuridicidad “*a diferencia de lo que sucede con otras categorías de la teoría del delito, la antijuridicidad no es un concepto específico del derecho penal sino un concepto unitario, válido para todo el ordenamiento jurídico [...]*”<sup>12</sup>.

Los mencionados autores hablan de una antijuridicidad formal y antijuridicidad material para que se produzca la antijuridicidad, esto quiere decir que no solamente la acción debe ser contraria a la norma, sino que también debe existir la lesión a un bien jurídico protegido.

La antijuridicidad está compuesta por dos elementos:

- a) Por un lado que la infracción signifique una lesión económica para la Administración, es decir para el patrimonio público, que es el bien jurídico protegido.
  - b) El segundo elemento, es aquel que considera la acción u omisión como contraria al ordenamiento jurídico.
- La punibilidad es una característica esencial de todo ilícito, por lo que, también lo es del ilícito tributario.

Cuando hablamos de punibilidad nos referimos a las penas aplicables a todas las conductas que contravienen al ordenamiento

---

<sup>12</sup> Muñoz Conde Francisco, *Teoría General del Delito*, pág. 83.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

jurídico, Guillermo Cabanellas nos dice que la punibilidad “es susceptibilidad de pena o castigo”<sup>13</sup>.

### 1.4.2. Características del ilícito penal que presentan transformaciones en el ilícito tributario.

Entre las características del ilícito penal que presentan transformaciones en el ilícito tributario tenemos:

- La tipicidad
- La culpabilidad

La tipicidad es una característica que está íntimamente relacionada con el principio de legalidad, por el cual no puede existir un delito sin ley, de tal manera que el precepto legal que se infringe debe estar establecido claramente en la norma jurídica. No se admite aplicar la analogía para completar el precepto que se considera infringido, caso contrario se lesionaría el principio de reserva de ley.

La tipicidad surge de la voluntad de la función legislativa de determinar ciertas conductas que contravienen el orden jurídico y que lesionan un bien jurídico protegido, de tal manera que dicha acción y la correspondiente sanción se hallen prescritas.

Al respecto nuestra Constitución vigente respecto a las garantías del debido proceso, señala lo siguiente:

*Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al*

---

<sup>13</sup> Cabanellas Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, 25ava. Edición, Editorial Heliasta, 1997, pág. 518.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

*debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:*

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

Para analizar a la culpabilidad, es necesario mencionar que esta característica como elemento subjetivo del delito adopta dos formas: la culpa y el dolo.

*La culpa “es la infracción de la ley que uno comete, sin dolo, ni malicia, por alguna causa que puede y debe evitar. La acción u omisión perjudicial para otro, en que uno incurre por ignorancia, impericia o negligencia”<sup>14</sup>.*

*El dolo significa “engaño, fraude, simulación. En un panorama general dentro del mundo del Derecho, el dolo significa la maldad jurídica; el perjuicio consciente y en que se consiente; la práctica voluntaria del mal; la perfidia, la mala intención, la saña, la crueldad, la mala fe, la traición; en resumen, el repertorio o síntesis de lo negativo en los valores sociales y en la conducta individual.”<sup>15</sup>*

---

<sup>14</sup> Cabanellas Guillermo, op. cit., pág. 441.

<sup>15</sup> Cabanellas Guillermo, op. cit., pág. 311.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Nuestro Código Orgánico Tributario determina que el dolo constituye el elemento fundamental para la configuración de los delitos, a diferencia de lo que disponía el Código Tributario<sup>16</sup> hasta antes de la expedición de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador, el cual determinaba que para la configuración de delito se requiere la existencia del dolo o culpa.

---

<sup>16</sup> Art. 316 del Código Tributario antes de la expedición de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

CAPÍTULO

II



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### CAPITULO II

#### EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

##### 2.1. Evasión fiscal

Evadir es eludir o evitar, y estas acciones referidas a los deberes tributarios, es eludir una obligación que la Constitución nos impone, a fin de que todos cumplamos con el pago de tributos. La obligación de pagar tributos tiene un contenido político y económico, ya que nos hace partícipes de los gastos en los cuales incurre el Estado, los mismos que son necesarios para su existencia y desarrollo.

Para Sampaio Doria, tributarista brasileño, la evasión fiscal “es cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria [...]”.<sup>17</sup>

A la evasión se la puede considerar como un fenómeno que se presenta en los países en vías de desarrollo y también en los países desarrollados. La evasión se explica a través de diferentes manifestaciones, que van desde la alteración o engaño doloso, error involuntario, alta planeación financiera, e incluso por razones de necesidad y supervivencia económica.

La evasión fiscal es definida por Horacio García Belsunce, expresando: “la evasión fiscal es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de

---

<sup>17</sup> Sampaio Doria citado por Tovar Tapia José. *La Evasión Fiscal: causas, efectos y soluciones*,. Editorial Porrúa, México 2000, pág. 1.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

*quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales*<sup>18</sup>.

El mencionado autor caracteriza a la evasión de la siguiente manera<sup>19</sup>:

- Existe evasión cuando no solamente se logra evitar totalmente el pago de la prestación tributaria sino también cuando hay una disminución en el monto debido.
- La evasión fiscal debe estar referida a un determinado país cuyas leyes tributarias se transgreden.
- La evasión sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados al pago de un tributo.
- La evasión comprende todas las conductas contrarias a derecho que tengan como resultado la eliminación o la disminución de la carga tributaria.
- Toda evasión fiscal es violatoria de disposiciones legales, es decir, antijurídica.

La doctrina hace referencia a circunstancias evasivas, entre ellas tenemos:

- La evasión organizada por la ley.
- La evasión por aprovechamiento de las lagunas legales.

---

<sup>18</sup> García Belsunce, Horacio. *Tratado de Tributación Tomo I*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pág. 438.

<sup>19</sup> *Ibíd*em, pág. 439.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

La evasión organizada por la ley se produce cuando el legislador dispensa del pago del tributo a una determinada categoría de personas.

En nuestra legislación esta figura es más conocida como la exención, por lo que jurídicamente no es apropiado hablar o referirse a evasión.

Compartiendo el criterio de Horacio García Belsunce, quien sostiene que: “[...] *si tal dispensa se produce sobre la base de exenciones, no puede hablarse de evasión. La exención tributaria surge de la propia ley porque el legislador no desea convertir en contribuyente a alguien que prima facie pareciera serlo. El contribuyente eximido es aquel que se encuadra objetivamente en la circunstancia fáctica que la ley indica como generadora del tributo, pero con respecto a quienes ese encuadre no se traduce en mandato de pago. Ello, por diversas razones económicas, sociales o políticas que el legislador considera atendibles. El contribuyente eximido no es, entonces un sujeto pasivo de la obligación tributaria, sino tan sólo un sujeto pasivo aparente. Si hay exención no hay mandato de pago conectado hipotéticamente al presupuesto de hecho como consecuencia jurídica de su realización, y no hay, por ende, obligación tributaria. Quien no paga por acogerse o encuadrarse de alguna manera en una exención no es un evasor fiscal [...]*”<sup>20</sup>.

La evasión por aprovechamiento de lagunas legales, a criterio de García Belsunce se menciona como “*evasión legal la situación de aquel presunto contribuyente que aprovecha las lagunas legales derivadas de la negligencia del legislador y acomoda sus asuntos en forma tal de evadir el impuesto sin violar ningún texto ni disposición legal [...]. Si el supuesto evasor aprovecha realmente las oscuridades o lagunas de la ley para dedicarse a empresas rentables que le producen disminución en su carga*

---

<sup>20</sup> García Belsunce, Horacio, ob. cit., pág. 441.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

*fiscal sin que nada se le pueda objetar legalmente, es evidente que se ha colocado en una clara hipótesis de economía de opción, perfectamente válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributos.”<sup>21</sup>.*

La evasión se trata de un fenómeno que se presenta en los países en vías de desarrollo y desarrollados. La evasión se explica a través de diferentes manifestaciones, que van desde el simple rechazo, la alteración o engaño doloso, error involuntario, planeación financiera, e incluso por razones de necesidad y supervivencia económica.

Horacio García Belsunce<sup>22</sup>, en su obra considera que existen causas para la evasión, entre ellas unas de carácter económico, jurídico, político y técnico.

Entre las causas **económicas** tenemos:

- a) Excesiva presión fiscal: pues el estado para contrarrestar la evasión aumenta la presión fiscal, por lo que el contribuyente que quiere pagar lo que realmente mandan las leyes tributarias estaría siendo exaccionado indebidamente, lo que le lleva a evadir.
- b) Deterioro del poder adquisitivo de la moneda: la crisis se ve reflejada en la evasión como consecuencia fundamental de la falta de medios de pago por parte de los contribuyentes.

Entre las causas de orden **jurídico**, sabemos que todo sistema jurídico persigue dos objetivos fundamentales: el orden, que trae aparejada la seguridad, y la justicia, meta hacia la cual debe tender el

---

<sup>21</sup> *Ibíd*em, pág. 442.

<sup>22</sup> Horacio García Belsunce, op. cit., pág. 449-450



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

derecho. Sin embargo, cuando cualquiera de estos dos objetivos fundamentales es lesionado por el derecho positivo, se hace mucho menos difícil su transgresión, ya sea dolosa o culposamente, para los obligado al cumplimiento de las normas.

Otro aspecto jurídico que contribuye a la evasión es la continua y permanente reforma a las normas tributarias, tanto legislativas como reglamentarias, lo cual pone al sistema tributario en desorden, contradicción, lo cual facilita la evasión.

Entre las **causas técnicas** están: las deficiencias de información, defectos en el procedimiento para el establecimiento y recaudación de los tributos y en las reclamaciones administrativas y judiciales motivadas por la incorrecta aplicación de las normas tributarias.

Entre las **causas de orden político** tenemos: la falta de legitimidad de los tributos exigidos por el destino que se les da a los fondos, por la ineficiencia del gasto público, lo que lleva a los contribuyentes de alguna manera a sentirse justificados para la evasión, produciendo de esta manera perjuicio al desarrollo armónico del país.

Complementando lo anteriormente dicho, considero que la evasión tributaria depende también de otros factores, entre ellos:

- De la cultura tributaria de la ciudadanía: el estado debe cumplir con el papel de educador en los temas tributarios, y a su vez motivar a la ciudadanía al pago de tributos, lo cual se puede hacer a través de incentivos tributarios.

