

ARTÍCULO

EL DELITO TRIBUTARIO EN ECUADOR
CRIME IN ECUADOR TAX

Recepción: 25/10/2016

Aceptación: 02/01/2017

Publicado: 02/03/2017

Resumen

Los comportamientos de los sujetos obligados a tributar pueden no ser cumplidos de diversas formas, ya sea en una acción concreta como la de ejecutar algún hecho fraudulento como el de omitir dichos mandatos legales o reglamentarios. Dependiendo de la gravedad de estos incumplimientos se podría estar ante una mera infracción administrativa o de un delito fiscal. Con la elaboración de este trabajo se recoge el análisis de los elementos de fondo de la figura penal denominado como defraudación tributaria, se aborda así mismo lo introducido en el Código Orgánico Integral Penal respecto a la tipificación de cada una de las acciones que caen en el ámbito criminal digno de ser sancionado con la represión correspondiente. Se concluye que estas modificaciones en el régimen penal impositivo se hacían necesarias para contar con normas más pragmáticas y coherentes con la finalidad del Estado de proteger el bien jurídico relacionado con el financiamiento de su presupuesto destinado al cumplimiento de sus fines sociales.

Palabras clave: delito, defraudación tributaria, fraude fiscal, Ecuador.

Abstract

The behaviors of the obligors to pay taxes cannot be met in various ways, either in a specific action such as execute any fraudulent act like omit such legal or regulatory mandates. Depending on the seriousness of these violations it could be facing a mere administrative offense or a fiscal offense. With the development of this work the analysis of the background elements of the criminal offense termed as tax fraud is collected, and addresses himself introduced in the Code of Criminal Integral concerning the classification of each of the actions that fall into the criminal field worthy of being sanctioned with the corresponding repression. We conclude that these changes in the tax regime penal became necessary to have more pragmatic and consistent with the purpose of the State to protect the legal interest related to the financing of its budget for the fulfillment of its social purposes standards.

Key words: crime, tax evasion, tax fraud, Ecuador.

Introducción

La razón de ser de las normas jurídicas es servir como instrumento de protección de la persona y de lo que valora. “Un Estado social y democrático de Derecho sólo deberá amparar como bienes jurídicos condiciones de la vida social, en la medida en la que afecten a las posibilidades de participación de individuos en el sistema social” (Mir Puig, 2008). La conducta que se considere ilícita lo será porque altera una realidad concreta de la sociedad que es considerada como un bien. “El hecho punible se concibe como un suceso aprehensible, que se inicia con un movimiento voluntario y que concluye con el menoscabo de un determinado bien” (Wolfgang Frisch, 2014). No cabe la fijación de normas prohibitivas sin que se justifique con la seguridad que se quiere ofrecer a la sociedad. Esto llevado al ámbito del delito tributario, corresponde mencionar que el bien jurídico tutelado es el interés público en el cobro de los impuestos. El Derecho Penal puede tener como objeto de protección “intereses de carácter social dirigidos a proteger las condiciones



Abg. Miguel Ángel Saltos Orrala, Mgs.

Doctorado (PhD) en Estado de Derecho y Gobernanza Global (cursando segundo año), Universidad de Salamanca (España).
Maestría Tributación y Finanzas (2012), Universidad de Guayaquil.
Especialista en Tributación (2011), Universidad de Guayaquil.
Diploma Superior en Tributación y Finanzas (2011), Universidad de Guayaquil.
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador (2008), Universidad de Guayaquil.
Docente de posgrado y pregrado, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

E-mail: miguel.saltos@cu.ucsg.edu.ec

sociales que permiten la participación de los individuos en sociedad” (Echavarría Ramírez, 2014). El incumplimiento del pago de tributos es una falta al deber social porque no le permitiría al Estado contar con los recursos suficientes para cumplir con su fin de instaurar el bien común o el buen vivir dentro de la sociedad (Medrano Cornejo, 1991).

