

Lo ilícito tributario y la aplicación de las normas ecuatorianas

Illicit tax and the application of ecuadorian rules

<https://doi.org/10.5281/zenodo.4452689>

AUTORES: Nancy Elizabeth Uhsca Cuzco^{1*}

Bolívar Miguel Cabrera Coello²

Roberto Aguas Pután³

Sergio Cristóbal Suárez López⁴

DIRECCIÓN PARA CORRESPONDENCIA: * nushca@utb.edu.ec

Fecha de recepción: 21 / 09 / 2020

Fecha de aceptación: 28 / 12 / 2020

RESUMEN

El deber del contribuyente que se encuentra en capacidad contributiva está con el estado en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias de forma lícita y apegadas al marco legal, en donde estos recursos captados serán revertidos al mismo mediante la ejecución de obras en materia social por parte del estado. En el análisis de la documentación fuente que sirvió para sustentar esta investigación se encontraron las teorías que determinan el delito, el cual perjudica al estado mediante el no pago de los tributos debidamente obtenidos, utilizando formas o mecanismos de evasión y elusión como documentación falsa, engaño, dolo, omisión de ingresos y registros de gastos sin sustancia económica. Estas sanciones hacia los contribuyentes en general en el cometimiento de defraudación tributaria están contempladas en dos cuerpos legales tales como el Código Tributario y el Código Orgánico Integral Penal, en este último las penas son más graves que van desde la pena privativa de libertad hasta montos económicos elevados. Dichas sanciones no solo recaen sobre el mismo contribuyente sino también a

¹Contador Público Auditor, Magíster en Tributación y Finanzas, Universidad Técnica de Babahoyo, nushca@utb.edu.ec

²Ingeniero Comercial, Magíster en Finanzas y Proyectos Corporativos, Universidad Técnica de Babahoyo, bcabrera@utb.edu.ec

³Ingeniero Comercial, Magíster en Administración de Empresas, Universidad Técnica de Babahoyo, raguas@utb.edu.ec

⁴Economista, Magíster en Economía y Dirección de Empresas, Universidad Técnica de Babahoyo, ssuarez@utb.edu.ec

quienes son sus responsables por representación es decir a gerentes, administradores y contadores quienes se sujetan a las sanciones máximas que dictaminan los jueces penales en materia tributaria.

Palabras Claves: Ilícito, Normas, Tributario

ABSTRACT

The duty of the taxpayer who is in taxable capacity is with the state in compliance with its tax obligations in a lawful manner and in accordance with the legal framework, where these resources will be reverted to it through the execution of works in social matters by the state. In the analysis of the source documentation that served to support this investigation, the theories that determine the crime were found, which harms the state by not paying the taxes duly obtained, using forms or mechanisms of evasion and avoidance such as false documentation, deception, fraud, omission of income and expense records without economic substance. These sanctions against taxpayers in general in committing tax fraud are contemplated in two legal bodies such as the Tax Code and the Comprehensive Organic Penal Code, in the latter the penalties are more serious, ranging from the privative penalty of release to economic amounts elevated. Said sanctions not only fall on the taxpayer himself but also on those who are responsible for representation, that is, managers, administrators and accountants who are subject to the maximum sanctions that criminal judges dictate in tax matters.

Keywords: Illicit, Standards, Tax

INTRODUCCIÓN

La falta de cultura en el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en cuanto a la determinación de la cuantía del tributo, a su vez los vacíos legales que existen en las normativas tributarias en general, motivan a los contribuyentes a incurrir en actos de evasión y elusión tributaria, que una vez detectados por la administración tributaria son sancionados gravemente. Otra instancia que sanciona estos actos ilícitos en el Ecuador está contemplada en el Código Orgánico Integral Penal en donde las responsabilidades penales recaen no solo en el contribuyente sino en quienes manejan o administran las cifras contables y financieras de los sujetos pasivos.

