



Universidad San Gregorio de Portoviejo

Departamento de Posgrado

Programa de Maestría en Derecho Penal

Artículo profesional de alto nivel

Estudio del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal en su primer inciso, defraudación tributaria.

Autor: Ab. Juan Carlos Cornejo Rodríguez

Tutora: Ab. Cristina Madelaine Vera Mendoza

Portoviejo, 2021

TEMA:

Estudio del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal en su primer inciso, defraudación tributaria.

TITLE:

Study of article 298 of the Comprehensive Organic Criminal Code in its first subsection, tax fraud.

AUTOR:

Juan Carlos Cornejo Rodríguez.

Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador.

Matrícula 13-2017-201 Colegio de Abogados de Manabí.

Maestría en Derecho Penal, Universidad Particular San Gregorio de Portoviejo, Manabí, Ecuador.

Email: juancornejo77@hotmail.com

Resumen

El presente artículo está basado en un análisis exhaustivo del delito de Defraudación Tributaria, tipificado en el Código Orgánico Integral Penal (COIP), y que el mismo genera varias incógnitas que demuestran una contradicción entre las actuaciones del Servicio de Rentas Internas (S.R.I.) cuando denuncia un delito versus las actuaciones fiscales al ocasionarse una posible reparación integral de la víctima. El objetivo es demostrar que Defraudación Tributaria tipificado en el COIP tiene un vacío legal que podría tener repercusiones de tipo penal a contribuyentes que hayan satisfecho la obligación tributaria. Es aquí, cuando nace la observación principal, la que radica en que, si un contribuyente ya cumplió con la obligación tributaria, establecida mediante un proceso de Determinación realizado por el S.R.I., ¿por qué esta entidad procede a denunciar en la Fiscalía el supuesto cometimiento de un delito? Como método analítico usamos el análisis exhaustivo del artículo 298 del COIP evaluando su contenido y detectando el vacío legal existente. Se concluye que el artículo del delito de Defraudación Tributaria en su primer inciso se encuentra con un vacío legal, y que sería recomendable una reforma normativa que identifique a los tipos contribuyentes que comenten un ilícito tributario.

Palabras clave:

Contribuyente; Determinación, Defraudación tributaria; Reparación Integral; Servicio de Rentas Internas; Vacío Legal.

Abstract

This article is based on an exhaustive analysis of the crime of Tax Fraud, typified in the Comprehensive Organic Criminal Code (COIP), and that it generates several unknowns that demonstrate a contradiction between the actions of the Internal Revenue Service (SRI) when it denounces a crime and prosecutorial actions as there is already a possible comprehensive reparation for the victim. The objective is to demonstrate that the article of Tax Defraud established in the COIP has a legal vacuum that may affect a future evaluation of the criminal case. This is when our main observation is born, and that is, if a taxpayer has already agreed to cancel what was determined or imposed by the S.R.I., why does this entity proceed to report the alleged commission of a crime to the Prosecutor's Office? As an analytical method, we use the exhaustive analysis of article 298 of the COIP, evaluating its content and detecting the existing legal vacuum. It is concluded that the article of the crime of Tax Fraud in its first subsection finds a legal void, and that it will be necessary to reform it and / or complete it later to establish a true responsibility of a taxpayer.

Keywords:

Taxpayer; Tax Fraud; Comprehensive Repair; Internal Revenue Service; Legal Vacuum.

Introducción

El delito de defraudación tributaria es un delito de acción pública conocido por Fiscalía a través de denuncia iniciada por el S.R.I. Existen varios tipos penales expresamente referidos en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, sin embargo, su base sustancial radica en la determinación efectuada por el sujeto pasivo que ocasione dejar de pagar en todo o en parte los tributos.

De ello, cabe precisar que previo a denunciar a un posible defraudador tributario, el ente recaudador realiza una determinación tributaria, con la finalidad de establecer la real existencia del hecho generador, sujeto obligado, base imponible y cuantía del tributo, determinación que se traduce en un acto administrativo debidamente notificado al contribuyente o responsable de la obligación tributaria.

La determinación es un proceso administrativo que ocasionada por la gestión de los tributos a través de la revisión de la declaración en el caso que corresponde, información de terceros que reposa en las bases de datos que administra el ente recaudador, con ello se revela información considerada suficiente por la Administración Tributaria inclusive para considerar una presunta responsabilidad de tipo penal por parte de los sujetos pasivos auditados.

La obligación tributaria determinada y debidamente notificada, puede ser susceptible de impugnación por las vías administrativas y/o judiciales y se le concede un plazo legal para ejercer su derecho a la defensa respecto al proceso de control. Sin embargo, el sujeto pasivo podría aceptar el contenido del mismo y consecuentemente el acto administrativo se constituye en firme y susceptible de ejecución.

En el presente caso analizamos el primer inciso del artículo 298 del COIP, en las circunstancias acaecidas en las que los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables satisfacen la obligación tributaria determinada y pese a ello, el S.R.I. procede a denunciar en la Fiscalía, por el posible delito de defraudación Tributaria, al contribuyente que se encuentre presuntamente inmerso en al menos uno de los tipos penales establecidos en la normativa penal referida.

Cabe reflexionar sobre la intención del legislador al establecer una sanción por el cometimiento de un delito consumado, versus la actitud del contribuyente que cumple con el pago de un tributo determinado, en el que se identificó al menos uno de los tipos penales establecidos en la norma *ibídem*. Y se traslada de un mero infractor a un infractor que satisface la obligación generada.

Es ahí que surge la principal incógnita, en ¿qué buscaría el ente tributario al denunciar una actuación que ya fue rectificadora o corregida y que subsanó o compensó un daño que estuvo causado temporalmente? Asimismo, si un contribuyente procede a cancelar un valor de un tributo determinado, ¿Resarce al Estado o debería tener una sanción penal por el presunto delito cometido?