Los elementos del tipo penal tributario de forma sencilla pero completa son explicadas por Serrano & Serrano (2014), que nos dice que el bien jurídico serán los intereses económicos estatales, el sujeto activo será el obligado al pago que comete la conducta tipificada como delito, el sujeto pasivo será el Estado a través de la Administración Tributaria y que la defraudación debe verse como el engaño de parte del contribuyente en contra del fisco (La reforma de los delitos contral la hacienda pública y contra la seguridad social). Todo esto a criterio de Martínez-Bujan Pérez (2011) se relaciona con el orden económico del Estado, así nos dice:

Puede descubrirse un bien jurídico inmaterial mediato, que vendría integrado por el correcto funcionamiento del orden económico en este ámbito (o sea, por el adecuado cumplimiento de las funciones que el tributo está llamado a cumplir), y por un bien jurídico específico inmediato con función representativa, que vendría constituido por el patrimonio del Erario o, si se prefiere, por la recaudación tributaria. (Derecho penal económico y de la empresa, parte general, 2011).

“Son autores de las infracciones tributarias todos aquellos que ocupan en las relaciones tributarias una situación pasiva. Todos aquéllos sobre los que pesen deberes y obligaciones tributarias pueden, incumpléndolas, cometer una infracción.” (Pérez Jordá, LA CAPACIDAD INFRACTORA DE PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO (I)/LEGAL AND PHYSICAL PERSONS AS POSSIBLE SUBJECTS OF TAX INFRINGEMENTS (PART ONE), 2014). En la configuración del delito a la Hacienda Pública el sujeto sobre el que se centrará el proceso punitivo será aquél que tenía la calidad de sujeto pasivo en la relación tributaria, es decir el contribuyente o el obligado al pago de los correspondientes impuestos.

Junto con la identificación del bien jurídico a protegerse la fijación de las consecuencias sancionatorias serán muy importantes que se describan con claridad, tanto en la acción directa del comitente de la infracción como del que lo permite o alienta, “comprendería no solo a las sanciones derivadas de infracciones sino a todas las consecuencias que afloran por cualquier incumplimiento normativo, no necesariamente atribuible a infracción” (Mogrovejo, 2011). La tipificación penal debe darse solamente cuando el actuar de una persona sea bastante grave como para dañar el bien protegido o por lo menos exponerlo a un riesgo real. Es decir, debe haber un escarnio latente que trastoque una parte importante del Estado o de la sociedad. No se trata de una mera ofensa o de un incumplimiento formal, “la sanción penal a la defraudación tributaria debe suponer algo diferente a sancionar deudas” (Madrid, C. B., 2016). En el “Estado democrático social de

Derecho la represión penal tributaria debe limitarse a los hechos directamente relacionados, tanto en el aspecto objetivo como en el subjetivo, con la lesión de los intereses fiscales relevantes.” (Cervini, 2008). Una vez establecida la gravedad, la tipificación penal tributaria, por consecuencia se fijarán las sanciones punitivas que correspondan.

Tanto en la configuración de las infracciones tributarias como en la tipificación del delito tributario, existe un patrón común: el engaño. Podríamos decir, que la finalidad del engaño asociado con el ilícito tributario es buscar que tanto el sujeto activo del impuesto como la sociedad en general se queden con una versión falsa de la realidad económica de un contribuyente, escondida en medios declarativos, contables o jurídicos. Barrera & Hessdörfer citando a Federico Berro nos dice:

Fraude constituye un elemento objetivo, una conducta, una acción o maniobra, realizada con engaño u ocultación. El fraude es un elemento de la figura, es un hecho de la vida que se manifiesta por acciones u omisiones. Es el medio material por el cual se realiza la conducta ilícita. Por ello el fraude es definido tipológicamente en la ley. (El engaño como conducta típica en la defraudación tributaria: puntos de contacto y asimetrías entre el régimen infraccional y penal., 2012).

Respecto a las sanciones en materia tributaria, López Díaz citando a Bayona de Perogordo, nos dice que “la potestad sancionadora en el orden tributario no debe ponerse en relación con ese pretendido poder punitivo del Estado, sino con el procedimiento de regularización tributaria que a su vez se inserta en la función administrativa de gestionar los tributos” (Derecho penal tributario. Tomo I, 2008). Las persecuciones de estos delitos son de difícil represión por la complejidad a la que se agrega por los procesos de la transnacionalización de estas operaciones defraudadoras. Al respecto Chamorro (2006) nos decía algo parecido:

Si los delitos contra la Hacienda Pública constituyen, en sí mismos, tipos de difícil represión por la complejidad que, con carácter general, subyace tanto en su estructura como en su comisión, ha de añadirse un factor más que dificulta, sin lugar a dudas, la persecución y represión de estas conductas delictivas: tal es el proceso de internacionalización y globalización de la sociedad en general. (Algunas reflexiones sobre el derecho internacional como instrumento de represión de los delitos contra las Haciendas Públicas, 2006).

