

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría Profesional en Derecho Tributario

El rol de la Fiscalía General del Estado en el delito de defraudación tributaria

El procedimiento de investigación, acusación y sanción penal

Henry Gaibor Avilés

Tutora: Maritza Tatiana Pérez Valencia

Quito, 2025



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Henry Gaibor Avilés, autor de la tesis intitulada “El rol de la Fiscalía General del Estado en el delito de defraudación tributaria: El procedimiento de investigación, acusación y sanción penal”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que, en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

29 de enero de 2025

Firma: _____

Resumen

El presente trabajo de investigación tiene el objetivo de realizar un estudio sobre el rol que tiene la Fiscalía General del Estado en el delito de defraudación tributaria, además comprender el procedimiento de investigación, acusación y sanción penal. Se parte de la investigación, conceptualización y comprensión del delito como un acto típico, antijurídico y culpable. Se empleó el método deductivo, pues a partir de la premisa de las facultades de la administración Tributaria y las facultades que tiene la Fiscalía como titular de la acción penal, para posterior ir poco a poco aterrizando en lo particular, es decir, definir el grado de participación en el proceso penal, específicamente en el delito de defraudación tributaria; además se utilizó el método histórico, pues se estudió los antecedentes sobre el tipo penal de defraudación tributaria, la existencia del mismo en el Código Tributario y posterior la implementación en el Código Orgánico Integral Penal como un tipo penal independiente y por último utilice el método sistemático, en donde se observó la aplicación de las normas constitucionales, sin dejar de lado todo lo relacionado con el Código Tributario y el Código Orgánico integral Penal. Ha sido necesario fortalecer por parte de la administración tributaria y la Fiscalía General del Estado personal especializado en materia tributaria y con ello tener mejores resultados en las investigaciones, es así como en este trabajo pretendemos analizar ¿si el uso del poder punitivo en materia tributaria ha tenido algún resultado para evitar la defraudación tributaria? Pues de acuerdo con las estadísticas la Fiscalía General del Estado ha podido señalar que menos del 1 % de las noticias de delitos de defraudación tributaria han llegado a sentencias en contra del contribuyente, las demás denuncias ha tenido diferentes finales, sea archivos o dictamen abstentivo. Finalmente, se concluye que el uso del poder punitivo del Estado no ha sido efectivo para evitar el cometimiento de delitos de defraudación tributaria, pero también se debe mencionar que por su naturaleza los delitos tributarios deben tener un trato diferenciado y técnico, en donde los encargados de seleccionar las denuncias sean especializados y evitar procesos desgastantes para las partes que intervienen en la investigación penal.

Palabras clave: delito, derecho tributario, proceso penal, administración tributaria, juicio penal, contribuyente

Quiero agradecer a mi padre Dios y a nuestro señor Jesucristo por haberme dado la sabiduría para poder terminar este trabajo y culminar mis estudios superiores. A mis hijos, mis hermanos, pero sobre todo a mis padres por ser ese motivo y pilar fundamental en mi vida, ellos mi inspiración para poder seguir mis estudios y sobre todo porque durante este tiempo se han sacrificado junto conmigo en las largas jornadas que me ausente para terminar avante la carrera. También quiero agradecer a mi institución en donde presto mis servicios, la Fiscalía General del Estado, por haberme otorgado el permiso sin ningún obstáculo y haber podido asistir todos los días a clases.

Agradecimientos

Agradezco a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, por haberme permitido por cuarta ocasión ser su alumno, el cual con mucho orgullo siempre resalto lo afortunado que me siento de estudiar en esta universidad. También quiero agradecer a mis profesores que gracias a ellos puedo tener los conocimientos esperados, los cuales me servirán para cumplir a cabalidad mis funciones.

Un especial agradecimiento a mi tutora Dra. Tatiana Pérez Valencia, que desde el inicio de la maestría como docente y, finalmente, como mi guía me ayudó a poder culminar con éxito este trabajo investigativo.

Tabla de contenido

Introducción.....	13
Capítulo primero El Rol de la Fiscalía General del Estado en el delito de defraudación tributaria	16
1. El delito.....	16
2. El delito contra el régimen económico.	18
2.1. La defraudación tributaria.....	20
3. La teoría del delito como un límite del poder punitivo	26
4. El Sistema penal acusatorio adversarial	37
4.1. La Fiscalía General del Estado como titular de la acción penal	38
Capítulo segundo La Administración Tributaria frente al delito tributario.....	43
1. La Administración Tributaria y la facultad determinadora de la obligación ...	45
2. La Administración Tributaria y la facultad sancionadora	52
3. La Administración Tributaria en el delito de defraudación	59
Capítulo tercero Procedimiento penal de delitos tributarios	69
1. Fase de investigación previa en la defraudación tributaria	71
2. Instrucción fiscal y etapa de evaluación y preparatoria de juicio.....	80
3. Etapa de juicio	86
Conclusiones.....	98
Bibliografía.....	99
Anexos.....	105
Anexo 1: Entrevistas	105
Anexo 2: Número de denuncias presentadas en el periodo de 1 de enero del 2020 hasta el 30 de junio del 2024	121

Introducción

El presente trabajo tiene como fin demostrar ¿cuál es la función de la Fiscalía General del Estado como titular de la acción penal en todo delito? El sistema penal ecuatoriano ha tenido cambios radicales con la entrada en vigencia del Código Orgánico Integral Penal en el año 2014. La Fiscalía General del Estado como titular de la acción penal es la encargada de investigar los delitos de acción pública.

En base a una denuncia se apertura la investigación previa y de acuerdo a los elementos aportados por la administración tributaria, se realiza todas las diligencias a efecto de poder iniciar el proceso penal y posterior acusación; se parte de un supuesto o indicio que no es más que “un hecho conocido del cual se induce otro hecho desconocido, mediante un argumento probatorio que de aquel se obtiene en virtud de una operación lógica-crítica basada en normas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos”.¹

Es importante fortalecer la investigación fiscal en relación con los delitos tributarios, las fiscalías especializadas deberán estar conformadas por personal especializado en la materia y con ello garantizar una investigación objetiva, no obstante, el Fiscal acusará en caso de existir elementos de cargo, en caso de existir el mínimo de duda, se deberá archivar dichas denuncias.

Además, esta investigación va aportar a los profesionales en libre ejercicio, agentes fiscales de las unidades especializadas en delitos tributarios, estudiantes de pregrado y postgrado, docentes, etc., información y material académico que servirá de guía para tener una buena investigación más aun tomando en consideración que la materia tributaria conlleva una atención especial por su naturaleza, la relación que como discente tengo con la investigación se basa en mis actuales funciones como agente fiscal en la provincia de Los Ríos, donde se investiga delitos de defraudación tributaria en la cual se ha resuelto de forma empírica ya que la materia tributaria es muy técnica y se necesita de bastos conocimiento.

Al respecto se analizó si la documentación que es presentada por la Administración Tributaria ante la fiscalía ha sido considerada como un elemento

¹ Víctor De Zavalía, *Teoría General de la Prueba Judicial*, 3.^a ed. (Buenos Aires: Alberti, 1976), 601.

probatorio en la audiencia de juicio, de igual forma, se definió si en la audiencia preparatoria y sustentación de dictamen se alegó por intermedio de las partes un vicio de prejudicialidad en relación a la determinación tributaria, para finalmente, analizar la diferente normativa tributaria y penal, así como sentencias y jurisprudencia en el periodo de cuatro años a fin de verificar los procedimientos tomados por parte de la Fiscalía General del Estado, en relación con los derechos del contribuyente como sujeto activo de la infracción en el delito de defraudación tributaria en el Ecuador.

Para cumplir este objetivo, en primer lugar se ha efectuado una descripción desde el punto de vista doctrinal del delito, sobre ¿cómo se materializa este concepto en relación con el delito de defraudación tributaria? En segundo lugar, se explica la característica especial del delito tributario conforme lo señala el art. 298 del Código Orgánico Integral Penal. En tercer lugar, se analiza la teoría del delito, identificando cada una de las características de la conducta penal de defraudación tributaria; no obstante, se ha explicado sobre el sistema adversarial, resaltando la oralidad, el respeto al debido proceso y los principios que se encuentran enmarcados en la Constitución. Finalmente, se anota la misión y visión de la Fiscalía General del Estado, sus facultades tanto constitucionales como legales al ser la titular de la acción penal.

La Administración Tributaria frente al delito tributario ha tenido una participación activa, pues en la actualidad ha presentado una gran cantidad de denuncias por posibles delitos de defraudación tributaria, al tener la facultad de control, se encarga de verificar la información que envía el contribuyente, en caso de observar alguna irregularidad, procede a generar los actos administrativos que amerite el caso, pero al mismo tiempo, remiten a la Fiscalía General del Estado toda la información a fin de que se investigue un posible cometimiento del delito de defraudación tributaria.

Una vez que el fiscal conoce de la denuncia, da inicio a la fase de investigación, momento procesal en la que se realizan todas las diligencias posibles a fin de buscar elementos de cargos y de descargo, luego de haber realizado todas las diligencias y si se tiene elementos suficientes de la posible existencia del cometimiento de un delito, se da inicio a la instrucción fiscal y posterior audiencia de sustentación de dictamen en la cual se acusa a una o varias personas y se solicita al juez que se les llame a juicio y hacer valer los derechos de la víctima en la audiencia ante el tribunal de garantías penales.

Capítulo primero

El Rol de la Fiscalía General del Estado en el delito de defraudación tributaria

1. El delito

El delito es el acto típico, antijurídico y culpable, nace su investigación con la noticia crimines y se empieza a realizar las diligencias correspondientes. A esta noticia le llamamos denuncia la cual puede ser verbal o escrita; y, cualquier ciudadano que conoce de un hecho debe acudir a la Fiscalía y denunciar, incluso un funcionario de la administración tributaria, esta se debe elevar a escrito y reconocerla ante el fiscal.

El delito es concebido como una actividad que crea un desequilibrio en toda sociedad, por cuánto se causa un daño a un tercero, vulnerando derechos esenciales, así como también causando un perjuicio en la integridad física, psicológica e incluso patrimonial, por esta razón es que el legislador establece una sanción para cada acto delictivo de acuerdo con la gravedad del mismo. En este aspecto es importante la opinión de Carlos Bernal quien lo ha descrito de la siguiente forma:

Puede ser definido desde un punto de vista estricto como cualquier tipo de acción u omisión que se encuentre contemplada dentro de la ley penal, en la cual se establezca una pena para dicha actividad que implica una infracción de manera directa o indirecta del derecho penal, en la cual esa actividad genera de una manera específica un daño en la persona que la sufre que es la víctima, así como también genera también un daño más amplio ya que genera un desequilibrio en la sociedad.²

Es por ello que, para que exista la materialización de un hecho delictivo, debe existir una norma con anterioridad y establezca que, dicha acción u omisión es punitiva, solamente en ese caso se puede iniciar una investigación y determinar si tiene responsabilidad en el delito.

El delito ocurre como una infracción a una ley o a un conjunto de normas que han sido creadas por el legislador, a fin de mantener un orden en la sociedad, la idea central al crear las normas jurídicas, es establecer un conjunto de patrones que permitan que el ciudadano tenga una vida ordenada dentro de la sociedad, cuando se vulneran estas normas, se rompe ese orden generando de esta manera consecuencias negativas para una

² Carlos Bernal, *Derecho penal comparado* (Madrid: Atelier, 2019), 83.

persona o un grupo de ellas, ante tal situación, se establece una pena con la idea de contemplar un “castigo como forma de enderezar las conductas desviadas, porque cuando una conducta es castigada, la próxima vez en que el sujeto tenga impulso de cometerla, sentirá miedo y se abstendrá de realizarla”.³

Sin embargo Santamaría indica que “el utilizar el derecho penal como parte de una lucha emancipadora produce otros efectos contraproducentes. En primer lugar, reduce la lucha de un movimiento a una lucha procesal, cuyos protagonistas normalmente son agentes que forman parte de la cultura patriarcal, policía, fiscales, jueces, guías penitenciarios”.⁴

Por otra parte, José Luzón define al delito como “toda acción u omisión que se encuentra contemplada en el ordenamiento jurídico penal vigente, que establece una pena a consecuencia del daño causado a otro”,⁵ así también el legislador se ha acercado en lo posible a la definición dogmática del delito al mencionar que la “infracción penal es la conducta típica, antijurídica y culpable cuya sanción se encuentra prevista en este Código”.⁶

La definición anterior demuestra que para que exista un hecho delictivo, en primer lugar el mismo debe estar contemplado en una ley penal, es decir, no es producto de un hecho caprichoso del operador de justicia el crear o no una figura delictiva, en consecuencia, la sanción dictada en todo procedimiento por un operador de justicia debe estar en el rango establecido y la norma, no puede ser ni superior ni inferior, ya que es “el ejercicio del castigo como forma de enderezar las conductas desviadas, porque cuando una conducta es castigada, la próxima vez en que el sujeto tenga impulso de cometerla, sentirá miedo y se abstendrá de realizarla”.⁷

Por otra parte, es importante destacar que la sanción a todo acto delictivo va a depender de varios factores, como por ejemplo, si ha existido la intención del autor del hecho punible de cometerlo, si lo ha planificado, o si por el contrario ha sido producto de su negligencia, imprudencia o impericia, lo cual le ha llevado al incumplimiento del deber objetivo de cuidado, producto de ello, ha causado un daño a un tercero, el otro elemento

³ Luis Buceta Facorro, *Teoría y delincuencia juvenil* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), 153.

⁴ Ramiro Ávila Santamaría, *La (in)justicia penal en la democracia constitucional de derechos Una mirada desde el garantismo penal* (Quito: Ediciones Legales EDLE S.A., 2013), 29.

⁵ José Luzón, *Compendio de Derecho Penal, Parte Especial* (Madrid: Dykinson, 2019), 122.

⁶ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, Registro Oficial 180, Suplemento, 10 de febrero del 2014, art. 18.

⁷ Luis Buceta Facorro, *Teoría y delincuencia juvenil* (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), 153.

que va a determinar la sanción, es el grado de afectación, en consecuencia, el operador de justicia al contemplar la pena de un delito debe analizar un conjunto de variables para determinar el tiempo.

En este mismo orden de ideas destaca la opinión de Felipe Rodríguez quién ha señalado que el “delito es un acto contra natura, porque se atenta contra el correcto orden social, cuando surge el Estado los ciudadanos entregan ante el todos sus derechos, para que este los devuelva en garantías ciudadanas”,⁸ con esto se demuestra que todo delito en principio causa un daño a un tercero en un acto que va en contra del correcto orden social, la definición es importante porque va un poco más allá del tradicional concepto de delito, ya que establece que el Estado es formado precisamente para la creación de un orden y por eso establece un conjunto de pautas normativas, reglas de conducta que deben ser seguidas por los ciudadanos para mantener una armonía social, en consecuencia, cuando una persona atenta contra otra o contra un grupo de personas o afecta derechos esenciales como la vida, la integridad física de otra persona, genera en ella y en la sociedad una alteración.

2. El delito contra el régimen económico.

El Derecho Penal Tributario es el conjunto de principios, instituciones, y normas que regulan la prevención y represión de las infracciones de las leyes tributarias,⁹ pues “la intención de este delito es no pagar las cantidades que corresponden por concepto de impuestos, de acuerdo con lo establecido en la ley tributaria respectiva”,¹⁰ por ello no son los mismos elementos objetivos y subjetivos del tipo penal de los delitos comunes.

Se debe resaltar, los actos administrativos se los presume como legítimos, en base a esta legitimidad la Administración Tributaria envía la denuncia escrita a la Fiscalía General a efecto de que se dé inicio a la Investigación por el posible cometimiento de un delito, como se dejó señalado existen varias vías para impugnar este acto administrativo, el contribuyente puede ejercer su derecho a impugnar por la vía contenciosa, más sin embargo al mismo tiempo debe defenderse por la vía penal, con esto el Estado aplica todo el poder punitivo en su contra, Cesare Beccaria menciona que “el principio de legalidad nace entonces como una garantía del ciudadano en busca de la certeza de sus acciones,

⁸ Felipe Rodríguez, *Curso de Derecho Penal*, t. 2 (Quito: CEJ, 2019), 35.

⁹ Leonardo Andrade, *Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano* (Quito: Compugraf, 2000), 107.

¹⁰ Aurora Ribes, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria* (Barcelona: Iustel, 2019), 175.

en virtud de la cual solo son punibles aquellas conductas humanas que hayan sido establecidas como delito previamente a la realización del hecho”.¹¹

No es simplemente que dentro del expediente administrativo se ha detectado una actuación sospechosa y se presenta la denuncia, sino que esta documentación debe pasar varios filtros como nos señala el Dr. Claudio Renato Galarza:

Conllevan un antecedente administrativo muy amplio; Primero, dentro de las facultades de la administración tributaria, cuando se aplican estas facultades y es detectado el escenario defraudatorio por el auditor o el especialista tributario, este lo que realiza es un informe de presunción penal, a este informe de presunción penal le anexa todas las pruebas correspondientes.

Este informe de presunción penal es autorizado por el Director Zonal o Distrital y es presentado al Departamento Jurídico para un análisis final de pertinencia de presentación de la denuncia. Entonces el departamento jurídico de la parte distrital o zonal realiza este análisis del informe de presunción penal en virtud de establecer si cabe o no la presentación de la denuncia, sobre todo respetando principios de la parte del derecho penal, principios constitucionales, principios de mínima intervención, elementos conceptuales de la parte penal, como por ejemplo la tipicidad. Si por ejemplo hay una circunstancia donde se puede verificar efectivamente un dolo o una intencionalidad del cometimiento del escenario defraudatorio una vez que sí progresa o prospera la admisibilidad para efectos de realizar una denuncia, se realiza esta denuncia y se le adjuntan documentos como por ejemplo el acto administrativo donde derivó la investigación, que por lo regular es en los temas de determinación, se adjunta el sustento tanto digital o sustento documentario físico, se adjunta a los trámites que presenta el contribuyente, recordando que hay escenarios defraudatorios incluso que se configuran con la presentación del trámite del contribuyente, la declaración, hay escenarios relacionados a la declaración, facturas de ser el caso en copias certificadas, etc.¹²

María Linares señala:

Los delitos contra el régimen económico, son conjunto de actos ilícitos que van en contra del sistema económico fiscal y financiero de un Estado, la intención de ellos es generar un beneficio económico para la persona natural o jurídica que realiza el acto, perjudicando de manera directa la economía de un país, bien a través de la realización de fraudes fiscales, lavado de dinero, manipulación de mercados financieros o evasión de impuestos, entre otros.¹³

En este mismo sentido es importante hacer referencia lo que indica Luis Núñez:

Los delitos contra el orden económico y financiero, son aquellos en los cuales se afecta un bien jurídico que posee una naturaleza colectiva o supra individual. En consecuencia, la afectación no es hacia una persona individual, se está afectando a la comunidad en general o a la sociedad, es por ello que la pena va a ser mucho mayor que cualquier delito

¹¹ César Bonesana y Marqués de Beccaria, *Tratado de los Delitos y de las Penas* (Buenos Aires: Heliasta, 1993), 59.

¹² Claudio Renato Galarza, entrevistado por el autor, 31 de mayo del 2024. Para leer la entrevista completa ver anexo 2.

¹³ María Linares, *El delito de defraudación tributaria* (Madrid: Bosh, 2020), 77.

ordinario, en el cual se afecte el derecho de un individuo determinado, ya que en estos existe una afectación masiva.¹⁴

La definición anterior demuestra, que existe una marcada diferencia entre los delitos ordinarios y el delito de defraudación tributaria, ya que los primeros son cometidos habitualmente y afecta a una persona o grupo reducido de personas, mientras que los delitos de orden económico y financiero, son aquellos que tienen como fin afectar a la sociedad, el elemento esencial de este tipo de delitos, es que la víctima indirecta son todos los habitantes de un país, es por ello que la afectación posee un carácter supraindividual, ya que afecta a toda la sociedad por igual pues se encuentra “produciendo un ataque a la intervención del Estado en la economía, con lo que se va contra el orden económico que debe prevalecer en un Estado de Derecho”.¹⁵

Ese tipo de delitos son totalmente repudiables, porque terminan afectando el normal desenvolvimiento del Estado, ya que no contar con los recursos necesarios para cumplir con las necesidades sociales, la administración pública ve limitada su capacidad económica, generando como consecuencia, una imposibilidad de dar cumplimiento a la realización de obras y servicios en beneficio de la comunidad, es un delito que inclusive al final de cuentas termina perjudicando de alguna forma a sus autores, ya que ellos también forman parte de la sociedad de un Estado.

2.1. La defraudación tributaria.

Para Aurora Ribes la defraudación tributaria es “un delito que se materializa en el momento que la persona natural o jurídica tiene la obligación de tributar, evade esta responsabilidad, efectuando declaraciones menores a los ingresos ordinarios, la presentación de facturas falsas, entre otras acciones”,¹⁶ en esa misma línea el legislador ha determinado de forma clara una definición a este tipo de delito.

Dentro de este tipo penal en el primer inciso el legislador ha señalado veinte numerales los cuales cada uno de ellos será explicado por la naturaleza de la pena, tomando en consideración la gravedad del mismo, no obstante, Pérez nos menciona:

¹⁴ Luis Núñez, *El delito de defraudación tributaria por medio de empresas fantasma en el Ecuador* (Ambato: PUCE, 2022), 61.

¹⁵ José Pérez Aparicio, *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia* (Madrid: Aranzadi, 1997), 49.

¹⁶ Aurora Ribes, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria* (Barcelona: Iustel, 2019), 175.

Es necesario encausar esta discusión si diferenciamos claramente la naturaleza de las infracciones, a saber, si hablamos de las puramente formales que son las contravenciones o faltas reglamentarias, de los materiales, o del delito tributario propiamente dicho. Y en lo que nos compete, los delitos, es claro que no se trata de una simple transgresión de la norma, en cuanto al daño causado, sino que más bien se protege el patrimonio del Estado, para quienes consideran como válido que el bien jurídico protegido puede no estar referido a los derechos individuales; pero sostendremos que es el efecto de la protección al patrimonio del Estado, que es la vulneración de los derechos individuales de todos los ciudadanos, al dejar de cumplir con el fin del Estado primigenio, que es la provisión de los servicios públicos de calidad.¹⁷

En este momento se analiza lo que el art. 298 del Código Orgánico Integral penal señala: “Defraudación tributaria. - La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”.¹⁸

Este concepto lo ha definido el legislador en dos partes, la primera es donde se observa los verbos rectores y la segunda parte es la adecuación de estos verbos a una determinada actividad, el esquema del delito de defraudación tributaria es el mismo que todos los delitos comunes, la diferencia básicamente está en su justificación tanto en la parte objetiva y subjetiva del tipo penal.

La normativa nos indica en primer lugar que una persona es quién comete el delito de defraudación tributaria, al decir persona nos referimos a una persona natural o jurídica, puede ser por separado o en conjunto la imputación de la conducta penal, esta persona debe realizar cualquier actividad que esté relacionada a simular, ocultar, omitir, falsear o engañar; si el contribuyente comete una actividad que se relacione a uno de estos verbos rectores comete el delito de defraudación tributaria, es decir, si realiza otras actividades con las cuales no se tiene conexión con los verbos mencionados, su conducta sería atípica por la vía penal.

Sin perjuicio de aquello existen 20 numerales y cada uno tiene su propia definición y sanción, esto ha llevado a que exista confusión al momento de aplicar una imputación, es decir si un contribuyente utiliza identidad falsa y utiliza documentación falsa se estaría frente a los numerales 1 y 2 del Art. 298 del Código Orgánico Integral Penal, en este caso surge la inquietud si: ¿la Fiscalía puede acusar por los dos numerales, pero la pregunta es, se debe acumular las penas o es que se aplica la regla de la pena única?.

¹⁷ Maritza Pérez Valencia, *El Derecho Tributario Penal Ecuatoriano* (Quito: UASB-E, 2020), 137.

¹⁸ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 298.

Por eso, para una mejor ilustración mencionamos que el art. 298 del Código Orgánico Integral Penal nos señala en sus primeros once numerales lo siguiente:

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.
5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.
6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.
7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.
8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.
11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.¹⁹

Para estos primeros once numerales se ha realizado una calificación jurídica de la conducta penal de defraudación tributaria, a la cual les sanciona con pena privativa de libertad de uno a tres años a los autores o cómplices en base a las reglas y requisitos para que se constituyan como tales.

A continuación, señalamos lo que nos indica el art. 298 del Código Orgánico Integral Penal en sus numerales del doce al catorce:

12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

¹⁹ Ibíd. art. 298.

14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.²⁰

El legislador ha mencionado que para las personas que cometan una conducta penalmente relevante y su actuar se adecua a lo señalado en estos numerales la pena privativa de libertad sería de tres a cinco años, sin embargo tiene una característica que le diferencia de los demás numerales, pues aquí tenemos presente la utilización de comprobantes relacionado con empresas fantasmas, las cuales el objetivo es la defraudación e incluso su actuación es mucho más dolosa, las transacciones deben superar los cien salarios básico unificados del trabajador en general, si estos comprobantes sobrepasan aquello la pena será el máximo de la pena prevista para este delito, es decir cinco años.

Así mismo los numerales del quince al diecisiete del mismo artículo que nos encontramos analizando nos indican lo siguiente:

15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.

17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.²¹

La pena prevista para la conducta que se adecue el actuar de una o varias personas a lo señalado en estos numerales es de cinco a siete años de privación de libertad, no obstante, cuando el monto de los valores que afecta a la administración tributaria supere los cien salarios básicos de trabajador en general, será de siete años, es decir el máximo de la pena, a esto se podría incluir agravantes.

Por último, tenemos los numerales del dieciocho al veinte en donde nos menciona lo siguiente:

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

19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.

20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.²²

²⁰ *Ibíd.*

²¹ *Ibíd.*

²² *Ibíd.*

En estos tres numerales la pena que se ha impuesto es de cinco a siete años de privación de libertad, no obstante, si los impuestos retenidos que no hayan sido pagados o declarados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, la pena es de siete a diez años, la particularidad observamos en el trato de la pena referente a la conducta, pues no se impone el máximo de la pena inicialmente mencionada sino que más bien incluye una excepcionalidad para poder imponer la pena diferente desde el piso hasta el techo.

La defraudación tributaria puede agravarse si dentro de la investigación se desprende que aquella conducta no solo fue cometida por los contribuyentes, sino también por funcionarios de la administración tributaria, esta evidencia se debe obtener dentro de la fase de investigación previa, sin perjuicio que la administración tributaria ejerza su control disciplinario mediante un sumario administrativo.

Por otro lado también se sanciona a los representantes legales, contadores y todos aquellos accionistas, empleados, trabajadores o profesionales que participaron en el hecho y que causo un daño a la administración tributaria, en el mismo sentido se debe justificar su participación como autor o cómplice, pero respetando el debido proceso y el derecho a la defensa; no obstante, se determinará si en verdad los representantes legales podían actuar de forma deliberada, con ese deseo de causar daño a los ingresos que debe percibir la administración tributaria o simplemente no conocían lo que realizaban los encargados del manejo contable y tributario.

De igual forma es importante destacar la definición de Alfonso Serrano quién ha señalado que la defraudación tributaria es:

La utilización de un conjunto de medios ilegales los cuales se encuentran prohibidos por el ordenamiento jurídico, ya que causan una lesión de manera directa en la recaudación tributaria, es importante destacar que este delito es eminentemente doloso y se materializa en el momento que no se entrega la información correcta vinculada al pago de impuestos y aranceles al Estado, lo que trae como consecuencia que el sujeto activo efectúa un pago menor al que debería efectuar de acuerdo a la ley tributaria, generando un perjuicio económico para el Estado y en consecuencia para la sociedad.²³

La defraudación tributaria tiene su fundamentación en la imposibilidad del Estado de poder redistribuir los recursos económicos que se obtengan por concepto de recaudación tributaria, puesto que al momento de cometer esta infracción penal, lo que se

²³ Alfonso Serrano, *Curso de Derecho Penal parte especial* (Madrid: Dykinson, 2021), 123.

violenta es el bien jurídico protegido como es el “patrimonio de la hacienda pública, concretamente en la recaudación tributaria”²⁴ en este sentido, es importante citar el contenido del artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador que contempla taxativamente lo siguiente:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.²⁵

El elemento esencial que pretende la política fiscal en el Ecuador, es lograr que exista una redistribución del ingreso obtenido por esta vía, es decir que de forma equitativa y en virtud de cada una de las necesidades del país, se va a poder distribuir el presupuesto nacional, pero si no existe una adecuada recaudación, si ella no es suficiente, si, por el producto de actividades ilícitas como la defraudación tributaria, no se logran obtener las cantidades requeridas para satisfacer las necesidades del país, se afecta de manera directa a la población.

En este punto es importante citar el criterio de Carlos Troya quién nos menciona que “la función de una adecuada política tributaria es lograr el financiamiento del gasto público, ya que a través de la recaudación fiscal es que cada uno de los Estados puede obtener el financiamiento necesario para garantizar una prestación óptima de los servicios públicos esenciales”.²⁶

De acuerdo con el contenido de la cita anterior, se evidencia la importancia de lograr una recaudación tributaria suficiente, ya que en la medida que exista un sistema óptimo de recaudación, va existir los recursos necesarios para poder garantizar a la población servicios públicos dentro de los mejores estándares requeridos, y por eso el legislador sanciona el delito de defraudación tributaria, porque lesiona de manera directa a la población en general.

²⁴ Carlos Martínez, *Derecho penal económico y de la empresa* (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2013), 547, <http://www.dykinson.com/libros/derecho-penal-economico-y-de-la-empresa/9788490338599/>.

²⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 300.

²⁶ Carlos Troya, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2019), 43.

3. La teoría del delito como un límite del poder punitivo

La teoría del delito es la línea que guía desde el inicio hasta el final de la infracción penal, cada una son partes fundamentales que se debe justificar para que un hecho se convierta en resultado y que el mismo sea penalmente relevante, es decir partimos desde la acción, para luego continuar analizando la tipicidad, seguidamente la antijuridicidad y aterrizar en la culpabilidad, para Bustos Ramírez el delito “es un acto típico, antijurídico y culpable. Es el contenido de cada uno de estos elementos el que ha ido variando con el pasar de los años y la evolución del pensamiento penal”.²⁷

Cuando mencionamos derecho penal, a veces lo confundimos con ley penal o con otras expresiones como ciencia penal, por ejemplo la ley penal lo hacen los legisladores, el poder punitivo del Estado ejercen la policía o las agencias del Estado y la doctrina del derecho penal los profesores, la academia; Este poder punitivo es la coerción que tiene el Estado en contra de los ciudadanos, siendo en la mayoría de causas selectiva, pues elige a quien criminalizar, selección por estereotipos, características físicas, prejuicios de la sociedad, como conclusión la selectividad del sistema penal recae sobre el grupo más vulnerable.

Si el acto, como categoría dogmática, se concibe como un concepto pre jurídico o el sustantivo que será calificado por las demás categorías dogmáticas, este debe permanecer neutral frente a la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad.²⁸ Por ello, resulta necesario acreditar esta primera función de la teoría del delito. En el caso del delito de defraudación tributaria, el acto se traduce en la acción que una persona comete en perjuicio de los bienes del Estado. Según lo dispuesto, “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”.²⁹

En este momento paso a examinar sobre la tipicidad, siendo la segunda categoría del delito, tiene varios puntos que deben cumplirse, cada uno de ellos encajan de forma perfecta en el hecho, en la actividad que cometió el contribuyente al momento de presentar la documentación en la administración tributaria, debe existir una lesión grave del bien jurídico, constitucionalmente reconocido, en ese sentido Luigi Ferrajoli a través de sus axiomas y teorías dice que se puede legitimar y deslegitimar una acción, así

²⁷ Juan Bustos Ramírez, *Derecho Penal Parte General* (Quito: Editorial Jurídica del Ecuador, 2008), 680.