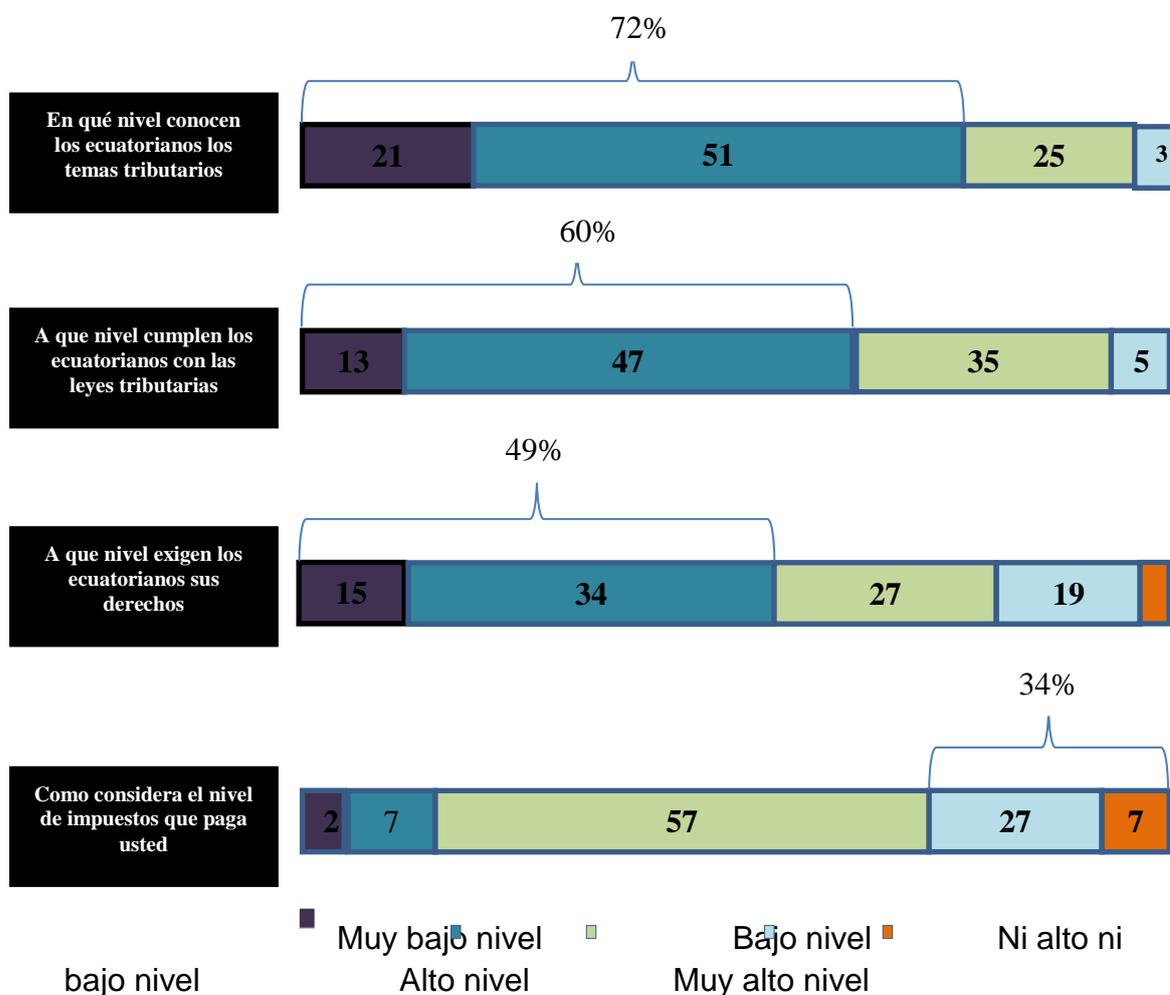
El Estado a través de su institución encargada de los tributos, debería informar a todos los ciudadanos de la importancia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, manifestando que el estado para cubrir las



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

necesidades públicas necesita recursos, los mismos que se obtienen a través de su poder tributario, éstos servirán para financiar y hacer efectivos nuestros derechos.

El Estado debería cumplir el rol de educador en temas tributarios, dar a conocer cada una de las reformas, de tal manera que la gente tome conciencia de lo positivo que es para el Estado y para los ciudadanos el cumplir con el pago de tributos, así como también que la gente tome conciencia del daño que se produce al Estado y a sus habitantes al no contar con esos ingresos.



FUENTE: Servicio de Rentas Internas (SRI), 2008.

AUTORA:  
Dra. María Fernanda Vega Soto



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

- De la calidad de los servicios públicos que recibe la ciudadanía, esto debido a que muchas veces la ciudadanía considera que los servicios públicos prestados no compensan los tributos pagados, por lo que consideran que el pago es “injusto”.
- Del sistema jurídico: esta situación debido a que existe una normativa ambigua, la misma que presenta vacíos que son utilizados por asesores tributarios, a través de la utilización de argucias y tecnicismos al aplicar la norma tributaria.

En nuestro país se podría cobrar el doble de impuestos si no fuera por los altos índices de la evasión y la elusión. A continuación presentamos un cuadro del Servicio de Rentas Internas, correspondiente a cada sector económico y el porcentaje de evasión.

SECTOR ECONÓMICO	% EVASION TRIBUTARIA
Construcción	96%
Producción Primaria	92%
Intermediación Financiera	82%
Industria	66%
Alimentos	65.6%
Correo y Telecomunicaciones	53%
Extracción y Refinamiento de Petróleo	44%
Comercio	26.82%

Fuente y Elaboración: Servicio de Rentas Internas (SRI), 2008.

### 2.2. Elusión fiscal

Uno de los problemas que más trabajo ha dado a la doctrina es el de la evasión por abuso de las formas jurídicas, dado que la distinción entre



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

esta modalidad real y concreta de evasión y la economía de opción (la misma que no es evasión) es compleja. El problema radica en determinar si la circunstancia de que los ciudadanos recurran a estructuras jurídicas diferentes a las usuales constituye realmente una conducta antijurídica.

García Belsunce sostiene que: *“si existe el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, pero mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica, estamos ante la llamada elusión fiscal, que en modo alguno puede considerarse como evasión legal dado que, por el contrario, se trata de una conducta manifiestamente antijurídica”*<sup>23</sup>.

Dentro de la doctrina Sudamericana haremos referencia a lo manifestado por Alejandro Duma y Peña, quien manifiesta que: *“desde el punto de vista jurídico se distinguen dos tipos de evasión, la llamada evasión legal, que no viola la ley ni constituye fraude y que puede materializarse en alguna de las siguientes formas: No realizando actos gravados, acogiéndose a presunciones de renta que resulten favorables, en relación con los ingresos efectivamente percibidos, postergando el pago de los impuestos declarados por el tiempo que resulte económicamente útil, aprovechamiento de defectos de redacción o vacíos de la legislación y solicitando exenciones o tratamientos especiales”*<sup>24</sup>.

Existe cierta postura por parte de una corriente doctrinaria, que considera una diferencia existente entre la elusión tributaria y la evasión, existiendo elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se las realizan por medios lícitos, con lo que significa que no infringen las normas legales.

---

<sup>23</sup> Horacio García Belsunce, ob. cit., pág. 442.

<sup>24</sup> Duma y Peña, Alejandro, *El delito Tributario*, Editorial Samver, Chile, pág. 2.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Para José Tovar Tapia<sup>25</sup> cuando existe elusión existe otro aspecto que se pone de manifiesto, es aquel en que los medios fueran empleados antes de la exteriorización del hecho, a diferencia de la evasión en que los medios son utilizados de manera concomitante o posterior al acaecimiento del hecho generador.

La doctrina considera que la evasión es siempre ilegítima, mientras que la elusión es legítima.

Héctor Villegas<sup>26</sup> tiene una posición contraria, considerando que: *“la elusión tributaria es siempre ilícita, tratándose de una forma específica de evasión por abuso de formas jurídicas”*.

Según la posición defendida por Héctor Villegas si bien es lícito que todos los particulareselijamos tributariamente las normas jurídicas que sean más ventajosas para nuestros intereses, lo que no es lícito es recurrir a formas inadecuadas y anormales en relación al acto jurídico que se pretende llevará a cabo, existiendo la intención de no pagar el tributo o pagar menos de lo que realmente se debería pagar, con lo que existiría una conducta fraudulenta, y por ende ilícita, aun cuando esa forma jurídica en sí misma no sea prohibida por el derecho privado.

Para mi criterio la elusión tributaria, si bien doctrinariamente es considerada como lícita no es una acción ética, puesto que si recurrimos a formas artificiosas, manipulamos las normas jurídicas, estamos frente a conductas que encierran un fraude y es antijurídica porque está prohibida por el derecho.

---

<sup>25</sup> Tovar Tapia José, ob. cit. pág. 44.

<sup>26</sup> Villegas Héctor citado por José Tovar, *La Evasión Fiscal: causas, efectos y soluciones*. Editorial Porrúa, México 2000, pág. 45.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Para Bochiardo<sup>27</sup>, la elusión es la evasión que se obtiene mediante el abuso en las formas jurídicas, es decir, recurriendo a formas jurídicas artificiosas, anormales, simuladas o manifiestamente inadecuadas con relación al negocio o acto jurídico que se pretende llevar.

Duverger<sup>28</sup> cita dos ejemplos ilustrativos de la elusión fiscal, los mismos que son:

1. Se refiere a aquel que, ejerciendo su actividad comercial, simula que esa actividad es no comercial para escapar al impuesto sobre los beneficios mercantiles. Considera a ese sujeto un evasor, pero no un evasor legal. Su proceder es antijurídico y mal puede sostenerse que haya legalidad en la evasión (presenta un caso de evasión por abuso en las formas jurídicas o elusión fiscal de carácter siempre antijurídico).
2. El siguiente ejemplo, es el de las empresas que simulan efectuar mayores gastos generales que los reales, como método para disminuir un beneficio tributable. Aquí también se produce una distorsión antijurídica de la realidad y la conducta no se torna más legal por la circunstancia de que la ley sea excesivamente amplia o no se encuentre lo suficientemente reglamentada como para permitir tales abusos sin posibilidad de descubrimiento.

A diferencia de la elusión encontramos la economía de opción, que doctrinariamente es conocida como elusión legítima, siendo supuestos de no sujeción a la norma tributaria, por no configurarse el hecho generador en el mandato de pago, por abstención o por haber recurrido a formas jurídicas, que son alternativas y no ficticias, simuladas o manipuladas.

---

<sup>27</sup> Bochiardo citado por José Tovar, ob. cit., pág. 54.

<sup>28</sup> Duverger citado por Horacio García Belsunce, ob. cit., pág. 442.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

CAPÍTULO

III



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### CAPÍTULO III EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

#### 3.1. Clasificación de las infracciones tributarias

Doctrinariamente ha sido muy discutido el tema de la naturaleza jurídica de la infracción tributaria. La infracción tributaria ha sido definida por Héctor Villegas como *“la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales”*<sup>29</sup>.

Para Rafael Calvo Ortega *“la infracción tributaria es una violación del ordenamiento jurídico tributario y por ello mismo un hecho ilícito. Las propias normas, al igual que con cualquier otra ruptura de la legalidad, establecen una reacción que consiste en una sanción al sujeto infractor. A cada infracción corresponde, pues una sanción, salvo determinadas circunstancias eximentes (que en la realidad impiden el nacimiento de la infracción misma). El esquema científico de la infracción y sanción del derecho tributario es esencialmente el mismo que el de cualquier otro ordenamiento sancionatorio. El ordenamiento español ha hecho frente a las transgresiones de las normas tributarias a través de dos conjuntos de figuras sancionatorias: infracción-sanción y delito-pena. La gravedad de la violación medida en términos de antijuridicidad y culpabilidad es la que determina uno u otra calificación”*<sup>30</sup>.

La discusión y tratamiento de la naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha dado lugar a la defensa de dos posiciones:

---

<sup>29</sup> Villegas Héctor, op. cit., pág. 377.