El ilícito tributario en Ecuador

En el sistema jurídico tributario ecuatoriano, la Administración Tributaria por disposición legal cuenta con facultad sancionadora, así lo establece el artículo 70 del Código Orgánico Tributario que dice “En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.” (Congreso Nacional de la República del Ecuador, 2005). El propio López Díaz (2008), se debe resaltar como hecho importante que a la facultad sancionadora de la Administración

Tributaria también se deben aplicar los principios del Derecho Penal: tipicidad, culpabilidad, presunción de inocencia, etc. (Derecho penal tributario. Tomo I).

En la realidad ecuatoriana, todas las acciones delictuosas en materia penal tributaria tienen que ver con engañar, ocultar, falsear, adulterar, simular, alterar, operaciones ficticias y en general cualquier hecho relacionado con el fraude. El régimen tributario penal está recogido en un solo cuerpo legal denominado Código Orgánico Integral Penal (COIP), publicado el 10 de febrero del 2014 en reemplazo del vetusto Código Penal y del Código de Procedimiento Penal. Esta normativa integra en un solo documento todos los regímenes penales de las distintas áreas del Derecho ecuatoriano. Respecto a la tipificación del ilícito tributario en el artículo 298 establece los parámetros para el delito conocido como defraudación tributaria, textualmente en su primera parte dice lo siguiente: 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 sancionada. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2014).

La tipificación del delito de defraudación tributaria cuenta con un primer elemento que se refiere a la actuación de la persona en general, natural o jurídica, como sujeto activo del delito, quien debe ser el ejecutor de una o varias de las conductas exigidas en este tipo penal. La norma no hace referencia a ninguna condición especial que deba tener este sujeto, como por ejemplo no dice contribuyentes únicamente o sujetos pasivos del tributo, sino que tiene un carácter amplio puesto que cualquier persona podría ser procesada penalmente por afectar gravemente los intereses recaudatorios del Estado. El accionar del sujeto debe ser cualquier manifestación del engaño, puesto que la eventualidad de no poder pagar los impuestos por no contar con los recursos económicos para esto, deberá reconducirse estos supuestos a la vía administrativa y no penal. El sujeto pasivo que presenta verazmente sus declaraciones tributarias y no puede pagarlas, se debe aceptar que no está delinquirando, esto por la ausencia del engaño (Serrano Gómez & Serrano Maíllo, 2014).

Chamorro (2006) sobre el comportamiento delictuoso en el fraude tributario reflexionaba diciendo que este proceder va más allá de la conducta positiva del hacer, que puede estar dentro de la conducta de la omisión, un no hacer, de no realizar lo que obliga la norma tributaria. (Algunas reflexiones sobre el derecho internacional como instrumento de represión de los delitos contra las Haciendas Públicas, 2006).

Aunque, por relacionarse de un delito vinculado con los impuestos, el contexto de la actuación dolosa de la persona se desarrollará dentro del contexto de la relación tributaria. Tratándose de persona jurídica el sujeto activo de este delito, en la indagación penal se orientará los esfuerzos para identificar específicamente a las personas físicas que hubieren adecuado su conducta a este tipo, pero lo que concierne a las sanciones a

la compañía o cualquier otro tipo de sociedad, el COIP dispone lo siguiente:

En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2014) Este tipo de sanción es una de las novedades de este cuerpo legal, puesto que con la anterior normativa no existía esta posibilidad de extinguir la personería jurídica, no se trata solamente de hacer “recaer la autoría de la infracción tributaria en los titulares de los órganos decisorios de la entidad, sin perjuicio de imponer a ésta consecuencias de diversa índole” (Pérez Jordá, 2015), o de la subsidiariedad de los administradores o accionistas de una sociedad frente al ilícito fiscal, sino de que la misma persona jurídica pueda sufrir las consecuencias por el proceder desviado de sus representantes legales. Mogrovejo (2011) siguiendo a Aneiros Pereira nos expresaba que la sanción tributaria es la “medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito” (Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador, 2011).