El propósito de esta investigación es poder determinar si un denunciado, procesado o sospechoso de un delito de defraudación tributaria debería ser imputado o sancionado judicialmente si es que el ya satisface la obligación tributaria y con ello, podría considerarse subsanada la infracción cometida.

Como objetivo general tenemos, determinar si el artículo 298 del COIP de defraudación tributaria sanciona al contribuyente que no cancele una parte o la totalidad del tributo, o sanciona a la persona que engañe en la determinación de una obligación tributaria.

Metodología.

Se trata de un artículo de posición o reflexivo, cuyo método es el Inductivo, se basó en experiencias en el ejercicio de la profesión con especialidad tributaria, para el planteamiento del problema. Para la sustentación de las afirmaciones realizadas se encuentran respaldadas en la

recopilación de información de carácter público de las dependencias judiciales de los juzgados de lo penal de la ciudad de Manta, Fiscalía de la misma ciudad y ante la Administración Tributaria (SRI) para luego clasificar y analizar los datos obtenidos con la finalidad de establecer una posición y reflexión sobre el enunciado del artículo 298 del COIP.

Se usó el análisis causal, que relaciona las causas y efectos más el grado en el que se afectan mutuamente, prediciendo e identificando la incidencia del tema y su importancia.

Problema jurídico.

¿El Servicio de Rentas Internas debería presentar denuncia y la Fiscalía debería investigar el presunto cometimiento del delito de defraudación tributaria una vez que se haya pagado la obligación contenida en la determinación tributaria notificada por el S.R.I.?

1. Marco teórico

A nivel mundial existen dos intervinientes en un proceso tributario:

- El sujeto activo, que es el estado; y
- El sujeto pasivo, que es el contribuyente.

Los dos sujetos intervinientes están regulados bajo las normas y leyes de cada país.

Es por este motivo que se conoce que no se puede aplicar un tributo sin una ley creada o que previamente lo implante.

Toda obligación tributaria tendrá siempre como fuente la Ley.

Desde el punto de vista jurídico tenemos varios conceptos de pensadores como:

Héctor Villegas decía; “los tributos son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad del contribuyente, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.

Es decir un impuesto es una imposición estatal que hace directa o indirectamente a una persona natural o jurídica, como integrante de ese país o nación, para la posterior inversión o gasto público necesario.

Todos los impuestos están cubiertos por el régimen jurídico pertinente.

En la ley ecuatoriana se reconocen tres tipos de tributos:

- Impuestos
- Tasas y
- Contribuciones especiales

La contribución por parte del usuario es un recurso demasiado importante para cualquier Estado. En nuestro ordenamiento económico es fundamental debido a que representa uno de los tres principales ingresos como país, junto a las exportaciones y remesas migratorias.

Se ha extendido a lo largo del territorio nacional las atenciones a clientes con las diferentes oficinas implantadas.

En lo referente a la normativa legal empezaremos analizando la problemática jurídica en base lo establecido en el Código Orgánico Integral (COIP) “Artículo 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada.” (Asamblea Nacional de Ecuador, 2014)

Es indispensable precisar qué es la evasión, así tenemos: “La evasión es la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes. Esa falta de cumplimiento puede derivar en la falta de ingresos al para el fisco.” (Cosulich Ayala, 1993)

Adicionalmente, es menester identificar al ente recaudador de los tributos nacionales, el fisco, quien además realiza control respecto los tributos e identifica en principio una evasión fiscal. “El Servicio de Rentas Internas es la institución que se encarga de gestionar la política tributaria,

asegurando la recaudación destinada al fomento de la cohesión social.” (Página oficial del Servicio de Rentas Internas)

Ahora bien, en este orden de ideas, corresponde referir a la institución que investiga cometimientos de infracciones de tipo penal en el Ecuador, así tenemos que la Fiscalía General del Estado es una institución autónoma, que dirige la investigación pre procesal 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. Así además se señala en el COIP: “Artículo 442.- Fiscalía.- La Fiscalía dirige la investigación preprocesal y procesal penal e interviene hasta la finalización del proceso. La víctima deberá ser instruida por parte de la o el fiscal sobre sus derechos y en especial, sobre su intervención en la causa” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2014)

Como dato referencial al presente tema, es importante señalar que la administración tributaria tiene la facultad de determinar los tributos que realmente existan, así lo establece el Código Tributario.

Consecuentemente, en la determinación tributaria realizada, el ente recaudador puede advertir que el sujeto pasivo presuntamente simule, oculte, omita, falsee o engañe *en la determinación de la obligación tributaria*, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, a vista de ello comunicar por medio de denuncia a la Fiscalía para la respectiva investigación de los actos previamente indagados por la Administración Tributaria.

Es decir, la norma jurídica es explícita al tipificar la responsabilidad de tipo penal, a una persona que en su actuar ilícito intente procurar dejar de pagar total o en parte los tributos al ente recaudador.

Sin embargo, de ello se origina el siguiente cuestionamiento ¿que sería lo imputado a una persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria y a su vez, procede a pagar lo determinado por la administración tributaria?

En este mismo escenario nos interrogamos, ¿existe una reparación o resarcimiento al ente tributario y por ende al Estado cuando el contribuyente ya cancela el tributo, o debe recibir sanción por la infracción, aunque pague el tributo?

Cabe indicar en este contexto si la administración tributaria puede advertir dolo en la presunta conducta ilícita, al respecto, el COIP nos dice: “Artículo 26.- Actúa con dolo la persona que tiene el designio de causar daño.”

