

## EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

*NORMATIVE DEVELOPMENT OF THE CRIME OF TAX DEFAULT IN ECUADOR*

**Xavier Vilcacundo<sup>1</sup>; Andrés Chimborazo<sup>1</sup>; Carlos Ribadeneira<sup>2</sup>.**

<sup>1</sup> Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Ambato - Ecuador.

<sup>2</sup> Universidad Estatal de Bolívar, Guaranda - Ecuador

Email: [xvilcacundo@pucesa.edu.ec](mailto:xvilcacundo@pucesa.edu.ec)

<http://doi.org/10.33789/enlace.20.1.80>

---

**Resumen:** *El delito de defraudación tributaria tiene particularidades especiales que a través del tiempo han complicado su investigación, ya que en un principio cuando este delito se encontraba en el libro IV del Código Tributario exigía como requisito de procedibilidad la determinación hecha por el sujeto activo y en dicho acto administrativo debía establecerse la presunción de la responsabilidad penal, luego a la vigencia del Código Orgánico Integral Penal COIP, se mantiene la determinación tributaria de manera general como requisito sine qua non, y; finalmente en una posterior reforma al COIP se cambia la obligatoriedad de que exista una determinación tributaria por las actuaciones que induzcan a error a la administración tributaria, siendo la administración tributaria un elemento del tipo conceptualmente más amplio que la facultad determinadora o la autodeterminación. El presente artículo por tanto es un aporte respecto al análisis e interpretación correcta que debe darse al delito de defraudación desde el punto de vista de su evolución y el momento en el que se haya cometido la presunta infracción de tipo penal.*

**Palabras Clave:** *Determinación Tributaria, Sujeto Activo, Sujeto Pasivo, Defraudación, Código Tributario, Código Orgánico Integral Penal.*

**Abstract:** *The crime of tax fraud has special characteristics that over time have complicated its investigation, since initially when this crime was found in book IV of the Tax Code, it*

---

*Recibido: 10 de junio de 2020*

*Aceptado: 18 de enero de 2021*

*Publicado como artículo científico en la Revista de Investigación Enlace Universitario 20 (1), 01-07*

required as a procedural requirement the determination made by the active subject and in said The administrative act should establish the presumption of criminal responsibility, after the validity of the COIP Organic Comprehensive Criminal Code, the tax determination is generally maintained as a sine qua non requirement, and; Finally, in a subsequent reform of the COIP, the obligation for a tax determination to be changed by actions that mislead the tax administration, the tax administration being an element of a conceptually broader type than the determining power or self-determination. Therefore, this article is a contribution to the analysis and correct interpretation that should be given to the crime of fraud from the point of view of its evolution and the moment in which the alleged criminal offense was committed.

**Keywords:** Tax Determination, Active Subject, Passive Subject, Fraud, Tax Code, Organic Comprehensive Criminal Code.

## I. INTRODUCCIÓN

Sobre la evolución de la defraudación tributaria, tipificada originalmente en el Código Tributario y actualmente en el COIP, parte sustantiva (lo procesal se analiza más adelante):

En la Codificación No. 2005-09, R.O. 038-S, 14-VI-2005, del Código Tributario, se estableció:

*“Art.342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”.*

En la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007, se amplía el concepto en el Código Tributario, de la siguiente manera:

*“Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja*

*de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria”.*

Con el COIP, R.O. 180-S, 10-II-2014, se tipifica originalmente a la defraudación de la siguiente manera:

*“Art. 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 sancionado cuando: (...)”.*

Sobre este artículo (298 COIP) se hacen dos reformas: una en 2015 (ley s/n, R.O. 598-3S, 30-IX-2015, que no es pertinente al análisis ya que se solo variaron las conductas), y una en 2016 por medio de la Ley Orgánica de prevención, detección y erradicación del delito de lavado de activos y del financiamiento de

delitos (Ley s/n, R.O. 802-2S, 21-VII-2016), en el que se describe la conducta penal de la siguiente manera:

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

Conducta penalmente relevante. - Desde el Código Tributario y en el COIP (2014 y 2016), los verbos que describen la conducta son los mismos: simular, ocultar, omitir, falsear, engañar. De esta forma, el elemento objetivo primario permanece sin alteraciones que puedan inducir a un debate sobre el fondo de la acción u omisión penalmente relevante.

Una primera cuestión de análisis radica en que –antes de 2014 en el Código Tributario y entre 2014 y 2016 en el COIP- las conductas de simular, ocultar, omitir, falsear o engañar recaían en la “*determinación de la obligación tributaria*”, mientras que, a partir de las últimas reformas, esas conductas recaen sobre “*la administración tributaria*”.