²⁸ Claus Roxin, *Derecho Penal Parte General, Tomo I, Fundamentos, La Estructura de la Teoría del Delito* (Madrid: Civitas, 1997), 234.

²⁹ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial 38, 14 de junio del 2005, art. 314.

también existe un reconocimiento de que el uso del derecho penal tiene que ser racionalizado.

Estos axiomas los ha señalado de la siguiente manera:

1. No hay pena sin delito: retributividad.
2. No hay delito sin ley: Legalidad en sentido lato o simple legalidad.
3. No hay ley sin necesidad: Mínima intervención penal, principio de necesidad.
4. No hay necesidad sin daño: Principio de lesividad.
5. No hay daño sin acción: Materialidad y exteriorización de acción.
6. No hay acción sin culpa: Culpabilidad.
7. No hay culpa sin juicio: Principio de Jurisdicción
8. No hay juicio sin acusación: Principio acusatorio
9. No hay acción sin prueba: carga de la prueba
10. No hay prueba sin defensa: Principio de Contradicción.³⁰

A los seis primeros principios Ferrajoli los conoce como principios de estricta legalidad del Derecho Penal Sustantivo, referidos al ¿cuándo? y ¿cómo prohibir?, a los cuatro principios siguientes se refiere al derecho penal adjetivo, al procesado, al ¿cómo? y ¿cuándo sancionar?, es decir se debe adecuar la conducta de un hecho a un resultado, debe existir el nexo causal entre lo denunciado y la conducta penalmente relevante.

La teoría del delito, contempla cuáles son las bases esenciales que debe mantener el derecho penal para determinar los requisitos a conjugarse, a efecto de que un determinado acto sea considerado como un hecho delictual, es una herramienta esencial que le va a facilitar al operador de justicia resolver un determinado caso concreto, cuando se demuestre que se reunieron los requisitos establecidos en la ley, Esther Hava sostiene que la teoría del delito “es la herramienta esencial que le va a permitir a cualquier juez competente que conozca un caso específico en materia penal, determinar si existe responsabilidad penal o no en la comisión de un hecho delictivo”.³¹

Por ello la importancia del estudio de la teoría del delito, no es solamente un enunciado doctrinal, sino que es eminentemente práctica, es lo que permite, que al efectuar el estudio de un caso concreto, se pueda determinar la responsabilidad penal de un contribuyente, en definitiva, se puede señalar que esta teoría se termina convirtiendo en una garantía procesal para la persona que está siendo investigada o que ha cometido un determinado delito, ya que solo en el caso que se conjuguen todos los elementos de la teoría del delito, se podrá declarar la responsabilidad penal de la persona que ha cometido una determinada acción.

³⁰ Luigi Ferrajoli, *Derecho y razón, Teoría del Garantismo Penal* (Madrid: Trotta, 1995), 115.

³¹ Esther Hava, *Apuntes de teoría general del delito* (Cádiz: Universidad de Cádiz, 2022), 83.

Por otra parte, es importante la opinión de Alfredo Calderón quién ha señalado que la teoría del delito es “considerada como un instrumento del cual se debe valer todo juez que posee la competencia penal y que conoce una causa, cuando tiene el conocimiento de un determinado hecho delictivo, que se encuentra contemplado en la norma penal vigente”,³² sobre todo cuando implica un daño que vulnere una norma que se encuentra establecida en la legislación penal tributaria, puede ser sancionada con una pena.

Para ello se hace necesario que se conjuguen varios elementos como por ejemplo: que no existan causas de justificación, porque las mismas excluyen la responsabilidad penal, en consecuencia, el operador de justicia tiene ante sí una labor intelectual bastante compleja, la cual le obliga a analizar el caso específico de una manera integral, combinar todas las circunstancias que rodearon al hecho investigado y determinar de esta manera si existe o no una responsabilidad penal.

En este aspecto importante Joaquín Cuello ha destacado lo siguiente:

Para que una conducta sea penalmente relevante, debe causar una lesión a una persona por medio de una conducta que genere ese daño en el tercero, o por el contrario que de acuerdo a la naturaleza de ciertos actos, el legislador imponga una obligación de actuar de una determinada forma a una persona, y ésta no lo haga, en este tipo de situaciones se responde penalmente por el no cumplimiento de una obligación de hacer, es decir existe una inacción que ha generado un perjuicio para un tercero.³³

Debemos hacer notar que también en la primera categoría tenemos a la omisión, es decir cuando tenemos la obligación jurídica de hacer algo y no lo hacemos, aquello es sancionado por la normativa penal, sin embargo se debe resaltar que la primera fuente de la obligación jurídica de hacer, es la de no hacer, no todas las personas tienen el deber jurídico, sino aquello que por su naturaleza deben hacerlo, por ejemplo un guardia de seguridad que protege la vida de las personas que se encuentra dentro de su parámetro de cuidado, sobre todo porque fue contratado para impedir el cometimiento de un delito, él si está en la obligación de actuar.

En este mismo sentido, es importante hacer referencia, que una persona puede ser sancionada cuando no cumple una obligación que emana de un rol específico, y que se encuentran establecidas en la ley, lo cual tradicionalmente no era aceptado, pero con el

³² Alfredo Calderón, *Teoría del delito y juicio oral* (Ciudad de México: UNAM., 2023), 83.

³³ Joaquín Cuello, *Teoría del delito* (Madrid: B d F, 2022), 144.

paso del tiempo la omisión de una determinada conducta genera como consecuencia una responsabilidad penal.

Un ejemplo de omisión podemos mencionar el actuar de un funcionario que al conocer la existencia de un delito no realiza el informe correspondiente a fin de que se presente la denuncia respectiva, a pesar de que conozca que tiene la obligación de denunciar, incluso puede caer en omisión el representante legal que ha detectado irregularidades realizados por los profesionales del área de contabilidad o los asesores jurídicos, sin embargo no informa a la administración tributaria, es de hacer notar que excepcionalmente los representantes legales o cualquier funcionario también podrían hacer conocer a la Fiscalía General del Estado sobre la presunta existencia de un hecho punible.

Acto. En el delito tributario se observa si el actuar de la persona que comete el delito, adecua la conducta a una situación de acción u omisión, pues sobre ello va a seguir el curso de las diligencias hasta el final ya que al momento de acusar se debe realizar de forma específica su calidad jurídica, dentro del primer momento tenemos que el acto se divide en acción u omisión.

Acción. En el curso del cometimiento de la infracción penal de defraudación tributaria se observa que la actividad realizada por el contribuyente lo realiza de forma directa y voluntaria, cuyo objetivo es modificar el mundo exterior, la acción es concebida como acción final, es decir, acción más voluntariedad, acción dirigida hacia algo, para Girón Palles la acción es el “comportamiento humano (conducta, acción, acto o hecho) tiene dos aspectos, el querer y la voluntad, de los cuales surgen dos fases, la interna o sea el querer o desear realizar una conducta que aún está en el pensamiento”.³⁴

De esta manera se demuestra que solo aquellos actos directos se los puede considerar como una acción, existen también actividades que eliminan la acción, estos elementos negativos de la acción o causa de ausencia de acción, que si bien lo realizan las personas, también pueden ser consecuencia de un acto natural es decir del mundo de lo interno como los pensamientos, intenciones, emociones si se queda en ello no constituye una acción, también tenemos los estados de inconciencia, pues a pesar que puede existir un resultado no tiene dominio de la voluntad por ejemplo el sueño, sonambulismo, etc.

³⁴ José Giron Palles, *Teoría del delito* (Ciudad de Guatemala: Instituto de la defensa pública, 2021), 25.

La fuerza física irresistible es otra causa de ausencia de acción, pero debe demostrarse que aquella actividad debe ser irresistible, debe existir una coacción moral, movimiento reflejo, etc. Las personas jurídicas también pueden ser consideradas como actividades de ausencia de acción, pues se decía que ellas no tienen capacidad de acción, sin embargo, en las reformas al Código Orgánico Integral Penal se agregó a las personas jurídicas también como responsables de delitos las cuales en el tercer capítulo se detallará de forma más explícita.

Omisión. El legislador por medio de la norma busca principalmente la protección de bienes jurídicos, por ello hace un catálogo respecto al delito de defraudación tributaria, es así que cuando decimos, la persona que simule, oculta, omita o engañe a la administración tributaria, este proceder se adecua al delito de defraudación tributaria; sin dejar de lado los tipos penales de omisión en donde el legislador deja entrever que la actuación del sujeto activo es la de no hacer determinado proceder, en este caso el sujeto activo se convierte en una persona pasiva en su actuar, es decir no hace lo que está obligado a hacer.

En este punto se realiza una descripción de cada una de las categorías dogmáticas del delito, las cuales se adecuan al tipo penal de defraudación tributaria.

La tipicidad

La tipicidad es un elemento que deriva de manera directa del principio de legalidad, establece que una persona solamente puede ser sancionada por ciertos hechos delictivos que se encuentran contemplados de manera explícita en una norma penal, en consecuencia, se termina convirtiendo en una garantía para todo ciudadano, destaca Jorge Berenguer quién la ha definido de la siguiente manera:

La tipicidad implica que la actuación que ha tenido una persona y que ha generado un daño a otra, debe ser igual a la descripción de una actividad que se encuentra sancionada por la ley penal, en este sentido los alemanes la denominan la adecuación a catálogo, ya que de acuerdo a su criterio todo Código Penal incluye un catálogo de delitos y de ciertas normas que son sancionadas por el legislador, en consecuencia, cuando la actividad de una persona que genera un daño a otra es sancionada de acuerdo a lo que establece la legislación penal, se habla que el delito es típico, y en consecuencia sancionable.³⁵

Es decir, para que exista una sanción penal, la actividad positiva o negativa realizada por una persona, debe encontrarse sustentada dentro de una norma penal, se analiza los dos elementos con los que se encuentra constituida la categoría de tipicidad,

³⁵ Jorge Berenguer, *Teoría del delito y praxis penal* (Madrid: B d F, 2022), 77.

la primera es la tipicidad objetiva y la segunda es la tipicidad subjetiva, en el presente trabajo nos enfocaremos en realizar el análisis relacionado a los elementos del delito de defraudación tributaria.

Tipicidad objetiva. Dentro de esta categoría podemos describir que existen varios elementos que deben justificarse con el fin de que se pueda pasar a la siguiente categoría dogmática como es la tipicidad subjetiva.

En primer momento tenemos al sujeto activo que en el caso del delito de defraudación tributaria se le considera como sujeto activo no calificado, pues comete este delito cualquier persona, pero debe tener una actividad comercial y esta debe estar registrada en la administración tributaria, sin perjuicio que también los colaboradores, contadores, trabajadores que participen en el acto, son sujetos activos.

Como sujeto pasivo tenemos al Estado, por su intermedio la administración tributaria central, seccional y de excepción, sin embargo en el delito de defraudación tributaria el sujeto pasivo es calificado, pues solo la administración tributaria tiene la calidad especial, es la institución que tiene el control de los tributos, “la dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quién la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca”.³⁶

SUJETOS PROCESALES	Administración tributaria	Investigación penal
SUJETO ACTIVO	Estado	Contribuyente
SUJETO PASIVO	Contribuyente	Estado

El verbo rector es esa acción u omisión que realiza la persona y cuyo acto lesiona un bien jurídico protegido, siempre esta descrita por uno o varios verbos rectores, en el caso del delito de defraudación tributaria se observan los verbos rectores de simular, ocultar, omitir, falsear o engañar; cualquiera de estos se debe justificar al momento de resaltar el acto ilícito del contribuyente.

El objeto jurídico tiene dos partes las cuales se diferencian entre; material y jurídica, en el delito de defraudación tributaria como objeto material son los impuestos que la administración tributaria deja de percibir por el acto ilícito, Martínez menciona que “la tesis patrimonialista, que apoyan que el bien jurídico en éste caso es el patrimonio de

³⁶ Ecuador, *Código Orgánico Tributario*, Registro Oficial 38, 14 de junio de 2005, art. 64.

la hacienda pública, concretamente en la recaudación tributaria, la cual se ve afectada por los actos defraudatorios individuales del contribuyente,³⁷ no obstante “el bien jurídico protegido es el régimen de desarrollo, específicamente el patrimonio fiscal y la función o actividad administrativa tributaria.”³⁸

Maritza Pérez señala que “en el delito tributario se habla de ciertos bienes materiales, como la economía estatal, los recursos del fisco o la hacienda pública, incluso se habla de bienes inmateriales, como la solidaridad social, la participación en servicios públicos, más bien referidos a bienes colectivos que individuales.”³⁹ Es así que, Mariella Quintanilla menciona que “teniendo pues como bien jurídico protegido la misma administración tributaria, como lo diría la doctrina de la hacienda pública.”⁴⁰ El objeto jurídico es en cambio la descripción que se encuentra determinada en la norma, como ejemplo el delito de defraudación tributaria se encuentra señalado en el art. 298 del Código Orgánico Integral Penal.

Dentro de los elementos normativos podemos acudir a otras normativas para poder obtener una mejor adecuación al tipo penal, se las puede incluso considerar como leyes en blanco, no obstante, en el delito de defraudación tributaria tenemos el Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Resoluciones, etc.

Sobre los elementos valorativos al ser subjetivos, se queda en la forma de proceder de cada persona, pues se refiere a actos que van en contra de la moral, actos de deshonestidad, etc. Incluso existen otras circunstancias las cuales pueden ser usadas por la Fiscalía y la defensa para atenuar o agravar la pena, por lo general en los casos de los delitos de defraudación tributaria se podría señalar, cuando una persona está siendo investigada por aquel delito, puede resarcir el daño ocasionado y en cuyo caso se atenuaría la pena pero la investigación se continua, solo se archivará sino reúne elementos suficientes para dar inicio a una instrucción fiscal.

Tipicidad subjetiva. Dentro de la tipicidad subjetiva tenemos dos partes que son: el dolo y la culpa.

³⁷ Carlos Martínez, *Derecho penal económico y de la empresa* (Valencia: Tirant lo Blanch, 2005), 547.

³⁸ Ecuador, Corte Nacional de Justicia del Ecuador Sala Especializada de lo Penal, Penal Militar, Penal Policial, Tránsito, Corrupción y Crimen Organizado, “Sentencia”, en *Juicio n°: 16281202000809*

³⁹ Maritza Pérez Valencia, *El Derecho Tributario Penal Ecuatoriano* (Quito: UASB, 2020), 133.

⁴⁰ Mariella Quintanilla Díaz, entrevistado por el autor, 29 de mayo del 2024. Para leer la entrevista completa ver anexo 1.

El dolo es el acto cometido por una persona con conciencia y voluntad, es decir conocer los elementos objetivos del tipo y realizar de forma voluntaria, este a su vez se subdivide en:

- Dolo Directo cuando se produce el resultado querido, es decir cuando un contribuyente cometió el acto con conciencia y voluntad, generando un resultado como lo pensó y sin embargo no realizó ninguna actividad para impedirlo.
- Dolo indirecto el contribuyente no quiere que se produzca el resultado y finalmente si se produce.
- Dolo eventual es cuando el contribuyente se arriesga y piensa como eventual el resultado sin embargo al final lo acepta.

Si bien el delito de defraudación tributaria solo se podría considerarlo típico cuando el actuar del sujeto activo es doloso, si su proceder es culposo, el acto es atípico, no obstante.

El aspecto que ha dado lugar a discusiones es la atribución de responsabilidad penal a los profesionales en ciencias económicas que ha colaborado en maniobras defraudatorias, puntualmente se verifica cuando el profesional ha realizado una labor defectuosa y producto de ello se configura la situación que da lugar al encuadramiento típico, por ejemplo, una auditoria defectuosa de los estados contables que se utilizan para la realización de la declaración jurada falsa.⁴¹

Al respecto García Novoa nos señala que “se debe expresar en la ley que la acción típica consistente en lesionar o poner en peligro el crédito tributario debe también ser una acción culpable, sin que sea necesario que concurra en la acción un especial ánimo doloso. Además, se puede sancionar las infracciones tributarias culposas”.⁴² Como segundo elemento de la tipicidad subjetiva tenemos la culpa, a estos “delitos culposos se los conoce también como delitos imprudentes o negligentes, estos tienen dos elementos fundamentales: la acción culposa y el resultado que ella ha causado”.⁴³ Sin embargo, cuando una persona actúa de esta manera su conducta será atípica en relación con el delito de defraudación tributaria.

⁴¹ Esteban D. Semachowicz, *Derecho Penal Tributario* (Argentina: Ad-Hoc SRL, 2019), 345.

⁴² César García Novoa, *El principio de responsabilidad en el ordenamiento sancionador* (Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000), 36.

⁴³ Francisco Muñoz Conde, *Derecho Penal y Control Social* (Jerez: Fundación Universitaria de Jerez, 1985), 45.

Dentro de la culpa tenemos a la culpa consiente que no es más que el actuar del sujeto activo que sabiendo que por realizar un acto con negligencia, no impide de continuar y lo realiza, en cambio la culpa inconsciente es lo contrario cuando no sabe las consecuencias del resultado de su negligencia o imprudencia sin embargo sucedió.

En base a lo dicho el Código Orgánico Integral Penal menciona lo siguiente:

Art. 25.- Tipicidad. - Los tipos penales describen los elementos de las conductas penalmente relevantes.⁴⁴

Art. 26.- Dolo.- Actúa con dolo la persona que, conociendo los elementos objetivos del tipo penal, ejecuta voluntariamente la conducta. Responde por delito preterintencional la persona que realiza una acción u omisión de la cual se produce un resultado más grave que aquel que quiso causar, y será sancionado con dos tercios de la pena.⁴⁵

Art. 27.- Culpa.- Actúa con culpa la persona que infringe el deber objetivo de cuidado, que personalmente le corresponde, produciendo un resultado dañoso. Esta conducta es punible cuando se encuentra tipificada como infracción en este código.⁴⁶

Art. 28.- Omisión dolosa.- La omisión dolosa describe el comportamiento de una persona que, deliberadamente, prefiere no evitar un resultado material típico, cuando se encuentra en posición de garante. Se encuentra en posición de garante la persona que tiene una obligación legal o contractual de cuidado o custodia de la vida, salud, libertad e integridad personal del titular del bien jurídico y ha provocado o incrementado precedentemente un riesgo que resulte determinante en la afectación de un bien jurídico.⁴⁷

La antijuricidad

La antijuricidad implica que la actividad realizada por la persona, que causa daño a un tercero, debe ser contraria a lo que establece el ordenamiento jurídico, es decir, de acuerdo con la interpretación del legislador una conducta es sancionada cuando es dañina para la sociedad, por tal motivo cuando un ciudadano actúa de tal forma y causa un daño a un tercero, comete un delito. Es importante citar la opinión de Santiago Mir que la ha definido a la antijuricidad como uno de los “elementos que forma parte de todo delito, a los efectos que pueda ser sancionada una persona, implica que la conducta activa o pasiva que se realiza en contra de otro y que causa un daño se encuentre prohibida por la normativa penal”.⁴⁸

La antijuricidad es un concepto aplicable a todo el ordenamiento jurídico, no limitado únicamente al ámbito penal. Por ello, no es necesario introducir un escalón

⁴⁴ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 25.

⁴⁵ *Ibíd.*, art. 26

⁴⁶ *Ibíd.*, art. 27

⁴⁷ *Ibíd.*, art. 28

⁴⁸ Santiago Mir Puig, *Fundamentos de Derecho Penal y teoría del delito* (Barcelona: Reppertor, 2022), 154.

adicional de “antijuridicidad penal” entre la tipicidad y la antijuridicidad.⁴⁹ Sin embargo, se considera que un acto es antijurídico cuando contradice la normativa penal vigente. En este contexto, existe una vulneración directa desde el momento en que, por acción u omisión, se realiza una actividad que causa daño a un bien jurídico protegido por la administración tributaria, lo cual está expresamente prohibido por el ordenamiento penal vigente.

La antijuridicidad se divide en antijuridicidad formal y material. Zaffaroni señala que “no existen dos conceptos de antijuridicidad, dice que esta siempre es material y a la vez formal. Material en el sentido que implica una efectiva afectación del bien jurídico para cuya determinación a veces no tiene el legislador otro camino que remitirse a pautas sociales de conducta”⁵⁰ sin embargo podemos mencionar que existe la tipicidad material y la tipicidad formal.

Dentro de la antijuridicidad formal se encuentran aquellas que se consideran como causas de justificación, entre las cuales está la legítima defensa, actual agresión o inminente agresión ilegítima, falta de provocación suficiente por parte de quien se defiende, necesidad racional de la defensa y racionalidad de los medios empleados para repeler la agresión, causas que al momento de comprobar la conducta penal de defraudación tributaria no es necesario para verificar su participación, por cuanto más bien se los aplica en los delitos comunes, momento que si se podría resaltar que al ser un delito de defraudación tributaria un acto especial sobre los impuestos quedaría excluidas las causas de justificación.

La antijuridicidad material a diferencia de la formal es cuando se transgrede una norma jurídica que se encuentra vigente, se resalta el principio de lesividad, debe existir la lesión a un bien jurídico protegido, así como entender las consecuencias negativas o positivas que puede tener ese acto, por tal motivo, va a estar determinado a la capacidad que tenga una persona de entender las consecuencias que puede generar un hecho delictivo, en la medida que tenga esa capacidad responderá penalmente, pero en caso contrario no.

Es valioso hacer mención la definición de Roberto Cruz quién ha destacado lo siguiente:

Una persona es penalmente imputable, desde el momento en que entiende perfectamente el hecho que está cometiendo, que tiene plena conciencia que está causándole un daño a

⁴⁹ Claus Roxin, *Derecho Penal Parte General*, t. 1, *Fundamentos, La Estructura de la Teoría del Delito* (Madrid: Civitas, 1997), 557.

⁵⁰ Raúl Eugenio Zaffaroni, *Tratado de Derecho Penal, Parte III* (Buenos Aires, Ediar, 1998), 570.

otra persona, y que no es una actividad aceptada por la sociedad, es por ello que el legislador establece la capacidad como un requisito esencial para la imputabilidad, por tal motivo, no es imputable aquella persona que no tiene la conciencia, la madurez y el entendimiento de un hecho delictuoso que haya podido cometer, pero que no tiene la conciencia ni la capacidad para determinar el alcance del daño que ha cometido.⁵¹

Culpabilidad

Es un elemento bastante complejo pero que forma parte de la teoría del delito y a grandes rasgos significa el reproche personal que se tiene ante esa conducta que vulnera de manera directa el ordenamiento positivo, en este aspecto es importante la definición de Francisco Muñoz quién ha destacado lo siguiente:

La culpabilidad está ligada de manera directa con la imputabilidad de un individuo, ya que esta es la capacidad de culpabilidad, por tal motivo para que una persona tenga un grado de culpabilidad en la comisión de un hecho punible, en primer lugar debe ser imputable, es por esa razón que toda persona que resulta culpable de un hecho delictuoso, tiene necesariamente que ser imputable, pero eso no sucede, al contrario el hecho de que una persona sea imputable no implica que sea culpable de un hecho punible.⁵²

La culpabilidad es la última de las categorías del delito, solo se analiza cuando ya paso todo el filtro de las demás, aquí es cuando se va a resaltar si una persona cometió o no el delito de defraudación tributaria y que al final puede llegar a ser sentenciado, la fiscalía como la titular de la acción penal y luego de presentar toda la prueba en el juicio, va a acusar y pedir una pena, procedimiento que se explicará en el tercer capítulo.

De acuerdo a lo anterior, se demuestra que la culpabilidad es en la capacidad que tiene una persona de poder entender lo que está haciendo, las consecuencias de sus actos y por tal motivo, en materia penal una persona va a ser imputable en la medida que tenga una conciencia de la afectación que puede generar una acción en otra persona.

Para Agudelo la culpabilidad “se considera como el juicio de reproche que hace la sociedad a un individuo que pudiendo obrar conforme a derecho ha actuado contra derecho”⁵³ la cual tiene varios elementos como por ejemplo:

La imputabilidad que es la capacidad que tiene una persona de comprender lo que se encuentra realizando, la inmadurez psicológica está relacionado con el estado de comprensión de la persona, pues si aquel que comete un delito tiene inmadurez psicológica como la de un niño no puede ser declarado culpable sino que se debe regir a

⁵¹ Roberto Cruz, *Manual práctico de Derecho penal. Parte General: Teoría jurídica del delito* (Madrid: La Ley, 2022), 93.

⁵² Francisco Muñoz, *Teoría general del delito* (Valencia: Temis, 2019), 62.

⁵³ Nodier Agudelo Betancourt, *Curso de Derecho Penal: Esquemas del delito* (Bogotá, Temis, 2007), 118.

las reglas generales para el juzgamiento de la conducta de un infante, la enajenación mental o trastorno psicológico es también una causa de exclusión de culpabilidad, sin embargo para ello debe estar debidamente demostrado con los informes periciales psicológicos, sociales y psiquiátricos, por último tenemos el conocimiento de la antijuridicidad del actuar, es el conocimiento del contribuyente que, cuando cometía el acto sabía que era contrario a la norma y sin embargo no hizo nada para impedirlo.

4. El Sistema penal acusatorio adversarial

El sistema penal acusatorio se le denomina también adversarial, porque coloca frente a frente a las partes del proceso, es decir a la parte acusadora representada por la Fiscalía General del Estado y la víctima y por la otra parte la persona sospechosa, la idea central de este sistema es que se pueda realizar un proceso en el cual exista igualdad de oportunidades para ambas partes, garantizando por un lado la reparación integral para la víctima, el ejercicio de los recursos procesales ordinarios o extraordinarios, pero también se garanticen los derechos que tiene el procesado en todo momento respetando la presunción de inocencia.

El sistema penal acusatorio ha sido definido por Jorge Clari de la siguiente manera:

El sistema penal acusatorio, es aquel que tiene como centro del mismo a la oralidad, que un elemento que lo distingue del anterior sistema inquisitivo en el cual se caracterizaba por ser eminentemente escrito, lo cual traía como consecuencia, que no existía una relación directa entre el juez de la causa, la parte acusadora y la persona que estaba siendo investigada, muy a diferencia del sistema acusatorio, el cual se ha tratado de humanizar a la justicia y que el juez de la causa tenga la posibilidad de interactuar de manera directa con las partes del proceso, que pueda representar a los testigos, a las partes, con el fin de lograr una verdad sobre cómo sucedieron los hechos.⁵⁴

La cita anterior demuestra que el sistema acusatorio ha constituido una evolución importante del proceso penal, ya que anteriormente en la mayoría de las legislaciones imperaba el sistema inquisitivo, en el cual el operador de justicia no se encontraba vinculado directamente al proceso, no existía esa relación estrecha que se observa en el proceso acusatorio, una cercanía con las partes, escuchar a los testigos, oír las réplicas y contrarréplicas de las partes, esto ha traído como consecuencia en la actualidad un sistema mucho más justo, mucho más humano en el cual existen más posibilidades de encontrar la verdad y dictar una sentencia conforme a cómo ocurrieron los hechos.

⁵⁴ Jorge Clari, *Derecho Procesal Penal* (Madrid: Rubinzal, 2022), 109.

El sistema penal acusatorio es definido por José Maier como “un modelo de justicia penal que tiene elementos distintivos y contrarios al anterior sistema inquisitivo, por ejemplo este último a pesar de contemplar la presunción de inocencia, el trato que se le daba al procesado era de culpable”,⁵⁵ se evidencia que existe un contraste total entre el sistema penal acusatorio y el anterior sistema inquisitivo, existe una amplia ventaja procesal que permite que exista un debido proceso, se establecen como aspectos relevantes la oralidad, la contradicción, la celeridad lo que da una mayor ventaja expositiva y una mejor facilidad de expresión de las partes en el proceso, en este sistema se cumple el principio de inmediación en todas las audiencias, exceptuando las que menciona la norma que pueden ser juzgadas en ausencia.

Es importante resaltar lo que nos menciona Ana Altamirano cuando indica que: “por un lado para la víctima, quien acude con el fin de exigir una reparación integral al daño causado, pero por la otra la persona investigada, que acude al proceso en calidad de inocente y se le debe garantizar el derecho a la defensa”⁵⁶ desde el inicio y de esta manera no se pueda señalar que ha quedado en indefensión por ninguna circunstancia, nuestra carta magna nos garantiza los derechos a todos los ciudadanos y deben ser respetados por las autoridades.

4.1. La Fiscalía General del Estado como titular de la acción penal

La máxima autoridad es el o la Fiscal General del Estado, luego tenemos los Fiscales Provinciales y Agentes Fiscales, sin embargo se tiene también el personal administrativo; la institución al ser la titular de la acción penal tiene en su facultad el manejo del sistema nacional de protección a víctimas y testigos, evalúa su ingreso y salida del sistema en base a su índice de riesgo, no obstante también como cuerpo de apoyo se tiene al sistema nacional de investigación, medicina legal y ciencias forenses.

Las funciones de la fiscalía que se debe resaltar es:

Dirigir y coordinar las actuaciones de la Policía Judicial en las indagaciones previas en las etapas del proceso penal; Garantizar la intervención de la defensa de los imputados o procesados, en las indagaciones previas y las investigaciones procesales por delitos de acción pública, quienes deberán ser citados y notificados para los efectos de intervenir en las diligencias probatorias y aportar pruebas de descargo, cualquier actuación que viole esta disposición carecerá de eficacia probatoria; Dirigir, coordinar y supervisar las funciones de intercambio de la información y pruebas sobre nacionales o extranjeros implicados en delitos cometidos en el exterior, cuando así lo prevean los acuerdos y

⁵⁵ José Maier, *Derecho Procesal Penal* (Buenos Aires: Editores del Puerto, 2018), 41.

⁵⁶ Ana Altamirano, *Derecho Procesal Penal Ecuatoriano* (Quito: Edit. Legal., 2019), 69.

tratados internacionales; Dirigir y coordinar el Sistema Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses que contará con la ayuda de organismos gubernamentales y no gubernamentales con el fin de establecer, de manera técnica y científica, procedimientos estandarizados para la práctica de la pericia médico legal; Conceder y revocar las correspondientes habilitaciones o acreditaciones, al personal de la Policía Judicial; Expedir en coordinación con la Policía Nacional los manuales de procedimiento y normas técnicas para el desempeño de las funciones de la Policía Judicial.⁵⁷

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, la Fiscalía General del Estado es el titular de la acción penal, tiene la facultad de iniciar la investigación en los delitos de acción pública, en este aspecto “la Fiscalía dirigirá, de oficio o a petición de parte, la investigación preprocesal y procesal penal; durante el proceso ejercerá la acción pública con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas”⁵⁸ su investigación debe ser objetiva, su obligación es la de buscar elementos de cargo y de descargo a fin de resolver acusando o absteniéndose de acusar.

El sistema penal ecuatoriano ha tenido cambios radicales con la entrada en vigencia del Código Orgánico Integral Penal en el año 2014. La Fiscalía General del Estado como la titular de la acción penal es la encargada de investigar los delitos de acción pública, se encarga de la investigación, acusación y representación la víctima en relación con el delito de defraudación tributaria.