En el campo tributario esta conducta dolosa no siempre podrá ser comprobada para el S.R.I., ya que las declaraciones y/o actuaciones tributarias son acciones efectuadas a través de un sistema informático que no puede demostrar dicha gestión, pese a que es importante recalcar que es el contribuyente quién ingresa la información al sistema respectivo.

Cuando una persona procede a cumplir con su obligación tributaria posterior a la determinación, la conducta dolosa podría verse desvanecida, ya que el cumplimiento de la obligación convalida la intención de no perjudicar al fisco. “Cuando exista así acumulación de la responsabilidad civil y la responsabilidad penal, la acción civil suele sufrir en amplia medida la influencia de la acción penal; no dejando por ello de ser perfectamente distintos ambos órdenes de responsabilidades” (Falconí, 2013)

El problema jurídico planteado se debe analizar también desde la óptica de la reparación integral de la víctima, la reparación integral según Ana Ochoa Casteleiro manifiesta que “la víctima que ha sufrido un daño o perjuicio como consecuencia de una infracción penal tiene derecho a obtener una indemnización por parte del infractor” (Ana Ochoa Casteleiro, 2012)

De ello, se puede colegir que la reparación consiste en buscar que una víctima recupere sus derechos al estado anterior del cometimiento del daño percibido. En este delito en particular, el bien protegido es el régimen de desarrollo y el daño o afectación recibida es la no tributación que debería percibir el Estado.

Ahora, si esa afectación recibida es restaurada con el pago de la obligación tributaria ocasionada por un acto de determinación en cuyo proceso se encontraron indicios de un presunto delito de defraudación tributaria, el pago debería considerarse como una reparación integral, y consecuentemente, no cabría continuar con un proceso de tipo penal.

La norma jurídica analizada, contenida en el 298 del COIP, expresa tácitamente que se sancionará a alguien que pretenda dejar de pagar todo o parte de los tributos en beneficio propio o de terceros, el fin de sancionar al defraudador es cuando busque no pagar, sin embargo, nada se dice sobre aquel que satisface la obligación tributaria.

Cuando el S.R.I. recaude un tributo de una persona que buscó no pagar un valor sea o no con dolo, nos encontramos frente a la esfera de la reparación del daño causado, y es ahí cuando surge otra incógnita, ¿se debe o no continuar con un proceso judicial?

Al respecto se establece que el proceso judicial o investigación previa esté en la instancia que esté, no debe continuar, ya que como se mencionó anteriormente el artículo 298 del COIP sancionará a la persona que trate de no pagar un valor para beneficio propio o de un tercero.

Ahora, en este contexto surge una duda referente a la conducta prohibida por la norma; el detalle y observación detectada es que hasta cuando opera esta conducta. Es decir, esta conducta se debe analizar para un proceso judicial desde que el contribuyente ya cometió el presunto delito de defraudación tributaria o esta conducta podría quedar eximida de culpa cuando el contribuyente cumpla. En el articulado analizado existe un vacío legal ya que no se determina hasta cuándo se puede “tolerar” la actuación de esa conducta, esto en base a que existe la brecha entre el no haber pagado el tributo y pagarlo cuando es denunciado o procesado u observado. Este vacío legal es evidente porque no existe en la normativa alguna salvedad para el contribuyente que ya cumpla con el tributo estando judicializada su actuación, inclusive previo a su judicialización o en el caso que corresponda previo a la presentación formal de la denuncia.

Cuando el S.R.I. detecta un posible evasor procede a realizar su derecho a denunciar un posible delito, sin conocer si la conducta del contribuyente fue dolosa o no, pues ello le corresponde determinar a los órganos jurisdiccionales, cuya competencia recae sobre los Jueces. Sin embargo, el sufragar la deuda tributaria acaecida, es un atenuante irrefutable en el caso de que dicha conducta se la considere como dolosa.

Cuando se presenta la denuncia ante el fiscal correspondiente, el S.R.I. se fundamenta en su informe o Determinación Tributaria la misma que contiene su motivación, antecedentes y resolución. Esta determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo. Es en este informe que se empieza a determinar la responsabilidad civil y/o penal del contribuyente.

El contribuyente ejerciendo su derecho a la defensa generalmente presenta la justificación fehaciente en su documentación que su transacción es legal.

En la valoración de la prueba, facturas y comprobantes de ventas, retenciones, entre otros, podemos observar que existe mucha exigencia de parte del S.R.I., ya que ellos determinan mediante sus metodologías y procesos la validez o certeza de un documento que un contribuyente posea. Pero nace una pregunta relevante: al momento de adquirir una factura o documento tributario, ¿quién comprueba la validez o no de esta? Como todos conocemos, la persona

adquiriente de un bien o de un servicio, cancela el valor respectivo de este, sin comprobar si la factura o documento que le concedieron está autorizada o si es legítima. Es responsabilidad de un tercero emitir un documento falso, no autorizado o ilegal; pero no es incumbencia del adquiriente el verificar la validez de este documento.

Continuando con el análisis del tema, nos meteremos en la valoración de la prueba. Y es así que observamos que los contribuyentes conservan su documentación de respaldo, sin embargo esta no es calificada como válida, ya que en ocasiones (reiteradas) se entrevista a terceros sin presencia del implicado directo, esto es para el famoso cruce de cuentas y datos, buscando determinar evasiones o defraudaciones. Se notifica a otros contribuyentes para establecer la relación comercial con el contribuyente observado sin la presencia de este último. Es obligación que en todo interrogatorio o conversación estén presente todas las partes involucradas, basados en el principio de contradicción.

Ahora bien en la problemática planteada debemos visualizar varios aspectos que considero de relevancia al momento de analizarlas.