En esta investigación se realizará un análisis de los delitos tributarios que existen y cuantos de estos han sido sancionados por las instancias legales bajo la aplicación del COIP, para de esta forma conocer si la administración tributaria y la justicia en general sanciona esta mala práctica evasiva.

METODOLOGÍA

La presente investigación se basa en un estudio documental y bibliográfico enfocado en el desarrollo de variables cualitativas en donde la información proviene de artículos, trabajos de investigación y boletines de páginas oficiales, la cual será tomada como referencia para la comprensión de la información a presentar en los resultados. Se presentan tablas para mejor apreciación del análisis de los resultados.

El Código Orgánico Integral Penal de la República del Ecuador es una de las bases de información primaria para profundizar el estudio de las sanciones por delitos tributarios.

DESARROLLO

Los delitos tributarios

No cabe duda que en la sociedad actual los delitos tributarios han merecido una especial atención por parte de las legislaciones nacionales, ya que su ámbito de afectación toca a la organización misma del Estado en cuanto a la funcionalidad económica de la administración pública, esto es, a la actividad financiera del Estado. (Calvachi Cruz, 2002).

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, 2006, pág. 121).

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 (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 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).

De acuerdo a Pérez Jordà (2014) citado en Saltos Orrala (2017) señala que “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,

incumplíendolas, cometer una infracción”. 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 (Saltos Orrala, 2017). Barrea y Hessdörfer (2012) afirman que el 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.

Respecto a las sanciones en materia tributaria, López Díaz (2008) citado en Saltos Orrala (2017), 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 y Zarza (2006) citado en Saltos Orrala (2017) 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.

Lo ilícito en materia tributaria en Ecuador

Dentro del sistema tributario respecto a lo ilícito tributario el Código Tributario ecuatoriano le otorga a la Administración Tributaria la potestad de actuar en uso y atribución legal de su facultad sancionadora, tal como lo describe el artículo 70 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 (Asamblea Nacional, 2018).

Por lo tanto, este mismo cuerpo legal invoca a que el contribuyente asuma las consecuencias originadas por defraudación tributaria, la cual es definida en su artículo 314 como toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionada con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

Clases de infracciones

El Código Tributario en su artículo 315 clasifica a las infracciones tributarias en:

Contravenciones. - las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en el mismo código y otras leyes.

Faltas reglamentarias. - las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general.

Siguiendo con el estudio del cuerpo legal como lo es el Código Tributario, hacia quienes alcanzan las sanciones sobre este tipo de cometimientos de faltas, sea como autores, cómplices o encubridores corresponden al propio contribuyente sea como persona natural o jurídica y a quienes actúan como representantes, directivos, gerentes y administradores en función de su cargo.

Sin embargo, el Código Tributario no es el único cuerpo legal que sanciona esta clase de faltas, existe otro estamento legal como lo es el Código Orgánico Integral Penal (COIP), el cual fue publicado el 10 de febrero del 2014, en el cual en el artículo 298 textualmente en su primera parte dice lo siguiente:

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 (Derecho Ecuador, 2018).

Las causales a las que se refiere el COIP son sancionados con pena privativa de libertad de uno a tres años cuando se utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias, así como también se utilice datos, información o documentación falsa o adulterada. También sanciona a contribuyentes que realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado, imprima o haga uso de comprobantes de ventas o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria. Respecto a la realización de declaraciones tributarias sanciona a quienes hagan constar en las mismas datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, falsifique o altere los documentos que sustenten alguna operación económica, lleve doble contabilidad y proceda a

la destrucción total o parcial de los libros y registros informáticos de contabilidad u otros que exigen las normas tributarias.

Mientras que para quienes realicen operaciones con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas la sanción será con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto del comprobante de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general será sancionada con la pena máxima.

Para los casos de omisión de ingresos y registros de costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes utilizadas para evitar el pago de los tributos debidos, así como extender a terceros el beneficio de un derecho a subsidios o rebajas, en todos estos casos la sanción será con pena privativa de libertad de cinco a siete años.