<sup>30</sup> Calvo Ortega Rafael, *Curso de Derecho Financiero, Derecho Tributario (parte general)*, Editorial Civitas, Madrid, 1997, pág. 419.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

a) Una posición que sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, por lo que existe una identidad sustancial entre las éstas.

b) La segunda posición es la que defiende que existe diferencia entre la infracción tributaria y el delito penal común, debido a que sostienen que existe diferencia entre delito y contravención, además sostiene esta corriente que la infracción tributaria es de carácter contravencional y no delictual.

Héctor Villegas<sup>31</sup> sustenta la segunda de estas posiciones, expresando que no hay diferencias sólo cuantitativas, sino cualitativas o esenciales entre delitos y contravenciones.

El mencionado autor, define al delito y a la contravención, así:

*“El delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común.*

*La contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de ella administración pública”.*<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Ibídem, pág. 377.

<sup>32</sup> Ibídem, pág. 378



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Hay quienes sostienen que delito y contravención se distinguen, considerando que el elemento esencial para que una acción sea considerada como delito es el dolo, mientras que en las contravenciones lo característico es la culpa. Esta posición consideramos que es errónea, puesto que existen contravenciones dolosas, como también delitos culposos.

Igualmente, hay quienes diferencian delito y contravención por la pena, lo cual también es erróneo debido a que pueden existir delitos castigados con una pequeña multa, al igual que contravenciones castigadas con una pena privativa de la libertad, sin que ello afecte la esencia de las infracciones.

Es erróneo también diferenciar delito y contravención tomando como base la gravedad de la acción cometida.

Para Rafael Calvo Ortega<sup>33</sup>, la infracción tributaria “es una violación del ordenamiento jurídico tributario y por ello mismo un hecho ilícito. Las propias normas, al igual que con cualquier otra ruptura de la legalidad, establecen una reacción que consiste en una sanción al sujeto infractor. A cada infracción corresponde, pues, una sanción [...]”.

Nuestro Código Tributario, en su libro IV trata sobre el “Ilícito Tributario”, Título I “Disposiciones Fundamentales”, Capítulo II “De las infracciones tributarias”.

El Art. 314 del Código Tributario, nos da el concepto de infracción tributaria, expresando que:

---

<sup>33</sup> Calvo Ortega, Rafael. *Derecho Tributario (Parte General)*, editorial Civitas S.A., España, 1997, pág. 419



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

*“Art. 314.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”.*

Nuestro Código Tributario para efectos de juzgamiento y sanción clasifica a las infracciones tributarias en:

- Delitos
- Contravenciones
- Faltas reglamentarias

Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.

Son contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

La clasificación en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, consta en nuestra legislación en el Art. 315 del Código Tributario.

En la clasificación de las infracciones tributarias, con la reforma se suprime el delito de defraudación, refiriéndose únicamente a delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Con la reforma se amplía la posibilidad de tipos de delitos tributarios y no se limita únicamente a aquellos como el de defraudación como constaba en el Código Tributario.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Igualmente la reforma al definir a los delitos, manifiesta que aquellos constituyen los tipificados y sancionados como tales en el Código Tributario y en otras leyes tributarias, con ello se extiende dicha tipificación. Al referirse a otras leyes tributarias, se remite a aquellos cuerpos legales en los que existe una referencia a este tipo de infracción tributaria, como por ejemplo: la Ley Orgánica de Aduanas, Codificación de la Ley de Registro único de Contribuyentes.

Al definir lo que constituyen las contravenciones se agrega “el incumplimiento de los deberes formales”, que consten en el Código Tributario “o en otras disposiciones legales”, la reforma suprime “o por ley especial”, es decir antes se exigía el rango de ley para que se configure la contravención. La reforma hoy amplía el ámbito en el cual se pueden definir las contravenciones, pues en el caso de existir otro cuerpo legal que determine contravenciones tributarias, éstas serán tratadas, consideradas y sancionadas como tales según la reforma.

En la definición de las faltas reglamentarias no hay cambios con la reforma, sin embargo, se suprimen los cinco numerales que se encontraban a continuación de la definición.

El Artículo 316 del Código Tributario, al referirse a los elementos constitutivos expresa que:

*“Art. 316.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la trasgresión de la norma.*

*En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario”.*



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En el primer inciso del mencionado artículo se elimina la palabra culpa como elemento constitutivo para la configuración del delito, dejando únicamente como elemento configurador del delito tributario al dolo, que “es la forma más característica, grave y frecuente en que se manifiesta la culpabilidad” y, es el “designio de causar daño”. Sin embargo, para configurarse el dolo debe existir conocimiento y voluntad; es decir, persona que ejecuta un hecho debe saber que éste va a producir un daño o cierto resultado. Con la reforma ya no procede la realización de un delito culposo pues solo existiría aquel cuando haya dolo.

A continuación presentamos un cuadro comparativo entre lo dispuesto en el Código Tributario y las reformas de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador, correspondiente a las infracciones tributarias.

<b>CÓDIGO TRIBUTARIO R.O. 38 CODIFICACION DE 14 DE JUNIO DE 2005</b>	<b>CÓDIGO TRIBUTARIO CON REFORMA</b>
LIBRO CUARTO DEL ILICITO TRIBUTARIO TITULO I Capítulo II De las infracciones tributarias	LIBRO CUARTO DEL ILICITO TRIBUTARIO TITULO I Capítulo II De las infracciones Tributarias
Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas	Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.	sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.
<p>Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en: delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias.</p> <p>Constituye delito la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código.</p> <p>Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por este Código o por ley especial.</p> <p>Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.</p> <p>Entre las cuales también se deben considerar las que a continuación se enumeran:</p>	<p>Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.</p> <p>Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.</p> <p>Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.</p> <p>Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.</p>



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>1. No inscribirse o acreditar la inscripción;</p> <p>2. No emitir comprobantes de venta con sujeción a las disposiciones aplicables; o no exigirlos al momento de la compra;</p> <p>3. No llevar libros y registros contables de conformidad con la ley;</p> <p>4. No presentar declaraciones e información relativa a la determinación de las obligaciones tributarias; y,</p> <p>5. No permitir el control de la administración tributaria y comparecer ante la misma.</p>	
<p>Art. 316.- Elementos constitutivos.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.</p> <p>La defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.</p>	<p>Art. 316.- Elementos constitutivos.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.</p> <p>En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.</p>



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>Art. 317.- Culpa o dolo de tercero.- Cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo.</p>	<p>Art. 317.- Culpa o dolo de tercero.- Cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo.</p>
<p>Art. 318.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes:</p> <p>1a. Ejecutar la infracción por precio, recompensa o promesa; empleando la astucia, el disfraz, el ocultamiento o engaño perpetrando el acto prevaleándose el autor de su condición de autoridad;</p> <p>2a. Aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción.</p> <p>3a. Cometer la infracción sirviéndose de armas, en pandilla, o con auxilio de gente armada o de personas que aseguren la impunidad;</p> <p>4a. Realizar la infracción tomando falsamente el título, las insignias o el</p>	<p>Art. 318.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes:</p> <p>1ª. Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y,</p>



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>nombre de la autoridad, o mediante orden falsa de ésta;</p> <p>5a. Ejecutar el hecho punible buscando de propósito la noche o utilizando vías no abiertas al tránsito público o cualquier otra forma que impida el conocimiento o control de las autoridades tributarias respectivas; y,</p> <p>6a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.</p>	<p>2<sup>a</sup>. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.</p>
<p>Art. 319.- Circunstancias atenuantes.- Son circunstancias atenuantes:</p> <p>1a. Haber desistido voluntariamente de cometer la infracción ya comenzada;</p> <p>2a. Haber procurado el infractor reparar el mal que causó o impedir las consecuencias perjudiciales provenientes de la infracción, con espontaneidad y celo;</p>	<p>Art. 319.- Circunstancias atenuantes.- Son circunstancias atenuantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes:</p> <p>1<sup>a</sup>. Haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y,</p>



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>3a. Haber delinquido por temor o violencia superables;</p> <p>4a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma;</p> <p>5a. Ejemplar conducta del infractor, anterior y posterior al hecho que se le imputa; o conducta de amplia colaboración durante la determinación, fiscalización o investigación de su capacidad contributiva;</p> <p>6a. Rusticidad del infractor, de tal naturaleza, que revele claramente que cometió la infracción por ignorancia o error en cuanto al hecho que constituye la infracción; y</p> <p>7a. Confesión espontánea, cuando es verdadera.</p>	<p>2ª. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma.</p>
<p>Art. 320.- Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes:</p> <p>1 a. La incapacidad absoluta del agente; y,</p>	<p>Art. 320.- Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de la siguiente:</p>



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>2a. Que la acción u omisión sea el resultado de fuerza mayor o de temor o violencia insuperables, ejercidos por otras personas.</p>	<p>1a. Que la transgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa.</p>
--	---

Azul: textos eliminados o cambiados.

Rojo: textos incluidos.

Negro: textos sin cambio.

### 3.2. El delito de defraudación fiscal

*“Defraudar es causar perjuicio económico-tributario a través de un acto engaño, ocultación, simulación o falsedad. Es decir, debe existir la noción de perjuicio económico y, además, la del engaño. Esta es la línea de la mayoría de la doctrina española actual”<sup>34</sup>.*

Pérez Royo<sup>35</sup> señala con claridad que el simple perjuicio económico no es capaz de exigir la intervención del Derecho Penal, por el contrario, debe producirse ésta cuando nos hallemos ante conductas que sean lesivas en forma grave de los bienes jurídicos más necesarios para la sociedad.

Hay otros como Lamarca Pérez que se adhieren a la tesis que la defraudación no requiere del engaño o la maquinación mendaz, sino tan solo el conocimiento de la obligación tributaria acompañada de la conducta omisiva que se convierte en la no percepción de ingresos tributarios por parte del Estado.

<sup>34</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho Vol. I*. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975.

<sup>35</sup> Pérez Royo, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Recordemos que en nuestra legislación, claramente aparece que se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos concretados en tributos o Fisco o Hacienda Pública) y también de tutelar los medios para su consecución (función o actividad administrativa tributaria).

En el Artículo 342 del Código Orgánico Tributario, al referirse a la defraudación, describe dos tipos de conductas:

1. Los *“actos de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induzcan a error en la determinación de la obligación tributaria o por la cual se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero...”*.
2. Las *“conductas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria”*.

*“Aquí claramente aparece que se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos concretados en tributos o Fisco o Hacienda Pública) y también en cuanto a los medios para su consecución (función o actividad administrativa tributaria). El concepto de Fisco o Hacienda Pública que es uno solo tiene dos vertientes: la objetiva que es el patrimonio del Estado (Fisco) y la subjetiva que es ese mismo Estado como titular de la función administrativa tributaria. Ambos elementos son los bienes jurídicos protegidos por el tipo penal de defraudación tributaria”<sup>36</sup>.*

La profesora de la Universidad de Granada M. RANCAÑO MARTÍN, afirma que: *“el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde*

---

<sup>36</sup> Zavala Egas, Jorge. *El Delito de Defraudación Tributaria*, pág. 333.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

*esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquella de un contenido patrimonial*<sup>37</sup>.