El S.R.I. tiene entre sus facultades están, reglamentaria, determinadora, resolutive, sancionadora y recaudadora, siendo la primera de las mencionadas la que le permite emitir resoluciones, reglamentos y normativas inherentes a la administración tributaria. El artículo 67 de la ley de Régimen Tributario Interno nos dice: “Art. 67.- Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.” (Congreso Nacional, 2004)

La entidad tributaria en uso de sus funciones, la validez o invalidez de esta documentación o declaración y la posible acusación por Defraudación Tributaria, esto en base a las facultades que la Ley le concede.

Cada quien lo analiza y enfoca desde su perspectiva, es decir el contribuyente intentará desvirtuar el delito imputado y permanecer en su estado de inocencia, mientras que el S.R.I. lo visualizará desde la óptica del tratar de evadir un impuesto.

Es ahí cuando nace la disyuntiva de quién tiene la razón. El S.R.I. entre sus facultades otorgadas por la Ley posee la facultad determinadora. Esta facultad le autoriza a la entidad tributaria a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. Es decir, el S.R.I. dentro de sus facultades y lineamientos establece y determina un valor en base a la validez de documentos o hechos.

El S.R.I. al ser el órgano máximo competente, muchas veces, presiona a un contribuyente a aceptar una futura infracción impuesta, porque el simple hecho de notificarlo mencionándole artículos penales en las notificaciones, intimida al mismo; más aún si la deuda se convierte en firme y le suspenden las actividades al interesado. Esta es una alternativa que la usan como medida de presión para la persona natural o jurídica. Este tipo de casos se lo ha observado en las diferentes determinaciones que los contribuyentes han recibido, así mismo, en el cuadro No.3 que detallamos posteriormente podemos observar que la mayoría de denuncias interpuestas por el ente tributario no han terminado con el juicio correspondiente si no que han quedado en investigación previa.

En dicha notificación el S.R.I. procede a comunicar que un posible evasor puede ser condenado a prisión. En esta comunicación el contribuyente se siente presionado o con temor por la advertencia que recibe y por ende, en muchas ocasiones o en su gran mayoría, termina aceptando el valor impuesto.

Se considera importante referir el comportamiento de los procesos penales incoados por el presunto cometimiento de un delito de defraudación tributaria, conforme datos estadísticos, de las denuncias presentadas, el número de sentencias en firme obtenidas en los procesos penales, es baja.

Respecto de dicho dato estadístico, surge la necesidad de reflexionar sobre a qué se debe dicho fenómeno, cuya posición es, que el contribuyente cuando es notificado con una determinación tributaria en la que se le advierte además que su conducta podría tener responsabilidades de tipo penal, da prioridad al cumplimiento de la obligación con el objetivo primordial de subsanar lo indagado por la administración y evitar inclusive ser denunciado ante los organismos competentes. Dicha la aseveración tiene sustento en los datos extraídos de las noticias por delito cometido, información que pongo a disposición a continuación:

Noticias del delito por Defraudación Tributaria Art. 298 COIP (incluye en tentativa y consumado).

CUADRO No.1

PROVINCIA	2016	2017	2018	2019	2020	2021	TOTAL
AZUAY	2	13	12	22	90	27	167
BOLIVAR	0	0	2	3	8	2	16
CANAR	0	3	0	1	24	7	36
CARCHI	0	3	2	4	2	0	12
CHIMBORAZO	4	5	2	22	48	19	101
COTOPAXI	0	15	2	10	33	13	75
EL ORO	11	43	69	101	207	23	468
ESMERALDAS	2	7	10	60	7	3	90
GALAPAGOS	0	3	2	0	3	0	8
GUAYAS	33	335	806	287	289	163	1.943
IMBABURA	0	4	3	17	10	2	43
LOJA	3	16	12	38	26	4	104
LOS RIOS	0	4	13	15	48	8	88
MANABI	17	49	62	137	94	69	442
MORONA SANTIAGO	1	3	1	8	8	5	26
NAPO	7	16	13	27	4	0	69
ORELLANA	0	10	3	47	0	0	60
PASTAZA	1	4	0	8	8	11	32
PICHINCHA	32	82	116	116	67	24	460
SANTA ELENA	1	3	6	7	32	7	56
SANTO DOMINGO DE LOS TSACHILAS	8	8	4	25	54	25	130
SUCUMBIOS	0	11	3	18	32	0	68
TUNGURAHUA	1	6	2	49	121	34	214
ZAMORA CHINCHIPE	1	4	4	1	11	2	24
TOTAL	124	647	1.149	1.023	1.226	448	4.732

CUADRO No. 2

CANTONES DE MANABÍ	2016	2017	2018	2019	2020	2021	TOTAL
24 DE MAYO	0	0	0	5	0	1	6
BOLIVAR (CALCETA)	0	1	0	2	2	1	6
CHONE	0	2	8	1	3	0	14
EL CARMEN	1	1	0	5	1	3	11
FLAVIO ALFARO	0	1	1	0	0	0	2
JAMA	0	0	0	1	0	0	1
JIPIJAPA	0	4	1	0	1	0	7
JUNIN	0	0	0	2	3	1	6
MANTA	1	8	5	37	34	25	118
MONTECRISTI	2	3	2	6	4	0	17
PAJAN	0	1	0	0	1	2	4
PEDERNALES	0	7	6	2	17	4	36
PORTOVIEJO	12	16	21	74	21	32	181
PUERTO LOPEZ	0	1	2	0	0	0	3
ROCAFUERTE	0	0	0	0	3	0	3
SAN VICENTE	0	0	1	0	0	0	1
SANTA ANA	0	2	3	0	1	0	6
SUCRE	0	1	12	2	3	0	18
TOSAGUA	1	1	0	0	0	0	2
TOTAL EN MANABÍ	17	49	62	137	94	69	442