Entre las conductas que pueden ser parte de la tipificación del delito de defraudación tributaria tenemos la simulación, ocultamiento, omisión, falseamiento o engaño en la determinación de impuestos. Es necesario destacar que en esta parte de la norma penal el artificio tramposo debe estar vinculado con el proceso de la determinación del impuesto, debiendo entenderse como “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”. (Congreso Nacional de la República del Ecuador, 2005).

Para que una persona sea responsable de un delito tributario es un requisito que haya tenido la voluntad y más aún que haya concretado ya sea la simulación, ocultamiento, omisión, falseamiento o engaño en la declaración de sus impuestos. Deformando o negando hechos que por el Estado son considerados como objetos de tributo, disminuyendo la base imponible y por consecuencia el valor a pagar al fisco. Como se puede observar el patrón del engaño debe estar en uno o más de los elementos de la relación tributaria.

El patrón de la mentira en la declaración de impuestos para que sea doloso debe tener como fin “dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero” (Asamblea Nacional del Ecuador, 2014). Para que la conducta irregular de un sujeto pueda ser sancionada con la privación de su libertad es necesario probarse fehacientemente que no solamente engañó a la administración tributaria, sino

que la perjudicó pecuniariamente para obtener un beneficio para sí o para otro. Este nexo de engaño y perjuicio monetario son los ejes de la lista de acciones que complementan las posibles conductas delictuosas de una persona.

Con este marco definitorio, una clase del delito de defraudación tributaria en Ecuador es la utilización o identificación falsa o también el uso de datos ajenos al sujeto en las solicitudes de inscripción de registros de contribuyentes, con el objetivo de no pagar o pagar menos impuestos de lo que realmente le correspondería. La usurpación de identidad de otros para efectos de confundir a la administración tributaria en el aspecto de quién es realmente, es una acción meritoria de ser sancionada penalmente porque impediría determinar la verdadera calidad del sujeto pasivo del tributo, así como por la dificultad de aplicar las sanciones administrativas o penales que se les pudiere imputar a quien verdaderamente se las merece.

Otra clase de delito de defraudación tributaria es la operación de actividades económicas cuando un establecimiento se encuentra clausurado por la Administración Tributaria. A criterio del autor de esta obra, considera un exceso que caiga esta acción en la figura de delito, porque el bien jurídico que justifica la acción punitiva no es afectado con gravedad como para que sean sancionados con privación de la libertad. Se puede inferir que las motivaciones del legislador ecuatoriano para incluir como delito es la búsqueda del respeto de la autoridad gubernamental como también la subsanación de la causa que haya motivado la clausura.

La legislación penal tributaria ecuatoriana clasifica en un grupo los delitos de esta materia en función de la protección de los fines administrativos del Estado, además de la utilización de datos falsos en el registro de los contribuyentes y de operar el negocio cuando el local está clausurado, tenemos lo siguiente:

- Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.
- 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.
- Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2014).

Otro grupo de conductas que también son consideradas para ser sancionadas penalmente son aquellas que protegen los fines recaudatorios del Estado, así tenemos las siguientes:

- Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.
- 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.

- 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.
- 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.
- Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
- 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.
- 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.
- 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.
- Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
- Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
- Omite 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.
- Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.
- Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. (Asamblea Nacional del Ecuador, 2014).

El gobierno de la Revolución Ciudadana no podía dejar de efectuar cambios en el sistema jurídico tributario, puesto que las circunstancias anteriores dejaban muchas acciones indebidas en medio de lagunas legales o de normas de soluciones inviables, existía la necesidad de convertir el Derecho Tributario en el país en algo más pragmático. Con el sistema anterior, la discusión jurídica se trababa en la conexidad del engaño por parte del sujeto activo del delito y del error provocado por éste en la administración tributaria. En torno a este dilema se estancaron muchos juicios, y en algunos de esos casos probablemente se dejó de sancionar a quienes si afectaron al Estado en su