Sainz De Bujanda dice que: *“la expresión Hacienda pública puede y debe emplearse para designar, indistintamente, al sujeto que desarrolla la actividad financiera – significación subjetiva – y al conjunto de medios económicos que en ella se manejan – significación objetiva -...”*<sup>38</sup>.

“El resultado que causa el deudor tributario y el producido por el defraudador tributario es el mismo: no ingresar en las cuentas estatales o locales (Hacienda, Fisco o Erario) los tributos que se adeudan. Las dos conductas producen la misma lesión al bien jurídico protegido, pero el principio de intervención mínima del Derecho penal impide que éste considere la primera como de trascendencia suficiente para pensar en su punibilidad, no así la segunda que se la impregna de mendacidad, astucia, artificio, engaño o algún componente defraudatorio y que hace necesaria la existencia de la norma penal”<sup>39</sup>.

Conforme al principio de intervención mínima del Derecho penal “el legislador selecciona aquellos más intolerables y más lesivos para los bienes jurídicos más importantes y los amenaza con una pena, describiéndolos en el supuesto de hecho de una norma penal, cumpliendo así, además, las exigencias del principio de legalidad”<sup>40</sup>.

El legislador manifiesta que para el delito de defraudación lo punible es la conducta de defraudar lo que comprende un resultado que se

---

<sup>37</sup> Rancaño Martín, María Asunción. *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 41.

<sup>38</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho Vol. I.*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1975, pág. 10.

<sup>39</sup> Zavala Egas, Jorge. Op. cit., pág. 348.

<sup>40</sup> Muñoz Conde, Francisco. *Teoría General del Delito*, Valencia, 2004, pág. 59.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

concreta en un perjuicio económico y en un acto de engaño, pues de darse sólo el resultado no hay forma de distinguir la conducta defraudatoria con la de simple deuda tributaria.

Para Jorge Zavala Egas<sup>41</sup>, el delito de defraudación se comete durante el ejercicio de la potestad de imposición, vale decir, durante el procedimiento de administrativo de imposición tributaria, en el cual la administración indudablemente se encuentra dotada de supremacía, sin embargo a nadie escapa que su actividad está vinculada fuertemente al cumplimiento voluntario, por parte de los contribuyentes, de sus deberes formales, depende de este cumplimiento, por ejemplo, de su declaración autoliquidada, de su presentación en plazo, de la confección de sus balances, etc. Por ello, en su expresión objetiva, la conducta defraudatoria se concreta en el momento de cumplir estos deberes formales: falsa declaración, doble contabilidad, alteración de balances, omisión de declaración de ingresos, falsificación de facturas o comprobantes de gastos deducibles, etc. Todos estos actos de engaño o fraudulentos son idóneos para producir el error en la Administración que debe determinar los tributos, resultando la omisión de su pago debido y causando el perjuicio económico al Estado.

### **3.3. El Código Tributario antes de la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.**

En el Código Tributario, en el Libro IV del Ilícito Tributario, Título II de las infracciones tributarias en particular, el Capítulo II se refiere específicamente a la defraudación.

Dicho Código, en el Art. 342, dispone que: *“constituye defraudación, todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error*

---

<sup>41</sup> Zavala Egas, Jorge. Op. cit. Pág. 350



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

*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”.*

El Art. 343, expresa que: *“constituye defraudación agravada la cometida con la complicidad de uno o más funcionarios públicos que, por razón de su cargo, intervengan o deban intervenir en la determinación de la obligación tributaria”.*

Los casos de defraudación están establecidos en el Art. 344, éstos son:

1.- La falsa declaración de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

2.- La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, facturas, actas de cargo o descargo, marcas, etiquetas y cualquier otro documento destinado a garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas.

3.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren al Servicio de Rentas Internas, de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado.

En el caso de la declaración de retenciones en la fuente, constituye defraudación el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de las retenciones que han debido realizarse, el efectuar las retenciones y no declararlas o el declararlas por un valor inferior. En este caso, la sanción se calculará sobre el valor de la retención no efectuada o no declarada.

AUTORA:  
Dra. María Fernanda Vega Soto



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

4.- La alteración dolosa en libros de contabilidad, en perjuicio del acreedor tributario, de anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.

5.- Llevar doble contabilidad, con distintos asientos, para el mismo negocio o actividad económica.

6.- La destrucción total o parcial, de los libros de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.

7.- La falta de entrega, total o parcial, después de diez días de vencido el plazo para entregar al sujeto activo los tributos recaudados, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos.

El Art. 345 se refiere a la defraudación de otros tributos, estableciendo que: La defraudación de tributos tipificada en el numeral dos del Art. 344, se sancionará con multa de \$52,56 a \$525,60 dólares de los Estados Unidos de América y, la que se refiera a otros tributos, con multa que, no siendo inferior al valor de los que se evadieron o pretendieron evadir, podrán ser de hasta el quíntuplo de esos tributos, según la gravedad y circunstancias de la infracción.

En el mismo artículo 345, se establecen las siguientes sanciones:

a) Prisión de 6 meses a tres años los contribuyentes que se encuentren incurso en los casos de defraudación previstos en los numerales 3 inciso primero, 4, 5 y 6 del Art. 344.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

La pena de prisión es distinta e independiente de las sanciones administrativas como: el decomiso, la multa y la clausura del establecimiento.

La responsabilidad por este delito recae sobre las personas que presenten la declaración por cuenta propia o en representación de terceros o de sociedades y en las personas que dolosamente hayan participado en la infracción. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad por falta de declaración recae en su representante legal, si se establece que su conducta ha sido dolosa.

La privación de la libertad procederá cuando se configure la tipificación de la defraudación definida en los artículos 342 y 344 de este código; por lo tanto, ningún contribuyente podrá ser sancionado con la pena de prisión por el sólo hecho de no haber pagado los impuestos debidos.

b) La defraudación por apropiación de los impuestos recaudados por los agentes de retención o percepción, se configurará cuando éstos no entreguen o no depositen en las cuentas del sujeto activo los tributos recaudados dentro de los diez días siguientes a las fechas y plazos establecidos para el efecto. En este caso, los agentes de retención o percepción, serán sancionados con prisión de dos a cinco años.

Igualmente esta pena es distinta e independiente a las sanciones administrativas, tales como: el decomiso, la multa y clausura del establecimiento.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

La responsabilidad por este delito recaerá en las personas que se desempeñen como agentes de retención o de percepción y en las personas que dolosamente hayan participado en la infracción. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante legal, sí se establece que su conducta ha sido dolosa.

Si el agente de retención o de percepción es una institución del Estado, el funcionario encargado de la recaudación y entrega de los impuestos recaudados al sujeto activo además de la pena de prisión, será destituido y quedará inhabilitado de por vida para ocupar cargos públicos, si se apropiare de los impuestos recaudados.

La administración tributaria igualmente tiene la obligación de formular la denuncia y luego actuar como parte en el juicio, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.

En los casos de los literales a) y b) que anteceden en estos delitos sancionados con prisión, la resolución de instrucción del fiscal tendrá como antecedente la denuncia formulada por la máxima autoridad de la administración tributaria o aduanera, la que responderá por los daños y perjuicios a que hubiera lugar si en auto de sobreseimiento definitivo la denuncia es calificada como temeraria o maliciosa sin perjuicio de que en este último caso de la acción penal correspondiente.

El Artículo 346 se refiere a penas especiales para los funcionarios públicos, disponiendo que: los autores o cómplices de una defraudación,



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

que fueren funcionarios o empleados de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, o de la oficina o dependencia que administre o tenga a su cargo el control de cualquiera de los tributos a que se refiere la infracción conforme al Art. 345, serán sancionados además, con la suspensión en sus funciones por el tiempo de hasta seis meses o la destitución de su cargo y prisión de dos a seis meses.

En definitiva las normas que constan en este capítulo del Código Tributario fueron reformadas con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, pues su principal objetivo es evitar la evasión y elusión, y con ello la defraudación tributaria, por lo que se endurecen sanciones, etc. Entre los principales puntos reformados de estas disposiciones son:

1. Concepto de defraudación.
2. Defraudación agravada
3. Se crean nuevos casos de defraudación, pues sin la reforma eran siete, actualmente son catorce casos de defraudación.
4. Las sanciones con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador son mucho más severas que las establecidas en el anterior Código.
5. Anteriormente con las disposiciones constantes en el Código Tributario el pago de tributos extinguía la acción penal, actualmente no, pues independientemente del pago de tributos debidos se puede iniciar la acción penal.

Los puntos relativos a cada una de las reformas lo analizaremos en el capítulo siguiente.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### **3.4. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.**

El Presidente de la República, el Econ. Rafael Correa Delgado en una de las promesas de campaña promovió la convocatoria a una Asamblea Constituyente, la misma que se encargaría de reformar la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998.

Efectivamente, el 15 de abril de 2007 las ecuatorianas y los ecuatorianos acuden a las urnas para pronunciarse sobre una Asamblea Constituyente que reforme la estructura del Estado y elabore una nueva Constitución, la vigésima que tendría nuestro país, mostrándose los resultados con más del 81% de la población a favor.

Las elecciones para designar a los Assembleístas que formarán parte de la Asamblea Constituyente se llevó a cabo el 28 de septiembre de 2007. Fue conformada por 130 assembleístas: 100 provinciales, 24 nacionales y 6 por los migrantes de América Latina, Estados Unidos de América y Europa.

La Asamblea Constituyente se instaló el 30 de noviembre de 2007 en Ciudad Alfaro, Montecristi, Provincia de Manabí y terminó sus funciones el 25 de julio de 2008. Se conformaron diez mesas en las que se trataron:

1. Derechos Fundamentales y Garantías Constitucionales
2. Organización, Participación Social y Ciudadana
3. Estructura e Instituciones del Estado
4. Ordenamiento Territorial y Asignación de Competencias



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

5. Recursos Naturales y Biodiversidad
6. Trabajo, Producción e Inclusión Social
7. Mesa de Régimen de Desarrollo
8. Justicia y Lucha contra la Corrupción
9. Soberanía, Relaciones Internacionales e Integración
10. Legislación y Fiscalización

Las reformas tributarias en nuestro país surgen a raíz de que las normas tributarias han mostrado fisuras, las mismas que han favorecido y han fomentado prácticas elusivas y evasivas, lo que ha dado lugar a inequidades, por esta razón es necesaria una reforma integral, la institucionalización de un sistema penal tributario que establezca sanciones efectivas y proporcionales, con el fin de que todos ciudadanos y ciudadanas podamos gozar de un entorno próspero, justo y solidario, lo que significará el desarrollo económico de nuestro país.

El tema relativo a los impuestos, es de suma importancia, el mismo que demanda mucha responsabilidad, tanto para el Estado como para quienes contribuimos con él. Es necesario que toda la ciudadanía estemos conscientes que el pago de impuestos es una fuente de financiamiento para el Estado; el pago de impuestos significa para todos los ecuatorianos, declarar sus derechos, y a su vez, que éstos sean garantizados, como son: educación, salud gratuita, vías en buen estado, etc.