CUADRO No.3

ETAPA PROCESAL	2016	2017	2018	2019	2020	2021	TOTAL
INVESTIGACION PREVIA	119	614	1.141	1.008	1.224	448	4.662
INSTRUCCION FISCAL	1	8	1	6	0	0	16
PREPARATORIA DE JUICIO	2	15	5	4	2	0	30
ETAPA DE JUICIO	2	10	2	5	0	0	24
TOTAL	124	647	1.149	1.023	1.226	448	4.732

Podemos determinar que en Ecuador son pocos los contribuyentes que son procesados por el delito de Defraudación Tributaria investigado, esto se debe a que los ciudadanos optan por no tener litigio alguno que les pueda acarrear una sentencia penal por lo que eligen pagar el tributo.

En el cuadro No.1 podemos visualizar el total de denuncias, provincia por provincia, planteadas en Ecuador por el delito de defraudación tributaria desde el 2016. En el cuadro No.2 observamos las denuncias en cada cantón de Manabí. No obstante en el cuadro No.3 podemos observar las denuncias que terminaron con un juicio, y concluimos que son muy pocas. Es así, que en el 2016, apenas el 4,03% de las denuncias fueron llevadas a un proceso judicial penal, en el 2017 fue el 5, 10%, en el 2018 el 0,69%, en el 2019 el 1,47% y en el 2020 el 0,16%.

Estos resultados nos determinan que este delito cuando es denunciado por parte del S.R.I., no culmina generalmente con la sanción que establece la normativa.

Discusión

1) La tributación como obligación ciudadana.

Un impuesto es un tributo que las personas naturales y/o jurídicas pagan al estado para solventar el gasto público en diferentes sectores y actividades, para ello, cada Estado tiene su particularidad en cobro de impuestos, tanto en su porcentaje, tipo, período de tiempo, entre otras características.

Estos tributos siempre serán obligatorios ya que son parte del presupuesto de un Estado.

La tributación conlleva a un proceso de recaudación por parte del ente tributario para la respectiva inversión en los diferentes sectores que el país necesite.

2) La actuación del ente tributario como antecedente a la imputación de fraude o defraudación tributaria.

La actuación del ente tributario radica en un análisis de un funcionario calificado para examinar documentación de un contribuyente.

Esta actuación precede de análisis exhaustivos de datos, documentos, hechos, entre otros, que le dan elementos de convicción para imponer un tributo a un contribuyente.

El artículo 68 de la Ley de Régimen Tributario Interno nos indica: “Art. 68.- 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.” (Ley de Régimen Tributario Interno, 2004)

Podemos notar que el S.R.I. cuenta con las facultades establecidas legalmente para realizar actuaciones que deriven después en una posible denuncia a un contribuyente que cometa un delito.

El ente tributario una vez que determina al contribuyente, establece en la determinación una obligación tributaria, la que es notificada, en principio, en observancia de las normas del debido proceso, consecuentemente de dicho acto administrativo es posible la impugnación de los actos administrativos que contiene una determinación tributaria. Sin olvidar que el fin de la facultad determinadora es verificar el apropiado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Existen procedimientos expeditos para cada administración tributaria, con la que se intenta garantizar el derecho al debido proceso, como el informativo. A continuación se detallan las actuaciones administrativas que podrían ocasionarse en uno de los procesos de control que concluye con un Acta de Determinación, dejando sentado, que no es el único procedimiento de determinación del que dispone la Administración Tributaria. Esta información se desprende de los procesos de control iniciados por el Departamento de Auditoría Tributaria de la respectiva Dirección Zonal.

- Orden de determinación, conocida normativamente como la orden de verificación.
- Diligencias administrativas (Inspección contable, acta de conclusión de inspección, requerimiento de información al sujeto pasivo o a terceros,etc)
- Acta de borrador
- Oficio para lectura del acta de borrador
- Lectura del acta de borrador
- Acta definitiva.

Como se refirió, posterior a la notificación del acto de determinación, el sujeto pasivo puede iniciar una impugnación ya sea en sede administrativa, o acudir al Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo Tributario, denominado así en nuestra jurisdicción.

Marco legal ecuatoriano.

Vamos a enfatizar y enfocarnos en varios conceptos básicos; anteriormente pudimos observar el artículo 298 del COIP que nos habla de la defraudación tributaria y que en la parte analizada encontramos: “Artículo 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:” (Asamblea nacional de Ecuador, 2014)

El artículo es claro y no contiene confusión o duda alguna. El primer inciso nos expresa que se sancionará a quién quiera dejar de pagar un valor total o parte de este valor, y es de ahí que surge la principal incógnita para la presente investigación. Si sólo se sanciona cuando no se paga, que pasa cuando ya el contribuyente paga ese valor.

Así se observa también en el mismo COIP el siguiente artículo: “Artículo 26.- Dolo.- Actúa con dolo la persona que tiene el designio de causar daño.” (Asamblea Nacional de Ecuador, 2014)

El dolo es algo que debemos diferenciarlo bien de la culpabilidad. En el análisis propuesto podremos observar que no siempre se actúa con dolo. El dolo será comprobado siempre y cuando el posible evasor no hay aceptado el pago que le han impuesto.

Es en base a este concepto que considero que el dolo no es comprobable en el análisis normativo que realizo.