Por último, refiere a los agentes de retención o percepción cuando estos entreguen de forma total o parcial los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido por la normativa, a su vez para quien realice obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas, las sanciones serán de pena privativa de libertad de cinco a siete años, si estos montos superan los cien salarios básicos unificados del trabajador en general la pena privativa de libertad será de siete a diez años.

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. (Saltos Orrala, 2017).

Mientras que (Mogrovejo, Foro Revista de Derecho, 2011) sostiene que las sanciones penales y administrativas obran en virtud de la gravedad de las infracciones, pues si en estas se verifica el dolo, elemento constitutivo del delito y que se encuentra atado en lo tributario a la defraudación, se estará ante las primeras, y si se constatará la mera trasgresión de la norma legal adjetiva o reglamentaria, con los matices previstas en la ley, procederán las segundas.

Otras de las causales que inciden en el cometimiento de delitos tributarios es la relacionada con los paraísos fiscales en dónde (De La Torre Lascano , 2017) sostiene que “uno de los problemas que los delincuentes tienen es insertar grandes cantidades de dinero ilícito en el flujo económico lícito, para lo cual uno de los esquemas tradicionales ha sido crear *compañías fantasmas* cuya finalidad es aparentar desarrollar actividades lícitas”.

En consecuencia, todas las acciones que el contribuyente o sujeto pasivo realice para disminuir el pago de tributos de forma total o parcial, serán sancionadas en base a las normativas vigentes en el país, conforme la gravedad de las mismas.

Causales para incurrir en evasión Tributaria

Para que una persona o contribuyente cumpla con sus obligaciones para con el fisco debe existir la voluntad de hacerlo, pero esta se ve mermada con situaciones ligadas a los mecanismos o a la gestión que adopte la Administración Tributaria o al cumplimiento de condiciones de vida que otorgue el Estado a sus ciudadanos.

Pero que incide para que se adopten estas figuras de no pago de tributos, para ello (Pérez Valencia, 2018) sostiene que la falta de cumplimiento del Estado de bienestar a las demandas ciudadanas confronta el tema de la doctrina del delito económico con la insatisfacción de la recaudación de los recursos o de la implementación de la inversión social.

Para (Collosa, 2019) las causas relacionadas con la evasión varían de un país en otro e incluso dentro del mismo país a lo largo del tiempo y momentos de su historia, por lo cual cita algunas causas que conllevan a la evasión tributaria de forma resumida tales como:

- Bajo nivel educacional de la población
- Falta de simplicidad y precisión de la legislación tributaria
- La inflación
- Presión Tributaria – elevadas alícuotas
- Falta de difusión del uso de los recursos provenientes de tributos
- Falta de conciencia Tributaria de los ciudadanos
- Ineficiencia de las propias Administraciones Tributarias
- Paraísos Fiscales
- Economía digital; el comercio electrónico, plataformas colaborativas, monedas digitales y nuevas formas de comercializar bienes y servicios aumentan las dificultades de gravar y controlar.

Si bien es cierto todas estas causales hacen que el ciudadano se incline a utilizar vías de evasión tributaria, sin embargo, la falta de conciencia tributaria en los ciudadanos o cultura tributaria es un punto clave dentro del cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que va ligado con el nivel de educación dentro del sistema educativo ecuatoriano, en donde anteriormente no se trataban estos temas referentes a cultura tributarias, en la actualidad dentro de los niveles de enseñanza de bachillerato ya se incluye dentro de los sistemas curriculares asignaturas relacionadas al sistema tributario y cultura tributaria.

Por lo antes expuesto la autora (Figueroa Solorzáno, 2017) sostiene que el obtener una cultura tributaria, ha sido un modelo planteado por el gobierno donde se ha desarrollado y mejorado a través de los años, debe seguirse sosteniendo a través de la educación continua que se le provee a los Estudiantes en las diferentes escuelas, colegios, universidades y tecnológicos.