Por lo anteriormente expuesto, el Presidente de la República del Ecuador envió a la Asamblea Constituyente para su conocimiento,

AUTORA:  
Dra. María Fernanda Vega Soto



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

discusión y aprobación el Proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Una vez remitido el Proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, en la Asamblea Constituyente se asignó este proyecto a la Mesa No. 10 de Legislación y Fiscalización.

Para llevar adelante dichas reformas, fue necesario un proceso de socialización de las leyes tributarias, por lo que se llevó a cabo audiencias con diferentes sectores organizados de la sociedad civil, desde todos los espacios, proceso en el que se tomaron en consideración sus propuestas y proyectos.

Las reformas que constan en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, tienen cuatro objetivos fundamentales, que son:

1. El primer objetivo de la reforma, es ampliar la base de contribuyentes, lo que significa que todos los Ecuatorianos debemos contribuir con el Estado Ecuatoriano, puesto que en nuestro país ha sido muy característico el hecho de que la carga tributaria recae sobre unos pocos. Como ecuatorianos, en ejercicio de nuestra ciudadanía somos sujetos de derechos y de obligaciones.
2. Como segundo objetivo, esta el principio de progresividad, de tal manera, que el que más tiene, más paga, es decir el que más tiene, debe cumplir con una obligación mayor para con el Estado Ecuatoriano.
3. El tercer y fundamental objetivo de esta reforma es sancionar con severidad la evasión tributaria, la elusión y otras formas de defraudación al Estado Ecuatoriano, sin dejar abierto ningún tipo penal, pero castigando duramente la defraudación y la evasión tributaria.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

4. El cuarto objetivo, es que con la política de tributos se corrijan las grandes inequidades que se han dado y que han sido características en nuestro país, pues como su nombre mismo lo indica “Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador”.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

CAPÍTULO

IV



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### CAPÍTULO IV

#### SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE LO DISPUESTO ANTES Y DESPUÉS DE LA EXPEDICIÓN DE LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR

##### 4.1. Cuadro comparativo de semejanzas y diferencias, entre lo dispuesto antes de la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y la normativa vigente a la fecha.

A continuación, presentamos un cuadro comparativo, el mismo que contiene las disposiciones del Código Tributario del Registro Oficial No. 38, Codificación del 14 de junio de 2005 y las disposiciones contenidas en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

<b>CÓDIGO TRIBUTARIO R.O. 38 CODIFICACIÓN DE 14 DE JUNIO DE 2005</b>	<b>CÓDIGO TRIBUTARIO CON REFORMAS</b>
TITULO II  DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN PARTICULAR  Capítulo I De la defraudación	TITULO II  DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN PARTICULAR  Capítulo I De la defraudación
Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto de	Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto doloso de



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce 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.</p>	<p>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.</p>
<p>Art. 343.- Defraudación agravada.- Constituye defraudación agravada la cometida con la complicidad de uno o más funcionarios públicos que, por razón de su cargo, intervengan o deban intervenir en la determinación de la obligación tributaria.</p>	<p>Art. 343.- Defraudación agravada.- Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena, la cometida con la participación de uno o más funcionarios de la administración tributaria.</p>
<p>Art. 344.- Casos de defraudación.- Son casos especiales de defraudación:</p> <p>1.- La falsa declaración de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria;</p>	<p>Art. 344.- Casos de defraudación.- A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación:</p> <p>1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;</p> <p>2.- Realizar actividades en un</p>



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>2.- La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, facturas, actas de cargo o descargo, marcas, etiquetas y cualquier otro documento destinado a garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas;</p> <p>3.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan</p>	<p>establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;</p> <p>3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;</p> <p>4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.</p> <p>5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;</p>
--	--



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>legalmente y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren al Servicio de Rentas Internas, de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado.</p> <p>En el caso de la declaración de retenciones en la fuente, constituye defraudación el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de las retenciones que han debido realizarse, el efectuar las retenciones y no declararlas o el declararlas por un valor inferior. En este caso, la sanción se calculará sobre el valor de la retención no efectuada o no declarada;</p> <p>4.- La alteración dolosa en libros de contabilidad, en perjuicio del acreedor tributario, de anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;</p> <p>5.- Llevar doble contabilidad, con distintos asientos, para el mismo</p>	<p>6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.</p> <p>7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;</p> <p>8.- Llevar doble contabilidad</p>
---	--



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>negocio o actividad económica;</p> <p>6.- La destrucción total o parcial, de los libros de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias; y,</p> <p>7.- La falta de entrega, total o parcial, después de diez días de vencido el plazo para entregar al sujeto activo los tributos</p>	<p>deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;</p> <p>9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;</p> <p>10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;</p> <p>11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;</p> <p>12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;</p>
---	---



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>recaudados, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos.</p>	<p>13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y,</p> <p>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.</p>
<p>Art. 345.- Defraudación de otros tributos.- La defraudación de tributos tipificada en el número 2 del artículo 344, se sancionará con multa de cincuenta y dos dólares cincuenta y seis centavos a quinientos veinte y cinco dólares sesenta centavos de los Estados Unidos de América y, la que se refiera a otros tributos, con multa que, no siendo inferior al valor de los que se evadieron o pretendieron evadir, podrán ser de hasta el quíntuplo de esos tributos, según la</p>	<p>Art. 345.- Sanciones por defraudación.- Las penas aplicables al delito de defraudación son:</p>



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>gravedad y circunstancias de la infracción:</p> <p>a) Serán reprimidos con prisión de seis meses a tres años los contribuyentes que se encuentren incurso en los casos de defraudación previstos en los numerales 3 inciso primero, 4, 5 y 6 del artículo 344;</p> <p>La pena de prisión establecida en esta disposición es distinta e independiente de las sanciones administrativas aplicables tales como: el decomiso, la multa y clausura del establecimiento, de conformidad con las disposiciones de este Código y demás leyes tributarias.</p> <p>La responsabilidad por este delito recaerá en las personas que presenten la declaración por cuenta propia o en representación de terceros o de sociedades y en las personas que dolosamente hayan participado en la infracción. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería</p>	<p>En los casos establecidos en los numerales 1 al 3 del artículo anterior y en los delitos de defraudación establecidos en otras leyes, prisión de uno a tres años.</p> <p>En los casos establecidos en los numerales 4 al 12 del artículo anterior, prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.</p>
---	---



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad por falta de declaración recae en su representante legal, si se establece que su conducta ha sido dolosa.</p> <p>Es obligación de la administración tributaria formular la denuncia y luego actuar como parte en el juicio deduciendo oportunamente la correspondiente acusación particular, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.</p> <p>En los casos previstos en esta disposición, la privación de la libertad procederá cuando se configure la tipificación de la defraudación definida en los artículos 342 y 344 de este Código; por lo tanto, ningún contribuyente podrá ser sancionado con la pena de prisión por el sólo hecho de no haber pagado los impuestos debidos; y,</p>	<p>En los casos establecidos en los numeral 13 y 14 del artículo anterior, reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.</p>
---	---



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>b) La defraudación por apropiación de los impuestos recaudados por los agentes de retención o percepción, se configurará cuando éstos no entreguen o no depositen en las cuentas del sujeto activo los tributos recaudados dentro de los diez días siguientes a las fechas y plazos establecidos para el efecto. En este caso, los agentes de retención o percepción, serán sancionados con prisión de dos a cinco años.</p> <p>La pena de prisión establecida en esta disposición es distinta e independiente de las sanciones administrativas aplicables tales como: el decomiso, la multa y clausura del establecimiento, de conformidad con las disposiciones del Código Tributario y demás leyes tributarias.</p> <p>La responsabilidad por este delito recaerá en las personas que se desempeñen como agentes de retención o de percepción y en las personas que dolosamente hayan participado en la infracción. En el</p>	<p>En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante legal, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, sí se establece que su conducta ha sido dolosa.</p> <p>En los casos en los que el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, los funcionarios encargados de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o</p>
---	--



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante legal, sí se establece que su conducta ha sido dolosa.</p> <p>Si el agente de retención o agente de percepción es una institución del Estado, el funcionario encargado de la recaudación y entrega de los impuestos recaudados al sujeto activo además de la pena de prisión, será sancionado con la destitución y quedará inhabilitado, de por vida, para ocupar cargos públicos, si se apropiare de los impuestos recaudados.</p>	<p>retenidos al sujeto activo además de la pena de reclusión por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, serán sancionados con la destitución y quedarán inhabilitados, de por vida, para ocupar cargos públicos.</p> <p>La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los numerales 4 al 14 del artículo anterior iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.</p> <p>La administración tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda, en todo los casos de defraudación, y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular.</p>
--	--



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Es obligación de la administración tributaria formular la denuncia y luego actuar como parte en el juicio, cuando en sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.

En los casos de los literales a y b) que anteceden en estos delitos sancionados con prisión, la resolución de instrucción del fiscal tendrá como antecedente la denuncia formulada por la máxima autoridad de la administración tributaria o aduanera, la que responderá por los daños y perjuicios a que hubiera lugar si en auto de sobreseimiento definitivo la denuncia es calificada como temeraria o maliciosa sin perjuicio de que en este último caso de la acción penal correspondiente.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>Art. 346.- Penas especiales, para funcionarios públicos.- Los autores o cómplices de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, o de la oficina o dependencia que administre o tenga a su cargo el control de cualquiera de los tributos a que se refiere la infracción conforme al Art. 345, serán sancionados además, con la suspensión en sus funciones por el tiempo de hasta seis meses o la destitución de su cargo y prisión de dos a seis meses.</p>	<p>Art. 346.- Penas especiales, para funcionarios públicos.- Los autores, cómplices o encubridores de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de las Administraciones Tributarias perjudicadas con el ilícito, serán sancionados además con la destitución del cargo.</p>
--	---

Azul: textos eliminados o cambiados.

Rojo: textos incluidos.

Negro: textos sin cambios.

A continuación realizaremos un análisis de cada uno de los artículos constantes en el cuadro antes indicado, es decir del Art. 342 al Art. 346 del Código Tributario con las respectivas reformas introducidas en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador.

**El Art. 342** se refiere al concepto de defraudación, en este sentido podemos darnos cuenta que existe una ampliación del concepto de defraudación, el Código antes de la reforma establecía que: “Constituye defraudación todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induce 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”, mientras tanto la Ley Reformativa para

AUTORA:

Dra. María Fernanda Vega Soto



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

la Equidad Tributaria del Ecuador añade: “aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria”.

Hay quienes cuestionan esta norma, pues consideran que la reforma que se hizo con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria implica lo que se conoce como ley penal en blanco<sup>42</sup>, por lo que se podría caer en lo subjetivo, ya que cualquier conducta del sujeto pasivo puede ser apreciada o calificada como una forma de dificultar o contravenir las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

Para el Dr. Mario Prado<sup>43</sup> esta norma podría ser utilizada para perseguir a los sujetos pasivos o a terceros, pues las administraciones tributarias estarían facultadas para denunciarlos ante el Ministerio Público, señalando que han contravenido o han dificultado las labores de la administración, además es a ellos a quien les corresponde probar el nexo causal entre las acciones de “dificultar” o contravenir” las labores de las administraciones tributarias y la determinación de la obligación tributaria, pues de no probarse esta relación de causalidad y la existencia del dolo, sería absurdo imputar a una persona el delito de defraudación, y mucho peor condenarlo. Es imprescindible que medie el dolo para que se configure la defraudación.