Es importante para fortalecer el proceso penal, que exista una verdadera valoración de las evidencias, que serán presentadas en la etapa de juicio y de esta manera garantizar a las partes procesales un juicio justo, obteniendo la tutela judicial efectiva por parte de la administración de justicia, de igual forma, que no se juzgue a un inocente o se deje en libertad a un culpable, no obstante, hoy nos encontramos con jueces que dejaron de ser boca de la ley y son oídos de la Constitución, para acotar también Ávila indica que “el juez penal no es garante del cumplimiento de la norma sino de la justicia”.⁵⁹

La Fiscalía General del Estado tiene dentro de su política la búsqueda de la verdad y por ello ha descrito como elementos primordiales que rigen el camino de su funcionamiento en la:

⁵⁷ Ecuador, *Fiscalía General del Estado*. Accedido 06 de marzo de 2025, <https://www.fiscalia.gob.ec/institucion/>.

⁵⁸ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 195.

⁵⁹ Ramiro Ávila Santamaría, “¿Pueden los juzgadores penales inaplicar el Código Penal?”, *Foro: Revista de Derecho* 1, n.º 8 (2007): 49, 70.

Misión: La Fiscalía General del Estado es una institución autónoma, que dirige la investigación preprocesal y procesal penal, procurando el acceso a la justicia con sujeción a los principios de oportunidad y mínima intervención penal, con especial atención al interés público y a los derechos de las víctimas.

Visión: La Fiscalía General del Estado será una institución integrada por personal especializado y comprometido en la procuración de la justicia reconocida por su lucha contra el crimen y la inseguridad, mediante la innovación de procesos y operaciones, la transparencia de la gestión y la efectividad en la reducción de la impunidad.⁶⁰

La Fiscalía debe garantizar los derechos constitucionales del debido proceso de las dos partes, víctima y procesado, es por ello que es un órgano de buena fe, muy a diferencia del concepto que se tenía en el tradicional sistema inquisitivo, en el cual existía la idea de que su principal función era la de perseguir, investigar y acusar al sospechoso, sin embargo cambió sus facultades con la Constitución del 2008, sobre todo cuando se resalta el sistema oral, contradictorio y de inmediación.

Estos medios con los que se garantiza la eficacia de la investigación y el respeto al “debido proceso en donde puede suceder que sea el mejor camino la oralidad en primera instancia y lo escritural en casación, puede ser que la policía dividida en secciones y bajo la dependencia de la Fiscalía sea más eficiente y tenga mejor control” sin embargo el constituyente ha entregado la titularidad a la Fiscalía General del Estado y con ello el manejo del sistema especializado integral de investigación medicina legal y ciencias forenses.

La Fiscalía debe garantizar el derecho a la defensa de manera íntegra, en las investigaciones previas, así como a lo largo de todo el proceso por parte de la defensa de los imputados o procesados, ya que ello forma parte de las garantías legales de debido proceso, lo cual va a permitir que existan procedimientos equilibrados, en el cual cada una de las partes puede ejercer su derecho a la defensa y el operador de justicia al final del proceso tenga suficientes elementos de convicción para determinar la responsabilidad o no de las personas que están siendo investigadas, además en este aspecto es importante mencionar que también es un órgano que nace bajo el criterio de garantizar la igualdad procesal y el respeto a los derechos de las partes.

Por ello, la fiscalía debe actuar con objetividad al realizar las investigaciones, evitando fundamentar únicamente en sospechas su acusación, ya que vulnerar este principio iría contra la dignidad del sujeto activo. Asimismo, se establece la necesidad de garantizar la igualdad de armas antes y durante el proceso, dado que el derecho a la

⁶⁰ Ecuador Fiscalía General del Estado, “Misión y Visión”, *Fiscalía General del Estado*. Accedido 01 de abril de 2024, <https://www.fiscalia.gob.ec/institucion/>.

defensa del sospechoso deriva del principio de presunción de inocencia y del *in dubio pro reo*, ambos reconocidos como derechos fundamentales.

La carga de la prueba recae sobre la Fiscalía, ya que toda persona es considerada inocente y debe ser tratada como tal hasta que una sentencia condenatoria ejecutoriada declare su responsabilidad. Además, se establece como exigencia fundamental que, sin una acusación formal, no puede llevarse a cabo ningún juzgamiento, en virtud del principio sin acusación externa no puede iniciarse un proceso judicial.

Se debe resaltar un principio fundamental que es la guía para el procedimiento de la Fiscalía General del Estado, la mínima intervención penal, es decir, el derecho penal debe ser de última ratio, se debe valorar si la persecución penal justifica o no la protección de un bien jurídico, buscar ese equilibrio entre el hecho y el resultado, se debe valorar si efectivamente se justifica que el Estado intervenga en ese conflicto penal que existe, en el caso del delito de defraudación tributaria la Fiscalía General del Estado al realizar la investigación y no encontrar elementos, deberá de forma inmediata archivar la denuncia.

Por eso, las partes al final del proceso penal deben obtener la respuesta por parte de la administración de justicia, al pasar todos los filtros de las categorías dogmáticas del esquema del delito de defraudación tributaria, sobre todo la conclusión por parte de los jueces siempre será la que se obtenga fuera de toda duda razonable, puede ser ratificar el estado de inocencia o declarar la culpabilidad del contribuyente.

En Ecuador, el fiscal es el representante del Estado y de la víctima, sin dejar de lado que su investigación será objetiva, aquello significa que si no tiene los elementos suficientes no podrá presentar acusación en contra de la persona investigada y/o procesada; el fiscal dirige la investigación preprocesal y procesal penal, una vez que se tenga los elementos de convicción suficiente impulsará la acusación en la etapa de juicio, es menester resaltar que la fiscalía se encarga de la investigación de los delitos de acción pública.

La Fiscalía no debe establecer su acusación en elementos referenciales, hacerlos causa un daño a las partes procesales, la igualdad de armas será lo fundamental tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo, el respeto al debido proceso, sin poner en riesgo la investigación por el hecho de creer que se puede realizar diligencias de forma ilegítima, la Corte Constitucional en la sentencia No 031-10-SEP-CC - CASO N.O 0649-09-EP mencionó que:

[E]l debido proceso es una garantía, conforme lo establece la doctrina, lo constituye todo ese conjunto de garantías que protegen al ciudadano sometido al proceso penal, que le

aseguran a lo largo del mismo una recta, pronta y cumplida administración de justicia; que garantizan la libertad y la seguridad jurídica, la racionalidad y la fundamentación de las resoluciones judiciales conforme a derecho.

La Constitución de la República ha previsto que exista una etapa pre procesal, vale decir anterior al proceso penal propiamente, y que es llevada a cabo y dirigida por parte de la Fiscalía; esta acción va orientada a investigar hechos presumiblemente constitutivos de delito que permitan a dicha entidad recabar los fundamentos suficientes para imputar a una persona la participación en un acto que revista elementos de delito”.⁶¹

El debido proceso asegura a las personas que se encuentran investigadas el respeto integro a sus derechos, además se encuentra protegido y garantizado por parte de la Fiscalía, Ramiro Ávila menciona que “el debido proceso puede suceder que sea el mejor camino a la oralidad en primera instancia y lo escritural en casación, puede ser que la policía dividida en secciones y bajo la dependencia de la Fiscalía sea más eficiente y tenga mejor control” de esta manera se realiza la investigación de forma legal y toda ella sería legítima al momento de presentar los resultados ante el juez.

⁶¹ Ecuador Corte Constitucional del Ecuador, “Sentencia n.º 031-10-SEP-CC”, en *Caso n.º 0649-09-EP*, 15 de julio del 2010, 11.

Capítulo segundo

La Administración Tributaria frente al delito tributario

El Servicio de Rentas Internas fue creado el 2 de diciembre de 1997, fundamentándose en los principios de justicia y equidad, como una respuesta a los altos niveles de evasión tributaria derivados de la casi inexistente cultura tributaria en el país.⁶² Desde su fundación, se ha destacado por ser una institución autónoma en la definición de políticas y estrategias de gestión, lo que le ha permitido operar con equilibrio, transparencia y firmeza en la toma de decisiones, aplicando de manera clara y consistente tanto sus políticas como la legislación tributaria.⁶³

La Administración Tributaria Central tiene como objetivo principal establecer la normativa y los procedimientos administrativos necesarios para regular la forma en que los contribuyentes cumplen con el pago ordinario o extraordinario de los impuestos que les corresponden, según la naturaleza de las actividades comerciales que desarrollan. En este sentido, Carmen Cámara define la Administración Tributaria como:

Una competencia del Estado en la cual se definen cada uno de los impuestos y tributos que se deben pagar las personas naturales o jurídicas de acuerdo a las actividades que realizan, la finalidad es permitir obtener una recaudación fiscal suficiente para garantizar a los ciudadanos sus necesidades básicas, en la mayoría de las legislaciones es el Poder Ejecutivo es quien tiene la competencia exclusiva y excluyente del establecimiento de los tributos que deben pagarse al Estado.⁶⁴

La cita anterior demuestra que el Estado es quién tiene la competencia en materia tributaria de la imposición nacional, por tal motivo, puede determinar cuáles son los impuestos que se debe pagar, ya sean personas naturales o jurídicas, de esta manera poder recaudar de forma responsable los montos económicos necesarios, para garantizar un presupuesto nacional que pueda servir de base para un gasto público responsable y satisfacer las necesidades de la ciudadanía.

En este mismo orden de ideas, es importante destacar que la administración tributaria es la institución que permite al Estado desarrollar un conjunto de políticas

⁶² Ecuador, *Ley de creación del servicio de rentas internas Ley 41*, Registro Oficial 206, 2 de diciembre de 1997.

⁶³ Ecuador Servicio de Rentas Internas, “Qué es el SRI”, *Servicio de Rentas Internas*, accedido 6 de mayo del 2024, <https://www.sri.gob.ec/que-es-el-sri>.

⁶⁴ Carmen Cámara, *Derecho tributario procedimientos tributarios* (Barcelona: ECF, 2019), 115.

públicas a fin de que permitan dar cumplimiento a las funciones que se encuentran establecidas en la Constitución y en la ley, es así que su principal elemento es la recaudación, de esta manera, se garantiza el cumplimiento de uno de los principios esenciales para tener un orden en las finanzas públicas, esto lleva a que el Estado central se ayude en gran parte a cumplir con su función principal.

Nuestra Constitución de la República al referirse al Régimen Tributario, señala que su objetivo es llegar a una equidad general, no solo entre personas en desigualdad de condiciones sino también entre instituciones, sean estas públicas o privadas; además resalta que es fundamental para el desarrollo organizado, sostenible y dinámico de los sistemas políticos, socio – culturales y ambientales; con ello también, obliga a que el sistema de desarrollo económico del Ecuador, sea desconcentrado, ese es el objetivo al dar facultades recaudadoras a los Gobiernos Autónomos Descentralizados, para que ellos, por medio de ordenanzas puedan cobrar ciertos tributos, incluso en lo que se refiere a tasas y contribuciones especiales o de mejoras.

La administración tributaria debe tener presente que su proceder hacia los sujetos pasivos deberá ser por un lado la aplicación de la norma en base al principio de igualdad, es decir buscar que los contribuyentes que más tiene, más pague, y viceversa aquellos sujetos pasivos que menos tienen, paguen de acuerdo a sus ingresos; por otro lado la administración debe en todos sus procedimientos respetar los derechos garantizados en la Constitución de la República.

Por otra parte es importante la opinión de Maritza Pérez Valencia quién ha señalado que “para que exista una administración tributaria adecuada, se hace necesario que exista un sistema normativo que permita generar un equilibrio en las cargas impositivas a las personas naturales y jurídicas”⁶⁵ por cuanto se demuestra que la Administración Tributaria debe tener reglas y normas que garanticen un equilibrio en la creación de los impuestos, los montos con los cuales debe contribuir las personas naturales o jurídicas al momento de cancelar los tributos, no deben ser desproporcionados y que no parezcan confiscatorios.

En este mismo sentido es importante señalar que dentro de la función de la Administración Tributaria Iñigo Barberena ha determinado que “tiene como fin establecer cuáles son las directrices vinculadas a las obligaciones que tienen los sujetos pasivos en materia impositiva, a fin de poder determinar cada uno de los impuestos que se debe pagar

⁶⁵ Maritza Pérez Valencia, *El Derecho Tributario Penal Ecuatoriano* (Quito: UASB, 2020), 93.

al Estado”⁶⁶ y que deben tener relación con la actividad que se realiza, además resalta que es importante que la administración tributaria sea pulcra, transparente y honesta para que se asegure que lo recaudado cumpla el fin para lo que fue creado, el bienestar de la población por intermedio de obras y servicios de calidad.

1. La Administración Tributaria y la facultad determinadora de la obligación

La determinación tributaria es el acto por medio del cual se determina si existe una deuda, quien es el responsable de esa deuda y el monto, para llegar a ello se debe respetar el debido proceso a efecto de que el sujeto obligado conozca aquello; además podemos mencionar que es la actividad que realiza la administración tributaria a fin de verificar la obligación que tiene el sujeto obligado; para Villegas la determinación tributaria “es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeat*), quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeat*).”⁶⁷

Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.⁶⁸

Se hace necesario mencionar lo que el artículo 23 de la ley del Régimen Tributario Interno indica “efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente.”⁶⁹

De acuerdo al contenido del artículo anterior, se evidencia que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, la administración puede determinar la obligación tributaria de dos formas, en la primera de ellas, la denominada determinación directa, que es aquella que se efectúa en base a los recaudos tributarios que ha presentado el sujeto pasivo de la obligación, en consecuencia, la Administración Tributaria, en base a la aplicación de la

⁶⁶ Iñigo Barberena, *Manual de Derecho Tributario* (Madrid: Dykinson, 2022), 53.

⁶⁷ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Buenos Aires: Astra, 2005), 395.

⁶⁸ Ecuador, *Código Tributario*, art. 68.

⁶⁹ Ecuador, *Ley del Régimen Tributario Interno*, art. 23.

normativa legal vigente, determinará los montos que debe pagar la persona natural o jurídica.

Sin embargo tenemos la determinación presuntiva, implica que la administración tributaria en situaciones en las cuales el sujeto pasivo hubiese realizado contraprestaciones con sociedades residentes en el país o en el extranjero o en caso de actividades realizadas a través de fideicomisos, se puede determinar de forma presunta por el estado, los costos y gastos deducibles, a fin de poder determinar la base imponible de esas operaciones, así como también la imposición de los tributos respectivos.

Desde el punto de vista doctrinario es importante citar a Jorge González quien menciona:

Entendemos por determinación al acto o conjunto de actos destinados a establecer en cada caso, la configuración del presupuesto de hecho del tributo (hecho gravado o hecho generador), así como la base imponible y la cuantificación de la obligación, mediante la aplicación de la tasa correspondiente haciéndola exigible. Todo lo vinculado a la obtención de tributos, su determinación, recaudación, calificación, valoración es una competencia exclusiva del Estado, la cual debe estar sustentada en la normativa vigente.⁷⁰

El criterio del autor citado, es que la determinación impositiva es el acto mediante el cual la autoridad que posee la competencia en materia impositiva, establece cuáles son los impuestos que deben pagar los sujetos pasivos de esta obligación, por tal motivo al establecer esta determinación se va a contemplar cuáles son los montos que debe pagar una persona natural o jurídica de acuerdo a la actividad que realice a los ingresos obtenidos en determinado periodo de tiempo, por una parte garantizar al obligado que la base impositiva será aquella que se encuentra contemplada en la ley.

Por la otra parte, la determinación garantiza al Estado una proyección de los recursos económicos que puede recaudar tanto desde el punto de vista ordinario como extraordinario, esto va a permitir que exista una planificación anual con el fin de tener unos montos aproximados del gasto fiscal, que requiere el Estado para el ejercicio económico anual y cumplir de esta manera con las obligaciones que se encuentran establecidas en la ley.

De igual forma es importante mencionar lo que Lenin Andara señala:

Es una potestad que radica en el Estado, la cual es ejercida por la Administración Tributaria y ello implica la posibilidad de analizar la información obtenida por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, en consecuencia, se efectuarán los análisis

⁷⁰ Jorge González, *Facultades de la Administración Tributaria en materia de determinación de tributos Tributario* (Lima: Temis, 2022), 7.

pertinentes vinculados a la información de los ingresos fiscales de los obligados, a los efectos que realicen las declaraciones de los impuestos contemplados en la ley tributaria, de acuerdo a la naturaleza de la actividad realizada por los sujetos obligados.⁷¹

La cita anterior, demuestra que la determinación tributaria es la manera que tiene el Estado para que los órganos que poseen esta competencia, puedan establecer con exactitud los montos que deben pagar en virtud de su actividad económica realizada, por tal motivo en el ejercicio de esta función se pueden efectuar las verificaciones pertinentes y comprobar la exactitud de las declaraciones realizadas por los obligados en caso de que ellas estén defectuosas, se puede exigir el cumplimiento íntegro de los valores que deben pagarse de acuerdo a lo establecido por la ley.

Es este momento es necesario resaltar que la administración tributaria y la fiscalía cumple cada una de ellas su función, la primera ejerce el control por la vía administrativa y la segunda ejerce por la vía penal, pues al momento que se da inicio al acto administrativo de determinación, estas dos instituciones comparten la información a fin de poder verificar si aquel acto del contribuyente se adecua al tipo penal de defraudación tributaria.

La determinación tributaria tiene varios elementos que a continuación se detalla:

El hecho generador

Está formado por la actividad que genera un beneficio económico para la persona natural o jurídica, que tiene la obligación de efectuar el pago impositivo de acuerdo a los supuestos que se encuentran establecidos en la ley, en consecuencia, desde el momento en que se produce esta acción, debe ser establecida como la base esencial para que se efectúe el pago voluntario de los impuestos a la autoridad competente: En este aspecto es importante citar el criterio de Carlos Cabrerizo quién ha señalado lo siguiente:

El hecho generador, es la actividad o conjunto de actividades que se encuentran previstas en la ley, las cuales implican que el sujeto pasivo desde la materialización de ellas nace una obligación tributaria que se debe cumplir dentro de los lapsos que se encuentran establecidos en la normativa impositiva, porque el motivo debe llevar un registro de estas actividades es a los fines de efectuar una declaración dentro de los estándares que se encuentran contempladas en la normativa tributaria, si no se configura un hecho generador o si las actividades que realiza una persona natural o jurídica no se encuentran contemplada en la normativa no surge obligación tributaria.⁷²

⁷¹ Lenin Andara, *Manual de Derecho Tributario I* (Salamanca: US, 2019), 47.

⁷² Carlos Cabrerizo, *Manual práctico de Derecho Tributario* (Madrid: Editorial Jurídica del Ecuador, 2019), 71.

Es así como el hecho generador está formado por la actividad del sujeto pasivo que da nacimiento a la obligación tributaria, en consecuencia, si no existe un hecho generador no pueden surgir obligaciones tributarias para una persona natural o jurídica. En este sentido es importante señalar que el legislador ha sido bastante explícito en la norma tributaria, en establecer cada una de las acciones o hechos que van a generar el nacimiento de una obligación, debe encontrarse en armonía con el principio de la seguridad jurídica y de legalidad, que son garantías que le permiten a toda persona natural o jurídica tener la seguridad que solamente aquellas acciones que se encuentran generadas en la norma impositiva, será las que generan el inicio de este tipo de obligaciones.

Podemos también resaltar que Martín Queralt nos indica que “el hecho generador es una hipótesis que establece que desde el momento en que se realice una determinada conducta por parte del obligado tributario, surge en ese momento la obligación de cumplir con un pago impositivo”⁷³ y debe tener en cuenta que su cumplimiento tiene un término para hacerlo, en caso de incumplir la administración tributaria ejercerá la correspondiente sanción.

No obstante, el hecho generador de la obligación tributaria debe estar sustentado en una normativa previa, pues la actividad que realice el sujeto pasivo será en base a la ley que al momento de iniciar dicha actividad es la vigente, en este punto es necesario resaltar que en materia tributaria existe una gran cantidad de reformas, en muchos de los casos confunde no solo a los contribuyentes sino también a la administración tributaria.

El hecho generador se encuentra definido en el artículo 16 del Código Tributario que menciona: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.⁷⁴ De igual manera es importante resaltar lo que nos indica el artículo 17 del Código Tributario: Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados”.⁷⁵

En ese sentido el legislador ecuatoriano ha sido bastante explícito al contemplar que el hecho generador está formado por ciertas conductas que se encuentran contempladas en la normativa tributaria, que a partir del momento en que una persona

⁷³ Martín Queralt, *Curso de derecho financiero y tributario* (Madrid: Tecnos, 2023), 115.

⁷⁴ Ecuador, *Código Tributario*, art. 16.

⁷⁵ *Ibíd.* art. 17.

natural o jurídica cumple con estos presupuestos, nace para ello la obligación de cumplir con un tributo, la calificación de cada hecho va a depender de la naturaleza jurídica del acto que se encuentra establecido en la normativa vigente, es un elemento esencial que permite la determinación de un tributo y se encuentra en las condiciones específicas de las actividades económicas ya que de ello se deriva el inicio o la exoneración de la obligación tributaria.

Al hecho generador la ley le vincula con el nacimiento de la obligación tributaria, puede ser por ejemplo la importación de un vehículo, la firma de un contrato, etc; es decir el hecho generador es el presupuesto establecido para identificar el tributo y posterior la obligación tributaria, crea la relación jurídico tributaria con el sujeto pasivo, cuando decimos sujeto pasivo nos referimos al contribuyente que puede ser cualquier persona, ya que tenemos a los representantes legales, contadores, accionistas e incluso empleados que cumplan funciones de decisión y responsabilidad.

Sujetos obligados

A grandes rasgos es importante señalar que en toda obligación de carácter tributario, va a existir dos sujetos, el primero es el sujeto activo representado por el Estado que tiene como objetivo la recaudación tributaria, en nuestra normativa tenemos a la administración central, seccional y de excepción como las instituciones delegadas para este fin y por el otro lado se encuentra el sujeto pasivo que está formado por todas las personas naturales o jurídicas que de acuerdo a una actividad determinada que se encuentra contemplada en la ley y deben hacer frente al cumplimiento de obligaciones fiscales con el fin de colaborar con el gasto público y el presupuesto nacional.

Manuel Lucas ha señalado que:

En materia fiscal, así como en toda obligación se está en presencia de dos partes, por un lado, se encuentra el sujeto activo o acreedor, que en el caso de las obligaciones tributarias siempre está representado por el Estado o aquellos organismos que han sido designados para obtener la recaudación tributaria, y por el otro se encuentra el sujeto pasivo o deudor, que son todos los contribuyentes que tienen la obligación de cumplir con los impuestos de acuerdo a cada hecho generador.⁷⁶

De acuerdo con lo anterior, se demuestra que las partes de la obligación tributaria están bien determinadas, siempre el sujeto activo está formado por el Estado que es el ente que tiene la facultad en primer lugar de crear las normas tributarias, las cuales deben

⁷⁶ Manuel Lucas, *Derecho Tributario Parte Especial* (Barcelona: Tecnos, 2023), 93.

tener un sustento desde el punto de vista legislativo, no obstante es preciso señalar que para el estudio en materia penal se invierte la calificación jurídica de las partes, es decir en el delito de defraudación tributaria el sujeto activo es el contribuyente que comete la infracción penalmente relevante y el sujeto pasivo es el Estado, actúa como víctima directa.

Así mismo se hace necesario indicar que el Estado lleva la representación como entidad titular de control del cumplimiento de la norma vigente en materia tributaria, esto desde el punto de vista administrativo, exige a los contribuyentes el pago de los impuestos que se encuentran contemplados en la ley, no obstante, el Código Tributario al sujeto activo lo define como el “ente público acreedor del tributo”.⁷⁷

Por otro lado, tenemos al sujeto pasivo, a quien el Código Tributario lo define como:

La persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.⁷⁸

Se evidencia que el Código Tributario define perfectamente a los sujetos de la obligación, destacando que sujeto activo siempre va a estar formado por un ente público, en el caso de Ecuador es la administración central, seccional y de excepción, que son los órganos encargados de la recaudación.

En el caso de los sujetos pasivos, son todas aquellas personas naturales o jurídicas que previo cumplimiento del hecho generador que se encuentra contemplado en la norma tributaria, tienen la obligación de cumplir con el pago de los impuestos establecidos en la normativa de acuerdo con la actividad económica realizada. La normativa tributaria detalla de manera específica los distintos sujetos pasivos así como también las cuotas que deben pagar en relación con su actividad económica y establece los mecanismos de recaudación, procedimiento, planilla y formularios que deben ser consignados a fin de verificar que los impuestos pagados sean los establecidos por la ley.

Base imponible

⁷⁷ Ecuador, *Código Tributario*, art. 23.

⁷⁸ *Ibíd.*, art. 24.

La base imponible para la determinación de un tributo, está formada por la totalidad de los ingresos percibidos por una persona natural o jurídica, Francisco Ruiz la considera como “la medición específica y determinada de los supuestos que contempla normativa legal vigente, en base a los cuales el obligado debe cumplir con un pago de un tributo, es un elemento esencial de todo impuesto, ya que es el punto de partida a través del cual se van a establecer los porcentajes a pagar por parte del obligado tributario”⁷⁹ además que tiene una relación directa con la actividad comercial o de servicio que realiza el sujeto pasivo, en base a aquello se obtiene el resultado que se pagará finalmente a la administración tributaria por concepto de impuesto.

Se concluye que la base imponible es la consecuencia de la materialización del hecho generador de la obligación tributaria y a partir de allí es cuando el sujeto pasivo genera una consecuencia jurídica que es la determinación de cantidades susceptibles de valoración económica, las cuales van a servir para que la Administración Tributaria establezca los impuestos que debe pagar una persona natural o jurídica, no obstante, la Ley de Régimen Tributario Interno menciona que la base imponible “está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.”⁸⁰

Cuantía del tributo

Es el monto exacto que debe pagar el sujeto pasivo a la Administración Tributaria, es el resultado de establecer en primer lugar una base imponible y de allí se determina porcentaje de acuerdo a la actividad económica, se establece un monto que debe pagarse por concepto de impuesto, José Pérez mencionó que la “cuantía del tributo es la cifra económica final que debe pagar el sujeto pasivo al estado por concepto de impuestos es el resultado de establecer en primer lugar una base imponible en base a la cual se va a establecer un tipo impositivo o un gravamen específico”.⁸¹

De acuerdo con el criterio sostenido por el autor, se evidencia que la cuantía del tributo es la cantidad específica de dinero que debe pagar una persona natural o jurídica al Estado por concepto de un determinado impuesto, es importante señalar que las cuantías son variables dependiendo de la actividad que realice el obligado, así como

⁷⁹ Francisco Ruiz, *Derecho Tributario: temas básicos* (Madrid: Fondo Editorial de la PUCP, 2021), 71.

⁸⁰ Ecuador, *Ley del Régimen Tributario Interno*, art. 16.

⁸¹ José Pérez, *Fundamentos de Derecho Tributario básicos* (Valencia: Dykinson, 2023), 112.

también va a variar en virtud de la base imponible. En consecuencia, la cuantía del tributo la determina múltiples factores dentro de los cuales se encuentra la actividad económica que realiza el sujeto pasivo, el patrimonio que posea, así como también el ingreso ordinario o extraordinario que pueda tener en un determinado periodo de tiempo.

2. La Administración Tributaria y la facultad sancionadora

La facultad sancionadora que posee la Administración Tributaria, hace referencia al poder que tiene este organismo de establecer un conjunto de sanciones a todos aquellos contribuyentes que incumplan la ley vigente, es decir usan cualquier tipo de actividad para no pagar los impuestos que les corresponde en base a su actividad comercial o de servicios, estas sanciones se encuentran señaladas en la normativa legal vigente la cual más adelante se va a señalar, pues además de la sanción administrativa al presumir la posible existencia de un delito de defraudación tributaria remite la información a la Fiscalía General del Estado a fin de que se apertura una investigación previa.

Francis Lefebvre señala que la facultad sancionatoria de la administración tributaria es “la reacción del sistema legal tributario de un Estado, en aquellas circunstancias en las cuales un contribuyente vulnera las normas fiscales que han sido determinadas por el legislador”,⁸² de esta manera el Estado usa su poder coercitivo en contra del contribuyente y por medio de las sanciones recuperar lo no cancelado, o lo cancelado de forma errónea, en este mismo momento se concluye si dicho acto realizado por el contribuyente fue realizado con conciencia y voluntad de defraudar a la administración, si el caso es así a más de la sanción administrativa, se busca una sanción penal, estas sanciones también tiene un segundo objetivo, tratar de concientizar con los contribuyentes de abstenerse en usar prácticas desleales con la administración tributaria pues aquello afecta de forma general a la ciudadanía.

Sin embargo se puede demostrar también que la facultad sancionadora del Estado, se activa en aquellas circunstancias en las cuales una persona natural o jurídica vulnera la ley tributaria, es decir, incumple sus obligaciones en materia fiscal, en aquellas situaciones que efectúa el pago correspondiente de los tributos de acuerdo a su ingreso económico, es allí cuando la administración inicia un proceso sancionatorio que persigue la restitución del orden jurídico vulnerado, cuyo principal objetivo es recuperar las

⁸² Francis Lefebvre, *Procedimientos Tributarios* (Madrid: Memento, 2023), 131.

cantidades de dinero dejadas de percibir, ya que la finalidad de los tributos es obtener la recaudación necesaria para sustentar el gasto público.

La finalidad que ha contemplado el legislador, al otorgar a la Administración Tributaria la potestad sancionadora, es garantizar el cumplimiento de la norma legal vigente al momento del cometimiento de la infracción administrativa y de esta manera garantizar los intereses generales de toda la sociedad. La Administración Tributaria, tiene la obligación por mandato de la ley de iniciar los procedimientos sancionadores establecidos en la normativa, en aquellas situaciones en las cuales se evidencie que el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha realizado un conjunto de acciones con el fin de evadir su responsabilidad fiscal.

En este mismo sentido, el ordenamiento jurídico establece un conjunto de mecanismos de coerción que tienen como fin establecer una responsabilidad para aquellas personas naturales y jurídicas que hayan vulnerado la norma tributaria. En este aspecto, es importante destacar que Administración Tributaria busca que estas conductas no sigan siendo realizadas por parte de los contribuyentes.

Carlos Troya mencionó que:

Administración Tributaria a efectos de establecer una correcta aplicación de los tributos, tiene la facultad sancionadora, la cual es instrumental a la determinación y recaudación de las obligaciones tributarias, esta facultad se ejerce con la finalidad de dar cumplimiento a los deberes formales e irrestrictos que tienen los sujetos pasivos de la obligación, los cuales son personas naturales y jurídica e inclusive funcionarios públicos, a los efectos de poder establecer sanciones específicas de acuerdo al incumplimiento de estas obligaciones.⁸³

En relación a lo señalado anteriormente, es importante determinar que el legislador contempla en favor de la Administración Tributaria la facultad sancionadora, que pueda castigar a aquellos contribuyentes que han cometido una infracción tributaria, en consecuencia, esta facultad es posterior a la facultad determinadora, que implica que en primer lugar la administración establece el monto tributario que debe pagar el contribuyente y solamente en aquellos casos que no efectúe el pago respectivo, es que la administración procede a ejercer su facultad sancionadora, solo si deja de pagar comete una infracción, sino también cuando teniendo un monto para cancelar lo hace de forma indebida, menos de lo que le correspondía por medio de ocultamiento de la verdad al momento de presentar la documentación a la administración tributaria.

⁸³ Carlos Troya, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2019), 84.