Puede señalarse que el estudio de la cultura tributaria ha pasado a ser una necesidad tanto por sus implicaciones en relación con las políticas tributarias como para poder analizar otros fenómenos presentes en todas las latitudes como la evasión tributaria y poder caracterizar la moral tributaria (Diaz Navarro, Cruz Vargas, & Castillo Castro, 2016).

RESULTADOS

Tabla # 1

Casos de Sentencias condenatorias por Defraudación Tributaria						
Provincia/ Cantón	Razón	Sentenciado	Sentencia en años	Multa		
Cuenca-enero 2019	Defraudación Tributaria por Gastos Inexistentes con facturas sin sustento económico	Contadora	7 años de prisión	100 SBU		
Quito-Julio 2019	Presentar comprobantes de ventas de terceros por transacciones inexistentes con facturas clonadas	Gerente	7 años de prisión	200 SBU		
Pichincha 2019	Transacciones inexistentes, tramas de empresas fantasmas y omisión de ingresos.	Contadores Persona Natural	9 años de prisión	20 SBU		
Riobamba 2020	Transacciones inexistentes mediante empresas fantasmas, para reducir el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014.	Persona Natural	3 años de prisión	4.800		
Ambato 2020	Transacciones inexistentes en su declaración de impuesto a la renta de los años 2013, 2014 y 2015	Dos Personas Naturales	7 años 3 años y 4 meses de prisión	4.800 ambos		

Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: Los autores

En base a los delitos tributarios que se han cometido en contra del estado, se presentan en la Tabla 1, la tipificación de las sanciones con la aplicación del Código Integral Penal en lo que respecta del año 2019 y 2020 pero que básicamente corresponden a defraudación de años anteriores y que han seguido su debido proceso judicial, en donde no solo se sanciona a los

representantes de las empresas sino a quienes administran la parte contable y financiera como es el caso de los gerentes y contadores, de la misma forma se sanciona a personas naturales que se prestan para realizar estos casos fraudulentos.

DISCUSIÓN

Tal como muestran los resultados de esta investigación quedan señalados los criterios por los que pueden ser condenados los contribuyentes sean estos personas naturales o jurídicas, cuando no se rijan bajo las reglas impuestas por el sistema legislativo, ya sea por el Código Orgánico Integral Penal o el Código Tributario, recordando que no son directrices apartadas; más bien son un compendio en donde se establece el tratamiento según las características y penalidades del delito.

Por otro lado le compete a quienes reforman las leyes correspondientes en estos casos los asambleístas a que en las diferentes reformas a las normativas tributarias se cierren los vacíos legales que inciden a que los contribuyentes incurran en actos de defraudación tributaria.

CONCLUSIONES

El contribuyente está obligado al pago de tributos a cambio de su actividad económica activa y sin restricciones, sin embargo, existen casos en que su juicio se ve influenciado por pensamientos que lo llevan a cometer los actos de evasión tributaria, perjudicando al estado en la recaudación efectiva de tributos que servirán para sustentar las obras sociales.

Las sanciones en materia tributaria están contempladas en el Código Tributario, pero las de mayor peso se encuentran tipificadas en el Código Orgánico Integral Penal en donde las sentencias son con pena privativa de libertad y fuertes valores económicos, no solo a los contribuyentes sino a quienes lo representan de forma administrativa o financiera, tales como gerentes y contadores.

Por otra parte, todo lo contemplado en el Código Orgánico Integral Penal, abarca desde delitos de falsa identidad al momento de obtener los registros pertinentes para iniciar una actividad económica, así como de utilizar los comprobantes de ventas de empresas fantasmas e inexistentes, los cuales hacen que se declaren gastos sin sustento económico que conllevan a una disminución del pago del tributo de forma parcial o total.

Aun cuando las entidades correspondientes apliquen nuevas estrategias y reformas a las normas para el cumplimiento de los deberes fiscales, siempre va a existir ese porcentaje de contribuyentes que carecen de cultura tributaria y no se comprometen con el desarrollo del país.

BIBLIOGRAFÍA

- Asamblea Nacional. (Agosto de 2018). *Código Tributario*. Obtenido de <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>
- Barrera, J., & Hessdörfer, A. (2012). El Engaño Como Conducta Típica En La Defraudación Tributaria: Puntos De Contacto Y Asimetrías Entre El Regimen Infraccional Y Penal. *Revista Derecho*, 11(21), 11-20. Obtenido de <http://revistaderecho.um.edu.uy/wp-content/uploads/2012/12/Barrera-y-Hessdorfer-El-engano-como-conducta-tipica-en-la-defraudacion-tributaria-Puntos-de-contacto-y-asimetrias-entre-el-regimen-infraccional-y-penal.pdf>
- Calvachi Cruz, R. (2002). Los delitos tributarios: La defraudación fiscal. *IURIS DICTIO*, 3(5), 65-75. doi:<https://doi.org/10.18272/iu.v3i5.568>
- Cervini, R. (2008). Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho. *Revista de Derecho*, 41-62.
- Chamorro y Zarza, J. A. (2006). Algunas reflexiones sobre el derecho internacional como instrumento de represión de los delitos contra las Haciendas Públicas. *Letras jurídicas: revista de los investigadores del Instituto de Investigaciones Jurídicas U. V.*(14), 49-75. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5190075>
- Collosa, A. (25 de Junio de 2019). *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*. Obtenido de <https://www.ciat.org/cuales-son-las-causas-de-la-evasion-tributaria/>
- De La Torre Lascano , C. M. (Diciembre de 2017). *Scielo Uruguay*. Obtenido de http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?pid=S2301-06652017000200003&script=sci_arttext&tlng=pt
- Derecho Ecuador. (2018). *Código Orgánico Integral Penal*. Obtenido de https://derechoecuador.com/uploads/content/2018/03/file_1521478528_1521478536.pdf
- Díaz Navarro, J. C., Cruz Vargas, B. G., & Castillo Castro, N. R. (2016). Cultura Tributaria. *Revista Publicando*, 699.
- Echavarría Ramírez, R. (2014). Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C.P. español. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*(16). Obtenido de <http://criminet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>
- Figuroa Solorzáno, C. M. (2017). Reflexiones de diez años de cultura tributaria en Ecuador y crecimiento en los recuadros fiscales. *Dialnet*.

- Frisch, W. (2014). Pena, delito y sistema del delito en transformación. *REVISTA PARA EL ANÁLISIS DEL DERECHO*(3), 1-31. Obtenido de <http://www.indret.com/pdf/1065.pdf>
- López Díaz. (2008). Derecho penal tributario. Tomo I. La concreta aplicación de las garantías reconocidas en materia penal y tributaria. *Revisra Derecho*, 63-88.
- Medrano Cornejo, H. (1991). Delito de Defraudación Tributaria. *THEMIS: Revista de Derecho*, 20, 65-74. Obtenido de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/10900/11408>
- Mir Puig, S. (2006). *DERECHO PENAL* (Octava ed.). Barcelona: Editorial Reppertor. Obtenido de <https://www.derechopenalened.com/libros/derecho-penal-santiago-mir-puig.pdf>
- Mogrovejo, J. C. (2011). *Foro Revista de Derecho*. Obtenido de <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/394/389>
- Pérez Jordá, I. (2014). La Capacidad Infractora De Personas Físicas Y Jurídicas En El Ordenamiento Jurídico Tributario (I). *Revista de Derecho UNED*(15), 411-468.
- Pérez Valencia, M. T. (Diciembre de 2018). *Universidad Andina Simón Bolívar*. Obtenido de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6617/1/TD117-DDE-Perez-El%20derecho.pdf>
- Saltos Orrala, M. Á. (2017). El Delito Tributario En Ecuador. *Revista Empresarial*, 11(1), 43-47.