**El Art. 343** hace referencia a la defraudación agravada, en este sentido la reforma endurece la sanción para los funcionarios de la Administración Tributaria que la cometen, serán sancionados con la pena

---

<sup>42</sup> El penalista alemán Binding llamó leyes penales en blanco, porque, según decía, la ley se expide como un cheque en blanco, que tiene la firma del girador, pero cuyo texto es llenado posteriormente por otra persona. El legislador expide una ley incompleta que una autoridad administrativa se encarga de completar posteriormente (Albán Gómez, E. Manual de Derecho Penal Ecuatoriano, Ediciones Legales, Régimen Penal Ecuatoriano, pág. 53, Quito)”.

<sup>43</sup> Prado, Mario. Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Processum Ediciones, 2008, Quito-Ecuador, Pág. 53.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

máxima. En la reforma si bien consta y se generaliza a todos los funcionarios de la Administración Tributaria, a diferencia del texto anterior que se limita “únicamente a los funcionarios que intervengan en la determinación de la obligación tributaria”, yo creo conveniente que la reforma debería hacer referencia no solo a los funcionarios sino también a los servidores, pues al decir funcionarios estamos refiriéndonos a las personas de la Administración Tributaria que son de libre nombramiento, dejándose la puerta abierta para los ilícitos por parte de los servidores.

**En el Art. 344** encontramos catorce casos de defraudación, los mismos que son distintos a los contenidos en el texto anterior del Código Tributario.

En el primer inciso del mencionado artículo antes de la reforma no se contemplaba lo establecido en otras leyes tributarias, sino le limitaba únicamente a lo dispuesto en el Código.

Los casos de defraudación tributaria con la reforma son los siguientes:

1. Es considerado caso de defraudación la destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación.

En este caso para que se configure el delito únicamente depende de una acción concreta, que es: destruir, ocultar o alterar los sellos de clausura o de incautación, lo que significa que esto es independiente de que la ejecución de estos actos genere como resultado el dejar de pagar en todo o en parte los tributos debidos o induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, puesto que estas acciones por sí mismas no producen ninguna lesión al bien jurídicamente protegido por la ley penal tributaria, que



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

es la correcta y debida recaudación de los tributos. Este numeral es sancionado con prisión de uno a tres años.

2. Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.

En este caso es muy difícil para el fiscal sostener la existencia del delito de defraudación, la existencia del dolo será difícil de fundamentar, se deberá demostrar cómo el acto de “realizar actividades en un establecimiento que se encuentre clausurado” dé como resultado el efecto de inducir a error en la determinación de la obligación tributaria y si por esta razón el Estado deja de percibir en todo o en parte los tributos realmente debidos. Este numeral también es sancionado con prisión de uno a tres años.

3. Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria.

Aquí el resultado que la ley sanciona es muy acertado, debido a que a través de la utilización dolosa de los comprobantes emitidos sin la autorización de la administración sí se puede inducir a error en la determinación de la obligación tributaria, y por lo tanto, dejar de recaudar el Estado en todo o en parte el tributo que realmente se debe. Este artículo tiene íntima relación con el artículo 339<sup>44</sup> y 340<sup>45</sup> del Código Penal, y al igual que en los numerales 1 y 2 está sancionado con prisión de uno a tres años.

---

<sup>44</sup> Art. 339 del Código Penal: “Será reprimida con pena de seis a nueve años de reclusión menor, cualquiera otra persona que hubiere cometido una falsedad en instrumentos públicos, en escrituras de comercio o de banco, contratos de prenda agrícola o industrial o de prenda especial de comercio, en escritos o en cualquier otra actuación judicial:  
Ya por firmas falsas;



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

4. Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.

En este caso de defraudación se configurará el delito cuando la acción de proporcionar la información falsa o adulterada influya en la determinación tributaria, ya sea ésta de quien proporcionó la información o del tercero al cual se refiere la información falsa o adulterada, así mismo, el delito se configurará si se utilizan en las declaraciones tributarias o se incluyen en los informes requeridos por la administración, datos falsos, incompletos o desfigurados.

5. La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.

En este numeral deberá existir el nexo causal entre la acción de falsificar y alterar los documentos a los que se refiere la norma con el resultado de inducir a error en la determinación de la

---

Ya por imitación o alteración de letras o firmas;

Ya por haber inventado convenciones, disposiciones, obligaciones o descargos, o por haberlos insertado fuera de tiempo en los documentos;

Ya por adición o alteración de las cláusulas, declaraciones o hechos que esos documentos tenían por objeto recibir o comprobar.

<sup>45</sup> Art. 340 del Código Penal: “El que, por cualquiera de los medios indicados en el artículo precedente, cometiere falsedad en instrumentos privados, a excepción de los cheques, será reprimido con dos a cinco años de prisión.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

obligación tributaria o dejar de pagar en todo o en parte el tributo debido.

6. La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.

Aquí en este numeral debe existir la intención de causar daño, es decir el dolo, puesto que sin él no podemos hablar de defraudación, porque muchas veces puede darse el caso de que un ingreso o un costo cuyo registro contable difiera del tributario, en este sentido al aplicar la técnica contable se descartará la existencia de dolo.

7. La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.

La alteración dolosa de los libros o registros informáticos de contabilidad incluye como defraudación el registro contable de nombres, cantidades o datos falsos, siempre que dicho registro tenga el ánimo de defraudar, es decir siempre que el dolo esté presente, caso contrario puede darse el caso que el registro de un nombre o dato equivocado no siempre tenga el ánimo de defraudar.

8. Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos para el mismo negocio o actividad económica.

Sobre este numeral debemos tomar en consideración que todos los estados financieros que demuestran la información sobre



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos incluyendo las ganancias y pérdidas, que constan en el balance general, balance de resultados son únicos, y cualquier modificación o variación en los resultados contables, en los estados financieros, es obvio que la intención es de causar un perjuicio al Estado en el cobro de sus tributos.

“La acción de llevar doble contabilidad debe estar referida a la contabilidad mercantil, puesto que no existe contabilidad fiscal o tributaria, y debe expresarse en que una misma transacción sea asentada en los libros o en los registros informáticos de manera diferente y que para efectos de la determinación de la obligación tributaria se utilicen los datos que arrojan menores resultados”.<sup>46</sup>

9. La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.

En este sentido el legislador asume que la destrucción dolosa de los libros de contabilidad, registros informáticos o de documentos que respaldan los movimientos de las empresas, provoca el resultado de evadir el pago o disminuir el valor de las obligaciones tributarias; así mismo, esta acción de destruir es la forma que utiliza el sujeto pasivo para ocultar los mecanismos que se llevaron a cabo para evadir o disminuir el pago de los tributos al que estaba obligado.

---

<sup>46</sup> Mario Padro, ob. cit. Pág. 69.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

10. Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

Para que esta acción, es decir la de emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, será indispensable que los comprobantes de venta se hayan utilizado para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que se deban.

El legislador lo que buscó con este numeral es reprimir y sancionar el uso o circulación de comprobantes de venta por operaciones inexistentes, sea que los que emitan sean personas naturales o sociedades mercantiles.

11. Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos.

En este sentido la intención del legislador es sancionar de manera severa el hecho que el sujeto pasivo traslade dolosamente, a través de la simulación o engaño, los beneficios que la ley reconozca a favor de otros sujetos pasivos que no gozan del beneficio.

Este numeral tiene estrecha relación con el Art. 36 del Código Tributario<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> Art. 36.- Prohibiciones.- 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.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

12. Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.

Aquí la norma vincula la acción de simular con la acción de obtener el resultado de un subsidio, rebaja, exención o un estímulo fiscal, el medio utilizado para obtener dicho resultado es a través de un acto o contrato simulados.

13. La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.

Este numeral derogó el tercer artículo innumerado posterior al Art. 575 del Código Penal, la nueva norma limita el plazo de falta de entrega de los tributos recaudados o percibidos a diez días, contados desde aquel en que venció el plazo para hacerlo e impone una pena de reclusión menor ordinaria de tres a seis años, lo cual hace más severa la sanción en relación a la que existía en el artículo innumerado tercero posterior al Art. 575 del Código Penal que permitía un plazo de atraso de dos meses e imponía una pena de prisión de seis meses a dos años.

La norma anterior no requería de ningún presupuesto o requisitos de procedibilidad para dar inicio a la acción penal, el delito se configuraba de manera objetiva bastando para ello la existencia de un informe del funcionario competente de la Dirección General de Rentas, en el cual se dé cuenta de la tardanza en la entrega de los tributos retenidos o percibidos; actualmente solo se podrá iniciar el proceso penal por la apropiación de los tributos retenidos o percibidos, si en un acto administrativo firme o ejecutoriado o una sentencia judicial ejecutoriada se ha establecido



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

la presunción de la comisión de una defraudación tributaria, presunción que deberá señalar en qué consistió o cómo se produjo esa falta de entrega deliberada.

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.

Este numeral entiende como delito de defraudación dos acciones: la primera, la de reconocer una devolución de tributos, multas o intereses; y la segunda, la acción de obtener las indicadas devoluciones.

En este numeral están involucrados los funcionarios de la Administración, los Magistrados de los Tribunales Distritales de lo Fiscal que reconozcan dolosamente una devolución de tributos, y así mismo los sujetos pasivos que obtengan la devolución dolosamente. Esta situación ha ocasionado un problema, pues al ser sancionado con pena de reclusión menor de tres a seis años, los jueces evitan la devolución de tributos reclamados por los sujetos pasivos, por lo que se debería definir de mejor manera, caso contrario se perjudica también a sujetos pasivos que sí actúan de buena fe.

**El Art. 345** hace referencia a las sanciones por defraudación, entre ellas tenemos:

- Prisión de uno a tres años
- Prisión de dos a cinco años y multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir.

AUTORA:  
Dra. María Fernanda Vega Soto



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

- Reclusión menor ordinaria de tres a seis años y multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados, o los valores que hayan sido devueltos indebidamente.
- Destitución de cargos públicos.

Entre los nuevos casos de defraudación están: destruir, ocultar o alterar los sellos de clausura o de incautación, realizar actividades en un establecimiento clausurado, e imprimir comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la administración tributaria, estos tienen en común que son sancionados con prisión de uno a tres años, además que no requieren de la existencia de un acto administrativo firme o ejecutoriado o de sentencia judicial ejecutoriada que establezcan la presunción de la comisión de una defraudación tributaria, simplemente la Administración Tributaria puede presentar la denuncia cuando considere que se ha producido el acto antijurídico.

Del numeral cuarto al décimo segundo del Art. 344 del Código Tributario tienen en común que pueden ser sancionados con una pena de prisión de dos a cinco años y una multa equivalente al valor de los impuestos que se evadieron o pretendieron evadir, imponiéndose la máxima pena si el delito fue cometido con la participación de uno o más funcionarios de la administración. Estos numerales también tienen en común que requieren de la existencia de acto administrativo firme o ejecutoriado o de sentencia judicial ejecutoriada que establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria para el inicio de la acción penal.