En el mismo COIP se establece: “Artículo 77.- Reparación integral de los daños.- La reparación integral radicarán en la solución que objetiva y simbólicamente restituya, en la medida de lo posible, al estado anterior de la comisión del hecho y satisfaga a la víctima, cesando los efectos de las infracciones perpetradas. Su naturaleza y monto dependen de las características del delito, bien jurídico afectado y el daño ocasionado.” (Asamblea Nacional de Ecuador, 2014)

Este articulado es manifiesto para indicar que se debe restituir un derecho lesionado hacia otra parte. Pero, en el analizado se observa que la reparación se produce cuando el contribuyente cumpla con el impuesto detectado.

Es decir, si ya existe una reparación integral al momento de cancelar un impuesto no debería existir una denuncia o imputación, ya que el bien jurídico protegido fue restituido o restaurado pese a que no ha existido una pérdida total de la tributación detectada.

La reparación opera de cinco maneras según el artículo 78 del mismo COIP. Y nos enfocaremos en los numerales 3 y 5 que nos hablan de indemnizaciones y garantías de no repetición respectivamente.

La indemnización se da cuando se pueda evaluar monetariamente un daño y cuando se deba compensar un perjuicio, en el caso analizado si un contribuyente ya cumple cancelando el tributo no existiría perjuicio.

La garantía de no repetición, expuesta en el numeral 5, si cabría porque el mismo ente recaudador podría recomendar o advertir al usuario de no volver a realizar la misma conducta, y en un futuro no cabría ninguna excusa de desconocimiento o de error involuntario.

En una sentencia del 2012 encontramos este concepto sobre una reparación integral: “Debemos sostener que la reparación integral debe ser eficaz, eficiente y rápida, así como proporcional y suficiente misma que supone volver al estado de cosas, anterior a la comisión del daño, en relación con la gravedad del acto y del daño padecido”.

En lo expuesto, la reparación se da cuando el S.R.I. procede a cobrar el valor detectado en base a la ley con su respectivo interés por el tiempo de mora transcurrido.

Analizando más normativa tenemos a la Ley de Régimen Tributario Interno que en su artículo 67 nos dice expresamente: “Art. 67.- Facultades de la administración tributaria.- Implica

el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.” (Congreso Nacional de Ecuador, 2004)

Este artículo es el facultativo para las gestiones y funciones del S.R.I.

Las actuaciones de la entidad tributaria están enmarcadas dentro de la ley, las mismas que se expresan en el articulado antes mencionado.

Considero que la solución real se daría revisando exhaustivamente el artículo analizado y modificando o completando el vacío legal existente, esto en la normativa penal. Esto considerando la problemática detectada en el primer inciso del artículo 298 del COIP, específicamente cuando el contribuyente ya cancela su obligación. Esta revisión y modificación debe ser apremiante por parte de nuestro legislativo, ya que la recaudación tributaria es esencial para el desarrollo de nuestro país y sobre todo para no vulnerar derechos constitucionales de los ciudadanos.

Todo proceso judicial y de fiscalía conlleva a una utilización de recursos de todo tipo. Entre ellos el recurso económico, el recurso humano, el recurso informático, entre otros, por ende el conllevar este tipo de denuncias y/o actuaciones del ente tributario y de la fiscalía es desgastante para las dos entidades estatales.

Las dos personas jurídicas son entes que tienen bastante actividad laboral y que necesitan de los recursos necesarios para poder funcionar adecuadamente.

Es por este motivo que se debe regular, en el marco de la Ley, sus actuaciones.

Se necesita examinar la actuación del S.R.I. cuando ejerza su derecho de denunciar a un posible evasor. Esto es basado en que el fin del ente tributario es de recaudar. Es de conocimiento general que, la recaudación tributaria juega un papel fundamental en el desarrollo de una nación, y por ende esta es la causa principal que persigue la administración tributaria, por lo que ya una vez recaudado el valor detectado se debe desistir de cualquier causa legal.

Una alternativa provechosa sería la implementación de un buen sistema informático tributario que nos permita detectar y decretar a un posible evasor.

En nuestra Constitución en su artículo 76 numeral 7 literal i, como garantías ciudadanas tenemos que nadie puede ser sancionado más de una vez por la misma causa y materia, por lo que se debe tener mucha cautela al momento de buscar la proporcionalidad en la sanción que se le imponga a un posible evasor.

El artículo 298 del COIP debe ser analizado y modificado por parte del ente legislativo de nuestro país, esto en base a todo lo observado durante este análisis. Se parte desde la premisa de que, existe el vacío legal al no establecer como actuaría un juzgador o autoridad si un denunciado o procesado cancela el valor de defraudación después de iniciada la acción legal. Resulta contradictorio y llamativo que en un mismo artículo existan diferentes penas en los diferentes numerales cuando los verbos rectores son los mismos.

Es viable y notorio que se debería implantar en el artículo 298 del COIP una “salvedad” o justificación para los contribuyentes que acepten pagar el valor establecido por el S.R.I., ya que el usuario al cancelar dicho valor quedaría eximido del delito cometido, sin embargo se debería asentar, así mismo, la sanción cuando alguien reincida en este tipo de actuaciones, esto en base a que ya no existiría excusa alguna para efectuar la misma conducta.

Por ejemplo el COIP en el artículo 630 señala la suspensión condicional de la pena cumpliendo ciertos requisitos, es decir nuestra normativa penal en ciertos casos le da una oportunidad de rehabilitarse a una persona infractora o sentenciada. El artículo 635 del mismo código nos dispone el procedimiento abreviado, que de igual manera le otorga una rebaja de

sanción a una persona que acepte un delito cometido, esto es lo que se debe establecer en esa brecha de actuación entre la persona procesada o investigada y la persona que cumpla después de iniciado el proceso.