La “*administración tributaria*” es un elemento del tipo conceptualmente más amplio que la “*determinación de la obligación tributaria*”, en el entendido de que, por reserva legal, los tributos y sus administradores o sujetos activos y sujetos pasivos u obligados nacen de la ley, tienen deberes, competencias y atribuciones específicas y regladas. De hecho, la misma *administración tributaria* tiene facultades de determinación, este hecho es relevante.

La *determinación tributaria* se establece en el Art. 87 del Código Tributario, de la siguiente manera:

“*Art. 87.- Concepto. -* La 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*”.

El Art. 88 del mismo Código establece que la determinación tributaria tiene tres vías: la declaración del sujeto pasivo, la actuación de la administración y la mixta.

De esta forma, a la *determinación de la obligación tributaria* legalmente definida, le son aplicables tanto las declaraciones, como el uso y aplicación de la facultad determinadora propia de la administración tributaria, y le son aplicables (ya desde el punto de vista penal) simular, ocultar, omitir, falsear o engañar en una declaración o en la existencia de un hecho generador. Por tanto, comete el delito el que presenta una declaración falsa, como quien omite presentarla a pesar de tener la obligación de hacerlo.

Desde el año 2007, hasta la entrada en vigencia del COIP en agosto 10 de 2014, el Código Tributario, en el inciso penúltimo del Art. 345 determinaba:

“*La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los numerales 4 al 14 del artículo anterior iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca*

la presunción de la comisión de una defraudación tributaria”.

Esta norma fue expresamente suprimida por la disposición derogatoria Décimo Novena del COIP.

Por consiguiente, las instrucciones fiscales iniciadas antes del 10 de agosto de 2014 sobre delitos de defraudación tributaria, debían observar obligatoriamente el requisito de procedibilidad (acto firme o resolución ejecutoriada de la administración tributaria) o prejudicial (sentencia judicial ejecutoriada) para su iniciación. Hasta esa fecha, era imprescindible que la *determinación de la obligación tributaria* se encuentre en firme, ya sea por acto administrativo o por sentencia, pero a partir de la vigencia del COIP y de la derogatoria expresa, dejó de ser un requisito para iniciar el proceso penal.

Esto no cambia con la reforma del Art. 298 del COIP de 2016, porque el cambio de “*determinación de la obligación tributaria*” por “*administración tributaria*”, como se señaló antes, solo es posible interpretarse en el marco de normas vigentes y no de normas previamente derogadas.

Queda sucintamente establecido que, cualquiera haya sido la evolución del tipo desde 2007 a 2014-agosto-10, a partir de la vigencia del COIP la determinación de la obligación tributaria por acto firme administrativo o sentencia ejecutoriada, ya no constituye un requisito de procedibilidad o prejudicial, y que esta determinación es un acto de responsabilidad del sujeto pasivo, del sujeto activo o de ambos sin perjuicio de que en el primer caso es obligatorio y en

el segundo es facultativo. Queda también establecido que la conducta descrita en el tipo penal, en su estructura esencial, es la misma desde 2007.

Resta analizar si el requisito de determinación por acto firme o sentencia ejecutoriada previa, derogado en 2014, podría ser interpretado a la luz del principio de favorabilidad en beneficio del acusado. La alegación se podría resumir en que la omisión de declaraciones para el caso de la determinación del sujeto pasivo es anterior a la entrada en vigencia del COIP, por consiguiente, por principio de favorabilidad, la norma derogada que exigía determinación en firme administrativa o judicial, sería aplicable.

Sobre esto cabe mencionar algunos elementos:

El COIP –a diferencia del antiguo Código de Procedimiento Penal que entró en vigencia en 2000-2001 y que extendió la favorabilidad para cuestiones procesales o de procedimiento- limita claramente el principio de favorabilidad a las normas sustantivas, en concordancia con el Art. 76 numeral 5 de la Constitución. Lo más favorable –por extra actividad o retroactividad de la ley- se limita a las sanciones, pero no al procedimiento (a cuya especie pertenecen los requisitos de procedibilidad o prejudicialidad).

La exigencia de una determinación en firme previa a iniciar el proceso penal, contemplada hasta 2014 en el Código Tributario, no implicaba modificación del tipo penal, es decir, no fijaba elementos sustantivos sobre el autor, conducta, verbo, objeto, forma de ejecución, resultado o finalidad del delito, sino establecía un requisito previo para su

juzgamiento, requisito que debía ser cumplido por la administración tributaria o la justicia antes de iniciar el juicio. Este requisito, al ser derogado, no implica modificación favorable o desfavorable de la sanción, que es donde únicamente podría ser invocada la favorabilidad.

Finalmente, con independencia de los requisitos de procedibilidad o prejudicialidad, en el caso de un delito de defraudación tributaria en el que la conducta penalmente relevante se configura por ocultar el hecho generador y omitir la declaración y el pago de tributos debidos, es perfectamente aplicable la figura del delito continuado en tanto la conducta no cese.

En consecuencia, aquellas infracciones que puedan constituir un delito de defraudación deberán ser tramitada en función de la fecha en que fueron cometidas y de la vigencia de las normas sean el Código Tributario o El Código Orgánico Integral Penal para establecer la necesidad o no de contar con el requisito de procedibilidad o determinación tributaria, siempre atendiendo también a lo dispuesto en el segundo inciso del numeral 4 del pronunciamiento emitido por la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1678-SG-CNJ de 11 de diciembre de 2015 que manifiesta de forma textual “ (...) Si del resultado de tales actuaciones: 1. Debe iniciarse una indagación, o 2. Se decide un proceso procesamiento penal. este se iniciará, tramitará y concluirá, según las reglas del Código Orgánico Integral Penal”.

## II. METODOLOGÍA

La presente investigación ha sido realizada

utilizando como metodología la revisión bibliográfica, mediante la cual se ha logrado localizar información relevante que ha dado respuesta a las dudas relacionadas con el tema investigado.

## III. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Es innegable que el delito de defraudación tributaria ha sufrido una evolución normativa importante, sin embargo, las dudas y los criterios dispersos entre defensores y juzgadores en cuanto a si es necesario siempre el requisito de procedibilidad, si este es un requisito sine qua non con independencia del momento en que se cometa la infracción o si hay casos en los que se requiere y casos en los que no es necesario contar con una determinación.

Por otro lado, quienes afirman que si es necesario la determinación también discrepan en cuanto a si la única determinación que constituye requisito de procedibilidad es aquella practicada por la Administración Tributaria o si también la autodeterminación del sujeto pasivo es un requisito de procedibilidad.

## IV. CONCLUSIONES

Dentro lo complejo que ha sido sustanciar el delito de defraudación tributaria, se ha concluido que el debido proceso debe garantizarse con la debida aplicación tanto de las normas materiales como procesales, es importante tener claro que el requisito de procedibilidad que constituye la determinación tributaria cuando el ejercicio le corresponde a la administración tributaria es indispensable cuando las infracciones se hayan cometido

antes de la vigencia del Código Orgánico Integral Penal, de igual manera cuando el ejercicio de determinación le corresponde al sujeto pasivo o por la vía mixta, sin embargo a partir de la vigencia del Código Orgánico Integral Penal (2014-agosto-10) no es un requisito de procedibilidad ninguna de las formas de determinación, aunque en estos casos puede ser una prueba trascendental a ser considerada por los jueces y tribunales penales.

## V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asamblea Constituyente. (2008). Constitución de la República del Ecuador.
- Albi, E. (2015). Sistema Fiscal Español. 7ma. Edición. Madrid: Ariel.
- Camargo, F. (2015) Lima- “Fiscalización y Procedimiento Contencioso Tributario” Editorial Pacifico.
- Ecuador. Leyes y decretos (2015). Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Reglamento. Ecuador.
- Ecuador. Leyes y Decretos (2014). Código Tributario. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones
- Ecuador Leyes y Decretos. (2014). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Legislación Conexa, concordancias.
- Ecuador Leyes y Decretos. (2014). Código Orgánico Integral Penal Legislación Conexa, concordancias.
- Feijoo Sánchez, B. (2015) “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”, en InDret.
- García, N. C. (2014). El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas.
- García Cavero, P. (2015) “Derecho penal económico. Parte especial tomo II”. Editora jurídica Grijley, Lima 2007.
- Giuliana Fonrouge, C. M. (2016). Derecho Financiero. Buenos Aires, Argentina: Delma.
- H. Asamblea Nacional (2015). Código Orgánico Monetario Financiero. Quito, Ecuador.
- Montoya Alberti, U. (2016) El Derecho Económico, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima.
- Tiedemann, K. (2013)-Poder Económico y Delito, Ariel Derecho, España.
- Paredes Castañeda, P. (2017) Los delitos tributarios en el Perú. Lima
- Pérez Royo, F. (2016) “Derecho financiero y tributario. Parte general”. 21ª ed. Thomson Civetas, Cizur Menor.

Quispe Chávez G.; Chipa Ávila, L.;  
Ramírez More, R. (2015) El código penal en  
su jurisprudencia: sentencias vinculadas con  
los artículos y figuras jurídicas del código  
penal Lima Dialogo con la Jurisprudencia

Sacconne, M. A. (2015). Manual de  
Derecho Tributario (Vol. II). Buenos Aires:  
Fondo Editorial de Derecho y Economía.

Sanabria, R. (2015). Código Tributario  
y los ilícitos Tributarios”. Lima: Editorial San  
Marcos.