Los numerales 13 y 14 del Art. 344 del Código Tributario tienen en común que pueden ser sancionados con una pena de reclusión menor



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

ordinaria de tres a seis años y una multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados o los valores que le hayan sido devueltos indebidamente; se impondrá la pena máxima si el delito fue cometido con la participación de uno o más funcionarios de la administración. Si el agente de retención o el agente de percepción es una institución del Estado, los funcionarios encargados de la recaudación, declaración de los impuestos retenidos o percibidos, además de la pena de reclusión por la defraudación, sin perjuicio que se configure un delito más grave, serán sancionados con la destitución y quedarán inhabilitados de por vida para ocupar cargos públicos.

**El Art. 346** se refiere a una pena especial para los funcionarios públicos, en la reforma dice: “autores, cómplices y encubridores de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de las Administraciones Tributarias perjudicadas con el ilícito” lo que da mayor alcance, generaliza para todo tipo de funcionario o empleado de las Administraciones Tributarias perjudicadas, anteriormente el Código Tributario se refería únicamente a los autores y cómplices, así como también especificaba que se trata de funcionarios o empleados de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, o de la oficina o dependencia que administre o tenga a su cargo el control de cualquiera de los tributos.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

CAPÍTULO

V



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### CAPÍTULO V LAS SANCIONES TRIBUTARIAS

#### 5.1. Las sanciones tributarias

Para Rafael Calvo Ortega *“el ordenamiento jurídico reacciona contra las infracciones estableciendo sanciones determinadas ante cada una de ellas. El derecho tributario no es algo esencialmente distinto del Derecho sancionatorio en general y a cada infracción corresponde una sanción concreta”*<sup>48</sup>.

Al Estado se le otorga el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, así mismo debe dársele el medio necesario de defensa para que haga cumplir sus disposiciones.

El Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal que ha causado y que tienda a evitar infracciones futuras, estas son las sanciones represivas o penas, como por ejemplo, las penas privativas de la libertad.

Héctor Villegas sostiene que: *“no todas las sanciones son penas, existen sanciones que sólo tienden a la privación de lo ilícitamente obtenido, tratando de restablecer el orden externo existente antes de la violación. Esas sanciones compensadoras no tienen carácter penal sino civil. Tienen este carácter compensatorio los llamados “recargos e intereses”, siempre que sean moderados y que simplemente compensen la pérdida sufrida, por ejemplo, los intereses moderados semejantes a los vigentes en plaza que estipulan como sanción por mora algunas leyes impositivas. Existen otras sanciones que son represivas porque castigan,*

---

<sup>48</sup> Calvo Ortega Rafael, op. cit., pág. 433.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

pero además tienen un fin práctico de tipo resarcitorio, tales son las sanciones llamadas mixtas, como las multas fiscales”.<sup>49</sup>

*“La sanción es el medio más firme y decidido de reacción ante las violaciones de las normas jurídicas, en materia de fraude a la ley más que la represión interesa obstaculizar por todos los medios posibles su realización, debido, naturalmente, a la dificultad que entraña, primero, su descubrimiento y, segundo, la prueba de su ejecución. Sin tener presentes estas dificultades probatorias, que constantemente inciden en la configuración del fraude a la ley tributaria, se hace muy difícil comprender acabadamente las distintas reacciones del ordenamiento ante este tipo de ilícitos”<sup>50</sup>.*

### 5.2. Penas aplicables a las infracciones tributarias

El Código Tributario en su Artículo 323 señala que son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

- Multa
- Clausura del establecimiento o negocio
- Suspensión de actividades
- Decomiso
- Incautación Definitiva
- Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos.
- Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones.
- Suspensión o destitución de desempeño de cargos públicos.
- Prisión.
- Reclusión Menor Ordinaria.

#### ❖ **Multa**

---

<sup>49</sup> Villegas Héctor, op. cit. Pág. 390.

<sup>50</sup> Pérez de Ayala y Eusebio Gonzáles, op. cit., pág. 323.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

*“Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un “plus” con respecto al restablecimiento de la situación anterior. No sólo privan al autor del fruto de su ilicitud o de algo equivalente sino que también lo privan de algo suplementario con el fin represivo de castigarlo [...]”<sup>51</sup>.*

El cómputo de las sanciones pecuniarias se diferencia al tratarse de delitos; y en segundo lugar, las contravenciones y faltas reglamentarias.

- a) Al tratarse de los delitos, las sanciones pecuniarias se impondrán en proporción al valor de los tributos que se trató de evadir, determinándose el valor en función de las mercaderías o bienes a los que se refiere la infracción.
- b) Al tratarse de contravenciones y faltas reglamentarias las sanciones pecuniarias según la reforma son:
  - Por contravenciones, la multa no será inferior a \$30,00 dólares ni excederá de \$1.500,00.
  - Por faltas reglamentarias la multa no será inferior a \$30,00 ni excederá los \$1.000,00.

### ❖ **Clausura del establecimiento o negocio**

Este es uno de los puntos que ha generado gran discusión dentro del derecho tributario, sanción que consta en nuestro Código Tributario y que procede en el caso de que los contribuyentes omitan los deberes formales.

---

<sup>51</sup> *Ibíd.*



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

El Art. 334 de del Código Tributario establece que el tiempo de clausura del establecimiento no puede exceder de tres meses. En caso de que la clausura afecte a terceros el contribuyente contraventor es el que responderá de los daños y perjuicios que con la imposición de la sanción se cause; es necesario aclarar que la clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado.

Esta norma es mucho más rigurosa y severa, anteriormente la misma autoridad que había ordenado la clausura podía suspenderla o levantarla una vez que se haya comprobado que la causa que originó se hubiere subsanado o se hubiere cumplido las obligaciones o sanciones que le fueren impuestas.

El tema de la clausura del establecimiento o negocio es uno de los temas que ha generado mayor controversia en la discusión y aprobación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

El objetivo principal de imponer como sanción “la clausura del establecimiento o negocio” es evitar el incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente.

Las sanciones deben guardar proporcionalidad con la gravedad de la infracción, pues así lo dispone el numeral 6 del Art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador. Este ha sido uno de los aspectos más criticados, tomando en consideración las consecuencias que puede traer para el contribuyente el hecho de que la Administración Tributario le clausure su establecimiento o negocio.

Otro aspecto que nos llama la atención es que la Administración Tributaria en el caso de la sanción de clausura pasa a ser juez y parte, lo



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

que va en contra de las garantías del debido proceso consagradas en la Constitución de la República del Ecuador, como es la de requerir la presencia de un juez imparcial.

Considero que la clausura definitiva de un local comercial, como una de las sanciones en materia tributaria atenta igualmente con el derecho al trabajo, el mismo que está consagrado en nuestra Constitución en el Art. 35 “El trabajo es un derecho y un deber social”.

La sanción de clausura es atentatoria contra el derecho a la defensa, puesto que primero la Administración Tributaria impone la sanción, y luego de eso el contribuyente puede presentar sus pruebas de descargo para el levantamiento de la misma.

### ❖ **Suspensión de actividades**

Esta sanción se aplica a los infractores que por la naturaleza de sus actividades económicas no se les puede aplicar la sanción de clausura. Para los efectos legales pertinentes, la administración tributaria notificará en cada caso, a las autoridades correspondientes.

Esta sanción ha sido criticada por muchos sectores en el sentido de que rompe con los principios que se imponen en la Constitución de la República del Ecuador que tienen relación con el derecho a una subsistencia digna del ser humano, pues al suspender las actividades se estaría impidiendo la generación de recursos.

### ❖ **Decomiso**

Para una mayor comprensión procederemos a diferenciar el decomiso de la incautación.

AUTORA:  
Dra. María Fernanda Vega Soto



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

Guillermo Cabanellas define al decomiso así: “es la confiscación de los bienes o efectos del delito, como pena accesoria, en perjuicio del delincuente y en beneficio del Estado”<sup>52</sup>, así mismo define a la incautación y dice: “la toma de posesión forzosa que la autoridad judicial o de otra especie hace los bienes poseídos ilegítimamente”<sup>53</sup>.

El decomiso es una sanción que ya constaba en el Código Tributario antes de la reforma, siendo éste la pérdida del dominio sobre los bienes que fueron materia del delito, a favor del acreedor tributario, esta pena debe ser ordenada por la autoridad administrativa tributaria correspondiente.

El decomiso también puede extenderse a los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso.

Cuando exista una diferencia apreciable entre el valor de los bienes u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos que sirvieron para cometerlo, y no sea del caso decomisar dichos bienes, sea por la mentada desproporción de valores o porque no pertenezcan al infractor, se sustituirá el decomiso con una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería o bienes materia del delito.

### ❖ Incautación definitiva

La incautación definitiva es la pérdida del derecho de dominio, dispuesta por la autoridad administrativa o jurisdiccional.

---

<sup>52</sup> Cabanellas Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*; Tomo III, Décima Sexta Edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina, 1999.

<sup>53</sup> *Ibíd.*



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### ❖ **Suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes**

La suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes podrá aplicarse como pena por infracciones, según la gravedad e importancia de ellas, sin perjuicio de las otras sanciones que se impusieren.

El sancionado con esta pena podrá rehabilitarla si ha transcurrido un año desde la ejecutoria de la resolución administrativa o sentencia que impuso la pena, siempre y cuando el sancionado dentro de ese lapso no hubiere sido condenado por una nueva infracción tributaria.

En esta normativa se entiende que la suspensión es una pena de menor grado que la cancelación; sin embargo la disposición establece que podrán ser rehabilitadas dentro de un año desde que se ejecutorió la resolución administrativo o la sentencia que impuso tales sanciones, lo cual nos muestra que no existe una diferencia práctica entre estas dos sanciones.

### ❖ **Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos**

Esta pena no podrá exceder de 30 días, de acuerdo a la gravedad de la infracción. Mientras dure la suspensión, el empleado sancionado no tendrá derecho a percibir remuneraciones ni pago por concepto alguno. Esta pena se ejecutará desde el primer día del mes siguiente al de la fecha en que se ejecutorió la sentencia que la impuso.

La pena de destitución se impondrá al funcionario o empleado que fuere responsable como autor, cómplice o encubierto de un delito, o en el caso de reincidencia en las contravenciones.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

En todas las sentencias que se impongan penas de suspensión o destitución en el desempeño de cargos debe notificarse a:

- Máxima autoridad de la entidad en la que preste servicios el funcionario sancionado.
- Secretario Nacional Técnico de Desarrollo de Recursos Humanos y de Remuneraciones del Sector Público (SENRES).
- Contralor General del Estado.

Si el empleado o funcionario sancionado continuare desempeñando el cargo, el Secretario Nacional Técnico de Desarrollo de Recursos Humanos y de Remuneraciones del Sector Público y el Contralor General del Estado ordenarán a la autoridad nominadora que cumpla la resolución o la sentencia. Si la autoridad no cumple, el Contralor ordenará al Auditor Interno suspender de hecho el pago del sueldo del empleado o funcionario suspendido o destituido, bajo su responsabilidad; y, en todo caso, hará responsable personal y pecuniariamente a la autoridad nominadora, de los sueldos o remuneraciones pagadas ilegalmente.