Conclusiones

El delito de Defraudación Tributaria tipificado en el artículo 298 de nuestro COIP cuenta con un vacío legal que se basa en que se sanciona a la persona que además de cumplir con al menos uno de los verbos rectores, se autoliquide un tributo con la finalidad de dejar de pagar en todo o en parte, más no se menciona la actuación judicial en caso de que el contribuyente proceda a pagar dicho valor.

En el delito de Defraudación Tributaria, la reparación integral opera cuando el contribuyente no cancele el tributo, no obstante esta reparación queda insubsistente cuando un contribuyente ya haya procedido a pagar el tributo detectado.

En el artículo 298 del COIP no existe un valor mínimo de posible defraudación para poder sancionar.

En el artículo 298 del COIP no existe valor o porcentaje alguno de reparación integral que perciba el ente recaudador, dependiendo del supuesto valor defraudado.

Se debe revisar las facultades del S.R.I., ya que ellos poseen potestades que vulneran derechos de los contribuyentes.

Se debe revisar las actuaciones del S.R.I. cuando notifica a un contribuyente, ya que es inadmisibles que mediante presiones se terminen aceptando posibles imputaciones.

Algunas pruebas como los documentos emitidos por las empresas fantasmas no son responsabilidad del contribuyente que presenta dichos documentos como un gasto deducible para sus anexos y declaraciones periódicas.

De igual manera la emisión de documentos de empresas fantasmas debe llevar un mejor control por parte del ente tributario en colaboración con la Superintendencia de Compañías.

Las actuaciones del S.R.I. no poseen un rango de imparcialidad total ya que el ente recaudador en la instancia administrativa ejerce la acción de revisión y cobro y así mismo ejerce la acción decisoria o determinadora

Existe contradicción entre el artículo del COIP referente a la Defraudación Tributaria y el literal c del numeral 29 artículo 66 de nuestra Constitución. En nuestra Carta Magna si bien se expresa que no habrá privación de libertad por tributos o recaudación, esto hay que diferenciarlo de la evasión de impuestos.

Para establecer un supuesto valor evadido, el S.R.I. procederá a realizar actuaciones administrativas que derivarán en una determinación tributaria. Dichos actos están facultados y regulados por la Ley.

Administrativamente no existe un recurso que permita apelar una resolución del S.R.I. ante una entidad ajena que el propio S.R.I. Cuando el ente tributario emite su resolución administrativa no se puede acudir a ninguna otra entidad de la misma vía administrativa, quedando únicamente la vía judicial.

Las resoluciones tributarias, son sentencias de primera instancia. El S.R.I. al emitir una determinación, se convierte metódicamente en un fallo administrativo. Esto se da cuando el ente recaudador procede a elaborar la determinación tributaria (informa de actividades) donde establecen la responsabilidad del contribuyente.

En un proceso o acto administrativo el sujeto pasivo debe correr con pruebas de descargo. En nuestro sistema jurídico, la parte actora o interesada es la encargada de llevar los sustentos

probatorios; sin embargo en los procesos administrativos el S.R.I. solicita documentación o pruebas para la no aplicación de multas o denuncias fiscales.

No se cuenta con un sistema informático apto para el análisis de información tributaria o para investigaciones. El campo informático nacional y mundial progresa día a día para facilitar el desarrollo de las diferentes comunidades, sin embargo en nuestro hábitat público aún se sigue dependiendo de cuestiones manuales como los documentos.

Referencias

- A., j. P. (2010). *Caducidad y prescripción en el sistema tributario ecuatoriano*. Obtenido de <http://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/918/1/07999.pdf>
- Aráuz, m. G. (26 de agosto de 2016). *El mecanismo de reparación integral y su aplicación en la legislación ecuatoriana*. Obtenido de <http://repositorio.ucsg.edu.ec/bitstream/3317/7194/1/t-ucsg-pos-mdp-75.pdf>.
- Balseca, a., & javier, n. (enero de 2011). *La defraudación fiscal en el Ecuador: análisis de la elusión y evasión de impuesto a la renta por parte de las empresas comerciales en los últimos 3 años*. Obtenido de repositorio institucional de la universidad politécnica salesiana: <https://dspace.ups.edu.ec/handle/123456789/3341>
- C, j. T. (2005). Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el estado y los contribuyentes. *Revista chilena de derecho - redalyc*, 329-362.
- C, j. T. (2005). Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el estado y los contribuyentes. *Revista chilena de derecho - redalyc*, 329-362.
- Castellano, v. A. (5 de julio de 2010). *El delito ecuatoriano en la legislación ecuatoriana*. Obtenido de <https://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/2864/1/ups-gt000092.pdf>
- Castro, p. A. (2013). *El principio constitucional de legalidad y la facultad normativa del sri*. Quito: corporación editora nacional.
- Castro, s. M. (30 de agosto de 2018). *La caducidad tributaria en el impuesto a la renta: aplicación práctica en la legislación ecuatoriana*. Obtenido de <https://revistas.uide.edu.ec/index.php/innova/article/view/770/1150>
- Constituyente, a. (2008). *Constitución de la república del Ecuador*. Montecristi.
- Ecuador en vivo. (6 de mayo de 2021). *Tres sentencias condenatorias por defraudación tributaria*. Obtenido de <http://www.ecuadorenvivo.com/economia/23-economia/117451-tres-sentencias-condenatorias-por-defraudacion-tributaria.html#.yjqp7bpzcc>
- Ecuador, a. N. (2014). *Código orgánico integral penal*. Quito: editora nacional.
- Ecuador, a. N. (2016). *Ley organica de solidaridad y de corresponsabilidad ciudadana*. Quito: editorial nacional .
- Ecuador, c. N. (2004). *Ley de régimen tributario interno*. Quito.
- Ecuador, c. N. (2005). *Código tributario*. Quito: editorial nacional .
- Emperatriz, c. E. (noviembre de 2014). *La aplicabilidad del debido proceso en la legislación ecuatoriana*. Obtenido de <http://www.dspace.uce.edu.ec/bitstream/25000/3950/1/t-uce-0013-ab-246.pdf>
- Encalada, p. (s.f.). El dolo, la culpa y la teoría del error en el código orgánico integral penal. En p. Encalada.
- Espinar, j. M. (2014). *La demarcation entre el dolo y la culpa: el problema del dolo eventual*. Obtenido de <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahukewi>

- Izkuoqbbwahvcftqihryxcqfjapegqihxad&url=https%3a%2f%2fdialnet.unirioja.es%2fde
scarga%2farticulo%2f46285.pdf&usg=aovvaw1clgqekdgkji0prckj0v-
- Espinosa, á. P., romero, a. O., & zambrano, r. Z. (noviembre de 2018). *La garantía constitucional de la seguridad jurídica y su relación con los derechos fundamentales en la república del ecuador*. Obtenido de <http://www.revistaespirales.com/index.php/es/article/view/375/279>
- Fundación regional de asesoría en derechos humanos. (2000). *El derecho a la reparación en el procesamiento legal*. Quito: comunicaciones inredh.
- Gavilanes, g. L. (junio de 2018). *Análisis de la defraudación tributaria y la utilización de personas interpuestas o de empresas fantasmas*. Obtenido de <https://www.eumed.net/rev/oel/2018/06/defraudacion-tributaria-ecuador.html>
- Gómez mero, c. L. (2018). *Análisis de la defraudación tributaria en empresas inexistentes en la provincia del guayas, 2016 – 2017*. Obtenido de <http://repositorio.ug.edu.ec/handle/redug/30167>
- Hidalgo, s. L. (2020 de abril de 2020). *Configuración de los derechos fundamentales y su contenido esencial en el constitucionalismo ecuatoriano*. Obtenido de scielo: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=s1405-91932019000200221
- Holguín, d. P. (2012). Proporcionalidad, pena y principio de legalidad. *Scielo*.
- Interamericana, c. (1969). *Convención americana sobre derechos humanos*. San José.
- La conducta como elemento del delito*. (3 de marzo de 2012). Obtenido de concepto juridico: <https://definicionlegal.blogspot.com/2012/03/la-conducta-como-elemento-del-delito.html>
- Loja, y. B. (mayo de 2014). *La defraudación tributaria a través de medios electrónicos y su incidencia en las aportaciones fiscales*. Obtenido de <http://dspace.unl.edu.ec/jspui/handle/123456789/7343>
- López, l. M., peña, r. M., & vargas, g. V. (2018). Reparación integral en el sistema jurídico ecuatoriano; ¿derecho público o privado? *Revista espacios*, 14-28.
- Martínez borrero, a. (julio de 2013). *La defraudación tributaria en la legislación ecuatoriana*. Obtenido de <http://dspace.uazuay.edu.ec/handle/datos/3193>
- Mendes, s. R. (diciembre de 2012). *Los plazos para determinar la obligación y para exigir el pago de las deudas tributarias, en los países miembros del ciat*. Obtenido de https://www.ciat.org/biblioteca/revista/revista_34/espanol/7-los_plazos_para_determinar_rodriguez.pdf
- Merelo, v. V. (1 de diciembre de 2020). *El dolo: indicadores objetivos de responsabilidad en el proceso penal*. Obtenido de <https://revistas.usfq.edu.ec/index.php/iurisdictio/article/view/1749/2238>
- Mogrovejo, j. C. (2011). Las sanciones en materia tributaria en el ecuador. *Foro: revista de derecho, no 15 - uasb ecuador*, 2-22.
- Muñoz, p. M. (2009). Principio de proporcionalidad y derechos fundamentales: una perspectiva desde el derecho público común europeo. *Scielo*.
- Quintuña, l. E. (noviembre de 2016). *El principio non bis in idem y la duplicidad de sanciones en el código tributario y la ley orgánica de régimen tributario interno*. Obtenido de <https://dspace.unl.edu.ec/jspui/bitstream/123456789/17330/1/luis%20edgardo%20fonsec%20quintuña.pdf>
- Quizhpi, m. J. (2015). *Defraudación tributaria según el código orgánico integral penal (coip)*. Cuenca: universidad de cuenca.

- Rosales ramírez, k. D. (28 de agosto de 2020). *El principio de proporcionalidad y su aplicación en el juzgamiento constitucional del ecuador. Análisis de sentencias*. Obtenido de <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/15813>
- Salinas, m. Á. (abril de 2017). *Modelo de gestión de denuncias tributarias para el departamento de derechos del*. Obtenido de <https://repositorio.iaen.edu.ec/xmlui/bitstream/handle/24000/4621/tesis-miguel%20vásquez.pdf?sequence=1&isallowed=y>
- Sánchez roberto 1, j. N. (20 de noviembre de 2020). *Evasión tributaria: un análisis crítico de la normativa legal en las pequeñas y medianas empresas*. Obtenido de <https://www.uctunexpo.autanabooks.com/index.php/uct/article/view/408/808>
- Torrado, m. L. (2013). El non bis in idem en el ámbito administrativo sancionador. *Redalyc - vista de derecho*, 1-29.
- Widow, m. M. (diciembre de 2018). *El legislador y el principio ne bis in ídem*. Obtenido de scielo: https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=s0718-33992018000200952
- Xavier vilcacundo, a. C. (22 de enero de 2021). *Evolución normativa del delito de defraudación tributaria en el ecuador*. Obtenido de <https://enlace.ueb.edu.ec/index.php/enlaceuniversitario/article/view/157>