La Corte Nacional de Justicia del Ecuador Sala Especializada de lo Contencioso Tributario en Sentencia 448-2013 de fecha 25 de agosto de 2015 que ha establecido lo siguiente:

La facultad sancionadora permite a la autoridad tributaria imponer la sanción respectiva al contribuyente por una contravención o falta reglamentaria, cumpliendo el procedimiento que disponen los arts. 362 y 363 del Código Tributario, en el último artículo en mención taxativamente se establece que para imponer la sanción el funcionario competente "...tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso".⁸⁴

De acuerdo con lo señalado por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, se evidencia que la administración debe seguir un debido proceso, principio constitucional que toda persona tiene derecho y que se encuentra señalado en la Constitución, no se debe ocultar ningún tipo de información al sujeto pasivo, ni a su abogado defensor, debe contar con el tiempo suficiente para que presenten las pruebas de descargo y por último recibir una decisión de forma motivada.

Principios de la facultad sancionadora

Principio de irretroactividad

Este principio es una derivación del principio de seguridad jurídica, que parte del criterio donde las normas deben ser claras, en consecuencia, todas aquellas sanciones que establezca la Administración Tributaria, estarán sustentadas en la normativa pertinente, por tal motivo, solamente pueden ser exigibles a partir del momento en el cual se han publicada en el registro oficial, sólo pueden regir hacia el futuro, pero de forma excepcional se aplicara una norma anterior en el caso que sea más favorable al contribuyente.

En este aspecto, es importante hacer referencia al contenido del artículo 311 del Código Tributario, el cual establece de manera taxativa lo siguiente:

Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia

⁸⁴ Ecuador, Corte Nacional de Justicia del Ecuador Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, "Sentencia", en *Juicio n°: 448-2013*, 22 de julio del 2015, 9.

condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común.⁸⁵

El artículo anterior demuestra, el criterio del legislador ecuatoriano en materia tributaria, el cual parte de que todas aquellas normas sancionatorias, sólo pueden ser aplicadas a una persona para el futuro, es decir, a partir del momento en que se apruebe la normativa tributaria que establece una sanción específica, solamente por vía excepcional, se implanta sanciones más benignas cuando hubiese una nueva norma en aquellas situaciones que creen un beneficio para la persona que ha incurrido en la responsabilidad de un ilícito tributario.

También es importante destacar que la aplicación de este principio, parte del criterio del legislador, cuando al momento que ha decidido que una determinada conducta no es punible o que tenga una pena más leve, se aplique la normativa que más le favorezca al contribuyente, aplicando el principio *indubio pro reo*. Además, parte del criterio que cuando existen dos o más normas que deben ser aplicadas a una persona específica por la comisión de un determinado hecho punible, se debe aplicar aquella que establezca una pena menor o la que resulte más favorable, es por esta razón que en materia de sanciones, si la administración tiene ante sí, un conflicto de normas, es decir una norma posterior que favorezca al contribuyente y sobre el mismo hecho, siempre debe aplicar aquella que implique un mayor beneficio para la persona que está siendo investigada penalmente.

Principio de proporcionalidad

Este principio parte de la idea, que la carga tributaria que tiene un contribuyente debe encontrarse en armonía con los ingresos fiscales que obtiene, por tal motivo en la medida que una persona natural o jurídica tenga mayores beneficios económicos, de acuerdo a una actividad determinada, le corresponderá efectuar un pago mayor por concepto de impuestos, aquellas que posean menores ingresos les corresponderá una menor carga tributaria o dependiendo del caso concreto, puede que la normativa establezca que la persona no debe tributar.

María Crespo menciona que:

El Estado y en este caso la Administración Tributaria, que tiene en sus manos la potestad sancionatoria, debe actuar de forma racional y adecuada al momento de imponer una pena determinada por la comisión de un ilícito tributario, ello implica que debe existir una adecuada relación entre los hechos que están siendo investigados y que pueden ser

⁸⁵ Ecuador, *Código Tributario*, art. 311.

probados un procedimiento sancionatorio en relación a la pena que debe aplicarse. En este sentido, la administración debe actuar como un ente de buena fe, que busque establecer una sanción, pero que la misma no sea desproporcionada y debe ajustarse a los márgenes que se encuentran establecido en la legislación tributaria.⁸⁶

Así se demuestra que la Administración Tributaria al momento de imponer una sanción al infractor de una norma fiscal, debe analizar por una parte las circunstancias de hecho y de derecho, la intensidad de la sanción debe ser acorde con la infracción cometida, un elemento esencial que contemplan muchas normas de carácter penal, es que establece en un rango entre una sanción menor y una mayor, ello va a estar determinado de acuerdo a ciertas conductas que pueden agravar o aligerar la sanción. En este sentido, el legislador debe ser lo suficientemente flexible y verificar cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que se puede aplicar por parte del sujeto activo, también las sanciones deben encontrarse en perfecta armonía con la conducta que se está investigando y que posterior puede llegar a una sanción.

Dentro de los elementos que debe tomar en consideración la Administración Tributaria, a efectos de poder establecer una sanción proporcional al caso concreto, se encuentra en primer lugar, verificar la magnitud del daño causado, es decir, el grado de afectación que se ha realizado al ente recaudador, así como también determinar el grado de responsabilidad del autor de la infracción tributaria, nexo entre el hecho y el resultado.

Dentro del acto administrativo se deberá determinar si ha sido producto de un hecho doloso, inmediatamente remitir copias certificadas a la Fiscalía para que adecue a una conducta penalmente relevante, además debe resaltar si aquel acto constituye un posible tipo penal de los señalados como defraudación tributaria, y que de ninguna manera se pueda alegar que por haber sido sancionado por la vía administrativa, no puede ser sancionado por la vía penal, aquello no implica el principio de no ser juzgados dos veces por una misma causa.

Carlos Lamoca indica que “otro de los elementos que debe tomar en cuenta la Administración Tributaria, al momento establecer una sanción, es la condición económica de la persona afectada”,⁸⁷ es decir el autor al mencionar persona afectada se refiere al sujeto pasivo, ya que la única intención de la administración tributaria al aplicar todo el

⁸⁶ María Crespo, *La potestad sancionadora de la administración tributaria* (Valencia: Olejnik, 2021), 117.

⁸⁷ Carlos Lamoca, *Infracciones y sanciones tributarias* (Madrid: Centro de Estudios Financieros, S.L., 2021), 88.

poder punitivo que tiene en sus manos es la de recuperar lo no cobrado y sancionar para que no se vuelva a cometer, la sanción debe estar dentro del rango proporcional y que sea posible para el contribuyente su pago, no puede ir más allá de sus posibilidades para que no se convierta en una sanción confiscatoria, caso contrario puede llevar a la quiebra a un contribuyente.

Además, es importante recalcar que los funcionarios al poseer la competencia sancionatoria administrativa en materia tributaria, la cual les permite realizar el control de determinación, deben evaluar de manera muy cuidadosa dos aspectos, por una parte, el daño que ha sufrido la Administración Tributaria y por otro lado la sanción que se merece dentro del rango normal para que sea cumplido íntegramente por el sujeto pasivo.

Principio de legalidad

En este sentido es importante destacar que la facultad sancionadora se encuentra contemplada en el artículo 70 del Código Tributario el cual establece que en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se demuestra que el legislador entrega a la autoridad administrativa, la facultad de establecer un conjunto de sanciones cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria incurra en una conducta que es contraria a la recaudación fiscal, un elemento esencial que se demuestra que las sanciones deben ser adecuadas a la conducta descrita en el ordenamiento jurídico, por tal motivo la sanción no puede ser arbitraria por parte de la Administración Tributaria, sino debe ser la contemplada en la ley.

Es por ello que “la administración tributaria, tiene una facultad sancionadora, pero ella se sustenta en el principio de legalidad, es decir, los funcionarios que tiene la competencia de establecer los procedimientos sancionatorios, en aquellas circunstancias en la que los obligados tributarios, incumplan con la normativa fiscal, pueden establecer las sanciones, pero solamente dentro del rango que se encuentra establecido en la ley”,⁸⁸ básicamente la administración tributaria está obligada a cumplir al pie de la letra el verdadero sentido del legislador, no puede disminuir plazos, cambiar procedimientos, aumentar sanciones e incluso jamás aplicar reglamentos que estén en contradicción con la normativa legal superior; hacer lo contrario sería violentar la seguridad jurídica y todo ese procedimiento administrativo sería nulo.

A decir de Carmen Lamarca Pérez quien nos indica lo siguiente:

⁸⁸ Hermosin Monserrat, *Procedimiento sancionador tributario* (Pamplona: Aranzadi, 2018), 91.

El principio de legalidad suele formularse bajo el aforismo, atribuido a Feuerbach (1847), *nullum crimen, nulla poena sine lege*, es decir, no hay delito ni pena sin una ley que lo tipifique, una ley que debe ser previa a la comisión del hecho delictivo y una ley que debe serlo también en sentido formal, esto es, una norma emanada del Parlamento como órgano de la representación política.⁸⁹

“El principio de la legalidad en materia tributaria, implica que solamente se pueden establecer sanciones a los contribuyentes que hayan incumplido una conducta que se encuentra establecido como delito de la ley penal esto es una garantía en favor del ciudadano”.⁹⁰ De esta manera, se evita que se desborde el poder punitivo que tiene el Estado, ya que si no se pone un límite podremos caer en una sanción arbitraria, este principio está incluso garantizado por la Constitución de la República que menciona: 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”.⁹¹

Se debe resaltar que los actos administrativos como regla general se los presume como legítimos, en base a la legitimidad es que la Administración Tributaria envía a la Fiscalía General la documentación pertinente, a fin de que se dé inicio a la investigación por el posible cometimiento de un delito, es necesario resaltar que estos actos administrativos tienen varias vías para impugnar, es decir el contribuyente puede ejercer su derecho a impugnar por la vía administrativa ante la misma administración tributaria, por la vía contenciosa, sin embargo al mismo tiempo debe defenderse por la vía penal.

No obstante se debe justificar que cada uno de los procedimientos estén dentro del marco de la legalidad, y es ahí cuando se realizará un control y verificar si se encuentra prescrita la acción penal, sobre este principio Cesar Bonesana Marqués de Beccaria nos menciona que “el principio de legalidad nace entonces como una garantía del ciudadano en busca de la certeza de sus acciones, en virtud de la cual solo son punibles aquellas conductas humanas que hayan sido establecidas como delito previamente a la realización del hecho”.⁹²

No obstante al tener claro lo desarrollado sobre la facultad sancionadora de la administración tributaria, se debe tener en consideración que al emitir la resolución en

⁸⁹ Carmen Lamarca Pérez, “Principio de legalidad penal”, *EUNOMÍA: Revista en Cultura de la Legalidad* 1, n.º 1 (2014): 156-60, <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/2167>.

⁹⁰ Juan Calvo, *Las infracciones y sanciones en la Ley General tributaria* (Navarra: Aranzadi, 2023), 132.

⁹¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76, num. 3.

⁹² César Bonesana, *Tratado de los Delitos y de las Penas* (Brasil: Editorial Heliasta, 1993), 59.

donde se sancione al contribuyente por la vía administrativa, es uno de los momentos en donde también se resuelve si aquel acto constituye un acto doloso, para que esa información sea remitida a la fiscalía y se de inicio a la investigación previa.

En conclusión al momento que la administración tributaria ejerce su facultad sancionadora, también debe resolver si presenta la denuncia en la fiscalía, no tiene nada que ver la sanción administrativa con la investigación penal, la primera es la vía para que la segunda inicie las diligencias investigativas.

3. La Administración Tributaria en el delito de defraudación

El delito de defraudación tributaria tiene características tan peculiares que debe ser tratado con profesionalismo y conocimiento, los procedimientos administrativos y sancionatorios en la parte administrativa lo hemos tratado en los capítulos anteriores, actos de los cuales se desprende la información para dar inicio a una denuncia que posterior es presentada en la fiscalía por parte de los funcionarios de la administración tributaria, existe una cantidad de denuncias que están siendo enviadas a la Fiscalía a fin de que se tramite usando las reglas del Código Orgánico Integral Penal mismas que son para todos los delitos comunes.

El nacimiento de la noticia del delito proviene del acto administrativo con lo que la administración tributaria resuelve hacer conocer a la fiscalía sobre un hecho ilícito, es decir se inicia la investigación y debe notificar de forma inmediata a la parte sospechosa a fin de que ejerza su derecho a la defensa, tenemos definido que el sujeto activo de la infracción penal es el contribuyente, el sujeto pasivo de la infracción penal es el Estado que por su intermedio se encuentra la administración tributaria.

Patiño menciona que:

El pago efectuado como consecuencia de la intimación contenida en el acto de determinación de oficio es un pago a requerimiento de autoridad competente. Además, como resultado del control fiscal el órgano recaudador puede descubrir la comisión de infracciones, cuya sanción conforme estudiaremos más adelante puede derivarse en penas pecuniarias, clausuras o acciones penales.⁹³

Wilmer Ruíz Carrero nos señala que “la investigación previa y la etapa de instrucción, cuyo objeto es preparar mediante la investigación y la recolección de todos los elementos de convicción necesarios para que el Fiscal pueda fundar su acusación, o

⁹³ Rodrigo Patiño Ledesma, *Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario* (Quito: Grupo Editorial ONI, 2022), 49.

que sirvan para exculpar al imputado”,⁹⁴ es decir la fiscalía al actuar en base al principio de objetividad, deberá analizar las circunstancias de los hechos que pueden encasillar en una sanción, sin perjuicio que los plazos deberán estar claro, “habida cuenta de que si los plazos legales para ejercer la facultad determinadora, caduca en seis años o tres años según el caso”,⁹⁵ dentro del ámbito penal se deberá resolver en base al principio de mínima intervención, analizando si aquel acto punible llega prescrito o se podrá considerar como un delito continuado.

Si bien es cierto la discusión es si el delito de defraudación tributaria se podría considerar como un acto continuado o a su vez es un delito no continuado, para ello tomemos en consideración lo que nos indica el Código Orgánico Integral Penal cuando señala que: “El ejercicio público de la acción prescribe en el mismo tiempo del máximo de la pena de privación de libertad prevista en el tipo penal, contado desde que el delito es cometido. En ningún caso, el ejercicio público de la acción prescribirá en menos de cinco años”,⁹⁶ pero se debe mencionar que en los casos que se demuestre que un delito es continuado el tiempo se deberá contar desde el momento en que el delito cese.

Si tenemos dentro del tipo penal de defraudación tributaria veinte numerales, cada uno de ellos cumple una determinada característica sobre todo en los verbos rectores, para examinar la prescripción de la acción debemos ir más allá, se debe separar en los grupos como el legislador los dividió en razón de la pena, así tenemos que desde el numeral uno al once la pena va desde un año hasta los tres años, para los numerales del doce al catorce la pena va desde tres a cinco años, para los numerales del quince al diecisiete la pena va desde cinco a siete años y por último, del numeral dieciocho al veinte la pena va de cinco a siete.

No se toma en cuenta las agravantes que en cada caso individual pueda existir, pero si se debe tener en cuenta la cantidad sobre el cual el impuesto ha sido defraudado, en estos casos especiales las penas irían al techo de forma inmediata, es decir obliga al juzgador a poner el máximo de la pena prevista para cada tipo penal.

La prescripción de la acción penal y de la pena, son instituciones jurídicas creadas por el legislador a fin de que, por el transcurso del tiempo, el aparato judicial deje de ejecutar la persecución penal, además se considera una figura jurídica como un medio

⁹⁴ Wilmer de Jesús Ruíz Carrero, *La Investigación del delito* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2021), 25.

⁹⁵ Maritza Tatiana Pérez Valencia, *El Derecho Penal Ecuatoriano. El Ilícito Tributario y su sanción* (Quito: Derecho y Sociedad, 2021), 235.

⁹⁶ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 417., n. 3, lit. a).

para que se restablezca la paz social ante el deseo de obtener una sentencia condenatoria, para Juan Carlos Mogrovejo la caducidad es:

La figura jurídica que se verifica en la pérdida o el agotamiento de facultades o derechos no ejercidos en un tiempo establecido, que trasladada al derecho público, y en particular al tributario, implica la inhabilitación para el ejercicio de la facultad determinadora de la obligación tributaria a cargo de la administración.⁹⁷

Es decir, si dentro de los plazos establecidos la administración tributaria no ejerció la facultad determinadora, ya no podría hacerlo fuera de ella, si lo hace constituiría una violación a los principios de legalidad y seguridad jurídica; ahora bien, lo que nos indica el Código Tributario en relación con la caducidad:

Caducidad.- En los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera de pronunciamiento previo, en cuatro años contados desde la fecha en que se presentó la declaración, de conformidad a lo establecido en el artículo 19 de este Código; para el caso del sujeto pasivo que no haya presentado su declaración, el plazo de caducidad será de seis años. Cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, la facultad determinadora caducará en un año contado desde la fecha de la notificación de tales actos. Será responsable el funcionario que por omisión en el ejercicio de la facultad determinadora haya impedido la recaudación. La responsabilidad pecuniaria se establecerá en proporción a los tributos que haya dejado de percibir el Estado, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.⁹⁸

Tenemos dos momentos para la caducidad en vía administrativa, la primera es en cuatro años y para ello se debe contar desde la fecha de presentación de la declaración, la segunda es de seis años en caso que el sujeto pasivo ha presentado la declaración, como se indicó anteriormente, realizar una determinación fuera del tiempo previsto sería violentar principios constitucionales, así también en el ámbito penal para la persecución en relación al delito de defraudación tributaria tenemos que la conducta penalmente relevante del delito de defraudación tributaria debe encajarse a las penas de cada uno de los numerales señalados.

Con este antecedente podemos decir que los delitos señalados en el Art. 298 numerales del 1 al 14 del Código Orgánico Integral Penal prescriben en cinco años, es decir en el caso de que la administración tributaria envié una denuncia por estos

⁹⁷ Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, “La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana”, *Foro: Revista de derecho* 1, n°. 11 (2009): 127-46, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3936/1/PI-2008-10-Mogrovejo-Caducidad.pdf>.

⁹⁸ Ecuador, *Código Tributario*, art. 94.

numerales solo si el contribuyente realizado la declaración la fiscalía tiene un año para investigar y dar inicio al proceso penal, en el caso de que el contribuyente no haya realizado la declaración, el delito de defraudación tributaria estaría prescrita el ejercicio de la acción penal.

En cambio en los delitos señalados en el Art. 298 numeral del 15 al 20 del Código Orgánico Integral Penal prescriben en siete años, es decir en el caso de que la administración tributaria envíe una denuncia por estos numerales, solo si el contribuyente realizado la declaración podemos decir que la fiscalía tiene tres años para investigar y dar inicio al proceso penal, en el caso de que el contribuyente no haya realizado la declaración, la investigación previa tendría una duración de máximo un año.

Por lo antes mencionado se concluye que efectivamente se puede iniciar una investigación penal sin perjuicio que la facultad determinadora se encuentre caducada, con las observaciones para cada caso como se explica en los párrafos anteriores, además la fiscalía debe tener en consideración los tiempos para dar inicio al proceso penal, esto a fin de que se interrumpa los plazos para la prescripción del ejercicio de la acción penal.

Así lo señala la Corte Provincial de Chimborazo al referirse a la prescripción del ejercicio de la acción:

Como queda indicado, el SRI, en su denuncia sostiene que la declaración de impuesto a la renta, a través de la que se habría cometido el delito de defraudación tributaria, aparece presentada el 18 de marzo del 2015, sosteniendo dicho organismo que corresponde a los numerales 15 y 20 del Art. 298 del COIP. No obstante, el fiscal Mauricio Yáñez, inicia el 23 de diciembre del 2019, investigación previa por el indicado Art. 298, sin referirse de manera específica a numeral alguno de la norma, como de igual manera lo hace la fiscal Mariela Quintanilla al solicitar el archivo de la investigación previa, al considerar que no encuentra elemento alguno de convicción que le permita prestar imputación alguna. En consecuencia, y como acertadamente lo determina la señora Jueza de primer nivel, fundamentada en la razón actuarial de fs. 97 vta., desde el 18 de marzo del 2015, al 12 de julio del 2022, ha transcurrido un lapso de SIETE AÑOS, TRES MESES, TRES SEMANAS Y TRES DÍAS y adicionalmente, de la materialización de la página del Consejo de la Judicatura que se aprecia de fs. 37 y vta., y que además ha sido verificada directamente por este Tribunal en el sistema ESATJE, respecto a los sospechosos Bravo y Toca, no aparece que se haya iniciado proceso penal alguno en su contra.⁹⁹

Una vez que se ha dejado señalado la regla para el tiempo de la prescripción, se debe resaltar que para los delitos continuados se tomará en cuenta el tiempo de la prescripción del ejercicio de la acción penal desde el mismo momento en que se considera cesado el daño o cometido la infracción penal.

⁹⁹ Ecuador Corte Provincial de Justicia de Chimborazo Sala Especializada de lo Penal Militar, Penal Policial y Tránsito, "Sentencia", en *Juicio n° 06282-2022-02674G*, 24 de agosto de 2022, 2.

Sin perjuicio que la Corte Nacional de Justicia ha mencionado que:

Se establece con meridiana claridad que, en materia tributaria, el sujeto pasivo está en la obligación de realizar una declaración, la cual, se constituye en parte sustancial del objeto de análisis del delito de defraudación tributaria, pues, a partir de aquella se habilita el pago de la obligación tributaria. Así, para la materialización de la declaración existen dos momentos claves, el primero es cuando se efectúa la correspondiente declaración, y el segundo opera cuando, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de rectificar los errores de hecho o de cálculo en que hubiere incurrido dentro del año siguiente a la presentación de la declaración.¹⁰⁰

En ese mismo orden de ideas la misma Corte Nacional menciona que:

El hecho se configura como defraudación tributaria cuando se ejecuta la declaración de tributos con información deformada con el afán de dejar de pagarlos. Y claro, así lo determina el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal: La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos.

Tal como consta en los hechos fijados por las instancias y que no pueden ser modificados en casación, C. L. R. O. el 10 de abril de 2015 presentó al Servicio de Rentas Internas la declaración del período fiscal 2014, declaración con la que se había causado un perjuicio de USD 228 556. Así, es pertinente diferenciar la fecha en la que se realizó la declaración de la fecha que correspondía declarar. La declaración fue, como dijimos, el 10 de abril de 2015, y con ella se configuró el delito.¹⁰¹

Se ha podido observar que la mayoría de denuncias que ha sido presentada por la administración tributaria ante la Fiscalía, han sido archivadas, las razones por las cuales se ha justificado aquella decisión por parte del fiscal, ha sido que el hecho denunciado por la administración tributaria se encuentra prescrito, no obstante, se hace necesario poder diferenciar si en verdad el delito de defraudación tributaria es un delito continuado o un delito no continuado.

Dentro de la normativa penal vigente no existe una descripción sobre lo que se puede considerar como un delito continuado, en la única parte que podemos encontrar en relación aquello, es la parte donde se señala el tiempo para la prescripción del ejercicio de la acción penal, esto ha conllevado a que se realice diversas formas de análisis por parte, tanto de los fiscales como de los jueces que atienden los archivos o por lo contrario quienes atienden las solicitudes de formulación de cargos.

¹⁰⁰ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada De Lo Penal, Penal Militar, Penal Policial, Tránsito, Corrupción Y Crimen Organizado, "Sentencia", en juicio 15281-2021-00328, 21 de junio del 2024, 24.

¹⁰¹ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada De Lo Penal, Penal Militar, Penal Policial, Tránsito, Corrupción Y Crimen Organizado, "Sentencia", en juicio 01283-2017-07018G, 12 de enero del 2024, 14.

Los delitos continuados tienen varias características y ciertos elementos que deben cumplir, verificar si esa conducta es susceptible de considerar una pluralidad delictiva, es decir si la persona cometió aquel acto dentro de un mismo hecho varias conductas de forma continua, o a su vez si cometió varias conductas en un tiempo distinto pero estas deben estar relacionadas al mismo tipo penal, el tiempo debe ser demostrado de forma precisa y que el sujeto activo, verbo rector y bien jurídico protegido no sea distinto al inicial.

Con el objeto de ahondar en este tema, para establecer el plazo de prescripción, es necesario también precisar que la defraudación tributaria es un delito permanente, caracterizado por una forma especial de consumación, es decir, que no es un delito instantáneo. Por consiguiente, el cálculo del plazo de la prescripción se realiza a partir del cese de la actividad delictiva o su terminación, toda vez que, el estado antijurídico se prolonga por voluntad del sujeto activo.¹⁰²

Otro elemento que se debe tener en cuenta es que el nexo causal debe ser el mismo o sea que el fin que desea cumplir el sujeto activo de la infracción penal sea el mismo en cada uno de los actos, esto ayuda a que se pueda obtener una pena unitaria, el tiempo se debe tener en cuenta ya que el espacio desde un acto a otro no debe sobrepasar un plazo razonable y que se dejaría a consideración del fiscal o juzgador, estas acciones deben ser demostradas por parte de la fiscalía, además que estas fueron reiterativas y que el propósito del sujeto activo era tener una sola conclusión al final, si no existe aquello, estamos frente a varias acciones que giran en torno a conductas penalmente relevantes individuales lo que lleva a tener penalizaciones por cada caso.

Para Alfonso Serrano el delito continuado es:

Una pluralidad de conductas de acción o de omisión, ya que esa pluralidad es el sustrato del mismo, pues de una acción u omisión no puede surgir el delito continuado; un solo hecho puede dar lugar a diversos resultados, y como consecuencia entrar en juego el concurso de delitos, pero nunca la figura del delito continuado; un solo hecho puede dar lugar a diversos resultados, y como consecuencia entrar en juego el concurso de delitos, pero nunca la figura del delito continuado. Para que aparezca este delito es necesario, por lo menos, la concurrencia de dos infracciones penales.¹⁰³

Es necesario resaltar que el tema del delito continuado también se convierte en una circunstancia subjetiva para el que investiga y para el juzgador, muchos autores como Farinaccio, Sosoferatto han mencionado que el delito continuado es aquel que cumple

¹⁰² España Tribunal supremo, Sala Segunda. Sentencia 960/2008, de 26 de diciembre de 2008.

¹⁰³ Alfonso Serrano Gómez. *El delito continuado* (Ciudad de Guatemala: Diss. Universidad de San Carlos de Guatemala, 1963), 20.

requisitos de temporalidad, mismo sujeto activo, sujeto pasivo y el resultado, además dejaría entrever que en relación a nuestro Código Orgánico Integral Penal estaríamos frente a lo señalado en el art. 21 que nos indica: “Concurso ideal de infracciones.- Cuando varios tipos penales son subsumibles a la misma conducta, se aplicará la pena de la infracción más grave”.¹⁰⁴

En este caso el legislador ha determinado claramente que el concurso ideal de infracciones se refiere a un sujeto activo cometiendo varias conductas pero que se subsumen a la misma y se sancionará la más grave, como un ejemplo se puede mencionar que: una persona le priva de la libertad a otra persona, realiza actos de lesiones inicialmente, pero al final le termina matando, esa persona solo será investigada por el delito de asesinato, excepcionalmente se puede utilizar las otras conductas y encajar en alguna agravante pero no juzgarle de forma individual, “en cualquier caso, dicha postura sostuvo que el delito continuado constituye una modalidad especial de ejecución de la conducta típica, en cuya virtud el agente realiza el hecho de manera fraccionada y repetida hasta lograr su finalidad única”.¹⁰⁵

El art. 20 del Código Orgánico Integral Penal que nos indica: “Concurso real de infracciones. - Cuando a una persona le son atribuibles varios delitos autónomos e independientes se acumularán las penas hasta un máximo del doble de la pena más grave, sin que por ninguna razón exceda los cuarenta años”.¹⁰⁶ También se ha mencionado que estamos dentro de un delito continuado, pero es más que una ficción jurídica por parte de aquellos autores que han sido garantes del abolicionismo penal, en sí un sujeto activo que comete varias conductas distintas en un mismo rango de temporalidad, sobre un mismo sujeto pasivo y varios bienes jurídicos, se considera un delito continuado, pues está frente a un mismo hilo conductor, a pesar de que el resultado en cada uno de ellos es independiente.

No obstante la capacidad probatoria se hace mucho más compleja y sobre todo el procedimiento de juzgamiento, puesto que pueden generar incluso varias competencias jurisdiccionales en razón de la materia; tanto es así que no existe una unificación de criterios, al respecto se observa que en la actualidad se está realizando procesos individuales, Mesa nos menciona que “se debe anotar la evidente contradicción que implicó asumir en esta legislación la teoría de la ficción, porque la continuación delictiva

¹⁰⁴ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 21.

¹⁰⁵ Reyes Alvarado, *El concurso de delitos* (Bogotá: Reyes Echandía Abogados, 1990), 586.

¹⁰⁶ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 20.

en algunos casos podía comportar una sanción punitiva mayor que aquella sanción imponible para el concurso real de delitos”.¹⁰⁷

Fernando Velásquez mencionó que:

En primer lugar, resultaba imprescindible la realización de una pluralidad de actos que apareciesen como la ejecución de un solo hecho *fatto*. En segundo lugar, dichos actos debían envolver una pluralidad de infracciones de la misma ley penal o, lo que es lo mismo, una pluralidad de delitos. Y, en tercer lugar, era fundamental que el agente realizara los actos delictivos con un único designio o propósito criminal.¹⁰⁸

El delito continuado debe tener una pluralidad de actos que conlleven a ese mismo fin, similar al concurso ideal de infracciones, cuyo resultado es el obtenido y que se afecte la normativa penal vigente, en ese mismo sentido Camargo Hernández nos indica que “el delito continuado es aquél que se produce con unidad de propósito, en diferentes momentos, por medio de varias acciones u omisiones y que vulneran el mismo precepto penal”¹⁰⁹ y lo propio señalo también Fernando Velásquez cuando indica que debe existir “similitud de tipo, la homogeneidad de la ejecución, el carácter unitario del bien jurídico amenazado o afectado, la conexidad temporal, y la utilización de medios y ocasiones más o menos similares; o se haga sólo énfasis en el nexo psicológico o interno”.¹¹⁰

Al tener claro lo que es el delito continuado, decimos que el Código Orgánico Integral Penal en su integralidad se acerca más a la definición del delito continuado cuando nos referimos a los concursos ideales y reales de las infracciones, no obstante el delito de defraudación tributaria al tener como sus verbos rectores el simular, ocultar, omitir, falsear o engañar a la Administración Tributaria, deberíamos decir que son actos que el contribuyente los comete de forma unitaria muy aparte que en un mismo hecho se constituya varios verbos rectores, lo que lleva a que no se cumpla los elementos esenciales del delito continuado que es la concurrencia de varios actos.

Para tomar en cuenta si un delito de defraudación tributaria se encuentra prescrito el ejercicio de la acción penal, se hace necesario el siguiente escenario; Para el caso que cuando se presentó la declaración, el plazo para la prescripción del ejercicio de la acción penal correría a partir del cuarto año que tiene la administración para determinar, en

¹⁰⁷ Fernando Mesa Morales, “Tentativa y Delito continuado”, *Temas de Derecho Penal Colombiano* 1 n.º 9, (1971), 1-25.

¹⁰⁸ Fernando Velásquez, *El delito continuado, en XXIV Jornadas Internacionales de Derecho Penal, Memorias* (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2002), 197.

¹⁰⁹ César Camargo Hernández, *El Delito Continuado* (Barcelona: Bosch, 1951), 32.

¹¹⁰ Fernando Velásquez, *El Delito Continuado en el Código Penal Peruano* (Lima: Anuario de derecho penal, 2003), 5.

relación al segundo escenario, esto es cuando el sujeto pasivo no ha presentado su declaración se procederá a partir del sexto año que tiene el tiempo para determinar la administración tributaria, y si no ha puesto en conocimiento de la fiscalía la existencia de un posible hecho punible dentro de estos plazos, las denuncias llegarían prescritas el ejercicio de la acción penal o a su vez con poco tiempo para investigar y prescribiría en el camino de la investigación previa.

En este punto, es necesario manifestar que la Dirección Nacional de Estadística de la Fiscalía General del Estado establece que la gran mayoría de denuncias presentadas por la Administración Tributaria son archivadas, un porcentaje muy pequeño han sido procesadas y de ellas la mínima parte han sido sentenciadas, a continuación detallo el número de denuncias presentadas en el periodo de 1 de enero del 2020 hasta el 30 de junio del 2024, a nivel nacional y en el anexo se encuentra detallado el número de NDD por cada provincia.

De acuerdo con la Dirección de Estadística y Sistemas de la Información de la Fiscalía General del Estado, en el lapso de tiempo analizado se han ingresado 3829 denuncias por el delito de defraudación tributaria, de las cuales se encuentran señaladas como causas activas y causas pasivas, las mismas que a continuación realizó una explicación:

Las denuncias que se encuentran en estado procesal activo se desprende que existen 2006 NDD, las cuales 1989 se encuentran activas en fase de investigación, las 17 NDD se encuentran divididas en 06 en instrucción fiscal, 8 en dictamen acusatorio que quiere decir que están para realizarse la audiencia preparatoria de juicio y sustentación de dictamen, 1 en dictamen mixto, es decir al existir varios procesados, para uno es la decisión un dictamen acusatorio y para otros el dictamen es abstentivo y por último existen 2 expedientes fiscales que se encuentran con auto de llamamiento a juicio, es decir a la espera de realizar la audiencia de juzgamiento.

Las denuncias que se encuentran en estado procesal pasivo se desprende que existen 1823 NDD, las cuales 5 se encuentran con dictamen abstentivo, 863 con archivo aceptado, 929 con archivo solicitado, las 26 NDD restantes se encuentran pasivas por diferentes causa que han dado fin al proceso; de esta manera se aprecia que, de las NDD que ingresa a la Fiscalía, solo el 1.70 % han pasado a la etapa del proceso penal, con ello no se quiere decir que todas estas causas puedan llegar a sentencias condenatorias, más aún si de los datos se observa que 5 se han dictado sentencia condenatoria y 3 sentencia ratificatoria de inocencia.

Al ser el delito de defraudación tributaria un delito especial, el cual debe ser tratado por expertos en materia penal tributaria, tanto en la fiscalía, defensa de la víctima y de los sospechosos, llama la atención la cantidad de noticias de delitos que ingresan y las que en verdad prosperan, es de preguntarse, los funcionarios de la administración tributaria no están realizando un verdadero filtro y envían información a la fiscalía a concepto de un delito penal o en el transcurso de la investigación no proporcionan la información relevante que se necesita para poder acusar al contribuyente como autor del delito de defraudación tributaria.

Al respecto el Dr. Adrián Bonilla nos mencionó que:

El servicio de rentas internas debe manejar su propio equipo de investigación interna, que realice una investigación previa que luego sea denunciada en Fiscalía y que esta investigación previa lleve a dar con los grandes evasores tributarios. Y luego aportar con toda esta prueba, debe tener un equipo de investigadores técnicos que logren detectar este tipo de evasiones tributarias. Ya luego, al sujeto activo, las garantías que se les deben establecer son las propias que cualquier otra persona procesada penalmente, cualquier otro justiciable, es decir, las garantías del debido proceso.¹¹¹

Las instituciones que se encuentran encargadas de la investigación, acusación, impulso y juzgamiento deben tener personal especializado, a fin de que se obtenga un resultado justo para las partes, la administración tributaria como denunciante y acusadora particular, tiene la obligación de presentar elementos suficientes para que se inicie la investigación, la titular de la acción penal al final del proceso debe actuar de forma objetiva y emitir acusación o abstenerse de hacerlo, en base a los recaudos procesales presentados en la investigación y de ser el caso en el proceso penal, por último los juzgadores dar la respuesta justa a los justiciables mediante las sentencia, pues a través de ella hablan los jueces.

¹¹¹ Adrián Bonilla, entrevistado por el autor, 16 de junio del 2024. Para leer la entrevista completa ver anexo 3.

Capítulo tercero

Procedimiento penal de delitos tributarios

Es importante fortalecer la investigación fiscal en relación a los delitos tributarios, las fiscalías especializadas deben estar conformadas por personal especializado en la materia y con ello garantizar una investigación objetiva, no obstante, el fiscal acusará en caso de existir elementos de cargo, en caso de existir el mínimo de duda, se deberá archivar dichas denuncias, para ello se hace necesario una investigación de forma objetiva y al final resolver conforme a los elementos de convicción que se han presentado en el transcurso del proceso.

Nuestro sistema penal ecuatoriano es oral, es decir todo se resolverá en audiencia, cumpliendo los principios de inmediación y oralidad, los delitos de defraudación tributaria al encontrarse en el capítulo de los delitos contra el régimen de desarrollo en el Código Orgánico Integral Penal, no son de aquellos que pueden ser juzgados en ausencia, obligatoriamente las partes deben estar presentes en todo momento, sobre todo en las audiencias en que la normativa penal exigen.

El procedimiento en los delitos tributarios no se aleja del proceder investigativo de los delitos comunes, simplemente se debe realizar con técnica especializada de investigación, la Fiscalía y la defensa del investigado utilizarán como medio de tutela, auditorias forenses son de aquellas que pueden utilizar y ayudar al entendimiento de lo que se justificará más adelante; la investigación sirven para que las partes puedan aportar elementos de cargo y de descargo, pero más allá de ello es que en el transcurso del procedimiento se hará conocer a la parte investigada cada una de las diligencias y de alguna manera se logre disuadir que en el futuro no se vuelva a cometer un delito de defraudación tributaria.

Las partes que se presentan en el procedimiento inicial de un proceso penal son el sujeto activo y el sujeto pasivo, el primero es identificado como el contribuyente o sospechoso del cometimiento del delito, finalmente como sujeto pasivo o víctima directa tenemos al Estado, para García “la relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de

una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”.¹¹²

La administración tributaria en su facultad determinadora genera el documento que puede ser usado como el elemento principal para dar inicio a una investigación por medio de la denuncia, pues la persecución penal ha generado que los contribuyentes sientan el riesgo de tener encima un proceso penal, además trata de que todos los que tienen el deber jurídico de pagar impuestos lo hagan, si no hacen, el Estado aplica su poder punitivo mediante las instituciones encargadas de la acusación, a decir de Sanabria:

Un acto ilícito es aquel que contraviene el Derecho en su conjunto, lo ilícito es considerado generalmente como sinónimo de “ilegal”, sin embargo, lo “ilegal” es contrario a “la Ley”, mientras que la contrariedad en lo “ilícito” aunque con una etimología similar se asume con un significado antijurídico haciendo referencia al Derecho en su conjunto, lo que abarca no solo sus leyes sino, también los principios fundamentales y normatividad en general.¹¹³

Del mismo modo al definir sobre el ilícito tributario recurrimos a lo que señala el profesor Bidart Campos, quien define que es “la naturaleza penal del ilícito tributario y se reafirma en la consideración de que la infracción tributaria lesiona o infringe el derecho, el orden jurídico, el deber ético de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado”¹¹⁴, sin dejar de lado que el respeto al debido proceso como una garantía fundamental en el proceso penal y que se refiere a que en “todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso”¹¹⁵.

En ese mismo sentido nos menciona Roberto Gargarella cuando se refiere a las personas investigadas en los delitos:

Gracias a su peculiar posición institucional ellos se encuentran situados fuera del escenario principal de las disputas políticas, y obligados a escuchar a aquellos que han sido afectados a resultas de aquéllas. Es a la justicia donde se dirigen, en efecto, todos aquellos que han sido desatendidos o maltratados institucionalmente, por lo que los tribunales pueden convertirse en un excelente medio para dotar de mayor imparcialidad a las decisiones colectivas.¹¹⁶

¹¹² Oscar García Canceco, *Derecho Tributario* (La Paz: Universidad Mayor de San Andrés, 2003), 74.

¹¹³ Rubén Sanabria Ortiz, *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios* (Lima: Grafica Horizonte, 1999), 376.

¹¹⁴ Germán Bidart Campos, *Manual de Derecho constitucional* (Buenos Aires: Ediar, 1972), 317.

¹¹⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 76.

¹¹⁶ Roberto Gargarella, *Teoría y Crítica del Derecho Constitucional* (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010), 146.

La Justicia se busca con el respeto a los derechos constitucionales, el sujeto activo a todas luces se encuentra en desventaja, por un lado tiene en su contra a la administración tributaria, a la fiscalía como la titular de la acción penal, en fin tiene a todas las instituciones del estado que de una u otra forma participan en el proceso penal, en cambio el contribuyente solo tiene a la Defensoría Pública en el mejor de los casos.

1. Fase de investigación previa en la defraudación tributaria

A fin de tener conocimiento del inicio de las investigaciones por el delito de defraudación tributaria, anotamos que la Administración Tributaria se encuentra dividido en dos; Servicio de Rentas Internas y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. También tenemos la administración tributaria seccional y es aquella que se refiere al ámbito provincial y municipal y por último tenemos la administración tributaria de excepción en donde se refiere aquellas instituciones que sin ser las que se acaba de señalar, la ley le concede la gestión tributaria, es decir se encarga de la recaudación y cobro de los tributos.

Dentro del presente trabajo se ha definido lo que es el delito de defraudación tributaria, no obstante, el procedimiento para que la fiscalía llegue a tener conocimiento de una denuncia es el mismo, pues ya sea el Servicio de Rentas Internas, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, las Prefecturas, los Gad Municipales y cualquier institución que la ley le faculto el cobro y recaudación de tributos debe enviar la denuncia por escrito y anexar los informes justificativos con los cuales se determine la presunta existencia del delito de defraudación tributaria.

De acuerdo a la información remitida por la fiscalía en relación a la estadística de las NDDs en la fecha y ámbito geográfico que se tiene señalado, no se aprecia que exista una diferencia de cada una de las administraciones tributarias, pues la información se halla de forma general y se tiene el dato del delito de defraudación tributaria en su totalidad, no obstante, el procedimiento en la vía penal es el mismo para todas las administraciones, la única diferencia sería los elementos normativos dentro de la tipicidad objetiva del tipo.

Si la denuncia es por escrito, se la debe ingresar y adjuntar todos los anexos que con ella llegue, dentro de la investigación de un delito de defraudación tributaria el informe que remite la administración tributaria podría constituirse como una evidencia la cual posteriormente será anunciada y utilizada como prueba en la audiencia de juicio, además se hace necesario que el funcionario rinda testimonio ante el tribunal de garantías

penales y responda al interrogatorio y conainterrogatorio de las partes, pues esto garantizaría el cumplimiento del principio de contradicción de la prueba.

La denuncia es el medio de información que tiene el fiscal a fin de dar inicio a una investigación, como se indicó esta puede ser verbal o escrita, “la persona que llegue a conocer que se ha cometido un delito de ejercicio público de la acción, podrá presentar su denuncia ante la Fiscalía”¹¹⁷ el rol de la fiscalía en éste primer momento es verificar si la noticia del delito es de aquellas que la normativa le considera como reservada, de ser así deberá ocultar los datos de la víctima y de los sospechosos, no obstante el delito de defraudación tributaria no está dentro de las conductas penalmente relevante como reservadas.

Toda persona tiene el deber de denunciar cuando conoce de un posible hecho punible, la fiscalía puede llegar a conocer un delito de defraudación tributaria de la siguiente manera; primero “la o el servidor público que, en el ejercicio de sus funciones, conozca de la comisión de un presunto delito”¹¹⁸ debe denunciar, en el caso de los delitos de defraudación tributaria, los encargados de hacerlo son los funcionarios de la administración tributaria, pues ellos al momento de realizar todas las diligencias administrativas observarán que ha existido una actuación dolosa por parte del contribuyente, momento en el cual deberá elaborar la denuncia.

Entre los denunciante puede ser incluso unos de los empleados o funcionarios de las empresas donde se ha cometido la infracción penal, pero son hechos muy raros, sin embargo, están dentro de los actos posibles para iniciar una investigación; una vez que se tiene conocimiento de la denuncia, inmediatamente se ordena reconocerla ante el fiscal, si bien este acto procesal no tiene una importancia relevante, puede ser en el caso que el juez declare la denuncia como maliciosa o temeraria.

En los delitos de defraudación tributaria, la administración presenta la denuncia de forma escrita firmada por el funcionario público responsable, debe adjuntar cierta documentación con la que se justifica los hechos fácticos, jurídicos y los elementos probatorios que por el momento solo son indicios y que en el mejor de los casos pueden llegar a ser evidencia y finalmente prueba.

Para Vaca Andrade estos indicios son:

Tanto los objetos sobre los que recae la infracción o que son producto de ella, como también los objetos que están directamente vinculados con la conducta delictiva deben

¹¹⁷ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 421.

¹¹⁸ *Ibíd.*, art. 422., n. 1.

ser protegidos y resguardados pues ellos tienen especial importancia dentro del proceso penal y en un momento determinado pueden ser preponderantes como medio para descubrir la verdad.¹¹⁹

En base a esta información se da inicio a la investigación previa y de acuerdo a los elementos aportados por la administración, es decir indicios que ayuden a la determinación de la existencia de una responsabilidad penal, se realiza todas las diligencias no obstante, un indicio “es un hecho conocido del cual se induce otro hecho desconocido, mediante un argumento probatorio que de aquel se obtiene en virtud de una operación lógica-crítica basada en normas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos”.¹²⁰

Los indicios con los que partimos la investigación, es la resolución emitida por la administración tributaria y con esta información se abre la fase de investigación en donde como primer elemento, la fiscalía en su rol de titular de la investigación penal ordena notificar a las partes con la apertura de la misma e indicándole que deberá ejercer su derecho a la defensa “como uno de los derechos fundamentales reconocidos por la constitución y los tratados internacionales, cuyo desarrollo y aplicación implica el ejercicio de la defensa de los derechos de las personas inmiscuidas en un proceso judicial, denominados estos como partes procesales”.¹²¹

El Dr. Claudio Galarza menciona que los documentos que se presenta en la denuncia son los “temas de declaraciones, copias certificadas de facturas, el informe de presunción penal como tal, el acto administrativo sea tributario, sancionador, resolutivo, etc. Entonces estos son los elementos con los cuales la administración tributaria SRI construye la denuncia para presentarle ante la fiscalía”.¹²²

No obstante se debe resaltar la obligación de señalar casillero judicial, en caso de no tener un abogado particular, se le asigna un abogado de la defensoría pública, esta diligencia es fundamental porque con ello se garantiza el debido proceso y adicional va de la mano con el derecho a la defensa, la doctora Patricia Guaicha estableció que “en el sentido más amplio, el derecho a la defensa tiene fundamentos constitucionales que permiten garantizar la seguridad jurídica de los involucrados, amalgamado con las

¹¹⁹ Ricardo Vaca Andrade, *Manual de derecho procesal penal* (Quito: Corporación de estudios y publicaciones, 2001), 10.

¹²⁰ Víctor De Zavalía, *Teoría General de la Prueba Judicial* (Buenos Aires: Dellepiane, 1976), 601.

¹²¹ Oscar Cruz Barney, *Defensa a la defensa y abogacía en México* (México: UNAM, 2015), 27.

¹²² Claudio Renato Galarza, entrevistado por el autor, 31 de mayo del 2024. Para leer la entrevista completa ver anexo 2.

garantías básicas del debido proceso, y que se cumplan procesalmente, todos los requisitos previamente establecidos en la norma”.¹²³

Se realizan las primeras diligencias, consisten básicamente en las versiones de las partes procesales, pues el estado no debe usar el poder punitivo en contra de la sanción sino que debe usarlo en buscar la verdad, Zaffaroni menciona que “la función del derecho penal no consiste en legitimar ni deslegitimar el *ius puniendi* estatal, sino contenerlo y reducirlo, elemento indispensable para que el estado de derecho subsista y no sea reemplazado brutalmente por un estado totalitario”.¹²⁴

La importancia de las versiones son precisamente que las partes se expresen ante el fiscal y se escuche lo que deben manifestar, primero se va a tener un criterio por parte de los denunciados quienes tratarán de justificar que lo manifestado en la denuncia son ciertos y que esos hechos sucedieron de forma directa por parte del sospechoso, así también se escuchará al investigado quién en el mismo sentido mencionará sobre la denuncia y se expresará en favor de su defensa.

De igual forma se designa un agente investigador del sistema especializado integral de investigación, medicina legal y ciencias forenses, quien tiene la facultad de realizar una concurrencia al lugar de los hechos, en los casos de delitos tributarios se hace necesaria una investigación integral, pues en algunas conductas se podría tener dos o más lugares de los hechos, debe también tomar entrevistas a los denunciados, testigos y demás personas que conozcan los hechos, se verifica los antecedentes en el sistema, en fin, toda la información posible que ayude a determinar si el hecho denunciado ha sido cometido por el sospechoso y si fue cometido como se encuentra detallado en la denuncia.

En muchos de los casos realizan entrevistas con personas que se abstienen de dar información personal por cuanto no desean estar involucrados en procesos penales o tienen miedo a represalias, por ello esa información debe ser contrastada con investigación de inteligencia e incluso utilizando técnicas especiales de investigación, sin que esto conlleve a violentar derechos de las personas investigadas, se debe dejar claro que por ninguna circunstancia el agente investigador debe tener contacto con el contribuyente, realizar este acto acarrearía una nulidad futura del proceso.

¹²³ Patricia Guaicha Rivera, *Aspectos Generales del Derecho a la Defensa* (Cuenca: Universidad de Cuenca, 2010), 39.

¹²⁴ Eugenio Raúl Zaffaroni, *Manual de Derecho Penal parte general* (Buenos Aires: Ediar, 2008), 407.

Otra diligencia indispensable es el reconocimiento del lugar de los hechos, con esta diligencia el fiscal determina el lugar donde se cometió la infracción penal de defraudación tributaria, se verifica la existencia del establecimiento, desde donde se presta un servicio o realiza sus actividades comerciales, pero además en los casos en donde se ha determinado actuaciones comerciales con empresas fantasmas.

Esta diligencia lo debe realizar un perito debidamente acreditado por el Consejo de la Judicatura, si bien es cierto el agente investigador también hace una concurrencia al lugar de los hechos, no es lo mismo que la pericia del reconocimiento del lugar de los hechos puesto que por medio de la actividad investigativa se demuestra parte de la materialidad de la infracción, al decir que no es lo mismo quiere decir que la fiscalía no puede justificar con el informe investigativo el lugar de los hechos, por cuanto como se indicó anteriormente el agente investigador no puede tener contacto con el contribuyente investigado, entonces la concurrencia solo fue realizada con información entregada por una de las partes, a diferencia que el reconocimiento del lugar de los hechos se encuentran las partes presentes y la información es refutada y contradecida en caso que no sea la correcta.

Dentro de la misma investigación también se dispone una auditoria tributaria a la documentación presentada por el denunciante, sin perjuicio que se podría también disponer una pericia contable, ya que con ellos se puede tener claro el nexo entre el hecho y el resultado pues “la prueba y los elementos de prueba deberán tener un nexo causal entre la infracción y la persona procesada, el fundamento tendrá que basarse en hechos reales introducidos o que puedan ser introducidos a través de un medio de prueba y nunca, en presunciones”.¹²⁵

La auditoría tributaria es una de las principales herramientas con las que se puede ir armando el caso relacionado con la materialidad de la infracción, pues a esta actividad se le “puede describir como controlar observaciones utilizando estándares objetivos. Dentro de este contexto, las actividades de negocios pueden considerarse como estándares, mientras que las declaraciones de impuestos son las observaciones. Los libros y registros y otros datos contables constituyen el vínculo entre el estándar y la observación”.¹²⁶

¹²⁵ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 455.

¹²⁶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Manual de Fiscalización – Refuerzo de La Función de Fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y El Caribe*, 2003, pág. 140. Recuperado a partir de https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2003_manual_de_fiscalizacion.pdf

La pericia contable tiene como principal objetivo, ayudar a la fiscalía a tomar una decisión a fin de poder realizar una formulación de cargos, este tipo de pericias se relacionan con la documentación presentada por parte de la administración tributaria y la misma debe ser contrastada con la información que entregue el contribuyente, con esta información el perito realiza un informe final sobre la situación real del estado contable, llegando a conclusiones de las operaciones de los sujetos pasivos de la administración tributaria, además sus conclusiones resaltan en lo posible sobre la existencia de dolo en el actuar y el monto del daño causado, así también puede concluir que no existe dolo y ningún daño causado al Estado.

En esta parte preprocesal se debe tener en consideración el análisis de los hechos denunciados, las pericias que se han realizado y servirán a la fiscalía para tenga la certeza sobre la existencia de un presunto delito de defraudación tributaria, se debe tomar en consideración que cuando el expediente este con todas las diligencias realizadas, se procede a correr traslado a las partes con cada una de las diligencias, los elementos de convicción solo alcanzaran su valor probatorio cuando se les presente en la etapa de juicio.

Así también la fase de investigación es fundamental porque se analiza si el hecho se encuentra o no prescrito, tomando en consideración que se debe considerar al delito de defraudación tributaria como un delito no continuado, puesto que por su naturaleza y característica de acuerdo a la teoría del delito, no cumple con ningún elemento para ser un delito continuado, si la fiscalía llega a determinar que el delito se encuentra prescrito el ejercicio de la acción penal deberá proceder al archivo motivando dentro de las reglas que a continuación se detalla:

Archivo.- Transcurridos los plazos señalados, de no contar con los elementos necesarios para formular cargos, la o el fiscal, en el plazo de diez días, solicitará el archivo del caso, sin perjuicio de solicitar su reapertura cuando aparezcan nuevos elementos siempre que no esté prescrita la acción.

La o el fiscal solicitará a la o al juzgador el archivo de la investigación cuando:

1. Excedido los plazos señalados para la investigación, no se ha obtenido elementos suficientes para la formulación de cargos.
2. El hecho investigado no constituye delito.
3. Existe algún obstáculo legal insubsanable para el inicio del proceso.
4. Las demás que establezcan las disposiciones de este Código.¹²⁷

Si bien es cierto existen cuatro presupuestos que pueden llevar a que una investigación sea archivada, en el caso de los delitos tributarios cuando se observe que el

¹²⁷ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 586.

hecho se encuentra prescrito, se deberá motivar el archivo en base a la existencia de un obstáculo legal insubsanable para el inicio de un proceso, pues es importante señalar que por ninguna circunstancia se podría formular cargos en una investigación donde el delito se encuentra prescrito.

No obstante, también en la fase de investigación se observa el cumplimiento de varios principios que se debe tener en cuenta, como el principio de inmediación, el cual consiste en la comparecencia de las partes procesales en la investigación, no se debe realizar ninguna diligencia sin que el sospechoso contribuyente no tenga conocimiento de lo que se está investigando, además debe participar de todas las diligencias y ser escuchado en el momento oportuno.

El principio de contradicción, si bien se perfecciona en el juicio puesto que es ahí el momento procesal de presentar las pruebas, también podemos decir que en la fase de investigación tienen derecho a oponerse a las diligencias periciales que se realizan, pedir que por parte de los peritos se realice una ampliación o aclaración e incluso se puede solicitar que se llame a rendir versión al perito a efecto de que por intermedio del fiscal se pueda realizar varias preguntas, relacionado exclusivamente a la diligencia ordenada y al informe.

Como regla general la fase de investigación es por su naturaleza reservada, ello no conlleva que a las partes procesales se les limite a obtener toda la información que necesiten, el principio de publicidad al ser un elemento rector del proceso penal, no es suficiente para que las actividades investigativas sean expuestas, las partes pueden incluso solicitar copias y la fiscalía tiene la obligación de entregarlas, pero bajo la advertencia de que esos documentos solo podrán ser utilizados con el fin de ejercer su derecho a la defensa, Montecé afirma que:

Bajo el principio de legalidad, el cumplimiento de la normativa señalada en cuanto al acceso a la información en la indagación previa, por parte tanto de la Fiscalía como de la defensa, garantiza los derechos y libertades individuales de los ciudadanos, a los que en la actualidad se le suma la protección de los datos personales de las personas implicadas en la investigación previa. Al existir estos excesos de poder, la Constitución de cada país, y a través del establecimiento del derecho penal encuentra su base en el principio de legalidad y establece delitos para poder perseguir a los presuntos infractores de la ley penal y de esta manera poder impedir el juzgamiento de una persona sin un debido proceso justo. Por lo expuesto, el principio de legalidad no permite que una persona sea procesada y sancionada en forma arbitraria por un delito.¹²⁸

¹²⁸ Salomón Alejandro Montecé Giler, “tratamiento del estado de derecho y principio de legalidad penal en la formación de juristas” (trabajo de investigación, 2019), 102, file:///C:/Users/FISCAL/Downloads/Dialnet-TratamientoDelEstadoDeDerechoYPrincipioDeLegalidad-7242003.pdf.

Las personas que se encuentran formando parte de la investigación tienen derecho a que su nombre sea protegido, ya que la fase de investigación al no ser un proceso penal, debe tener suma delicadeza con los elementos que se tiene, no en todos los casos se llega a una formulación de cargos, es por ello que cualquier información que repose en el expediente no puede ser difundida por ningún medio, en caso de que eso suceda pone en riesgo la investigación.

El tiempo de la investigación es diferente en relación al delito y para poder comprender en el delito de defraudación tributaria debemos ir a la pena de cada una de las veinte conductas que se encuentran en el art. 298 del Código Orgánico Integral Penal, es decir, las conductas que como sanción tienen hasta cinco años, el tiempo de la investigación será hasta de un año, en las conductas que son superior a los cinco años el tiempo de la investigación será hasta dos años, sin perjuicio que excepcionalmente el fiscal pueda considerar que el hecho denunciado no sea delito, ahí puede dar por terminado antes del tiempo señalado anteriormente.

Finalmente, en este momento la fiscalía en su rol de investigador debe solicitar al juez de garantías penales, se señale día y hora a fin de que se realice la respectiva audiencia de formulación de cargos. Este pedido lo realiza de acuerdo con lo señalado en el art. 595 del Código Orgánico Integral Penal que menciona:

Formulación de cargos.- La formulación de cargos contendrá:

1. La individualización de la persona procesada, incluyendo sus nombres y apellidos y el domicilio, en caso de conocerlo.
2. La relación circunstanciada de los hechos relevantes, así como la infracción o infracciones penales que se le imputen.
3. Los elementos y resultados de la investigación que sirven como fundamento jurídico para formular los cargos.

La solicitud de medidas cautelares y de protección, salidas alternativas al procedimiento o cualquier otro pedido que no afecte al debido proceso.¹²⁹

Una vez que el juez conoce de este pedido, dentro de las 24 horas debe señalar el día y hora a fin de que se lleve a cabo la audiencia de formulación de cargos en contra de los sospechosos, se deberá realizar la audiencia en los plazos previstos para tal, sin embargo, por lo general no se cumple estos plazos porque son muy cortos y la carga procesal en la mayoría de las judicaturas no permite atender aquello.

¹²⁹ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 595.

Para concluir es necesario resaltar la diferencia entre el inicio del proceso administrativo y el inicio de la investigación penal, el inicio del proceso administrativo se da por parte de la administración tributaria dentro de sus facultades legales y constitucionales en el momento que ha podido observar que un contribuyente ha realizado un acto que es prohibido por la ley en cambio la investigación penal se da inicio por medio de una denuncia presentado por la administración tributaria en la cual anexa la información correspondiente, a fin de recabar por medio de diligencias y pericias los elementos de convicción suficientes para proceder al archivo o formular cargos.

2. Instrucción fiscal y etapa de evaluación y preparatoria de juicio

Las partes procesales tienen la obligación de acudir a la audiencia de formulación de cargos, es decir la fiscalía, la defensa, quien no está obligado acudir es la víctima y el sospechoso, la finalidad de esta etapa es la de presentar ante el juez los elementos que hacen presumir la existencia material de la infracción y la responsabilidad de la persona procesada.

Es menester mencionar que casi en la totalidad de las investigaciones se inicia por el procedimiento ordinario, es decir son pocos los delitos de defraudación tributaria en donde se haya iniciado como flagrante, más aún si aquellas denuncias parten por lo general de un acto de determinación; con este antecedente la instrucción fiscal tendrá una duración máximo de 90 días y en caso de realizar una reformulación o vinculación el tiempo podrá ser de hasta 120 días, de ese número de días no podrá superarse.

La normativa se encuentra diseñada para un mejor manejo de la justicia y que las partes puedan tener una planificación en sus estrategias de defensa, en ese sentido podemos mencionar que la instrucción fiscal es la parte jurídica en donde se da inicio al proceso penal, se debe realizar las diligencias investigativas que no se han realizado en la fase de investigación, pues en muchas ocasiones es aquí el momento procesal en donde se demuestra que esos elementos de convicción que sirvieron para la formulación de cargos se han desvanecido.

El contribuyente debe ejercer su derecho a la defensa de forma técnica, de creer pertinente puede pedir realizar auditorías forenses a las pericias que crea necesario, las debe pedir de forma motivada y la fiscalía está en la obligación de atender, al final puede cambiar todo y la instrucción fiscal puede terminar con un dictamen abstentivo, tomando en consideración el respeto al derechos de las partes.

En la audiencia el rol de la fiscalía es la de presentar al juez todos los elementos de convicción con los que cuenta hasta ese momento, debe realizar la individualización de la persona o personas que serán procesadas, debe ser claro los datos que entregue como los nombres, apellidos, domicilio; también pedir al juzgador que deberá notificar el inicio de la instrucción fiscal por intermedio de su abogado patrocinador sea público o privado.

Debe presentar los elementos facticos de la investigación, es decir las circunstancias de los hechos, detallando día, lugar y hora; explicar el nexo fáctico con los indicios que se han obtenido como resultado de la investigación, es decir la denuncia, versiones, informe investigativo, reconocimiento del lugar de los hechos, pericias contables, etc.; finalmente presentar ese elemento jurídico al que adecua estos hechos, en

la presente investigación, debe resaltar de forma clara y precisa el art. 298 del Código Orgánico Integral Penal y uno de los veinte numerales.

Debemos tener en cuenta que por lo general quienes se encuentran como sospechosos son los representantes legales y los encargados de llevar la contabilidad o pertenecen al área financiera, es decir pueden ser propietarios, accionistas o administradores, además ahora se puede vincular a otras personas que participan de forma directa o indirecta en la comisión del delito de defraudación tributaria, a ellos se los ha identificado como colaboradores dentro de la actividad delictiva, al respecto la Dra. Pérez ha mencionado lo siguiente:

De todo ello se colige que la responsabilidad de los propietarios o administradores de una sociedad o empresa, es inherente a la existencia misma de la personalidad jurídica de la empresa; y que la protección de los bienes jurídicos, en el caso tributario, está por encima de cualquier figura legal que pretenda desvirtuar la responsabilidad de la empresa y de las personas naturales que la sostienen. Así lo sustenta también el SRI como lo hemos sostenido *ut supra*.¹³⁰

Todo procesado tiene derecho a la presunción de inocencia, es decir debe ser tratado como tal, en ningún momento procesal se le considera como culpable, debe tener garantizado el derecho a la defensa, lo que consiste que siempre estará representado por su abogado defensor público o privado, la fiscalía no puede realizar ninguna diligencia mientras el procesado no tenga conocimiento de las mismas, por ello debe contar con el tiempo adecuado para prepararse, deberá ser escuchado y cuando sea llamado a rendir su versión libre, voluntaria y sin juramento tiene que estar presente su abogado patrocinador.

Además al recibir información del procesado, tiene que ser considerada como su elemento de descargo, si tiene mayor peso sobre los elementos de cargo y solo al existir un mínimo de duda razonable, el fiscal deberá emitir el dictamen abstentivo. Catalina García Vizcaíno nos menciona que “para cada presunto infractor, el tribunal que juzgará ha de tener su competencia establecida previa, objetiva e imparcial por la ley. Ello no implica que la persona física del juzgador deba estar en ejercicio de su cargo antes de la comisión del hecho”¹³¹ sin perjuicio que adicionalmente ningún procesado puede ser juzgado por tribunales de excepción.

Las decisiones deben ser motivadas, es decir los tribunales deberán realizar una explicación de forma detallada sobre lo presentado en la audiencia de juzgamiento, realizar como los hechos se adecuan a la conducta penal de defraudación tributaria, es

¹³⁰ Maritza Pérez Valencia, *El Derecho Tributario Penal Ecuatoriano* (Quito: UASB, 2020), 181.

¹³¹ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario* (Buenos Aires: Depalma, 2000), 100.

decir la existencia del nexo causal entre el acto y el resultado, la materialidad de la infracción y la responsabilidad del procesado.

Concluido el plazo de la instrucción fiscal se debe considerar si los indicios de la investigación y la evidencia han fortalecido la instrucción fiscal y si son suficientes para poder presentar o no una acusación ante el juez de garantías penales; por ello existe dos posibilidades en este momento procesal. El primero es el escenario de que se emita un dictamen abstentivo y el segundo es que se solicite al juez se señale día y hora a fin de que se realice la audiencia de evaluación y preparatoria de juicio, donde el fiscal cumpliendo su rol acusará a los responsables del delito de defraudación tributaria.

En el primer caso, si el fiscal ha decidido emitir dictamen abstentivo, debe realizarlo por escrito, va explicar sobre el hecho factico, la evidencia obtenida y el elemento jurídico, sobre la evidencia obtenida se va a fundamentar en el dictamen una explicación de cada uno de ellos; con este dictamen realizado por escrito se notifica al juez de garantías penales a fin de que se corra traslado a las partes y se los notifique con el contenido.

El delito de defraudación tributaria es un delito que no supera los quince años, no puede ser elevado a consulta del fiscal provincial de oficio por parte del juez, para que esto suceda, la víctima debe haber presentado la acusación particular dentro de los plazos de la instrucción fiscal y cumplido con los requisitos formales que la normativa legal lo exige; de ser así y en caso que se pida que el dictamen se eleve a consulta, el juez está obligado a hacerlo, es decir debe enviar de forma inmediata a fin de que él o la fiscal provincial puedan confirmar o revocar dicho dictamen.

En caso de que el dictamen sea confirmado, volverá al juez penal y deberá emitir el auto de sobreseimiento definitivo, lo propio en el caso que se revoque el dictamen, en el mismo documento constará el nuevo fiscal que conocerá de la causa e ira acusar en la audiencia correspondiente, el fiscal delegado no tiene otra opción que acusar.

En el segundo caso, las partes procesales deberán acudir a la audiencia de sustentación de dictamen, la cual se lleva en dos momentos, al inicio se va a tratar primero si existe cuestiones de procedibilidad, prejudicialidad, competencia o procedimiento que puedan afectar la validez del proceso, una vez subsanado esta parte se continua con la audiencia.

Por lo general en los delitos de defraudación tributaria se ha indicado que existe prejudicialidad, al respecto la normativa legal menciona:

Prejudicialidad.- En los casos expresamente señalados por la Ley, si el ejercicio de la acción penal depende de cuestiones prejudiciales, cuya decisión compete exclusivamente al fuero civil, no podrá iniciarse el proceso penal antes de que exista auto o sentencia firme en la cuestión prejudicial.¹³²

No obstante, si bien la denuncia penal se desprende de los resultados de un acto administrativo, situación que corresponde resolver a la administración tributaria, sin embargo, los anexos que llegan como justificación en la denuncia son los que sirven para determinar sobre la posible conducta penal cometida por el contribuyente o colaborador, Kemelmajer nos menciona:

El fundamento o la razón de ser de la existencia de la prejudicialidad civil sobre la penal radica en que la trascendencia del elemento en juego (el que debe ser objeto de juzgamiento civil) es tal que, estando regulado por el derecho de fondo y no por el adjetivo, debe ser resuelto como cuestión principal y no incidental y para ello resulta conveniente la especialidad del órgano jurisdiccional naturalmente competente en la materia.¹³³

Romero señala:

Una cuestión prejudicial en el proceso penal es cuando la norma que describe un tipo delictivo, circunstancia eximente o modificativa de la responsabilidad penal, contiene elementos normativos regulados por otras ramas del Derecho que pueden constituir por si solos el objeto de un proceso no penal. La prejudicialidad presupone una conexión entre materias penales y otras materias pertenecientes a otras ramas jurídicas de carácter heterogéneo que necesariamente han de ser resueltas con carácter previo a la cuestión de la resolución penal.¹³⁴

Es necesario también resaltar que en el inciso final del art. 298 del Código Orgánico Penal, se menciona que a pesar de que el procesado haya cumplido con las obligaciones tributarias o con el pago de los impuestos debidos, aquel contribuyente será investigado, juzgado y sancionado; con ello, lo que se dice es que el acto de defraudar al estado se comete y debe ser sancionado; en conclusión no existe prejudicialidad en el delito de defraudación tributaria así se encuentre ventilándose por la vía contenciosa.

Una vez que se ha subsanado esta primera parte, el rol que le corresponde al fiscal es emitir su dictamen, en donde realizará una explicación de forma individual el grado de participación del procesado, realizará una ilustración comprensible sobre los hechos,

¹³² Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 414.

¹³³ Aída Kemelmajer de Carlucci, *Código Civil y leyes complementarias* (Buenos Aires: Astrea, 2015), 320.

¹³⁴ José María Romero Tejada, *Prejudicialidad penal. Incidencia en la actividad administrativa*, Cuadernos de derecho local 1, n.º 20 (2009): 153-159.

presentará todos los elementos de convicción que serán la prueba en el juicio, deberá explicar cada uno de ellos y por qué estos se relacionan con la conducta penal acusada, finalmente solicitará que se llame a juicio al o los procesados por el delito de defraudación tributaria como lo señala el art. 298 del COIP.

En esa misma audiencia se anunciará la prueba que será presentada en el juicio, y se volverá a tratar sobre las medidas cautelares, en caso de que la persona procesada ha cumplido con las señaladas en la audiencia de formulación de cargos no existe razón alguna para que se las cambie, lo contrario sucede en caso de que no haya cumplido, ahí existe la posibilidad que se pueda de forma motivada pedir el cambio a una más grave, puede ser la prisión preventiva.

El contribuyente en el mismo sentido presenta sus argumentos en base a los cuales menciona porque no se debe considerar la acusación del fiscal y más bien se debería dictar un sobreseimiento definitivo, sin embargo hace su anuncio de toda la prueba que hará valer en la posible audiencia de juicio, debe ser señalada de forma precisa e individualizada para que el juez envíe los anuncios probatorios al Tribunal de Garantías Penales, “en definitiva, la actividad jurisdiccional del juez de garantías penales, en la audiencia preparatoria de juicio, deviene y se correlaciona con el hecho, de que la certeza o no expresado por las partes, quedando para la etapa de juicio a través del resultado de la realización del contradictorio.”¹³⁵

Es necesario mencionar lo que nos indica el Código Orgánico Integral Penal en relación a la acusación fiscal:

Acusación fiscal.- La acusación fiscal deberá contener en forma clara y precisa:

1. La individualización concreta de la persona o personas acusadas y su grado de participación en la infracción.
2. La relación clara y sucinta de los hechos atribuidos de la infracción en un lenguaje comprensible.
3. Los elementos en los que se funda la acusación. Si son varios los acusados, la fundamentación deberá referirse individualmente a cada uno de ellos, describiendo los actos en los que participó en la infracción.
4. La expresión de los preceptos legales aplicables al hecho que acusa.
5. Anuncio de los medios de prueba con los que la o el fiscal sustentará su acusación en el juicio.
6. Si se ofrece rendir prueba de testigos o peritos, se presentará una lista individualizándolos.
7. La solicitud de aplicación de medidas cautelares o de protección no dictadas hasta el momento o su ratificación, revocación o sustitución de aquellas dispuestas con antelación.

¹³⁵ Wilmer Ruíz Carrero, *La investigación del delito* (Quito: Corporación de estudios y publicaciones, 2021), 418.

La acusación solo podrá referirse a hechos y personas incluidos en la formulación de cargos.¹³⁶

Se debe señalar que en esta audiencia se deja todo saneado e incluso los sujetos procesales en su momento pueden mencionar al juez que excluya prueba que no tenga sentido tratarle en juicio o a su vez que haya sido obtenida de forma ilegal y en contra de lo que se encuentra señalado en la ley.

Para Zaffaroni:

Es urgente desarraigar el temor referencial a la ley que está por debajo de la Constitución y del derecho internacional, para invertir racionalmente los términos: la ley intocable debe ser invariablemente la suprema (nacional e internacional). Solo eliminando las últimas consecuencias de este obstáculo se logrará una profunda constitucionalización e internacionalización del derecho en general, en particular del derecho penal.¹³⁷

También se puede llegar acuerdos probatorios, pero en el delito de defraudación tributaria no se ha observado este tipo de pronunciamientos de las partes, no obstante Arroyo menciona que “los elementos esenciales que la componen la defensa son: a) derecho a acudir a los tribunales tanto en calidad de demandado como demandante, incluyendo tener conocimiento del contenido de la imputación, así como realizar la promoción pruebas, oponerse a las pruebas contrarias, entre otras”.¹³⁸

Cabe resaltar, en caso de que exista acusación fiscal y el juez decide acoger el pedido de la defensa del procesado, el auto de sobreseimiento definitivo puede ser apelado por la fiscalía y por parte de la víctima, para que sea conocido por la sala penal de la corte provincial de la jurisdicción donde se trató la audiencia de sustentación de dictamen, solo en este caso se podría apelar una decisión de esta naturaleza.

Finalmente, el juez al momento de resolver dicta auto de llamamiento a juicio al procesado, debe disponer que se envíe el acta de la audiencia y los anuncios probatorios al tribunal de garantías penales a fin de que se inicie el juicio, en donde por primera vez las partes llegan a tener un equilibrio, pues existe una igualdad de armas y se podrá contradecir las pruebas tanto de una parte como de la otra, pero sobre todo interrogar y conainterrogar a los testigos que presente la fiscalía, la víctima y el procesado

¹³⁶ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 603.

¹³⁷ Eugenio Raúl Zaffaroni, Derecho, “*Derecho penal humano y poder financiero*” (Conferencias de Guatemala Vemanso, 2017), 74. http://www.matiabailone.com/dip/Zaffaroni_Derecho_Penal_Humano_Poder_Financiero_Rosario_2017.pdf.

¹³⁸ Néstor Arroyo, *Debido proceso y motivación de las decisiones en el proceso penal dominicano* (Ciudad de México: Revista de la Facultad de Derecho de México, 2020), 77.

contribuyente, así lo indica el numeral 5 e inciso final del art. 604 del Código orgánico Integral Penal:

Concluidas las intervenciones de los sujetos procesales la o el juzgador comunicará motivadamente de manera verbal a los presentes su resolución que se considerará notificada en el mismo acto. Se conservará la grabación de las actuaciones y exposiciones realizadas en la audiencia. El secretario elaborará, bajo su responsabilidad y su firma, el extracto de la audiencia, que recogerá la identidad de los comparecientes, los procedimientos especiales alternativos del proceso ordinario que se ha aplicado, las alegaciones, los incidentes y la resolución de la o el juzgador.¹³⁹

3. Etapa de juicio

El juicio es la etapa procesal en la que las partes procesales deben presentar sus alegatos de apertura, la prueba y finalmente emitirán sus alegatos de clausura, estas actuaciones procesales se los realiza a fin de que cada una de las partes trate de justificar su teorías del caso, en primer lugar la fiscalía indica que demostrará la materialidad de la infracción, la víctima en el mismo sentido, buscando una sanción y el acusado que en el caso del delito de defraudación tributaria es el contribuyente busca que se confirme su estado de inocencia.

Esta etapa se caracteriza por resaltar principalmente los principios de oralidad, inmediación, publicidad, continuidad, contradicción, entre otros; al referirnos al principio de oralidad decimos que todas las actuaciones de las partes procesales lo realizaran de forma verbal en toda la audiencia de juicio desde el inicio hasta el final; el principio de inmediación está relacionado a la obligatoriedad de las partes procesales de acudir a la audiencia el día y hora señalado, nadie puede ser juzgado en ausencia sino en los casos excepcionales, para Chiovenda el principio de inmediación “no está solo estrechamente unido al de oralidad, en cuanto a que sólo en el proceso oral puede ser plena y eficaz aplicando, sino que verdaderamente constituye la esencia del proceso oral”.¹⁴⁰

El principio de publicidad se refiere a que las audiencias sean públicas, es decir cualquier persona puede acudir sin necesidad de ser parte procesal, excepto aquellas que expresamente son reservadas, en el caso de los delitos de defraudación tributaria no son de aquellas que estén en el grupo de tipos penales reservados y finalmente el principio de contradicción es básicamente en donde las partes tienen el derecho a conocer con anterioridad las pruebas anunciadas, en audiencia poder contradecirlas y así también su réplica sea escuchada por el juzgador.

¹³⁹ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 604, inciso final.

¹⁴⁰ Giuseppe Chiovenda, *Principios del derecho procesal civil* (Madrid: Reus S.A, 1922), 174.

Patiño al referirse al principio de contradicción indica que:

El aforismo *actus trium personarum*, expresa con claridad la existencia de un proceso, que solo puede darse entre dos sujetos que actúan en contradicción ante la presencia del tercero imparcial. Este principio tiene como antecedente el mandato constitucional del debido proceso que incluye todas las garantías del derecho a la defensa.¹⁴¹

El juicio es la audiencia oral, está conformada por tres jueces, el ponente es quien dirige la misma, esta audiencia es continua pero por casos excepcionales se puede suspender, se ha visto que por lo general no se instala en el primer señalamiento ya que las partes siempre buscan diferir o dilatar el mayor tiempo posible, no obstante dentro del curso de la audiencia se puede realizar recesos para que las partes actualicen sus conocimientos o a su vez realimenten los conocimientos a sus testigos.

El juez ponente pedirá que por secretaría se certifique si se encuentran presentes las partes procesales necesarias para que se realice la audiencia, en caso de no estar la fiscalía o el acusado no se puede instalar ya que en el delito de defraudación tributaria es una conducta penal de los cuales el acusado no puede ser juzgado en ausencia; en caso que no asista de forma injustificada, el tribunal penal dispone que se lo haga comparecer con la ayuda de la fuerza pública, al respecto Richard Villagómez menciona que:

El sujeto indispensable para la existencia de la relación jurídica proveniente de una discusión penal el acusado, pues sin él la acción penal, se detiene o cuando éste fallece se extingue. Así, el procesado protagonista, por ser en contra de quien se ejerce el *ius punendi* mediante el proceso penal, que exige la concreción del principio de legalidad en su faceta sustantiva para establecer el *nulla poena sine lege praescripta* y en la faceta adjetiva para asegurar ser juzgado conforme el trámite propio de cada procedimiento.¹⁴²

Si no comparece la fiscalía se declarará fallida a sus costas y además deberá oficiar a la judicatura, si la víctima no acude y ha presentado acusación particular, los jueces declararan el abandono de la acusación, sin embargo su presencia no es obligatorio, puede asistir, dejar de comparecer en el proceso cuando la víctima así lo considere necesario, pero en caso que asista deberá estar junto a la fiscalía, al final de la audiencia también pedirá que se dicte una resolución conforme la pretensión inicial presentado en la denuncia.

¹⁴¹ Rodrigo Patiño Ledesma, *Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario* (Quito: Grupo Editorial ONI, 2022), 235.

¹⁴² Richard Villagómez Cabezas, *Régimen general de los recursos en el código orgánico integral penal* (Quito: Editorial Ana Lucía Ponce, 2023), 110.

El rol de la fiscalía en esta etapa del proceso penal es la de representar al Estado y a la víctima, presentar la prueba, interrogar y contrainterrogar a los testigos y peritos, finalmente deberá acusar o abstenerse de acusar el momento de los alegatos finales.

Una vez que se ha verificado que las partes están presentes, el juez ponente instala la audiencia de juicio y se inicia con los alegatos de apertura, en primer lugar, inicia la fiscalía, luego la víctima y finalmente el acusado; la teoría del caso es fundamental pues debe estar bien constituida, primero explicar de forma clara y precisa la relación fáctica señalando el día, la hora, la fecha, el lugar y los hechos cronológicos de lo sucedido, al referirnos al delito de defraudación tributaria, debe indicarse de forma clara la fecha de la declaración si lo realizó o la fecha que debía realizarlo y no hizo.

Para Adriana Villegas Arango al referirse a la teoría del caso o alegato inicial nos menciona que:

Deberá contener una relación fáctica ordenada cronológicamente – si es posible- de tal forma, que describa de la mejor manera posible, todo lo sucedido y que tenga relevancia jurídica para el juzgamiento del caso. Adicionalmente, se deberá relacionar el soporte probatorio, con que cuenta la Fiscalía, para demostrar al juez más allá de duda razonable, la responsabilidad penal del acusado. Por último, la correspondiente adecuación típica de la conducta y la solicitud a futuro de la imposición de una sentencia condenatoria.¹⁴³

Debe indicar la prueba de forma general con la que va a sustentar el hecho fáctico y por medio de ello romper el estado de inocencia del acusado y fuera de toda duda razonable se dicte sentencia condenatoria, los argumentos probatorios debe adecuarse a una conducta penal, en este momento es cuando la fiscalía y la víctima indiquen de forma precisa uno de los veinte numerales del artículo 298 del código orgánico integral penal, pues las penas están divididos en grupos, no obstante Wilmer Ruíz menciona que:

La teoría del caso en las diversas fases y etapas que conforman el procedimiento penal ordinario, es de gran importancia para estructurar y definir un caso penalmente relevante, ya que es la ruta que conforma la elaboración de un análisis estratégico del proceso, conociendo los hechos, investigando, buscando recabando información, ordenando, sustentando, descartando, analizando, interpretando el caso, para así presentarlo y exponerlo al tribunal de juicio, donde persuadirá con su oratoria enlazando los elementos fácticos, jurídicos y probatorios del caso, en su favor.¹⁴⁴

¹⁴³ Adriana Villegas Arango, *El juicio oral en el proceso penal acusatorio* (Colombia: Galería Gráfica Compañía de Impresión S.A., 2008), 40.

¹⁴⁴ Wilmer Ruíz Carrero, *La investigación del delito* (Quito: Corporación de estudios y publicaciones, 2021), 419.

El alegato de la defensa del acusado puede ser en el mismo sentido, deja a la fiscalía como titular de la acción penal que demuestre lo que ha mencionado en su exposición inicial, inmediatamente que las partes procesales han realizado la exposición sobre su teoría del caso, el tribunal penal da inicio a la fase probatoria. Inicia la fiscalía con su prueba, luego la víctima y finalmente el procesado, las pruebas deben ser puestas a consideración de las partes a fin de que la puedan contradecir.

Lino nos menciona que la prueba penal es “como el conjunto de actos procesales, cumplidos con el auxilio de los medios previstos o implícitamente autorizados por la ley, y encaminados a generar la convicción judicial acerca de la existencia o inexistencia, la veracidad o la falsedad, de los hechos sobre los cuales versa la imputación”.¹⁴⁵

Sin embargo, existe lo relacionado a la prueba indiciaria y para ello se hace necesario mencionar lo que nos indica Ana María Neira:

La exclusión de la prueba indiciaria, en los términos indicados por el precepto, no parece adecuada. La prueba por indicios no es más que un razonamiento lógico deductivo que, de la prueba plena y directa sobre ciertos hechos (hechos indicio), permite deducir o afirmar con cierto nivel de certeza la existencia de otro hecho (hecho consecuencia o hecho presunto). Pues bien, cuando este razonamiento lógico-deductivo se basa en hechos indicios suficientemente sólidos y absolutamente contrastados, así como en un nexo lógico y racional que conduce de forma natural del hecho indicio al hecho presunto, las garantías probatorias que ofrece este método son adecuadas. Por eso, en general, la prueba indiciaria debe admitirse en el proceso penal.¹⁴⁶

Se iniciará presentando la prueba testimonial, es decir, se llama uno a uno los testigos que fueron anunciados en la audiencia correspondiente, por lo general siempre rinde su testimonio primero la víctima, en el caso del delito de defraudación tributaria será el representante de la administración tributaria, realiza la explicación de los hechos denunciados y que posteriormente fueron acusados, indicara de forma clara y con un lenguaje entendible señalando el día, hora, fecha y lugar en donde se cometió la infracción penal.

La prueba que las partes procesales presenten puede ser de tipo testimonial, documental o pericial. En este contexto, el orden jurídico regula la función de los órganos aplicadores de justicia (tribunales, autoridades administrativas, entre otros), quienes, en el ejercicio de sus facultades, determinan si un caso concreto se ajusta al tipo penal

¹⁴⁵ Lino Enrique Palacio, *La prueba en el proceso penal* (Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 2011), 12.

¹⁴⁶ Ana María Neira, *Derecho Procesal Penal: aspectos probatorios* (Quito: Tribu Soluciones Integrales, 2022), 24.

definido en la norma. Como resultado, llevan a cabo un acto mediante el cual actualizan las consecuencias previstas en la ley y finalmente dictan una sentencia que debe estar debidamente motivada.

Para Hernández:

La prueba en el proceso penal nunca funciona sobre la base de certezas sino sólo con grados más o menos altos de plausibilidad, como lo muestra especialmente el rol prominente que en la prueba penal le corresponde a la llamada “prueba indiciaria”, esto es, a las inferencias realizadas a partir de hechos conocidos, probados mediante “prueba directa.”¹⁴⁷

Nuestra constitución actual prevé varias prohibiciones relacionado con la obtención de las pruebas, es así que aquellos elementos de convicción que se ha obtenido por medio de la fuerza, coacción, tortura o cualquier otra actividad que violente los derechos constitucionales de las personas, no pueden ser admitidas por los jueces y tribunales; los abogados de las partes e incluso la fiscalía debe objetar las mismas, como regla general esos elementos de convicción no tienen validez y la prueba no tiene ningún valor en el juicio.

Existe lo que conocemos como la recta razón, consiste en el estado o forma de valorar una prueba dentro de la sana crítica que tienen los órganos jurisdiccionales, ya que los jueces y tribunales penales deben valorar la prueba, pero primero deben pasar por el filtro de si debe ser admitida o no, si fue obtenida por medios legalmente autorizados o si tal vez fueron obtenidos de manera ilegítima, más sin embargo se debe realizar una verificación hasta comprobar si todos los elementos de convicción y/o pruebas tienen relación con lo que se está procesando.

Hay tipos fundamentales de forma general de valorar la prueba, no toda la prueba que se presenta sirve al momento de motivar una decisión, ahí es donde el juez aplica su sana crítica, además puede aquella prueba ser incongruente ya que se ha dejado pasar y obligatoriamente se debe tratar en la audiencia, pero al final no tiene ninguna relación con el proceso, en conclusión lo presentado por las partes no debe ser analizado de forma global y en conjunto, ya que hacerlo deja en una decisión confusa puesto que se vuelve muy amplio y no va a tener coordinación entre una y la otra, es decir debe ser valorado de forma individual.

¹⁴⁷ Héctor Hernández Basualto, “El problema de la ‘causalidad general’ en el derecho penal chileno”, *Política Criminal: Revista Electrónica Semestral de Políticas Públicas en Materias Penales* 1, n.º 1 (2006): 1-33.

Es así que en la audiencia de juicio primero se da paso a los testigos, aquellos que rendirán su testimonio, lo harán con juramento ante los jueces del tribunal penal y posterior relatan lo que conocen, deben necesariamente seguir el hilo de lo investigado, pues no deben emitir criterios subjetivos o alejarse de lo que se está tratando en el juicio, no es válido que emitan comentarios o a su vez que indiquen temas referenciales, un testigo con estas características no ayuda a ninguna de las partes pues al momento de resolver los jueces no lo valoraran.

Inmediatamente luego que ha rendido el testimonio el testigo de la fiscalía y de la víctima se procede a interrogar y contrainterrogar; es decir se realizarán preguntas en las cuales acreditarán a su testigo, se obtendrá información ordenada como por ejemplo; donde trabaja, que función cumple. Por lo general, en el delito de defraudación tributaria el primer testigo siempre será la víctima o funcionario de la administración tributaria quién entregará toda la información del cometimiento del delito por parte del contribuyente.

En base al principio de contradicción por parte de la defensa del acusado se realizará el contrainterrogatorio, se realizará preguntas que incluso pueden ser cerradas, no se debe realizar preguntas capciosas en donde se dirige a sorprender la inteligencia y la razón, alucinando a aquella con falsas apariencias de verdad, oscureciendo el interrogatorio y contrainterrogatorio con falsas deducciones, es decir el adjetivo capcioso se aplica a los discursos, razonamientos, cuestiones y cosas semejante.

De esta manera rinden testimonio todos los testigos, las mismas reglas son para todas las partes es decir los testigos anunciados por una de las partes pueden ser contrainterrogados por las otras partes procesales y viceversa; finalmente los testigos al rendir su testimonio se proceden a retirar y solo cuando todos han declarado, el tribunal de garantías penales da por terminado la presentación de la prueba testimonial y pasa a los peritos.

Los peritos son los testigos fundamentales en un proceso penal, ellos en el mismo sentido que los testigos rinden juramento, pero su testimonio solo versa en el informe que realizó, deberá indicar que autoridad le designó y si fue notificado, dos elementos únicos que se debe justificar para que el informe tengan legitimidad, así lo señala el código orgánico integral penal en su parte pertinente que menciona que debe “desempeñar su

función de manera obligatoria, para lo cual la o el perito será designado y notificado con el cargo”.¹⁴⁸

El perito es el profesional en determinada materia, es el especialista que ayuda a entender mediante sus conocimientos lo que para los fiscales, jueces y abogados defensores se hace difícil, además con sus informes guían al camino que lleve finalmente a una decisión, sea condenatoria o ratificatoria de inocencia, Pedro López nos indica que “el término derivado del *Latín peritus*, significa, sabio, experimentado, hábil, práctico en una ciencia o arte, son oficialmente peritos los expertos en una materia que no tienen interés en el proceso”.¹⁴⁹

El perito interviene en el proceso como un experto que contribuye con conocimientos técnicos, científicos, artísticos o prácticos, con el propósito de proporcionar al juez herramientas adicionales para valorar los hechos objeto de debate, los cuales han sido previamente demostrados mediante otros medios probatorios.¹⁵⁰ En ese mismo sentido, Guillermo Cabanellas también nos señala que el perito es:

Especialista, conocedor, práctico, o versado en una ciencia, arte u oficio; quién posee título estatal de haber hecho determinados estudios o de poseer experiencia en una rama del conocimiento o en una actividad cualquiera; la academia agrega, para definir al perito judicial, al que interviene en el procedimiento civil, penal o de otra jurisdicción, como la persona “que poseyendo especiales conocimientos teóricos o prácticos, informa bajo juramento, al juzgador sobre puntos litigiosos en cuanto se relacionan con su especial saber o experiencia.”¹⁵¹

En los delitos de defraudación tributaria se había indicado que existen pericias que son fundamentales, entre ellas las pericias contables y las auditorías forenses, informes que van a determinar claramente si existió defraudación al Estado, es decir se probaría la materialidad de la infracción, también en los informes se va a concluir las personas responsables, sea personas naturales o jurídicas, es por esto que la imparcialidad, el profesionalismo, la experiencia del perito es fundamental, ya que la acusación fiscal en gran parte se decide en base a los informes que son puestos como prueba en el juicio.

En el mismo sentido al inicio del interrogatorio y conainterrogatorio se debe acreditar al testigo, como se dijo anteriormente, el perito debe haber sido designado por

¹⁴⁸ Ecuador, *Código Orgánico Integral Penal*, art. 511, num. 2.

¹⁴⁹ Pedro López, *Investigación Criminal y Criminalística* (Bogotá: Temis, 2000), 299.

¹⁵⁰ Agustín Pérez Cruz., *Manual de derecho procesal ecuatoriano* (Bogotá: Tirant lo Blanch, 2024), 273.

¹⁵¹ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico Elemental* (Buenos Aires: Heliasta, 2000), 303.

el fiscal, no tiene validez presentar peritos designados por las partes procesales y que obviamente no se tiene la certeza de la veracidad de aquel informe, lo que si puede hacer las partes es que en el momento de la investigación cuando se ha corrido traslado aquel informe se pida ampliación y aclaración e incluso se puede pedir una nueva pericia.

Cuando el perito termina de explicar las actividades que realizó, el contenido del informe y las conclusiones a las que llegó, es ahí el momento de interrogar y contrainterrogar por medio de las partes procesales, luego los jueces pueden pedir algún tipo de aclaración en caso de que la información proporcionada haya estado ambigua, oscura o tal vez se dijo con términos de difícil comprensión, en necesario resaltar que los jueces no pueden interrogar al perito.

Finalmente, el diccionario hispanoamericano nos indica que el perito es “aquella persona que interviene en el procedimiento civil, penal o de otra jurisdicción, como quien posee suficientes conocimientos tanto teóricos como prácticos y que informa bajo la gravedad del juramento sobre puntos litigioso concernientes a su experiencia”¹⁵².

Es decir, todos los documentos que sean presentados deben estar alineados a estas reglas, no obstante que cuando nos referimos a los informes periciales, no podrán obtener ninguna validez si no fueron ingresados por intermedio del testimonio del perito, y nuevamente todos estos documentos se ponen en consideración de las partes a fin de que objeten, pidan que sean excluidas o se allanen.

El gran trabajo de los peritos es la sustentación de su informe y posterior sea ingresado físicamente por las partes procesales, es ahí cuando termina el trabajo de los peritos, no es simplemente la diligencia y la presentación del informe ante el fiscal, sino que, es en los tribunales donde deben explicar a los jueces, fiscales y a las partes presentes todo el trabajo realizado, finalmente los fiscales piden a los jueces se les incorporen como prueba a su favor, pero esto puede ser también utilizado por la otra parte, es decir que no siempre los informes de los peritos servirán como cargo sino también de descargo.

Este entendimiento legal de la prueba no debería conducir, en una interpretación literal del precepto, a desatender la función de la prueba como herramienta para conocer y verificar los hechos. Y ello porque, aunque el aspecto argumentativo y persuasivo no puede considerarse totalmente ajeno a la prueba, si se admite que esta no sirve para determinar la verdad o falsedad de los enunciados o para conocer los hechos, sino tan solo para persuadir al juez, se estaría admitiendo, en definitiva, que el conocimiento de la verdad es un fin ajeno al proceso.¹⁵³

¹⁵² Grupo Latino, *Diccionario Hispanoamericano de derecho* (Bogotá: Grupo Latino Editores, 2008), 1707.

¹⁵³ Ana María Neira et al, *Derecho Procesal Penal: aspectos probatorios* (Quito: Tribu Soluciones Integrales, 2022), 3.

De igual forma en palabras de Taruffo nos indica que “sería, por decir lo menos, paradójico que, en un sistema democrático, inspirado en el valor de la verdad, la administración de justicia no se inspirara, sin embargo, en ese valor o, más aún, se fundara sistemáticamente en el error, en la mentira y en la distorsión de la verdad”.¹⁵⁴

Luego que se ha finalizado la etapa probatoria se pasa a los alegatos finales y es ahí donde la teoría del caso no queda simplemente en esa promesa inicial de probar por una parte la materialidad de la infracción y la responsabilidad de la persona acusada, o por la otra parte la de probar la inocencia, sino que en el alegato final es donde se explica que los hechos relatados inicialmente se ha probado con los testigos y peritos presentados en la audiencia.

Terminadas las intervenciones las cuales tienen derecho a réplicas, los jueces del tribunal pasan a deliberar en base a lo que se presentó en la audiencia de juicio y no en ninguna otra diligencia que se haya realizado fuera de esta etapa, la decisión de los jueces será dictando sentencia condenatoria o a su vez ratificando el estado de inocencia de la persona acusada.

En caso de dictarse una sentencia condenatoria, esta deberá emitirse de forma oral por el juez ponente, indicando tanto la pena como la reparación integral correspondiente. Según Carrara, el término “pena” implica las siguientes acepciones: un mal que genera dolor; un mal que se sufre como consecuencia de un acto doloso o imprudente; y el mal impuesto por la autoridad encargada del cuidado de la sociedad a un culpable, como resultado de un delito.

La pena tiene que tener un origen legítimo, es decir debe provenir de una audiencia de juicio e impuesta por su juez natural, debe referirse a una infracción penal que fue tratada desde el inicio del proceso penal, en este caso debe ser claro el señalamiento de la conducta penal de defraudación tributaria tomando en consideración que el art. 298 del código orgánico integral penal tiene 20 numerales, Maritza Pérez nos menciona que “ha sido siempre importante escudriñar entre la separación de infracción tributaria y delito tributario, no solo en cuanto quien impone la pena, pues en primer caso es la misma autoridad tributaria y en segundo es el juez penal”.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Michelle Taruffo, *Simplemente la verdad: el juez y la construcción de los hechos* (Madrid: Marcial Pons, 2010), 115.

¹⁵⁵ Maritza Pérez Valencia, *El Derecho Tributario Penal Ecuatoriano* (Quito: UASB, 2020), 131.

Si en el caso que exista varias personas acusadas, los jueces al señalar el grado de participación de cada uno de ellos y explicar la razón de la pena de forma individual, debe cumplir con el principio de la motivación, de esta manera será comprendida no solo por la defensa técnica sino también por el acusado y la víctima, la Corte Constitucional ha mencionado que:

La comprensibilidad entendida como la exigencia de que el juez elabore sus resoluciones de manera que todo ciudadano común pueda comprenderlas a cabalidad forma parte de la corrección de la argumentación. Pero la garantía de la motivación no puede exigir sino un grado mínimo de comprensibilidad, es decir, una comprensibilidad suficiente, caso contrario, toda resolución que no consiga ser comprendida por cualquier ciudadano común (por el “gran auditorio social”) sería, por esa sola razón, inválida.¹⁵⁶

La sentencia al ratificar el estado de inocencia al acusado los jueces deben revocar todas las medidas cautelares que fueron dictadas en la audiencia de formulación de cargos, pueden ser estas medidas privativas de libertad o no privativas de libertad, las medidas de carácter real, etc.

En caso de que la sentencia sea condenatoria, en el mismo sentido debe ser motivada, debe contener las generalidades de ley de la o las personas sentenciadas, una explicación de los hechos que fueron materia de discusión en la audiencia de juicio y de forma ordenada se menciona las pruebas presentadas por las partes y por qué convenció al tribunal penal para que se acuse de responsable del delito de defraudación tributaria.

Al momento de explicar sobre la responsabilidad también se deja en claro su grado de participación, ya sea como autor o cómplice, no obstante en el delito de defraudación tributaria se puede notar claramente que las personas que participan del hecho siempre son aquellos que están al frente del manejo del área financiera y contable.

Se debe dejar en claro que la responsabilidad en la vía administrativa respecto a los representantes legales, accionistas y contadores es una sanción administrativa el cual es el pago de lo no pagado o lo indebidamente no pagado, en cambio por la vía penal la responsabilidad de los representantes legales, accionistas y contadores es la de autores directos, coautores o cómplices del delito de defraudación tributaria, lo que conlleva que la sentencia es privativa de libertad y reparación económica.

En la misma sentencia los jueces ordenan el pago de una reparación integral y la pena privativa de libertad de acuerdo al numeral del art. 298 del código orgánico integral penal por el cual fue acusado y demostrado no solo su participación sino la materialidad

¹⁵⁶ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia n° 1158-17-EP/21” en *Caso No. 1158-17-EP*, de 20 de octubre de 2021, 13.

de la infracción, sin embargo si la defensa considera pertinente puede pedir al juez en la misma audiencia ser escuchado en relación a la suspensión condicional de la pena, pues este delito no se encuentra dentro de las excepciones para tratarlo.

Finalmente, la sentencia debe tener la firma de los tres jueces, sin perjuicio que exista algún voto salvado, dejando constancia de aquello las partes tanto la fiscalía, la víctima y la persona sentenciada pueden presentar el recurso de apelación a fin de que sea tratado por la sala penal de la corte provincial de justicia del lugar donde fue realizado la audiencia y que cada uno de ellos pueda justificar las razones del por qué no se encuentran de acuerdo con la sentencia.

Conclusiones

El rol de la fiscalía es la de ser la titular de la acción penal, representa al Estado y la víctima, será la encargada de la investigación, formulará cargos en caso de tener los elementos de convicción y promoverá la acusación en el juicio.

Dentro del rol de la fiscalía dispondrá las diligencias investigativas en el delito de defraudación tributaria, coordinará las diligencias de cargo con la administración tributaria central, seccional o de excepción según sea el sujeto pasivo calificado.

El rol de la fiscalía en la fase de investigación es la de buscar elementos de cargo como de descargo, iniciar la fase penal por medio de la formulación de cargos y promover el juicio, en donde acusará o se abstendrá de hacerlo de acuerdo a las pruebas presentadas en la audiencia.

El delito de defraudación tributaria no se puede considerar como un delito continuado por cuanto la actividad del contribuyente radica en el informe que emite la administración tributaria, sin perjuicio que si se observa que la actitud del contribuyente haya sido reiterativa en el cometimiento de varias acciones dentro de la misma conducta penal.

En el delito de defraudación tributaria el sujeto activo es no calificado, es decir puede ser cualquier persona como por ejemplo: el contribuyente, contador, accionistas, etc; y el sujeto pasivo es calificado, es decir el Estado a través de la administración tributaria central, seccional y de excepción.

La Administración Tributaria carece del número necesario para impulsar las causas de delitos de defraudación tributaria, pues esta es una de las razones por las cuales de acuerdo con el número de denuncias se tiene una cantidad de sentencias condenatorias muy bajas, lo cual es menos del 1 %.

La Fiscalía General del Estado deberá capacitar de mejor forma a los agentes fiscales, secretarios y asistentes de las unidades de delitos tributarios y aduaneros a fin de que no se deje en la impunidad de los delitos de defraudación tributaria por desconocimiento de la materia.

Bibliografía

Fuentes doctrinarias

- Agudelo Betancourt, Nodier. *Curso de Derecho Penal: Esquemas del delito*. Bogotá: Temis, 2007.
- Altamirano, Ana. *Derecho Procesal Penal Ecuatoriano*. Quito: Editora Jurídica del Ecuador, 2019.
- Alvarado, Reyes. *El concurso de delitos*. Bogotá: Reyes Echandía Abogados, 1990.
- Andara, Lenin. *Manual de Derecho Tributario I*. Salamanca: US, 2019.
- Andrade, Leonardo. *Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano*. Quito: Compugraf, 2000.
- Arroyo, Néstor. *Debido proceso y motivación de las decisiones en el proceso penal dominicano*. Ciudad de México: Revista de la Facultad de Derecho de México, 2020.
- Ávila Santamaría, Ramiro. “¿Pueden los juzgadores penales inaplicar el Código Penal?”. *Foro: Revista de Derecho* 1, n.º 8 (2007): 49, 70.
- . *La (in)justicia penal en la democracia constitucional de derechos Una mirada desde el garantismo penal*. Quito: Ediciones Legales EDLE S.A., 2013.
- Barberena, Iñigo. *Manual de Derecho Tributario*. Madrid: Dykinson, 2022.
- Berenguer, Jorge. *Teoría del delito y praxis penal*. Madrid: B d F, 2022.
- Bernal Pulido, Carlos. *Derecho penal comparado*. Madrid: Atelier, 2019.
- Birdat Campos, Germán. *Manual de derecho constitucional*. Buenos Aires: Ediar, 1972.
- Buceta Facorro, Luis. *Teoría y delincuencia juvenil*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001.
- Bustos Ramírez, Juan. *Derecho Penal Parte General*. Quito: Editorial Jurídica, 2008.
- Cabrerizo, Carlos. *Manual práctico de Derecho Tributario*. Madrid: Edit. Jurídica, 2019.
- Calderón, Alfredo. *Teoría del delito y juicio oral*. Ciudad de México: UNAM., 2023.
- Calvo, Juan. *Las infracciones y sanciones en la Ley General tributaria*. Navarra: Aranzadi, 2023.
- Cámara, Carmen. *Derecho tributario procedimientos tributarios*. Barcelona: ECF, 2019.
- Camargo Hernández, César. *El Delito Continuado*. Barcelona: Bosch, 1951.
- Canceco, Oscar García. *Derecho Tributario*. La Paz: Universidad Mayor de San Andrés, 2003.

- Chiovenda, Giuseppe. *Principios del derecho procesal civil*. Madrid: Reus, 1922.
- Clari, Jorge. *Derecho Procesal Penal*. Madrid: Rubinzal, 2022.
- Crespo, María. *La potestad sancionadora de la administración tributaria*. Valencia: Olejnik, 2021.
- Cruz Barney, Oscar. *Defensa a la defensa y abogacía en México*. Ciudad de México: UNAM, 2015.
- Cruz, Roberto. *Manual práctico de Derecho penal. Parte General: Teoría jurídica del delito*. Madrid: La Ley, 2022.
- Cuello, Joaquín. *Teoría del delito*. Madrid: B d F, 2022.
- De Zavalía, Víctor. *Teoría General de la Prueba Judicial*. Buenos Aires: Dellepiane, 1976.
- Delgado, Carlos. *Infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Colex, 2020.
- Donna, Alberto. *Derecho Penal Especial*. Buenos Aires: Rubinzal Editores, 2019.
- Ferrajoli, Luigi. *Derecho y razón, Teoría del Garantismo Penal*. Madrid: Trotta, 1995.
- García Canceco, Oscar. *Derecho Tributario*. La Paz: Universidad Mayor de San Andrés, 2003.
- García Novoa, Cesar. *El principio de responsabilidad en el ordenamiento sancionador*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.
- García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2000.
- Gargarella, Roberto. *Teoría y Crítica del Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010.
- Girón Palles, José. *Teoría del delito*. Ciudad de Guatemala: Instituto de la Defensa Pública, 2021.
- González, Jorge. *Facultades de la Administración Tributaria en materia de determinación de tributos*. Lima: Temis, 2022.
- Guaicha Rivera, Patricia. *Aspectos Generales del Derecho a la Defensa*. Cuenca: Universidad de Cuenca, 2010.
- Hava, Esther. *Apunte de teoría general del delito*. Cádiz: Universidad de Cádiz., 2022.
- Hernández Basualto, Héctor. “El problema de la ‘causalidad general’ en el derecho penal chileno”, *Política Criminal: Revista Electrónica Semestral de Políticas Públicas en Materias Penales* 1, n.º 1 (2006): 1-33.
- Kemelmajer de Carlucci, Aída. *Código Civil y leyes complementarias*. Buenos Aires: Astrea, 2015.

- Lamarca Pérez, Carmen. “Principio de legalidad penal”, *EUNOMÍA: Revista En Cultura De La Legalidad* 1, n.º 1 (2014): 156-60. <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/2167>.
- Lamoca, Carlos. *Infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, S.L., 2021.
- Lefebvre, Francis. *Procedimientos Tributarios*. Madrid: Memento, 2023.
- Linares, María. *El delito de defraudación tributaria*. Madrid: Bosh, 2020.
- López, Pedro. *Investigación Criminal y Criminalística*. Bogotá: Temis S.A, 2000.
- Lucas, Manuel. *Derecho Tributario Parte Especial*. Barcelona: Tecnos, 2023.
- Luzón, José. *Compendio de Derecho Penal Parte Especial*. Madrid: Dykinson, 2019.
- Maier, José. *Derecho Procesal Penal*. Buenos Aires. Editores del Puerto, 2018.
- Martínez, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005.
- Mesa Morales, Fernando. “Tentativa y delito continuado”. *Temas de Derecho Penal Colombiano* 1 n.º 9 (1971): 1-25.
- Mir, Santiago. *Fundamentos de Derecho Penal y teoría del delito*. Barcelona: Reppertor, 2022.
- Mogrovejo Jaramillo, Juan Carlos. “La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana”. *Foro: Revista de derecho* 1, n.º 11 (2009): 127-46. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3936/1/PI-2008-10-Mogrovejo-Caducidad.pdf>.
- Montserrat, Hermosin. *Procedimiento sancionador tributario*. Pamplona: Aranzadi, 2018.
- Montecé Giler, Salomón Alejandro. “Tratamiento del estado de derecho y principio de legalidad penal en la formación de juristas”. Trabajo de investigación, 2019. <file:///C:/Users/FISCAL/Downloads/Dialnet-TratamientoDelEstadoDeDerechoYPrincipioDeLegalidad-7242003.pdf>.
- Muñoz Conde, Francisco. *Derecho Penal y Control Social*. Jerez: Fundación Universitaria de Jerez, 1985.
- Muñoz, Francisco. *Teoría general del delito*. Valencia: Temis, 2019.
- Neira, Ana María. *Derecho Procesal Penal: Aspectos probatorios*. Quito: Tribu Soluciones Integrales, 2022.
- Núñez, Luis. *El delito de defraudación tributaria por medio de empresas fantasma en el Ecuador*. Ambato: PUCE, 2022.

- Palacio, Lino Enrique. *La prueba en el proceso penal*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot S.A.E., 2011.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. *Derecho Procesal Ecuatoriano: El Contencioso Tributario*. Quito: Grupo Editorial ONI, 2022.
- Pérez Aparicio, José. *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*. España, Editorial Aranzadi, 1997.
- Pérez Cruz, Agustín. *Manual de derecho procesal ecuatoriano*. Bogotá: Tirant lo Blanch, 2024.
- Pérez Valencia, Maritza Tatiana. *El Derecho Penal Ecuatoriano. El ilícito tributario y su sanción*. Quito: Derecho y Sociedad, 2021.
- Pérez, José. *Fundamentos de Derecho Tributario básicos*. Valencia: Dykinson, 2023.
- Queralt, Martin. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos, 2023.
- Ribes, Aurora. *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*. Barcelona: Edit. Iustel, 2019.
- Rodríguez, Felipe. *Curso de Derecho Penal, Tomo II*. Quito: CEJ, 2019.
- Romero Tejada, José María. “Prejudicialidad penal. Incidencia en la actividad administrativa”. *Cuadernos de derecho local* 1, n.º 20 (2009): 153-9.
- Roxin, Claus. *Derecho Penal Parte General. Tomo I, Fundamentos: La Estructura de la Teoría del Delito*. Madrid: Civitas, 1997.
- Ruíz Carrero, Wilmer de Jesús. *La Investigación del delito*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2021.
- Ruiz, Francisco. *Derecho Tributario: temas básicos*. Madrid: Fondo Editorial de la PUCP, 2021.
- Sagrebelsky, Gustavo. *El Derecho Dúctil. Ley, derecho, justicia*. Madrid: Trotta, 1995.
- Sanabria Ortiz, Rubén. *Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios*. Lima: Gráfica Horizonte, 1999.
- Semachowicz, Esteban. *Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: Ad-Hoc SRL, 2019.
- Serrano, Alfonso. *Curso de Derecho Penal parte especial*. Madrid: Dykinson, 2021.
- Taruffo, Michelle. *Simply la verdad: el juez y la construcción de los hechos*. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- Troya, Carlos. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2019.
- Vaca Andrade, Ricardo. *Manual de derecho procesal penal*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2001.

- Velásquez, Fernando. *El Delito Continuado en el Código Penal Peruano*. Lima: Anuario de Derecho Penal, 2003.
- . *El delito continuado, en XXIV Jornadas Internacionales de Derecho Penal, Memorias*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2002.
- Villagómez Cabezas, Richard. *Régimen general de los recursos en el código orgánico integral penal*. Quito: Editorial Ana Lucía Ponce, 2023.
- Villegas Arango, Adriana. *El juicio oral en el proceso penal acusatorio*. Bogotá: Galería Gráfica Compañía de Impresión S.A., 2008.
- Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astra, 2005.
- Zaffaroni, Eugenio Raúl. *Derecho penal humano y poder financiero*. Conferencias de Guatemala Vemanso, 2017.
http://www.matiashailone.com/dip/Zaffaroni_Derecho_Penal_Humano_Poder_Financiero_Rosario_2017.pdf.
- Zaffaroni, Eugenio Raúl. *Manual de Derecho Penal parte general*. Buenos Aires: Ediar, 2008.

Fuentes jurídicas

- Ecuador Corte Constitucional del Ecuador. “Sentencia n.º 031-10-SEP-CC”. *Caso n.º 0649-09-EP*, 15 de julio del 2010.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia n.º 1158-17-EP/21”. *Caso n.º 1158-17-EP*, 20 de octubre de 2021.
- Ecuador Corte Nacional de Justicia del Ecuador Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. “Sentencia”. En *Juicio n.º 448-20213*, 22 de julio del 2015.
- Ecuador Corte Provincial de Justicia de Chimborazo Sala Especializada de lo Penal Militar, Penal Policial y Tránsito. “Sentencia”. En *Juicio n.º 06282-2022-02674G*, 24 de agosto de 2022.
- Ecuador Fiscalía General del Estado. “Misión y Visión”. Accedido 1 de abril de 2024.
<https://www.fiscalia.gob.ec/institucion/>.
- Ecuador Servicio de Rentas Internas. “¿Qué es el SRI?”. *SRI*. Accedido 6 de mayo de 2024. <https://www.sri.gob.ec/que-es-el-sri>.
- Ecuador SRI. *Resolución n.º NAC-DGERCGC14-00001079*. Registro Oficial 401, 22 de diciembre de 2014.

Ecuador. *Código Orgánico Integral Penal*. Registro Oficial 180, Suplemento, 10 de febrero de 2014.

Ecuador. *Código Orgánico Tributario*. Registro Oficial 38, 14 de junio de 2005.

Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

Ecuador. *Ley del Régimen Tributario Interno*, Registro Oficial 463, 23 de enero de 2023.

Otras fuentes

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. *Manual de fiscalización: Refuerzo de La Función de Fiscalización en las Administraciones Tributarias de América Latina y El Caribe*. Países Bajos: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2003.
https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2003_manual_de_fiscalizacion.pdf.

Grupo Latino, *Diccionario Hispanoamericano de derecho*. Bogotá: Grupo Latino Editores, 2008.

Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires: Heliasta SRL, 2000.

Anexos

Anexo 1: Entrevistas

Entrevista realizada a la Ab. Mariella Quintanilla Díaz, Agente Fiscal de la Provincia de Chimborazo.

Buenos días, Dra. Mariella Quintanilla. Agente Fiscal de la Provincia de Chimborazo le saluda Henry Gaibor, quisiera iniciar una entrevista, la cual constará en la tesis del delito defraudación tributaria que se está realizando en la maestría de Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar sede Quito.

Pregunta: Usted como Agente Fiscal, ¿cuál es su criterio sobre los delitos de defraudación tributaria?

Respuesta: Bueno, doctor, igual un saludo para usted, espero poder contribuir con lo poco que sé y desde mi experiencia en un tiempo que estuve tramitando delitos de defraudación tributaria.

¿Cuál es mi criterio respecto de los delitos de defraudación tributaria? Bueno, nuestro catálogo de delitos está diseñado para limitar el poder punitivo del estado, pero también para tipificar infracciones y estas infracciones se tipifican cuando comprometen o ponen en peligro bienes jurídicos protegidos de orden individual y colectivo y son del ámbito del ejercicio público de la acción cuando comprometen esa paz social, es donde interviene la Fiscalía. En consecuencia, pues, son de un interés general, entre ellos se encontrarían los delitos contra el régimen económico, que es el apartado, o la sección dentro de la que se encuentran los delitos de defraudación tributaria, teniendo pues como bien jurídico protegido la misma administración tributaria, como lo diría la doctrina de la hacienda pública. Recordemos que uno de los motores o principales sustentos del estado y su deuda social de cobertura de educación, de salud, de vivienda, se sufragan precisamente con impuestos, entonces, considero que el delito de defraudación tributaria es necesario, que se encuentre tipificado en nuestro código orgánico integral penal.

Pregunta: De acuerdo a su experiencia, ¿Cuáles serían los elementos de convicción con los que debe partir la investigación en los delitos de defraudación tributaria?

Bien, bueno en general, los delitos y los de defraudación tributaria pueden ingresar, por informes, partes policiales, denuncias, generalmente en la mayoría de casos, por no decirlo a todos, ingresa siempre con el informe que entregan los analistas o que realizan los analistas y es remitido por las direcciones provinciales o regionales del servicio de rentas internas, entonces, el

primer insumo que se tiene o la noticia del delito es el informe que realizan el servicio de rentas internas y en el que agregan un informe de presunciones penales.

Entonces, partiendo de eso, creo que los principales elementos sí serían, en principio, receptor versiones y sin juramento de las analistas que son las personas o las funcionarias y funcionarios que realizan esta suerte de investigación en sede administrativa para determinar si existe o no una presunción, entonces, sí es importante que el fiscal les escuche y vea por dónde es que ellas, en esa omisión de gastos, de costos, inobservaron una presunción penal, me parece importante las versiones, evidentemente por objetividad, imparcialidad, diligencia, la versión del contribuyente, de su contador también, para que nos expliquen pero ya en un tema más técnico, creo que sí sería importante recabar como elementos de convicción movimientos financieros de la empresa, contribuyente, fijar y levantar libros contables físicos, libros contables electrónicos. También me parece importante, quizás, recabar los informes de operaciones inusuales e injustificadas que realiza la UAFE, los informes ejecutivos también de movimientos, que realiza el mismo Servicio de Rentas Internas, me parece que tienen una unidad de fraude fiscal de hecho, o de inteligencia fiscal, entonces, todos estos elementos me parecen importantes porque todos estos insumos van a coadyuvar para realizar uno de los elementos de convicción o gestar un elemento de prueba que sería la pericia contable y tributaria en la que se va a determinar no solo un monto que se debe al SRI, sino también ubicar en qué momento se cometió una presunta infracción tributaria.

Creo que esos serían los principales elementos ya propiamente hablando del delito y obviamente con otros elementos que siempre realiza la Fiscalía, reconocimiento del lugar de los hechos, inspecciones oculares, más versiones, entre otros.

Pregunta: Tomando de consideración el tema de la prescripción. ¿Usted cree que el delito defraudación tributaria debe ser considerado como un delito continuado o simplemente un delito no continuado?

Debo decirle honestamente, doctor, que no tengo una posición firme ante eso, creo que sí y no. Sí, porque claro, ciertamente el contribuyente permanentemente realiza acciones que propenden a defraudar a la administración tributaria, es decir, que mientras se encuentra pues en el curso de su actividad económica en un mes o durante el año van omitiendo costos o van simulando gastos, van simulando actividades económicas que les permitan oportunamente pues no pagar ciertos impuestos.

Entonces, claro, parecería que así van como que gestando acciones que permitan esa defraudación. Sin embargo, al ser el diseño de nuestro catálogo de delitos de corte finalista y lo que sanciona es la acción final, no sería un delito continuado, sino únicamente la acción misma en la que presenta la declaración de impuestos y es en esa declaración que en una fecha y horas determinadas en la que se realizaría el acto al presentar esta declaración ante el servicio de rentas

internas, incluso el servicio de rentas internas hace una suerte de un examen previo o preliminar de eso.

Entonces, ellos le notifican de hecho, al contribuyente y le dan la oportunidad de que realice una declaración sustitutiva; entonces le dicen al contribuyente, a ver, usted me está diciendo que tuvo gastos o costos que no constan, de los que no se ha verificado la real existencia, le damos la oportunidad de que presente una declaración sustitutiva, retire esas declaraciones y presente su nueva declaración. En la mayoría de casos presentan, a veces cometen nuevamente la defraudación, entonces creo que para efectos de la prescripción incluso debería tenerse o considerarse también la fecha de la presentación de la declaración sustitutiva.

Porque pasa también que cuando presentan una declaración sustitutiva corrigen todas esas omisiones si se quiere, y ya no existe un perjuicio para la administración tributaria, entonces pues ya no envían a la Fiscalía. Entonces, digamos que técnicamente ellos corrigen, si se quiere. Entonces creo que de acuerdo a como está diseñado incluso el artículo 298, sí sería un delito de acción final para el juzgamiento. Pero claro, las acciones sí se van continuando gestando.

Pregunta: ¿Usted cree que hay prejudicialidad en los delitos de defraudación tributaria? Sobre todo, si es que, en la audiencia preparatoria del juicio, que es donde se trata el tema de los vicios, se presenta documentos de que hayan sido ya o estén siendo tratados por la vía contenciosa tributaria?

Respuesta: A ver, definitivamente como está legislada, como se encuentra legislado y de acuerdo a nuestro sistema procesal, no es caso de prejudicialidad porque los casos de prejudicialidad son los que únicamente están establecidos en la ley.

¿Por qué considero que no sería un tema de prejudicialidad? Porque es totalmente diferente lo que se tramita en sede administrativa y lo que se tramita en sede penal, generalmente en sede administrativa son impugnaciones de determinación de impuestos porque no están de acuerdo mientras que en sede penal es un tema de defraudación al fisco, que son cuestiones totalmente diferentes que hay que decirlo con mucho respeto, muchas veces no son identificadas por la administración tributaria y ese precisamente es el problema. O sea, uno pensaría que bueno, vayan a sede administrativa y si no les pagan, vengan, pero Fiscalía tampoco es una agencia de cobro del SRI.

Lamentablemente, y también hablo desde mi experiencia, lo que ocurre es que cuando se determinan impuestos a pagar muchos casos quizás la mayoría de casos inmediatamente se envían, bueno, no tan inmediato porque si se demoran y por eso hay bastantes casos de prescripción, pero envían a la Fiscalía. Entonces, claro, en algún momento yo desde mi ejercicio también me puse a reflexionar si prácticamente están pidiendo que la Fiscalía cobre porque lo que ocurre es que mientras está acá también pues está tramitando en el contencioso tributario. Sin embargo, si se tuviera muy claro cuáles son las definiciones y el objeto de cada sede administrativa y penal, pues no se podría hablar de prejudicialidad, o sea, no se podría decir que

como en sede tributaria no se logró cobrar, o no dio paso a una impugnación de impuestos, o lo que sea, entonces es penal.

Yo considero que no porque en penal es claro, o sea, hay que identificar el dolo, hay que verificar esa intención de haber defraudado, y sobre todo identificar los actos en concreto que permitieron esa defraudación tributaria, porque claro, si yo simulo un costo, un gasto, o si yo omito dolosamente eso es penal, o sea, no puedo decir como obviamente, o dolosamente, intencionalmente, yo decidí no declarar esto, entonces ahora, solo cóbrenme, solo síganme la vía administrativa, creo que no habría tal ahí sí habría un delito.

Pregunta: ¿qué recomendaría o qué recomendación daría de forma general al servicio de rentas internas para que impulsen de forma objetiva las causas penales?

Respuesta: Sí, no quisiera pensar que se ha burocratizado este tema de enviar los informes a la Fiscalía, porque a veces vienen como en paquetes para que se sorteen varias noticias del delito. Entonces, igual, desde mi experiencia, yo la recomendación que les daría es pues contar con equipos integrales de analistas, no solo de auditoras o auditores, porque evidentemente desconocerían al no ser parte de su formación profesional el tema penal.

Entonces, equipos integrales que estén compuestos por auditores, por economistas, por abogados penalistas, que realicen un trabajo integral, informes integrales de los que efectivamente se pueda advertir o inferir presunciones de que existe un hecho a investigarse con naturaleza de delito, que sería pues, una defraudación tributaria, y no únicamente el hecho de que el contribuyente y su contador no cancelaron, entonces, como no cancelaron, esto se va a la Fiscalía. Eso, sumado a otra recomendación que sería, pues, el tiempo. Entiendo que la administración tributaria tiene mucho trabajo, igual que los fiscales.

Entonces, la mayoría de causas o muchas causas, al menos acá ocurrió que en un tiempo muchas causas empezaron a tener como un tiempo casi muy corto para prescribir, y eso me pasó a mí en el año 2022, que habían ingresado causas quizás uno o dos años antes. O sea, técnicamente dentro del tiempo que el fiscal tiene para investigar. Sin embargo, esas eran de declaraciones, por ejemplo, del año 2013, 2014, 2015, que estaban a puertas de prescribir, no existían elementos de convicción, no existían informes claros.

Entonces, esas causas pues, no solo se archivaron, sino incluso se solicitó la prescripción por parte de Fiscalía, y acá hubo un par de causas en que fue declarada la prescripción, la Corte Provincial incluso en una causa llamó la atención al Servicio de Rentas Internas por ese hecho precisamente, porque presentaban tarde los informes, las denuncias, eso coadyuvaba a que prescriban. Y también como otra de las recomendaciones ya un poco más técnica, y bueno, no solo para el Servicio de Rentas Internas, sino que sería de configuración legal, y yo francamente la comparto y considerando cómo es la dinámica de este tipo de delitos contra la Hacienda Pública en Colombia, por ejemplo, es que cuando se paga o se cubren los valores que han sido determinados por la Hacienda Pública, se extingue la acción, es decir, no existe una continuidad,

y me parece muy interesante, porque claro, ya hablando en el tema dogmático, no habría lesividad a la Administración Pública, no existiría ya un bien jurídico material que esté siendo o que continúe siendo vulnerado, y no solo ocurre en Colombia, acuérdesese, por ejemplo, se me ocurre pensar en el caso de la famosa Shakira, que tuvo que pagar los impuestos para que no continúe en sede de delito, entonces yo creo que también sería una recomendación, no tanto al Servicio de Rentas Internas, sino como que ya quizás de configuración legal, de una reforma. Esos serían los aportes que yo podría dar.

Entrevista realizada al Dr. Claudio Renato Galarza, Funcionario del Servicio de Rentas Internas

Buenas noches Claudio como estas te saluda Henry Gaibor, quisiera ver si podías contestar unas preguntas que va ser utilizadas para poder responder las interrogantes que me planteaba en la tesis, el tema es básicamente el rol de la Fiscalía en el delito defraudación tributaria.

Pregunta: ¿Como funcionario del SRI me gustaría saber cuál es tu cargo, tus funciones y cuál es tu criterio sobre el delito defraudación tributaria?

Respuesta: Perfecto muchas gracias, mi cargo actual es el de jefe jurídico zonal 7 del Servicio de Rentas Internas, la misión nuestra, pues como departamento es la defensa de los intereses institucionales en causas contenciosos tributarios, administrativas, penales, constitucionales y civiles.

El tema de la defraudación tributaria ingresa al campo penal y me merece una opinión muy puntual en relación, por ejemplo, de que ha sufrido una terrible evolución, una evolución considerando cómo estaba adaptada en el anterior Código Tributario y cómo desde el 2014 se trató de delimitar en un solo artículo, en el artículo 298, con algunos escenarios defraudatorios, tratando en estos escenarios defraudatorios una correlación relacionada al tema o una correlación que tiene que ver tanto con el ejercicio de las facultades de la administración tributaria para efectos de su detección y en lo que corresponde también al comportamiento del contribuyente en el desarrollo de sus gestiones declarativas y sobre todo en lo que corresponde a la atención de los requerimientos que realiza el Servicio de Rentas Internas.

Pregunta: ¿Cuáles son los documentos que por lo general o como regla general el SRI presenta adjuntándole a la denuncia o a la noticia del delito cuando entreguen a Fiscalía?

Respuesta: La dinámica y la mecánica de presentación de una denuncia conllevan un antecedente administrativo muy amplio; Primero, dentro de las facultades de la administración tributaria, cuando se aplican estas facultades y es detectado el escenario defraudatorio por el auditor o el especialista tributario, este lo que realiza es un informe de presunción penal, a este informe de presunción penal le anexa todas las pruebas correspondientes.

Este informe de presunción penal es autorizado por el Director Zonal o Distrital y es presentado al Departamento Jurídico para un análisis final de pertinencia de presentación de la denuncia.

Entonces el departamento jurídico de la parte distrital o zonal realiza este análisis del informe de presunción penal en virtud de establecer si cabe o no la presentación de la denuncia, sobre todo respetando principios de la parte del derecho penal, principios constitucionales, principios de mínima intervención, elementos conceptuales de la parte penal, como por ejemplo la tipicidad.

Si por ejemplo hay una circunstancia donde se puede verificar efectivamente un dolo o una intencionalidad del cometimiento del escenario defraudatorio una vez que sí progresa o prospera la admisibilidad para efectos de realizar una denuncia, se realiza esta denuncia y se le adjuntan documentos como por ejemplo el acto administrativo donde derivó la investigación, que por lo regular es en los temas de determinación, se adjunta el sustento tanto digital o sustento documentario físico, se adjunta a los trámites que presenta el contribuyente, recordando que hay escenarios defraudatorios incluso que se configuran con la presentación del trámite del contribuyente, la declaración, hay escenarios relacionados a la declaración, facturas de ser el caso en copias certificadas, etc.

Pero lo principal, lo básico, el denominador común de los elementos que se adjuntan a los informes de presunción penal o que el departamento jurídico de ser pertinente presentará una denuncia solicita y ahonda más en relación a solicitar esta documentación, es por ejemplo temas de declaraciones, copias certificadas de facturas, el informe de presunción penal como tal, el acto administrativo sea tributario, sancionador, resolutivo, etc.

Entonces estos son los elementos con los cuales la administración tributaria SRI construye la denuncia para presentarle ante la Fiscalía.

Pregunta: ¿Consideras que el delito defraudación tributaria para fines de la aplicación de la prescripción del ejercicio de la acción penal, es un delito continuado o crees que es simplemente un simple delito fin?

Respuesta: Bueno te comento y lo hablo desde un posicionamiento de la administración tributaria, la defraudación tributaria ha sido una temática que de acuerdo a la normativa a implicado el hecho de que nosotros como administración tributaria en algunas ocasiones hemos presentado lo que tiene que ver a planificaciones o proyectos normativos para efectos de que nuestro departamento normativa tributaria lo exponga a través de los correspondientes canales para que se pueda elevar a una reforma normativa y por ejemplo una de estas reformas importantísimas era el tema de la imprescriptibilidad del tema defraudatorio en el ámbito tributario circunstancia que en algún momento lo tratamos de impulsar como administración tributaria.

Pero la realidad es otra en relación a que el delito de defraudación tributaria prescribe en los términos penales y esto contraría mucho, por ejemplo, temas o conceptos como, por ejemplo, el tema de la caducidad de la facultad determinadora, me explico, el Servicio de Rentas Internas tiene uno, cuatro y seis años para aplicar su facultad determinadora.

Es decir, que, si en el escenario de un año aplica su facultad determinadora, a lo mejor no se va a encontrar ningún problema respecto de detectar un escenario defraudatorio y nos podemos encontrar dentro de los plazos de prescripción, si lo aplica en cuatro años, va a tener poco margen o poco radio de actuación porque si lo detectan los cuatro años, nos quedaría solamente un año para efectos de la prescripción penal, versus de cuatro años de caducidad y versus de cinco años

de prescripción, no, y por último, en el escenario de aplicar la facultad determinadora en seis años y detectar un escenario defraudatorio, obviamente ya no tendríamos la oportunidad de, a pesar de haber detectado un escenario defraudatorio, denunciarlo porque se encontraría prescrito entonces.

Es un tema muy discutido no solamente creería dentro de la parte de la gestión de la administración tributaria, sino a nivel normativo genérico y en virtud de ello, el tema de la prescripción a mi consideración implica una problemática que la administración tributaria debe tratarla con pinzas por qué hay escenarios donde se aplica el delito continuado me explico, contribuyente Juan Pérez utiliza como cliente de un supuesto proveedor fantasma de un proveedor que realiza ventas de cascarón de una empresa fantasma, de una persona natural considerada como inexistente, si Juan Pérez utiliza facturas sin sustancia económica en el año 2010, en el año 2011, en el año 2012, en el año 2013, obviamente estamos hablando, sí, de un delito continuado porque está utilizando la misma figura o acción defraudatorio en relación a conceptos cuyo denominador común puede ser el ejercicio, el periodo fiscal, el impuesto a la renta; pero que lo único que va a diferir es en los años en los que se los realizó entonces, para mí, si hay una suerte de continuidad, si el mismo ejercicio defraudatorio de incluir costos para reducir el impuesto y perjudicar al Estado lo hace en diferentes años, puede darse el tema del delito continuado.

Ahora que hay otra figura, el delito permanente sin relación a un delito permanente hablamos de que Juan Pérez únicamente lo utilizó en el año 2018 al tema de las compras de fantasmas para agrandar su costo y reducir el impuesto, quiere decir esto que Juan Pérez, desde el momento que realizó su declaración hasta el momento que la administración tributaria detecta dicho ilícito, podemos hablar de un tema de delito permanente en relación de que permanece la inclusión de costos y gastos hasta la detección de la administración tributaria el momento que aplica su facultad determinadora.

Pregunta: El tema de los delitos de defraudación tributaria cuando pasan ya la etapa de instrucción fiscal y la Fiscalía toma la decisión de acusar, el juez señala día y hora para que se realice la audiencia preparatoria de juicio, previo a que el fiscal emita su dictamen, siempre se han tratado los vicios de procedimiento, procedibilidad, prejudicialidad y competencia, pero que generalmente se ha tratado de decir que existe prejudicialidad en los delitos de defraudación tributaria, ahora, como representante del área jurídica del Servicio de Rentas Internas a tu criterio, ¿crees que exista defraudación tributaria por el hecho que el contribuyente se encuentra o activó la vía contenciosa tributaria?

Respuesta: Cuando estaba el tema de la defraudación tributaria incluida en el Código Tributario hasta el mes de febrero del año 2014, teníamos el hecho de que existía lo que tiene que ver a la procedibilidad y existía también el tema de la prejudicialidad, entonces, era completamente necesario que el acto se encuentre, o ya sea si era determinativo firme o si era resolutorio ejecutoriado, para poder denunciar el tema de la defraudación tributaria. Desde febrero del 2014 y en vigencia desde agosto del 2014 con el COIP, el tema de la procedibilidad, es decir,

esperar la firmeza o ejecutoriedad del acto administrativo, o el hecho de la prejudicialidad, esperar la sustanciación final de un tema contencioso tributario, quedó sin efecto, y en virtud de ello, incluso la administración tributaria comenzó a tener una dinámica más fuerte en la presentación de las denuncias, que no era necesario esperar esta firmeza de los actos, los escenarios del artículo 298 nos hablan de escenarios completamente claros en virtud, por ejemplo, de incluir compras en la declaración.

¿Cuál es el momento del escenario defraudatorio? La declaración de utilizar cifras, datos adulterados, por ejemplo, también que se pueden dar dentro de la declaración o dentro de la dinámica del contribuyente en su comportamiento, por ejemplo, en los requerimientos de información de una aplicación de facultad determinadora, o en lo que tiene que ver, por ejemplo, a la presentación de diferentes documentos por cualquier circunstancia, entonces son escenarios que se encuentran completamente aislados, incluso de la emisión de actos administrativos pero, por otro lado, yo quisiera en este momento expresar también mi consideración, mi criterio, yo considero que marca una fuerte materialidad sí, el acto administrativo tributario, porque el contribuyente muestra un comportamiento en relación, por ejemplo, a la glosa del tema defraudatorio en muchos de los casos, el contribuyente, cuando se va al contencioso tributario y esto me atrevería a decirlo en la gran mayoría de casos, cuando presenta su acción contencioso tributaria, no impugna la glosa relacionada al tema defraudatorio es decir, que sobre ese tema en particular por lo regular, se allana, o por lo regular no lo confronta en el contencioso tributario, y en los casos que si lo ha confrontado en el contencioso tributario a veces esta circunstancia se ha aislado mucho de la parte penal pero a mi consideración, yo creo que en escenarios defraudatorios como, por ejemplo, en el número 12, en el número 14, en el número 15, en el número 20, que habla de un tema declarativo que va a ser susceptible de una revisión por parte del Servicio de Rentas Internas a través de la determinación, sí es necesaria la materialidad a través del acto administrativo determinativo sobre todo.

Es en este acto determinativo donde puede con total claridad Fiscalía, Unidad Judicial Penal, Tribunal Penal, verificar la forma en la cual a través de una suerte de pericia el auditor o especialista tributario, realiza precisamente tanto la detección del escenario defraudatorio como el perjuicio que ocasionó el escenario defraudatorio entonces, a mi consideración hay casuísticas dentro del artículo 298 que simplifica necesariamente el acto administrativo como tal para establecer un elemento de convicción fuerte, pero que tenga que llegarse a una sentencia de mérito final o que tenga que esperarse la finalización del contencioso tributario, o incluso la finalización de la sustanciación de la interposición del recurso de casación, no creería que va atado con el tema penal, creería que la naturaleza penal se enfoca mucho más allá de un tema de procedibilidad y prejudicialidad, creería que la sola existencia del acto ya es un elemento de convicción fuerte, su ejecutoriedad no necesariamente para efectos de un tema penal.

Pregunta: ¿tú qué criterio puedes dar sobre la forma de impulsar del Servicio de Rentas Internas los procesos penales de defraudación tributaria?

Respuesta: Vamos por partes, en el tema de la objetividad, el Servicio de Rentas Internas es muy objetivo en la presentación de una denuncia, porque los filtros que conlleva la presentación de una denuncia, desde la detección hasta el análisis de pertinencia de presentación de la denuncia, tiene un seguimiento desde los directores zonales, jefes jurídicos zonales, hasta una revisión muy pormenorizada de la Dirección General a través de la Coordinación Nacional Penal, entonces, por ejemplo, de 100 informes de presunción penal que se emitan al mes por parte de los demás departamentos, estaremos hablando de que con el análisis de pertinencia, con el filtro que realiza en su análisis el departamento jurídico, se presentarán alrededor de cinco o diez denuncias, es decir, se filtran muchos casos en los cuales no existe, por ejemplo, un ánimo doloso. Por ejemplo, hablamos de un tema de un contribuyente que declaró un millón de dólares, a pesar de que tenía que declarar un millón cien mil dólares, esta circunstancia de diferencia de los cien mil dólares, hay que analizarla bien, si es que se trató de un tema doloso, si es que lo quiso realizar con una intención defraudatorio, o si simplemente se trata de una diferencia en la cual el contribuyente no realizó un conteo efectivo de sus facturas de venta.

Entonces, son circunstancias que la administración tributaria analiza de manera pormenorizada, y es un control que es sometido de manera permanente a nivel local en la parte distrital, a nivel más genérico en la parte zonal, y a nivel un poco más supremo en la parte ya nacional general, que hace un monitoreo tanto de los informes que se detectan, como de los informes que pasan ya a ser denuncias como tal.

La objetividad con la cual la administración tributaria realiza el análisis de pertenencia para presentación de denuncia, pero por otro lado, en el tema del impulso de las denuncias y de los casos, también existe un control y un monitoreo permanente. La administración tributaria mínimo debe realizar cada dos meses un impulso efectivo básico, si es que más o menos determina que en Fiscalía la casuística no se está moviendo o no se está realizando ningún tipo de gestión, te comento, nosotros tenemos casos en los cuales el fiscal permanentemente cada semana mueve el caso, a veces no espera el año o los dos años, sino que ya los dos o tres meses con elementos de convicción ya realiza el llamado a la formulación de cargos, mientras que en otros casos, hay fiscales que por ejemplo presentamos la denuncia, pasan ocho meses, un año, a veces llegan los dos años y recién en ese momento se pretenden realizar actuaciones, pero claro está, esto cotejado con el bajo impulso que realiza el compañero procurador tributario o el abogado tributarista de la parte de la administración tributaria que no verifica esta falta de impulso del proceso.

Es una circunstancia que en el día a día nos están midiendo como administración, como gestión, pero que por otro lado, también me atrevería a decir, difiere de la actuación de Fiscalía de acuerdo a la circunscripción, por ejemplo, acá nosotros en zona 7 manejamos la circunscripción tanto de Loja, del Oro y Zamora Chinchipe. Y mira, hemos hecho análisis muy importantes, como

en mi calidad de jefe zonal me toca hacer esos análisis, y por ejemplo tenemos que, en la Fiscalía de Loja, los impulsos se dan aproximadamente cada diez días, en la Fiscalía del Oro se dan cada cinco meses, en la Fiscalía de Zamora estamos hablando cada seis meses, a pesar de nuestra presentación de escritos con solicitud de impulsos efectivos.

Entonces, sí es un trabajo que debe ser muy dinámico, muy articulado, muy concurrente, tanto entre el SRI como con Fiscalía. Nosotros realizamos reuniones permanentes, tanto con los fiscales de administración pública como los fiscales provinciales, para efectos de determinar casuísticas importantes. Y esta es la última circunstancia que quería topar, nosotros tenemos dividido nuestra casuística en genérica y casos top, que le denominamos. Es decir, hay casos que por su relevancia en relación a tener una temporalidad muy próxima, es decir, haber sido presentados del 2020, 2021, 2022, aparte de eso, que representan montos significativos o que el contribuyente esté mostrando comportamientos ya en relación a otras denuncias o que ya de una manera muy concurrente este viene realizando actos defraudatorios, le establecemos una categoría de top para efectos de trabajar de una forma incluso mucho más prolija en estos, teniendo acercamientos, reuniones con Fiscalía, con Fiscalía provincial, para efectos de delinear planes de acción.

Entrevista realizada al Dr. Adrián Bonilla, Juez de Garantías Penales de Pichincha

Buenas noches Dr. Adrián, por favor, podría ayudarme con una entrevista, esta será grabada

Pregunta: ¿Podría indicarnos cuáles son sus funciones actualmente?

Respuesta: Buenas noches Henry, ¿cómo estás? Sí, actualmente yo me desempeño como Juez del Tribunal de Garantías Penales de Pichincha.

Pregunta: ¿Qué criterio le daría usted sobre el delito de defraudación tributaria?

Respuesta: Bien, claro como tú lo indicas, el Código Orgánico Integral Penal, recogió todas aquellas conductas punibles que estaban dispersas en otro tipo de leyes, como en este caso el Código Tributario. Al recogerlo como tal e incorporarlo a partir del artículo 298 del COIP y dentro del capítulo del Régimen de Desarrollo Económico, evidentemente hay una redacción por parte del legislador de una serie de conductas que podrían incurrir en defraudación tributaria.

Pregunta: Te habla de un fraude fiscal simple, hay fraude fiscal agravado, existen circunstancias agravantes propias del tipo.

Respuesta: No sé hasta qué punto recoger todas estas conductas en un mismo tipo penal es bueno para perseguir la defraudación tributaria. Parto por el hecho de indicar que es fundamental que esté tipificado este delito, pero generalmente o principalmente lo que se tutela es la hacienda pública y el Régimen de Desarrollo Económico. Luego no veo que tan sano sea que en un mismo tipo penal se hayan incorporado varias conductas que a mi parecer podrían ser delitos medios para un delito fin. Pero considero que es importante su vigencia, su incorporación, si el legislador nos deja debiendo en cuanto a la punición y luego, como lo decía, el incorporar en un mismo tipo penal varias conductas esto hasta cierto punto dificulta la tarea de las agencias investigativas de poder judicializar este tipo de delitos tributarios.

Justamente se ha hecho este tipo de observaciones porque hay 20 numerales del artículo 298 que en muchos de ellos coinciden los verbos rectores e incluso la conducta podría ser adecuada a cualquiera de ellos de acuerdo a los elementos que presente la administración tributaria.

Pregunta: ¿Cuáles podrían ser esos elementos que debería presentar la administración para que se pueda considerar como un delito de defraudación tributaria?

Respuesta: Eminentemente es una conducta dolosa, es un delito de resultado y consideraría que como elementos que la administración tributaria deba presentar de convicción y que más adelante alcanzan el valor de prueba serían los actos de determinación como tal, las declaraciones, la facturación, la contabilidad, los libros contables, los movimientos que se tengan y ya dentro de la administración tributaria, testimonios de los propios servidores de la administración tributaria frente a cuando ellos alerten o detecten que hay inconsistencias en las declaraciones de tributos, los peritajes como tal frente a estas inconsistencias, obviamente de

expertos en el área contable, consideraría que estos serían los principales elementos de convicción que se deberían presentar para impulsar la acusación en el juicio por parte de la administración tributaria y de la Fiscalía en este caso.

El tipo penal como tal da lugar a que la prueba tenga que ser eminentemente técnica, porque hablamos de fraude fiscal, entonces en mayor cantidad la prueba que se va a presentar es básicamente de expertos, recordemos que los propios funcionarios de la administración tributaria son expertos en temas del fisco, de la hacienda pública, entonces va a ser una prueba eminentemente técnica, considero que esos serían los principales elementos de convicción a presentar y que más adelante sin duda alcanzarían el valor de prueba en el juicio.

Pregunta: ¿Se podría considerar al delito de defraudación tributaria como un delito continuado o no?

Respuesta: Es una pregunta muy importante. ¿Podría haber una paridad de respuestas ante si es o no un delito continuado? Y esto da lugar por la forma en cómo está redactada el tipo penal y la diversidad de conductas inmersas en el tipo penal que todas estas configurarían fraude fiscal, defraudación tributaria como tal.

Considero, por antonomasia, el delito continuado es aquel a través del cual existe un plan concebido delictivo. Hablamos de un mismo sujeto activo que realiza una serie de actos ilícitos dentro de este plan concebido. En el tema del delito tributario, ¿por qué consideraría que no es un delito continuado por el elemento del tiempo? Que así lo trata la doctrina, que uno de los requisitos que debe cumplir el delito continuado es el tiempo.

Y este tiempo debe ser un tiempo próximo, es decir, cometer estos varios delitos dentro de este plan concebido, de este plan delictivo, dentro de un tiempo próximo. Ahora, ¿por qué yo consideraría que hablando del fraude fiscal no sería un delito continuado? Porque en sí, ¿cuándo cometo el delito? Cuando he evadido mi deber frente a la administración tributaria, cuando he evado mis obligaciones tributarias, ya sea a través de la falsedad, ya sea a través de una doble facturación, ya sea a través de llevar una mala contabilidad a propósito.

Pero en sí, cuando presento mi declaración, cuando comparezco ante la administración tributaria a cumplir mi deber tributario, mis obligaciones, empiezo a evadir impuestos, ya no me estaría cumpliendo con este tiempo, porque estaríamos hablando de un carácter de anualidad. Esto en términos generales, pero como está redactado en el tipo penal, podría darse que, por ejemplo, todos los días llevo una doble contabilidad. Entonces, ahí el tiempo sí es próximo y sí me permitiría estar hablando de un delito continuado.

Todos los días estoy emitiendo facturas que no corresponden, o comprobantes de venta, o estoy alterando los precios, estoy todos los días cometiendo un delito medio o una conducta ilícita media que me lleve a un delito fin, que vendría a ser ya la declaración como tal, o mis obligaciones ante la administración tributaria. Y estas otras conductas medias vendrían a ser continuas, pero el delito fin tal vez no sería continuo.

Y te pongo un ejemplo. En el numeral tercero te habla de que clausuran a un local por fraude fiscal, por ejemplo, por no emitir facturas. Pero tú luego, a sabiendas de que está clausurado, estás haciendo actividades. Esta conducta como tal ya es una defraudación tributaria, así lo dice la norma. Pero dentro de tu plan concebido de llevar, no entregar facturas, no estaría el de que te lleguen a clausurar y luego, si ya te clausuran, tú sigues realizando actividades en tu establecimiento, pero ya no habría un delito continuado como tal ahí.

Entonces, para mí parecer no habría delito continuado, pero en determinados casos podrían darse en estas actividades intermedias hasta llegar a la evasión de impuestos, a las actividades diarias de llevar una doble contabilidad, por ejemplo. ¿Y por qué llegamos a esta dualidad de que podría, en algunos casos, darse el delito continuado? O estos actos podrían ser continuados, pero el delito fin no, es por la redacción en la que se encuentra el tipo penal.

Y luego, claro, si ya hablando dentro de la de la prescripción, tanto en penal como en el ámbito administrativo, el hablar de delitos continuados ayudaría también a la prescripción, porque en qué momento tú empiezas a contar los plazos si yo anualmente empiezo a evadir impuestos, lo estaría incluso haciendo con esta finalidad de que opere la prescripción entonces, para mí, a mi criterio, por el tiempo no sería un delito continuado.

Estaríamos hablando de que las conductas medias simplemente serían eso, una conducta media y la conducta final, que es la que se acusa, también sería la que se utilizaría para poder tomar los plazos para la prescripción del ejercicio de la acción. Claro. Perfecto.

Ahí tendrías un problema en el cómputo de desde cuándo empiezas a contar el plazo para la prescripción.

Claro, entonces quedaría clarísimo aplicar una regla sencilla respecto de esto, cuando un contribuyente ha sido determinado o ha emitido un tema de determinación, un acto de determinación en su contra, tiene varias vías, entre ellas la misma impugnar en la vía administrativa y también impugnar por la contenciosa tributaria, pero también a la par va por la vía penal.

Pregunta: Qué criterio tendría doctor respecto de la prejudicialidad. ¿Se podría considerar que se debe esperar resolver el tema contencioso tributario o simple y llanamente debemos continuar tomando en consideración la conducta dolosa que es la que la Fiscalía en este caso estaría acusando?

Respuesta: Sí, yo considero que debemos partir por el tema de que es una conducta eminentemente dolosa, no cabe conducta culposa en este tipo de delitos. Y si partimos de esta premisa, considero que no existiría prejudicialidad, porque los actos que los estoy cometiendo es con conocimiento de la tipicidad objetiva del delito y buscando un resultado como tal.

Considero que más bien cuando la administración tributaria detecte que alguien está evadiendo impuestos, alguien incurrió en fraude fiscal, debe perseguirse el delito, debe

activarse la investigación penal como tal. Versus el ámbito administrativo vía contencioso tributario, esto es lo que estaría procurando de parte del mismo sujeto activo. Más bien sería una prescripción de la acción, porque en la práctica sabemos cómo demoran años resolverse una contienda en contencioso tributario.

Pero reitero, si la conducta es netamente dolosa, no cabe ningún tipo de prejudicialidad en ese sentido debe perseguirse la acción penal.

Pregunta: ¿Qué se podría hablar respecto de la actuación de los funcionarios del Servicio de Renta Interna como la administración tributaria?

Respuesta: Bueno entonces, sí, yo considero que, dentro de mi experiencia, poco a poco son los delitos de fraude fiscal que se presentan. Y esto es una experiencia generalizada, creo, porque como bien lo conocemos, el derecho penal es selectivo. Nos interesa más perseguir delitos de menores y no perseguir este tipo de delitos, que generalmente quienes los cometen son los grandes imperios.

Entonces, y frente a ellos, la administración tributaria hace mutis por el foro, se queda inactiva, prefiere perseguir delitos tributarios de ínfima cuantía o de perjuicios menores, más bien que perseguir aquellos delitos en donde están los grandes grupos económicos evadiendo tributos. Y claro, porque ahí existen intereses económicos, intereses políticos también. Entonces, radicalmente tiene que cambiar la administración tributaria en ese sentido.

Recordemos que la evasión de impuestos afecta al desarrollo del país, se deja de hacer escuelas, se dejan de hacer hospitales. Ahora, ya en el proceso penal, el servicio de rentas internas en este caso, además de comparecer como acusación particular, porque por ley debe hacerlo como acusado particular, debe comparecer, también debe aportar con las pruebas de los funcionarios del servicio de rentas internas, de los servidores públicos, de aquellos que a priori detecten este tipo de evasiones.

El servicio de rentas internas debe manejar su propio equipo de investigación interna, que realice una investigación previa que luego sea denunciada en Fiscalía y que esta investigación previa lleve a dar con los grandes evasores tributarios. Y luego aportar con toda esta prueba, debe tener un equipo de investigadores técnicos que logren detectar este tipo de evasiones tributarias. Ya luego, al sujeto activo, las garantías que se les deben establecer son las propias que cualquier otra persona procesada penalmente, cualquier otro justiciable, es decir, las garantías del debido proceso.

Pregunta: ¿podría indicarnos a qué se refiere cuando se dice que el delito tributario es doloso?

Respuesta: El dolo es la intención, clásicamente lo conocemos que el dolo es la intención de causar un daño, de causar un perjuicio como tal. Y en este caso, al momento de defraudar a la administración tributaria, conozca los elementos propios del tipo, se presentan en mí que cuando yo dejo de cumplir con mis tributos, estoy afectando al desarrollo del país, porque

mis tributos ya no van a ir para la construcción de un hospital, de una escuela, para los sectores más necesitados. Me estoy de alguna forma también procurando un beneficio ilícito, es decir, con mi conducta estoy ocasionando un daño, por eso mi conducta en fraude fiscal sigue siendo, o es netamente dolosa.

Anexo 2: Número de denuncias presentadas en el periodo de 1 de enero del 2020 hasta el 30 de junio del 2024



DIRECCIÓN DE ESTADÍSTICA Y SISTEMAS DE LA INFORMACIÓN

Noticias del Delito por DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA entre el 01 de enero de 2020 y el 30 de junio de 2024 a escala nacional.
Sistema Integrado de Actuaciones Fiscales (SIAF) - ANALÍTICA FGE

· Fuente:

· Fecha de corte:

· Periodo de análisis:

· Unidad de Análisis:

30/6/2024

01/01/2020 - 30/06/2024

Noticias del delito NDD (incluye en tentativa y consumados)

Tabla 1
Noticias del delito por año de registro, según el tipo de delito.

Tipo de delito	2020	2021	2022	2023	01ene al 30jun24	Total NDDs
CONSUMADO	1.213	1.172	809	329	299	3.822
TENTATIVA	3	3	1			7
Total NDDs	1.216	1.175	810	329	299	3.829

Fuente: Dirección de Estadística y Sistemas de la Información de la Fiscalía General del Estado

En esta primera tabla se aprecia las NDD divididas en dos partes, la primera son las causas de hechos consumados, que a criterio de la administración tributaria se ejecutó la defraudación tributaria, en el segundo punto tenemos aquellas que se quedaron como tentativa, es decir que no se consumó o que por alguna circunstancia no se concluyó con la intención de cometer el delito.

Tabla 2
Noticias del delito por año de registro, según el tipo penal y tipo de delito.

Tipo de flagrancia	2020	2021	2022	2023	01ene al 30jun24	Total NDDs
FLAGRANTE	7	5	3	1		16
NO FLAGRANTE	1.209	1.170	807	328	299	3.813
Total NDDs	1.216	1.175	810	329	299	3.829

Fuente: Dirección de Estadística y Sistemas de la Información de la Fiscalía General del Estado

En esta segunda tabla se aprecia las NDD divididas en dos partes, la primera son las causas de hechos flagrantes, que a criterio de la administración tributaria se denunció y se procedió de forma inmediata de haber sido descubierto en el cometimiento del delito,

en el segundo punto tenemos aquellas no flagrantes, es decir las que ingresan mediante una denuncia, se nota una gran diferencia entre la primera y la segunda.

Tabla 3
Noticias del delito por año de registro, según la provincia de incidente

Provincia de incidente	2020	2021	2022	2023	01ene al 30jun24	Total NDDs
AZUAY	88	49	50	18	13	218
BOLIVAR	8	15				23
CANAR	24	11	19	3	3	60
CARCHI	2	4	2	1		9
CHIMBORAZO	48	52	24	1	1	126
COTOPAXI	34	71	13	2	2	122
EL ORO	206	73	121	43	24	467
ESMERALDAS	7	11	16	5	7	46
GALAPAGOS	3	3	5			11
GUAYAS	282	360	142	47	74	905
IMBABURA	10	23	7	3	1	44
LOJA	28	8	7	9	1	53
LOS RIOS	48	45	9		1	103
MANABI	94	158	60	64	14	390
MORONA SANTIAGO	8	14	5	5	1	33
NAPO	4	6	3			13
ORELLANA		5		2	1	8
PASTAZA	8	17	1	1		27
PICHINCHA	68	100	283	115	152	718
SANTA ELENA	33	30		2		65
SANTO DOMINGO DE LOS TSACHILAS	52	39	17		1	109
SUCUMBIOS	32	5		1	1	39
TUNGURAHUA	121	74	26	4	2	227
ZAMORA CHINCHIPE	8	2		3		13
Total NDDs	1.216	1.175	810	329	299	3.829

Fuente: Dirección de Estadística y Sistemas de la Información de la Fiscalía General del Estado

En esta tabla se aprecia las NDD divididas en provincial, desde el año 2020 hasta 30 de junio del 2024.

Tabla 3
Noticias del delito según el Estado de la NDD y el Estado procesal al 30jun24

Estado de la NDD y el Estado procesal al 30jun24	Total NDDs
ACTIVO *	2.006
INVESTIGACION PREVIA	1.989
INSTRUCCION FISCAL	6
DICTAMEN ACUSATORIO	8

DICTAMEN MIXTO	1
LLAMAMIENTO A JUICIO	2
PASIVO **	1.823
DICTAMEN ABSTENTIVO	5
ARCHIVO ACEPTADO	863
ARCHIVO SOLICITADO	929
APELACION DEL AUTO DE SOBRESEIMIENTO, SI EXISTIO ACUSACION FISCAL	1
EXTINCION DEL EJERCICIO DE LA ACCION PENAL - UNA VEZ QUE SE CUMPLA DE MANERA INTEGRAL CON LOS MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCION DE CONFLICTOS AL PROCESO PENAL	2
MUERTE DE LA PERSONA SOSPECHOSA - PROCESADA	1
PRESCRIPCION	4
PRINCIPIO DE OPORTUNIDAD ACEPTADO	3
PRINCIPIO DE OPORTUNIDAD SOLICITADO	1
SENTENCIA CONDENATORIA	5
SENTENCIA RATIFICA ESTADO DE INOCENCIA	3
SOBRESEIMIENTO	6
Total NDDs	3.829

Fuente: Dirección de Estadística y Sistemas de la Información de la Fiscalía General del Estado