### ❖ **Prisión**

Las penas de prisión no pueden ser inferiores a un mes, ni mayores de cinco años. Las penas de prisión no podrán reemplazarse por penas pecuniarias, esto es lo fundamental de la reforma pues anteriormente se podía sustituir la pena de prisión con penas pecuniarias, siempre que la ley autorice.

Los críticos a la reforma manifiestan que esta norma no tiene coherencia con la Constitución pues se atenta a las garantías básicas del



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

debido proceso, pues el Artículo 76 numeral 6 expresa: “La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.”.

### ❖ **Reclusión Menor Ordinaria**

Las penas de reclusión menor ordinaria no podrán ser inferiores a un año, ni mayores de seis años, esta pena también no podrá ser reemplazada con penas pecuniarias.

Igualmente quienes critican la reforma sostienen que esto es un retroceso, puesto que el Código anterior ya recogía esta posibilidad bajo de denominación de condena provisional.

Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.

A continuación presentamos un cuadro comparativo referente a las sanciones previstas en el Código Tributario y posteriormente en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

<b>CÓDIGO TRIBUTARIO R.O. 38 CODIFICACIÓN DE 14 DE JUNIO DE 2005</b>	<b>CÓDIGO TRIBUTARIO CON REFORMAS</b>
Capítulo IV De las sanciones	Capítulo IV De las sanciones



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

<p>Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Decomiso;</li><li>2. Multa;</li><li>3. Prisión;</li><li>4. Cancelación de inscripciones en los registros públicos;</li><li>5. Cancelación de patentes y autorizaciones;</li><li>6. Clausura del establecimiento o negocio; y,</li><li>7. Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.</li></ol>	<p>Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>a) Multa;</li><li>b) Clausura del establecimiento o negocio;</li><li>c) Suspensión de actividades;</li><li>d) Decomiso;</li><li>e) Incautación Definitiva;</li><li>f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;</li><li>g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;</li><li>h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;</li><li>i) Prisión; y,</li><li>j) Reclusión Menor Ordinaria.</li></ol>
---	--



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

	<p>Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.</p> <p>Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores.</p>
--	--

Azul: textos eliminados o cambiados.

Rojo: textos incluidos.

Negro: textos sin cambios.

En definitiva, lo que se pretende con estas reformas es que las normas jurídicas tengan una verdadera fuerza que asegure su eficacia, pues ese es el rol del Derecho Penal. Lo que hace el legislador es vincular la desobediencia o el desacato de la norma con la amenaza de penas.



**UNIVERSIDAD DE CUENCA**

CONCLUSIONES



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### CONCLUSIONES

- El desarrollo del presente trabajo nos ha permitido analizar profundamente cada una de las reformas establecidas al Código Tributario con la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.
- La tributación en las sociedades constituye un pilar fundamental de la organización social, se encarga de proveer los medios necesarios para financiar el costo de los bienes públicos. Un estado moderno sería inconcebible sin un sistema impositivo.
- Con las reformas y con la actividad llevada a cabo por la Administración Tributaria, desde luego ha disminuido la evasión de tributos, aumentando por ende la recaudación, generando en la ciudadanía cierto de nivel de cultura tributaria, la misma que anteriormente era inexistente.
- El sistema tributario al ser un instrumento de política económica, es necesario introducir herramientas que permitan manejar de manera efectiva, lo que posibilitará el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir.
- Lo que se pretende con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y sus reformas al Código Tributario es sancionar la evasión tributaria, la elusión y otras formas de defraudación al Estado Ecuatoriano, sin dejar abierto ningún tipo penal, pero castigando duramente la defraudación y la evasión tributaria.
- A través del Código Orgánico Tributario, el mismo que prevalecerá sobre otras leyes, se garantizará y se brindará seguridad jurídica, tanto



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

para el ingreso de recursos al Fisco, como para la inversión de esos recursos en base a las necesidades de nuestra población.

- La evasión fiscal trae como consecuencia una serie de distorsiones, siendo la más grave de ellas el hecho de ocasionar un perjuicio al desarrollo de nuestro país.
- En la defraudación tributaria, el bien jurídicamente protegido es la recaudación de los tributos, puesto que si los sujetos obligados al pago no lo hacen en su real medida, afectan al financiamiento del Presupuesto General del Estado, ya que no se dispondrá de los recursos suficientes para satisfacer las necesidades públicas; por lo tanto, de lo que se trata es de proteger los ingresos públicos, y por eso el legislador describe en la norma cómo el sujeto pasivo atenta en contra de la recaudación de los tributos.
- La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador tiene como objetivo combatir o enfrentar los problemas acumulados en la historia tributaria ecuatoriana, que son cuatro: evasión, inequidad, el carácter pasivo de la política tributaria en el desarrollo y el crecimiento económico y una ausencia del Estado en materia regulatoria.
- La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador al establecer modificaciones al Código Tributario y junto a la reestructuración institucional del Servicio de Rentas Internas, implica un nuevo modelo de política y de administración tributaria en el Ecuador, en el cual el Estado ejerce a cabalidad su rol regulatorio, incrementando sus capacidades de recaudación y control.
- En el desarrollo del presente trabajo, respecto al tema de las penas aplicables a las infracciones tributarias se ha encontrado ciertas inconsistencias de las reformas frente a la Constitución de la República



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

del Ecuador, siendo el caso específico de la clausura del establecimiento o negocio, en lo que tiene que ver con las garantías del debido proceso y la proporcionalidad que debe existir entre la infracción y la pena.

- Dentro de las reformas, respecto a las sanciones por defraudación me parece acertado que la responsabilidad se extienda al contador, director financiero y otras personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica, pues son ellos quienes tienen el verdadero conocimiento de los movimientos económicos.
- Considero que este trabajo será instrumento de análisis y discusión sobre estos temas que son de interés tanto para el Estado como sujeto activo cuanto para los contribuyentes como sujetos pasivos.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

RECOMENDACIONES



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### RECOMENDACIONES

- Con el fin de evitar la evasión sería efectivo que la Administración Tributaria vaya actualizando cada vez el sistema computacional, debe intensificar el uso de la informática de tal manera que éste permita tener niveles adecuados de información de cada contribuyente.
- La Administración Tributaria debe suprimir trámites innecesarios o simplificarlos, de tal manera que los procedimientos en gestión e inspección tributaria vayan perfeccionándose.
- Con el fin de combatir la evasión, las actividades que realiza la Administración Tributaria tendientes al control deben ampararse en un marco jurídico y reglamentario efectivo.
- Para una mayor recaudación de tributos es necesario que la administración tributaria siga intensificando sus acciones en el cambio del modelo organizacional, mejorando los procesos, los mismos que permitirán un trabajo en equipo, reducción de costos, tiempo y mejoramiento en la eficiencia de la gestión.
- Es necesario un perfeccionamiento de la normativa legal que definan claramente la obligación tributaria, con ello evitaríamos el abuso interpretativo de la norma.
- Así mismo los textos legales deberían ser elaborados de manera que: la intención del legislador sea claramente enunciada; las irregularidades deben estar definidas claramente y las sanciones aplicables en materia administrativa se diferencien de las que correspondan en caso de fraude; se condene y se castigue ejemplarmente a los funcionarios involucrados en actos de corrupción.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

- Es aconsejable una reforma tributaria que vaya acorde a los principios del Régimen Tributario consagrados en la Constitución de la República del Ecuador, con el fin de no dar cabida a la elusión y evasión tributaria.
- Es necesario definir de manera clara cuáles son los deberes y derechos de los contribuyentes frente al Estado, pues si bien el bien jurídico protegido es la recaudación de tributos, ello no justifica que se atropellen los derechos de los contribuyentes. Las reformas, las penas, multas y sanciones deben estar acordes a los principios consagrados en la Constitución de la República del Ecuador.
- Considero que es necesario difundir, crear espacios de discusión entre representantes de las Administraciones Tributarias y la ciudadanía sobre las reformas que ha sufrido el régimen tributario, de tal manera que los ciudadanos y ciudadanas tengamos conocimiento de nuestras obligaciones para con el Estado Ecuatoriano, así como también de los derechos que como tales nos asisten.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

BIBLIOGRAFÍA



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### BIBLIOGRAFÍA

#### LIBROS

- Bravo Arteaga, Juan. *“Los deberes tributarios en Nociones Fundamentales de Derecho Tributario”*. Ediciones Rosaristas. Bogotá. 1997.
- Cabanellas, Eduardo. *“Diccionario Jurídico Enciclopédico de Derecho Usual”*. Buenos Aires-Argentina, Editorial Heliasta. 1998.
- García de Enterría, Eduardo. *“Curso de Derecho Administrativo”*. Tomo I, Madrid, Civitas, 1995.
- García Vizcaíno, Catalina *“Derecho Tributario”, Tomo II Parte General*, Segunda Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires 2000.
- Giuliani Founruge, Carlos. *“Derecho Financiero”*. Tercera Edición. Buenos Aires de Palma. 1982.
- Martín, José María, *“Derecho Tributario General”*, Buenos Aires. Editorial Perrot 1986.
- Patiño Ledesma, Rodrigo, *“Sistema Tributario Ecuatoriano”, Tomo I, “Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario” Administrativo*, Quito 2003.
- Queralt, Juan Martín y otros, *“Las fuentes del ordenamiento Financiero, en curso de Derecho Financiero y Tributario”*, Tecnos, Madrid, 2000.
- Asociación Española de Asesores Fiscales, *“Las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude”*, Publigraphis, Madrid, 1996.

AUTORA:

Dra. María Fernanda Vega Soto



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

- Saccone, Mario Augusto, *“Manual de Derecho Tributario”*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2002.
- Toscano Soria, Luis, *“Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria”*, Pudeleco Editores, Quito 2006.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *“La Interpretación de la Ley tributaria en el Ecuador en estudios de derecho tributario”*. Corporación Editora Nacional, Quito, 1984.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *“Estudios de Derecho Tributario”*. Corporación Editora Nacional, Quito, 1984.
- Villegas, Héctor B, *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*. Buenos Aires, Astrea 2005. Novena Edición.
- Villegas, Héctor B, *“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”*, Tomo Único, Séptima Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires 2000.
- Zavala Ortiz, José Luis, *“Manual de Derecho Tributario”*, Editorial Jurídica Consur Ltda, Santiago de Chile, 1998.
- García Belsunce, Horacio A., *“Tratado de Tributación Tomo I. Derecho Tributario Volumen 2”*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.
- Pérez de Ayala, José Luis y Gonzále, Eusebio. *“Derecho Tributario I”*. Ediciones Salamanca, 1994.
- Calvo Ortega, Rafael. *“Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario (Parte General)”*, Editorial Civitas, Madrid, 1997.



## UNIVERSIDAD DE CUENCA

### LEYES

- Constitución de la República del Ecuador.
- Código Orgánico Tributario
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador
- Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.
- Ley de Régimen Tributario Interno
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
- Ley Orgánica de Aduanas.

### CIBERGRAFIA

- [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar)
- [www.aduana.gov.ec](http://www.aduana.gov.ec)
- [www.legalmania.com](http://www.legalmania.com)
- [www.legislaw.com.ar](http://www.legislaw.com.ar)
- [www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec)