



Facultad de Ciencias Jurídicas, Políticas y Relaciones Internacionales

Tema:

**La Facultad Determinadora de la Administración Tributaria y sus Efectos en Materia
Penal**

Trabajo de Titulación para la obtención del Título de Abogado

Presentado por:

Pablo Andrés Bustos Dias

Tutor:

Juan Francisco Martínez Castillo

Quito, noviembre de 2025

Resumen

Los contribuyentes que realizan actividades económicas en el Ecuador están sujetas al cumplimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial y formal, cuya aplicación garantiza una parte del financiamiento del Estado. La presentación de declaraciones ante el Servicio de Rentas Internas (SRI), constituye un mecanismo fundamental para el control y la verificación de la información financiera y contable, que refleja la realidad económica de las operaciones realizadas por los contribuyentes. Sin embargo, en la práctica se evidencian situaciones en las que determinados contribuyentes, de manera dolosa (prácticas inadecuadas) o por falta de conocimiento (equivocación), registran información contable y financiera errónea, incompleta o inexacta, generando con ello diferencias entre lo declarado y los registros a los que la administración tributaria tiene acceso. Ante este escenario, la administración tributaria, en ejercicio de su facultad determinadora, tiene la potestad de iniciar procedimientos de control a fin de establecer la correcta cuantía de los tributos que se deben cancelar, a la par, el ente de control, si considera que existe mérito en la conducta del sujeto tributario, se encuentra obligado a presentar una denuncia penal, por el presunto delito de defraudación tributaria. Es aquí donde nacen las siguientes interrogantes: (i) ¿La denuncia se debe presentar en cualquier momento?; y, (ii) ¿Se debería agotar la vía administrativa? El objetivo de la presente investigación es analizar la facultad determinadora de la administración tributaria, y como consecuencia de ello, sus efectos en procesos administrativos y penales.

Palabras clave: *Determinación Tributaria; Contribuyente; Impuestos; Recaudación; Defraudación Tributaria; Administración Tributaria.*

Declaración de aceptación de norma ética y derechos

El presente documento se ciñe a las normas éticas y reglamentarias de la Universidad Hemisferios. Así, declaro que lo contenido en este ha sido redactado con entera sujeción al respeto de los derechos de autor, citando adecuadamente las fuentes. Por tal motivo, autorizo a la Biblioteca a que haga pública su disponibilidad para lectura dentro de la institución, a la vez que autorizo el uso comercial de mi obra a la Universidad Hemisferios, siempre y cuando se me reconozca el cuarenta por ciento (40%) de los beneficios económicos resultantes de esta explotación.

Además, me comprometo a hacer constar, por todos los medios de publicación, difusión y distribución, que mi obra fue producida en el ámbito académico de la Universidad Hemisferios.

De comprobarse que no cumplí con las estipulaciones éticas, incurriendo en caso de plagio, me someto a las determinaciones que la propia Universidad plantee.

Pablo Andrés Bustos Dias

C.I. 1723836555

Dedicatoria

Dedico este trabajo de investigación, a mi mamá gracias a su esfuerzo y arduo trabajo, me permitió culminar mis estudios universitarios, su ejemplo es el máximo premio que recibo y espero que este trabajo sea el reflejo de los valores que ella ha inculcado en mí.

A mi hermano David que ha compartido conmigo su conocimiento y me ha permitido formar parte de su equipo profesional, su ejemplo es un pilar fundamental que me permite seguir adelante.

A mi hermana Carla que, siempre ha cuidado de mí y nunca me ha dejado solo, espero que el resultado de este trabajo refleje la misma dedicación que ha puesto en mí.

A mis sobrinos Javier, Mariana, Camila, Karlita y David Issac, espero que mi esfuerzo sea una historia que contar, a fin que entiendan que todo es superable. Seguir a delante es la meta que todos debemos alcanzar.

Agradecimientos

A Dios por mostrarme el camino correcto y acompañarme en cada momento de mi vida, su tiempo es perfecto y sin su guía no estaría aquí.

A Juan Francisco Martínez Castillo, que con gran voluntad y respeto asumió la responsabilidad de ser mi tutor en este trabajo, su impecable trayectoria profesional es un sin duda un gran aporte para los futuros abogados del Ecuador.

A todas las personas que han sido parte de este proceso y me han permitido sumar experiencias para volverme un profesional.

Índice de Contenido

Resumen	2
Declaración de aceptación de norma ética y derechos	3
Dedicatoria.....	4
Agradecimientos	5
Resumen	8
Abstract.....	10
Capítulo Uno.....	11
La Facultad Determinadora de la Administración Tributaria.....	11
Naturaleza de la determinación tributaria.....	12
Sistemas de determinación tributaria.....	13
Determinación en base a diferencias en declaraciones.....	18
Casos de análisis en procesos administrativo.....	19
Juicio No. 03283-2021-00414G – VÍCTOR L – IVA 2015.....	19
Juicio No. 17282-2017-03592 – TURBOMOTORES– IR 2014.....	20
Juicio No. 09285-2022-00293 – MIGUEL L. – IR 2013.....	20
Juicio No. 15281-2021-00328 – GRANDA DÁVILA – IVA 2012.....	22
Capítulo Dos.....	23
El Delito Tributario	23
El delito de defraudación tributaria.....	24
El dolo como elemento constitutivo del delito.....	26
Etapa de juzgamiento.....	32
Casos de análisis en el proceso penal.....	34

Juicio No. 03283-2021-00414G – VÍCTOR L – IVA 2015.....	34
Juicio No. 17282-2017-03592 – TURBOMOTORES – IR 2014.	35
Juicio No. 09285-2022-00293 – MIGUEL L. – IR 2013.	37
Juicio No. 15281-2021-00328 – GRANDA DÁVILA – IVA 2012.....	37
Conclusiones.....	40
Conclusiones del capítulo uno	40
Conclusiones del capítulo dos.....	41
Recomendaciones	43
Anexos	44
Cuadro resumen, respecto al proceso de determinación	44
Cuadro resumen de casos analizados.....	46
Referencias	48

La Facultad Determinadora de la Administración Tributaria y sus Efectos en Materia

Penal

Pablo Andrés Bustos Dias

pabustosd@estudiantes.uhemisferios.edu.ec

Resumen

Los contribuyentes que realizan actividades económicas en el Ecuador están sujetas al cumplimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial y formal, cuya aplicación garantiza una parte del financiamiento del Estado. La presentación de declaraciones ante el Servicio de Rentas Internas (SRI), constituye un mecanismo fundamental para el control y la verificación de la información financiera y contable, que refleja la realidad económica de las operaciones realizadas por los contribuyentes. Sin embargo, en la práctica se evidencian situaciones en las que determinados contribuyentes, de manera dolosa (prácticas inadecuadas) o por falta de conocimiento (equivocación), registran información contable y financiera errónea, incompleta o inexacta, generando con ello diferencias entre lo declarado y los registros a los que la administración tributaria tiene acceso. Ante este escenario, la administración tributaria, en ejercicio de su facultad determinadora, tiene la potestad de iniciar procedimientos de control a fin de establecer la correcta cuantía de los tributos que se deben cancelar, a la par, el ente de control, si considera que existe mérito en la conducta el sujeto tributario, se encuentra obligado a presentar una denuncia penal, por el presunto delito de defraudación tributaria. Es aquí donde nacen las siguientes interrogantes: (i) ¿La denuncia se debe presentar en cualquier momento?; y, (ii) ¿Se debería agotar la vía administrativa? El objetivo de la presente investigación es analizar la facultad determinadora de la administración tributaria, y como consecuencia de ello, sus efectos en procesos administrativos y penales.

Palabras clave: *Determinación Tributaria; Contribuyente; Impuestos; Recaudación; Defraudación Tributaria; Administración Tributaria.*

Abstract

Taxpayers who carry out economic activities in Ecuador are subject to substantial and formal tax obligations, the enforcement of which guarantees part of the State's financing. The filing of returns with the Internal Revenue Service (SRI) is a fundamental mechanism for the control and verification of financial and accounting information, which reflects the economic reality of the operations carried out by taxpayers. However, in practice, there are situations in which certain taxpayers, either maliciously (inappropriate practices) or through lack of knowledge (mistake), record erroneous, incomplete, or inaccurate accounting and financial information, thereby generating differences between what is declared and the records to which the tax administration has access. In this scenario, the tax administration, in exercising its determining power, has the authority to initiate control procedures in order to establish the correct amount of taxes to be paid. At the same time, if the control entity considers that there is merit in the taxpayer's conduct, it is obliged to file a criminal complaint for the alleged crime of tax fraud. This raises the following questions: (i) Can the complaint be filed at any time?; and (ii) Should administrative remedies be exhausted? The purpose of this research is to analyze the tax administration's power of determination and, as a result, its effects on administrative and criminal proceedings.

Keywords: *Tax assessment; taxpayer; taxes; collection; tax fraud; tax administration.*

Capítulo Uno

La Facultad Determinadora de la Administración Tributaria

El termino DETERMINAR, podría considerarse como el conjunto de actos que realiza un organismo de control estatal a fin de establecer una obligación. En el ámbito tributario, la determinación es un acto que tiene como objetivo, establecer los elementos constitutivos del tributo que se pretende exigir, esto es: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base imponible y tarifa del tributo (Pérez, 2024, p. 85).

Al respecto, el Código Tributario¹ confiere a la administración tributaria la potestad de realizar determinaciones,² y para el efecto, ésta goza de la *facultad determinadora* que comprende: i) verificar información del sujeto pasivo; ii) sugerir la complementación o enmienda de las declaraciones; iii) analizar e identificar la composición del tributo correspondiente; y, iv) aplicación de medidas legales cuando se estime convenientes.

En consecuencia, la determinación tributaria se puede entender como un conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso, la existencia de un deuda tributaria (Roditti y Gordillo, 2024, p. 77); en este contexto, la determinación tiene como finalidad verificar el cumplimiento de obligaciones impositivas del sujeto pasivo, respecto a su deber formal de presentar

¹ “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”.

² Conforme el artículo 88 y siguientes del Código Tributario, si bien la determinación comprende, por un lado, la determinación que efectúa el sujeto pasivo [contribuyente] mediante una declaración, como un deber formal conforme el artículo 96 numeral 1), literal a) ibidem; y por otro lado, la determinación que efectúa el sujeto activo [la administración tributaria] mediante la emisión de un acto administrativo [acto de determinación], cuyo propósito es, entre otros, revisar las declaraciones de los contribuyentes; el presente trabajo se circunscribe en el segundo supuesto. Así las cosas, a continuación, cuando se hace referencia a la “determinación”, ello se referirá a la actuación de la autoridad fiscal en ejercicio de su facultad determinadora.

declaraciones,³ para esto la administración tributaria puede acceder al uso de sistemas informáticos y la información proporcionada por terceros (Pérez, 2024, p. 86).

Para efectos de una determinación a cargo de la administración tributaria central, precisamente el Servicio de Rentas Internas,⁴ la autoridad fiscal cuenta con dos sistemas para el ejercicio de la referida facultad: (i) un sistema de determinación mediante “actas de determinación” previsto en el Código Tributario; y, (ii) un sistema de determinación mediante “liquidaciones de diferencias” previsto en el Ley de Régimen Tributario Interno.

Cabe precisar que en ejercicio de la facultad en estudio, conforme el artículo 103 numeral 2 del Código Tributario⁵, es un deber sustancial de la administración tributaria, el expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice; es decir, durante esta verificación, se pueden obtener resultados positivos o negativos para el contribuyente, los cuales se materializa con la emisión de tales actos administrativos. A continuación, se desarrolla con mayor detalle los sistemas de determinación.

Naturaleza de la determinación tributaria.

La naturaleza de la determinación tributaria se enfoca en dos aspectos, declarativa cuando se el sujeto pasivo cumple un deber formal, un ejemplo es la presentación de la declaración de

³ Artículo 96 del Código Tributario.

⁴ Según el artículo 64 del Código Tributario, la dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca; en este contexto, la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (SRI) establece que el SRI tiene como facultades, atribuciones y obligaciones, entre otras la de efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad (artículo 2).

⁵ “Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria: (...)”

2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice; (...)”

impuesto a la renta; y, constitutiva cuando la obligación tributaria se establece a través de una determinación (Roditti y Gordillo, 2024, p. 78) por parte del sujeto activo. Para entender estos dos aspectos, debemos considerar el rol del Estado representado por la administración tributaria como acreedor, es decir puede hacer efectivo su derecho de crédito en contra del sujeto pasivo, a partir de la fecha en la que la ley lo señale, en este punto podemos considerar la disposición establecida en el artículo 19 del Código Tributario, el cual se cita a continuación:

Art. 19.- Exigibilidad.- La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto. A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas: 1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y, 2a.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación. (Código Tributario, 2005).

En el primer caso, la obligación se genera a través de la presentación de una declaración, es decir el acto de determinación es propio del sujeto pasivo, mientras que, en el segundo caso, la administración tributaria realiza la determinación y surte efectos o su cobro es exigible a partir de la notificación del acto administrativo.

Sistemas de determinación tributaria.

El Código Tributario⁶ reconoce al sistema de determinación como una forma de determinar obligaciones tributarias, para el efecto establece tres formas: i) por declaración del

⁶ “Art. 88.- *Sistemas de determinación.- La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas:*
1. *Por declaración del sujeto pasivo;*

sujeto pasivo (Art. 89 CT); ii) por actuación de la administración (Art. 90 CT); o, mixto (Art. 93 CT).

El sistema de determinación por parte del sujeto pasivo va ligado a la presentación de una declaración por parte del *contribuyente*, en la cual se liquida el tributo, se establece un hecho generador, la base imponible y la cuantía (Roditti y Gordillo, 2024, p. 81). Este tipo de determinación es el más importante a nivel de ingresos del Estado, a través de la recaudación por tributos como: impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a los consumos especiales o impuesto municipal por patente, por ejemplo.

Respecto al sistema de determinación efectuado por la *administración tributaria*, conforme lo comentamos en líneas anteriores, corresponde al conjunto de actos que buscan establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, consideraciones que consta en el artículo 68 del Código Tributario.

Este sistema de determinación, se lo debe realizar en la forma y los plazos establecidos en la Ley, para su ejecución se realizar varias diligencias⁷ como: i) la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; ii) analizar la composición del tributo correspondiente; iii) adoptar las medidas legales que se estimen convenientes para la determinación del tributo.

En este punto es preciso mencionar que, el sistema de determinación por parte de la administración tributaria es de dos tipos originaria y vía control, la primera se realiza cuando la administración realiza originariamente, sin la necesidad de receptar la declaración del sujeto

2. Por actuación de la administración; o,

3. De modo mixto.

⁷ Artículo 68 del Código Tributario.

pasivo, algunos ejemplos son: Impuesto Predial, Impuesto a los vehículos motorizados (Roditti y Gordillo, 2024, p. 85).

El segundo tipo y sobre la cual se centra esta investigación, es vía control que corresponde a la actuación de intervención por la administración tributaria posterior a la presentación de una declaración por el sujeto pasivo, por ejemplo, las declaraciones de impuesto a la renta, IVA, ICE; que pueden ser sujetar a control –valga la redundancia- lo cual implica verificar el contenido de la declaración, completar o enmendar las mismas y liquidar el tributo. Es importante mencionar que el Código Tributario⁸ señala, que en caso de existir una determinación por la administración tributaria y en caso de existir tributos a cancelar, se aplicará un recargo del 20% sobre el impuesto a pagar.

Pues bien, la determinación por parte de la administración tributaria vía control se puede realizar de dos formas: Directa o Presuntiva.

La determinación directa, también denominada sobre bases ciertas (Roditti y Gordillo, 2024, p. 88), se realiza a través de bases de datos de la administración tributaria y requerimientos a terceros, al respecto el Código Tributario⁹ establece que este tipo de determinación, se realizará sobre la información que conste los catastro de la administración tributaria, los registros conformados por información y documentación entregada por el contribuyente, por terceros o la información que consta en las bases de datos de la administración (Código Tributario, 2005).

La determinación presuntiva, es de carácter excepcional y debe ser aplicada cuando la determinación directa no se puede realizar,¹⁰ este tipo de determinación es de carácter subsidiario, es decir que la administración tributaria debe fundamentar motivadamente la razón

⁸ Artículo 90 del Código Tributario.

⁹ Artículo 91.1 del Código Tributario.

¹⁰ Artículo 92 del Código Tributario.

por la cual no pudo aplicar la determinación directa (Roditti y Gordillo, 2024, p. 89), sujetándose a las condiciones establecidas en el Código Tributario:¹¹ i) Falta de declaración del sujeto pasivo; y, ii) cuando los documentos que respaldan una declaración, no sean aceptados por una razón fundamental o no presente mérito suficiente para acreditarla (Código Tributario, 2005).

Por lo expuesto, la determinación presuntiva parte de hechos, indicios y circunstancias ciertas y acreditadas, que buscan obtener una presunción más no una liquidación objetiva (Roditti y Gordillo, 2024, p. 90); para el efecto, la administración tributaria debe cumplir los siguientes momentos: el primero es cuando no sea posible realizar una determinación directa; posterior la administración tributaria debe acreditar hechos, indicios y circunstancias que puedan inferir en una obligación tributaria, es importante mencionar que, solo de manera excepcional se autorizará el uso de coeficientes por actividad económica; y finalmente, a partir de los indicios, la administración tributaria realizará un ejercicio lógico y racional para establecer la presunción sobre una obligación tributaria (Roditti y Gordillo, 2024, p. 91).

No obstante, la administración tributaria debe respetar los principios de tributación como la capacidad contributiva y no confiscatoriedad, por tal motivo la determinación presuntiva admite prueba en contrario por parte del contribuyente, quien podrá demostrar elementos que le permitan a la administración determinar el pago de tributos, conforme a su realizar económica objetiva (Roditti y Gordillo, 2024, p. 91).

Finalmente, el sistema de determinación mixta, conforme lo establece el Código Tributario,¹² se ejecuta, en base a la información requerida al sujeto pasivo, algunos ejemplos de este tipo de determinación son: el impuesto a la alcabala y también la obligación aduanera tiene

¹¹ Artículo 92 del Código Tributario.

¹² Artículo 93 del Código Tributario.

un carácter de determinación mixta, ya que se realiza a través de información presentada por el importador o exportador.

Una vez que hemos analizado los sistemas de determinación, en función de las directrices establecidas en el Código Tributaria, es oportuno desarrollar una explicación de proceso que se realiza la administración tributaria y el contribuyente, hasta la emisión del Acta de Determinación Definitiva.

En primer lugar, la determinación tributaria inicia con la notificación de la Orden de Determinación, documento que debe contener los requisitos establecidos en el artículo 259 del Reglamento para Aplicación Ley de Régimen Tributario Interno.

Durante la determinación, el SRI realizará requerimientos de información al contribuyente o a quien considere necesario, dicha información constará en un acta de recepción y formará parte del expediente administrativo.

Adicional, la administración tributaria, se encuentra facultada para realizar inspecciones y verificar los registros contables y demás documentos relacionados con la determinación, en el domicilio o en el lugar donde el contribuyente mantenga la información.

Finalizado el proceso de revisión y cruce de información, el funcionario encargado de sustanciar la determinación, notificará al contribuyente el desarrollo de una comparecencia, en la cual se le notificará con el acta borrador de determinación, cuyos resultados serán expuestos por el funcionario al contribuyente, al respecto el contribuyente dispondrá de veinte días a partir de la notificación para aceptar las glosas y valores establecidos total o parcialmente, mediante la

presentación de una declaración sustitutiva¹³ o en su defecto el contribuyente podrá presentar información que justifique las diferencias establecidas.

Finalizado el plazo, la administración tributaria emitirá y notificará el Acta de Determinación definitiva, acto administrativo que será suficiente para el cobro de obligaciones tributarias.

Determinación en base a diferencias en declaraciones.

Este proceso, es considerado como un mecanismo abreviado que permite a la administración tributaria -a diferencia del previsto en el Código Tributario, y analizado en la sección que antecede-, determinar obligaciones a través de la notificación de una comunicación de diferencia, en este documento se informa al contribuyente, las diferencias detectadas en el cruce de información, con su base de datos, información proporcionada por terceros o del propio contribuyente.

La notificación de la comunicación de diferencias tiene como objetivo que el contribuyente, corrija únicamente los valores requeridos por la administración tributaria, por lo cual deberá presentar una declaración sustitutiva y cancelar las diferencias establecidas, disminuir el saldo de crédito tributario o las pérdidas o en su caso, justifique las observaciones en un plazo de veinte días, conforme lo establece el Código Tributario.¹⁴

En el supuesto que, el contribuyente no presente la declaración sustitutiva, ni los documentos de justificación, la administración tributaria notificará una liquidación de pago por

¹³ “Art. 49.- Aceptación parcial de la obligación.- Cuando determinada la obligación tributaria por la administración, el contribuyente o responsable la aceptare en parte y protestare en otra, podrá efectuar el pago de la parte no objetada y formular su reclamo por la otra.

La aceptación parcial podrá consistir en una o más glosas, de ser el caso. Los pagos podrán efectuarse incluso antes de la emisión del acto de determinación y los sujetos activos, o sus agentes de recaudación, no podrán negarse, en ningún caso, a recibir esos pagos.”

¹⁴ Artículo 107-A de la Ley de Régimen Tributario Interno.

diferencias en la declaración o una resolución de aplicación de diferencias y dispondrá su cobro inmediato.

Casos de análisis en procesos administrativo.

A continuación, se realiza el análisis de cinco casos, en los cuales la administración tributaria ejerció su facultad determinadora.¹⁵

Juicio No. 03283-2021-00414G – VÍCTOR L – IVA 2015. En el año 2016, el Servicio de Rentas Internas, notificó al ciudadano Víctor L, un requerimiento de información, para que, en el plazo de 10 días, presente información respecto a las transacciones realizadas durante el año 2015, con la compañía ENERCTENCO S.A., al respecto, el ciudadano presentó un trámite adjuntando varios documentos, en los cuales constan copias de las facturas emitidas a la compañía antes nombrada, por el alquiler de maquinaria, por el valor de USD. 115.000,00.

Analizada la información por parte del SRI, determinó que las transacciones fueron realizadas con una empresa catalogada como fantasma, en consecuencia, la administración tributaria notificó una comunicación de diferencias, disponiendo del plazo de 20 días a fin que el contribuyente justifique las diferencias observadas y presente una declaración sustitutiva a la declaración de impuesto al valor agregado del ejercicio fiscal 2015.

Al respecto, el contribuyente presentó una declaración sustitutiva a su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015, dejando de considerar las facturas objeto de la revisión, sin embargo, no presentó una declaración sustitutiva de IVA. El 27 de abril del 2018, fue notificada una Liquidación de pago por diferencias en la declaración de IVA, estableciendo un valor a pagar de USD 13.800,00, sobre el cual existe un proceso coactivo para ejecutar el

Esto, con el objetivo de demostrar a continuación que se analiza el delito de defraudación, su importancia ante la presentación de una denuncia penal.

cobro. Con relación al proceso coactivo, el contribuyente presentó recursos administrativos, los cuales se encuentran pendientes de resolver.

Juicio No. 17282-2017-03592 – TURBOMOTORES– IR 2014. El 07 de mayo del 2015, la compañía TURBOMOTORES ECUATORIANOS presentó su declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014, el 23 de julio del 2015 presentó una declaración sustitutiva.

El 01 de junio del 2017, se notificó un requerimiento de información a la compañía, debido a que la administración tributaria encontró inconsistencia, el contribuyente presentó la información requerida, sin embargo, la administración tributaria encontró más inconsistencia por: razón social, base imponible, producto adquirido y fecha de emisión, por lo que, solicitó un detalle a la compañía y terceros, por las diferencias encontradas.

En noviembre del 2017, fue emitida la orden de determinación y el 26 de septiembre del 2017 se realizó una inspección en el domicilio del contribuyente, finalmente, el 26 de septiembre del 2017 fue notificada el acta de determinación, estableciendo los siguiente valores a pagar: i) Impuesto a la renta de USD 76.179,84; ii) recargo de 20% sobre el impuesto de USD 15.223,97; iii) intereses a la fecha de pago; iv) multa tributaria de USD 1.118,92, con recargo de USD 223,78. Al respecto los valores antes mencionados, fueron cancelados en noviembre del 2018.

Juicio No. 09285-2022-00293 – MIGUEL L. – IR 2013. El ciudadano Miguel L., presentó su declaración de impuesto a la renta el 14 de enero del 2014, posterior realiza una declaración sustitutiva el 15 de enero del 2014 y luego presenta otra declaración sustitutiva el 11 de octubre del 2016.

En las tres declaraciones, el sujeto tributario no hizo constar ingresos bajo relación de dependencia y de acuerdo a la base de datos del IESS, el recibió por un total de USD 10.000,00 así como también por aportes patronales por USD. 1.115,00 dólares y aportes individuales por

USD 935,00 valores que fueron reportados por su empleador, la compañía TIREXICORP S.A, en el ejercicio fiscal del año 2013.

Al respecto, el 12 de marzo del 2020, la administración tributaria, notificó al contribuyente con un requerimiento de información, respecto a las inconsistencias de actividad económica, bienes comercializados o servicios prestados; y adicionalmente, la administración le solicitó indicar por escrito una explicación de contratos que mantuvo o realizó para llevar a cabo su actividad económica en el ejercicio fiscal 2013, a lo cual respondió que se encontraba en la búsqueda de la información y que no encontraba la información.

Como consecuencia, el 22 de diciembre del 2022 le fue notificada el acta determinación por impuesto a la renta de ejercicio fiscal 2013, en la cual se evidenció que, el contribuyente en su declaración sustitutiva impuesto a la renta del año 2013, consignó USD 00,00 dólares en la casilla que le corresponde a los rubros de ingresos a la relación de dependencia sin embargo, la administración tributaria encontró ingresos por concepto de sueldos, salarios, indemnización y otros ingresos líquidos de trabajo relación de dependencia por un total de USD. 10.000,00 así como también por aportes patronales por USD 1.115,00 y aportes individuales por USD. 925,00 dólares reportados por el empleador TIREXICORP S.A.

Como parte de la determinación, la administración tributaria realizó un análisis presuntivo a la base imponible total; al respecto, los principales insumos para la determinación presuntiva fueron los créditos y débitos que registró el contribuyente según las instituciones financieras del país reportadas preliminarmente mediante el anexo ROTEF¹⁶ y corroboradas posteriormente por trámites ingresados a la administración tributaria. Culminado el proceso

Anexo reporte de operaciones y transacciones económicas financieras, aprobando mediante resolución No. NAC-DGERCGC12-00101, el cual obliga a las instituciones del sistema financiero nacional, reportar información detallada de todas las operaciones y transacciones económicas efectuadas a nombre de clientes permanentes u ocasionales.

contable tributario, la administración tributaria estableció en el acta de determinación un incremento patrimonial de USD. 1.303.832,25, que corresponden a la variación patrimonial, es decir saldo inicial y final.

Posteriormente el 27 de enero del 2021, el contribuyente presentó un reclamo administrativo a en contra del acta de determinación, al respecto, mediante resolución de fecha 05 de agosto de 2021, se ratificaron los resultados del acta de determinación, en conclusión, se recomendó remitir al departamento jurídico, a fin que se presente una denuncia, con relación al informe de presunciones penales de fecha 10 de noviembre del 2021.

Juicio No. 15281-2021-00328 – GRANDA DÁVILA – IVA 2012. En el año 2013, la compañía CONSTRUCTORA GRANDA DÁVILA CÍA. LTDA., presentó su declaración de impuesto a la renta en cero, en el 2014 la compañía presentó una declaración sustitutiva, con valores a pagar sin embargo incumplió en el pago de valores por concepto de IVA y retenciones durante el año 2012.

Respecto a las obligaciones pendientes de pago, la administración tributaria notificó oficios persuasivo e inicio un proceso de cobro, a través de la acción coactiva, por el valor de USD 80.473,68, de forma conjunta fue emitido el 26 de abril del 2019, el informe de presunción penal, por falta de entrega deliberada total o parcial de impuestos por los agentes de retención y percepción.

Capítulo Dos

El Delito Tributario

El contenido desarrollado en los capítulos uno y dos de la presente investigación, tienen conexión con la presente sección cuando, en ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, los resultados del proceso de control no tienen únicamente una consecuencia fiscal, sino que además, a decir del ente recaudador, la revisión de las declaraciones del sujeto pasivo pueden tener indicios de responsabilidad penal, conducta observada que es ajena a al ejercicio de las facultades que la Ley ha dado al SRI; es por ello que se activa, para el ejercicio de la acción penal, la actuación privativa de la Fiscalía General del Estado, quien de encontrar mérito en la noticia del delito establecida por el SRI (indicio de responsabilidad penal), la causa es llevada a la justicia penal tributaria.

Según Beling “el delito es una acción típica, antijurídica, culpable cubierta con una sanción penal adecuada a la culpabilidad, y que llena las condiciones legales de punibilidad” (Santacruz y Bustamante, 2023, p. 63), estas conductas se encuentran tipificada y adecuadas en la ley penal a través del término denominado tipo penal.

Para Bacigalupo, el tipo penal “es el conjunto de elementos que caracteriza a un comportamiento como contrario a la norma” (Santacruz y Bustamante, 2023, p. 93), este conjunto de elementos fueron utilizados por los legisladores y definidos en el Código Orgánico Integral Penal como delitos, los cuales describen la conducta que se pretende sancionar y los bienes jurídicos protegidos.

El delito de defraudación tributaria.

Para iniciar con esta parte de la investigación, reviste de importante citar la opinión del profesor Ernesto Albán Gómez, docente del área de derecho de la UASB-E quien menciona lo siguiente:

Opino que sí deben sancionarse penalmente las infracciones tributarias; es decir aquellas en que se pueda comprobar que hubo dolo (es decir se actuó con plena conciencia de que se estaba cometiendo la infracción), pero que además tenga un efecto económico significativo. También en materia penal tributaria puede haber delitos de bagatela” (Pérez, 2021, p. 111).

El delito de defraudación tributaria se encuentra tipificado en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, el cual reconoce veinte circunstancias/acciones que un contribuyente o un tercero deben realizar, para que se configure el delito -las cuales posteriormente analizaremos_ primero nos corresponde conocer ¿Qué es defraudación tributaria?.

Martin Queralt define a la defraudación tributaria como la acción típica constitutiva del tipo, refiriéndose al delito tributario, el cual concurre en dos circunstancias a) elusión del pago de tributos, no ingresos de retenciones o ingresos a cuenta, practicados o que debían haberse practicado, obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios sociales y b) consecuencia de lo anterior mediante una conducta calificable como defraudatoria (Pérez, 2021, p. 128). Al respecto, la doctora Maritza Pérez, sostiene que la defraudación tributaria, es una infracción penal, en la cual el sujeto pasivo viola las normas tributarias con intención dolosa (Pérez, 2021, p. 132).

Adicional, la Corte Constitucional del Ecuador, en sentencia No. 41-19-IN/25, de fecha 17 de julio del 2025, realiza un análisis respecto al delito por defraudación tributaria como una conducta dolosa por la cual se crea una falsa apariencia de la situación tributaria para engañar al fisco (Corte Constitucional del Ecuador, 2025, p. 9), en este sentido, el bien jurídico protegido es el interés económico del Estado, por la afectación en los valores recaudados. Al respecto la misma Corte Constitucional, ha presentado su criterio, respecto a los numerales 6, 13, 14, 15, 16, 18 y 20 del artículo 298 del COIP, los cuales no vulneran la norma constitucional¹⁷ que prohíbe la privación de la libertad por deudas tributarias, a continuación analizaremos los numerales mencionados, a fin de identificar el nexo causal que permite la configuración del delito:

Numeral 6: El contribuyente o un tercero que haga constar en declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que no haya presentado en el plazo de un año una declaración sustitutiva.

Numeral 13: Emita comprobantes de venta con empresa fantasmas.

Numeral 14: Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones con empresas fantasmas.

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

Numeral 16: Extienda a terceros beneficios por subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.

¹⁷ “Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: (...)

29. Los derechos de libertad también incluyen: (...)

c) Que ninguna persona pueda ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias. (...)”

Numeral 18: Falta de entrega total o parcial, por parte de agentes de retención o percepción, diez días después al plazo establecido.

Numeral 20: Utilice empresas fantasmas con el fin de evadir obligaciones tributarias.

En atención a los numeral expuestos, podemos analizar que, las circunstancias/acciones mencionadas, tienen una característica similar, el dolo, la cual constituye el ánimo de afectar a los ingresos de Estado.

El dolo como elemento constitutivo del delito.

Cuando analizamos la existencia de un daño, debemos considerar que para el tipo penal en análisis, se encuentra presente el dolo, el cual se transforma en la actitud que tiene el contribuyente para evadir impuestos o hacer evadir impuestos, con el objetivo de afectar a los ingresos del Estado.

Sin embargo, el dolo como un elemento constitutivo del tipo penal, no siempre estuvo presente. En su promulgación, el Código Tributario definía a la defraudación de la siguiente manera:

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.” (Código Tributario, 2005).

A partir de la reforma realizada en el año 2007, se agregó la palabra dolo al concepto citado, lo cual evidencia que, la reforma tenía como objetivo fortalecer la sanción, pues debía ser

probado y actualmente, el concepto establecido en el COIP claramente asemeja las acciones, a una actitud dolosa:

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: (...)” (Código Orgánico Integral Penal, 2014).

Pues bien, para la configuración del delito, es necesario que exista dolo, no obstante, para el cometimiento de infracciones de carácter administrativo, basta con incumplir a la norma (Pérez, 2021, p. 150).

El cometimiento de un delito se considera consiente y voluntario, por ellos se admite prueba en contrario (Pérez, 2021, p. 150), al respecto, los elementos que componen un delito son acciones típicas, antijurídicas y culpables, la primera hace referencia a la conducta que se ajusta a la ley penal; la segunda es que, la acción sea contraria a la ley; y la tercera, es que la acción que se puede atribuir a un individuo como autor, es en este punto, es cuando pretendemos identificar al dolo como parte de estos elementos, el cual es atribuido al individuo y que conforme lo establece el COIP,¹⁸ le corresponde a las acciones de un individuo que realiza una conducta voluntaria, es decir conoce del delito y lo comete.

Entonces podemos decir que, la persona que, conociendo los elementos del tipo penal, de forma voluntaria realiza esas acciones para obtener algún tipo de beneficio, demuestra un ánimo

¹⁸ Art. 26 .- Dolo.- Actúa con dolo la persona que, conociendo los elementos objetivos del tipo penal, ejecuta voluntariamente la conducta.

fraudulento como manifestación del dolo, en este contexto la pregunta que se genera es: ¿Cuándo una persona demuestra ese ánimo fraudulento?

Para responder esta pregunta y bajo el contexto que nadie puede ser privado de su libertad por deudas tributarias, la única forma en la cual se puede concluir que una persona tiene un ánimo doloso para afectar los ingresos del Estado, a través de la defraudación tributaria, tiene dos presupuestos claramente diferenciados:

i. La administración tributaria en ejercicio de su facultad determinadora y luego de haber realizado un proceso de control, mediante actas de determinación o liquidaciones de diferencias –*analizado en el capítulo que antecede*- concluye que existen diferencias a favor del fisco, donde por tales discrepancias el fisco advierte que pueden existir indicios de responsabilidad penal. En este contexto, y siendo que las prerrogativas de la autoridad penal no incluyen la investigación pre procesal y procesal penal,¹⁹ el decir, la administración tributaria debe comunicar la "*notitia criminis*" de que se ha cometido un presunto hecho delictivo esto es el ministerio público, que necesariamente su antecedente es la actuación administrativa.

ii. La Fiscalía General del Estado, como se analiza en esta sección, como titular de la acción penal en el Ecuador, iniciará una investigación tendiente a establecer si el hecho puesto en su conocimiento –por el SRI- es realmente un delito y quién es el presunto responsable, luego de lo cual decidirá si existen suficientes elementos de convicción para formular una imputación contra el presunto autor, o si no hay mérito suficiente para continuar, archiva el caso.

La determinación tributaria como requisito previo.

Artículo 195 de la Constitución.

En este punto nos corresponde hablar sobre la prejudicialidad. El profesor Devis Echandía señala que este término corresponde, a un antecedente lógico jurídico considerado como un antecedente para la resolución en una sentencia y que es indispensable se resuelva a través de una sentencia o providencia (Pérez, 2021, p. 218), para el caso de análisis, es indispensable la emisión de un acto firme.

Entonces, volvamos a analizar los verbos rectores que componen al delito de defraudación tributaria: simular, ocultar, omitir, falsear o engañar, actos que necesariamente deben tener como antecedente una liquidación realizada por el sujeto pasivo, pero también están los actos de determinación o liquidaciones de pago realizados por la administración tributaria (Pérez, 2021, p. 218), en este punto debemos analizar el criterio de los Jueces del Tribunal de Garantías Penales de Pichincha que, mediante sentencia dentro de la causa No. 17282-2017-00066, realizan el siguiente análisis, respecto a los elementos constitutivos del tipo penal de defraudación tributaria.

En primer lugar, el tribunal señala que, debe existir la previa relación jurídico-tributaria entre el SRI y el sujeto pasivo; en segundo lugar debe existir una determinación tributaria, en la cual el sujeto activo determine el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, conforme lo establece el Código Tributario;²⁰ y finalmente, debe existir el acto de simulación, ocultamiento, omisión o falsedad de datos en la determinación tributaria, que genere el no pago de impuestos, ocasionando un perjuicio económico para el Estado, en caso de darse solo un resultado, no hay forma de distinguir una conducta defraudatoria con la de una simple deuda tributaria no sujeta a sanción penal.

²⁰ “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. (...)”

Al respecto el autor español Rodríguez Mourullo establece que *“No hay en la defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera «mise in scène» tendiente a engañar a los correspondientes órganos de la administración tributaria”* (Rodríguez, 1977, p. 709), en consecuencia, la deuda tributaria no puede ser objeto de una pena privativa de libertad, solo por ser una deuda, es necesario que se realicen actos dolosos que buscan engañar a la administración tributaria.

Con el objetivo de ejemplificar este apartado, analizaremos el criterio del Tribunal de Garantías Penales del Pichincha, dentro de la causa No. 17282-2017-00066, el cual hace el siguiente análisis:

En la causa y del análisis realizado a la totalidad de la prueba presentada en la audiencia de juzgamiento, este Juzgador Pluripersonal considera que no se ha probado la existencia del delito acusado, pues no existe constancia alguna de que el procesado Mauro Terán Vascones, haya utilizado medios fraudulentos para evitar que la administración realice una determinación tributaria y establezca el monto de los tributos debidos. La prueba establece con claridad que, a la fecha de inicio de este proceso penal, la administración no había ejercido su facultad determinadora de la obligación tributaria, conforme lo señalan los artículo 67 y 68 del Código Tributario, no había realizado ningún acto encaminado a establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo. (Tribunal de Garantías Penales, 2017).

Por lo expuesto, si tomamos como referencia practica el pronunciamiento de Tribunal de Garantías Penales de Pichincha, en la causa en referencia, como de indicó previamente, la administración tributaria debe iniciar un proceso de control al contribuyente, a través de una

determinación tributaria, permitiendo el derecho a la defensa y estableciendo el monto de la obligación, ejerciendo su facultad recaudadora iniciando procesos coactivos hasta obtener el cobro; donde además, si durante el desarrollo de la determinación tributaria, la administración verifica que una conducta tipificada como delito de defraudación, como es la omisión de ingresos que no pueden ser justificados –en referencia a la sentencia en análisis-, se encuentra habilitada para presentar una denuncia, la cual deberá ser investigada por la Fiscalía General del Estado.

Etapa preprocesal y procesal penal.

Noticia del Delito – Investigación Previa. La denuncia es el aviso que, el organismo recaudador realiza a la autoridad competente, en este caso la Fiscalía General del Estado, respecto a la comisión de un supuesto delito contemplado en la Ley (Pérez, 2021, p. 150), al respecto, para los delitos por defraudación tributaria, la administración tributaria emite un informe de presunciones penales, el cual sirve de sustento para la presentación de la denuncia, es importante señalar que, por mandato de ley, la autoridad fiscal tiene la obligación de presentar denuncias,²¹ siempre y cuando sea en contra de la administración pública.

En este sentido, el actor principal y titular de la acción penal pública es la Fiscalía,²² a quien le corresponde reunir elementos de convicción sobre el cometimiento de un delito y sobre la responsabilidad del procesado, para el ejercicio de esta acción, la fiscalía cuenta con varias facultades,²³ entre las que destacan: i) disponer a las instituciones especializadas,²⁴ practicar

²¹ “Art. 422.- Deber de denunciar.- Deberán denunciar quienes están obligados a hacerlo por expreso mandato de la Ley, en especial: (...)”

1. La o el servidor público que, en el ejercicio de sus funciones, conozca de la comisión de un presunto delito contra la eficiencia de la administración pública. (...)”

²² “Art. 411.- Titularidad de la acción penal pública.- La Fiscalía, ejercerá la acción penal pública cuando tenga los elementos de convicción suficientes sobre la existencia de la infracción y de la responsabilidad de la persona procesada. La o el fiscal podrá abstenerse de ejercer la acción penal, cuando: (...)”.

²³ “Art. 444.- Atribuciones de la o el fiscal.- Son atribuciones de la o el fiscal, las siguientes:(...)”
Sistema especializado integral de investigación, medicina legal y ciencias forenses.

diligencias para esclarecer los hechos que se investigan; ii) Receptar versiones a las personas que crea conveniente; iii) Ordenar peritajes integrales de información; (iv) formular cargos, impulsar y sustentar la acusación de haber merito o abstenerse de la acción.

La investigación previa tiene un plazo de vigencia, al respecto el COIP²⁵ establece las siguiente reglas: i) en delitos de hasta cinco años, la investigación solo podrá durar un año; y, ii) más de cinco años, durará hasta dos años.

Finalizados los plazos mencionados, la Fiscalía tiene la facultad de solicitar el archivo de la investigación previa, por las siguientes circunstancias: i) finalizado el plazo de la investigación; ii) el hecho investigado con constituye un delito; iii) cuando existen obstáculos insubsanables; y, iv) las demás que el COIP disponga.

Etapa de juzgamiento. Una vez que hemos analizado la etapa pre procesal,²⁶ nos corresponde analizar la siguiente etapa, la cual se compone de tres fases: i) Instrucción; ii) Evaluación y preparatoria de juicio; y, iii) Juicio.

La instrucción fiscal, inicia con la audiencia de formulación de cargos, a petición de la Fiscalía y ocurre cuando se reunieron suficientes elementos de convicción, para concluir el cometimiento de un delito, esta etapa posterior a la audiencia de formulación de cargos tendrá

²⁵ “Art. 585.- Duración de la investigación.- La investigación previa no podrá superar los siguientes plazos, contados desde la fecha de su inicio:

1. En los delitos sancionados con pena privativa de libertad de hasta cinco años durará hasta un año.
2. En los delitos sancionados con pena privativa de libertad de más de cinco años durará hasta dos años. (...)”

²⁶ Art. 589.- Etapas.- El procedimiento ordinario se desarrolla en las siguientes etapas:

1. Instrucción
2. Evaluación y preparatoria de juicio
3. Juicio.

una duración de hasta noventa días,²⁷ y tiene como objetivo que las partes procesales, puedan aportar elementos que sustenten sus alegaciones²⁸.

Finalizada la instrucción fiscal, se emitirá un dictamen acusatorio sobre el cual, la Fiscalía solicitará día y hora para el desarrollo de la audiencia de evaluación y preparatoria de juicio, que tiene como finalidad, conocer y resolver cuestiones de procedibilidad, prejudicialidad, competencia y procedimiento, al respecto el artículo 601 del COIP, en su parte pertinente menciona “ (...) establecer la validez procesal, valorar y evaluar los elementos de convicción en que se sustenta la acusación fiscal, excluir los elementos de convicción que son ilegales, delimitar los temas por debatirse en el juicio oral, anunciar las pruebas que serán practicadas en la audiencia de juicio y aprobar los acuerdos probatorios a que llegan las partes” (Código Orgánico Integral Penal, 2014).

Finalmente, la etapa de juicio se compone de la necesidad que exista una acusación, por parte de la Fiscalía, en la audiencia de juicio, las partes procesales realizarán alegatos de apertura, práctica de pruebas, alegatos finales y en consecuencia, la autoridad judicial emitirá una sentencia condenatoria o desestimación, la cual será expuesta de forma oral²⁹ y posterior, en el plazo de diez días, las partes procesales serán notificadas con la sentencia por escrito, motivada a fin que se puedan interponer los recursos previstos en la ley.

²⁷ “Art. 592.- Duración.- En la audiencia de formulación de cargos la o el fiscal determinará el tiempo de duración de la instrucción, misma que no podrá exceder del plazo máximo de noventa días. De existir los méritos suficientes, la o el fiscal podrá declarar concluida la instrucción antes del vencimiento del plazo fijado en la audiencia”.

²⁸ “Art. 597.- Actividades investigativas en la instrucción.- Los sujetos procesales gozarán de libertad para obtener los elementos que sustentan sus alegaciones con sujeción a los principios del debido proceso, para lo cual podrán ejercer todas las actividades investigativas y utilizar los medios de prueba, con las restricciones establecidas en este Código. (...)”.

²⁹ Art. 621.- Sentencia.- Luego de haber pronunciado su decisión en forma oral, el tribunal reducirá a escrito la sentencia la que deberá incluir una motivación completa y suficiente tanto en lo relacionado con la responsabilidad penal como con la determinación de la pena y la reparación integral a la víctima o la desestimación de estos aspectos.

Casos de análisis en el proceso penal.

En este punto, retomaremos el análisis de los casos previamente expuestos, sin embargo lo realizaremos desde el punto procesal penal, a fin de identificar el criterio de los Jueces al establecer una sanción o desestimar la acción penal.

Juicio No. 03283-2021-00414G – VÍCTOR L – IVA 2015. El 28 de abril del 2023, se desarrolló la audiencia de juicio en la causa mencionada, al respecto el Tribunal Primero de lo Penal del Cañar, realizó el siguiente análisis:

El bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria, es el patrimonio del Estado, al respecto el Tribunal verifica que la conducta que se pretende sancionar se encuentra tipifica, lo cual se cumple, sin embargo, la existencia de la tipicidad no es suficiente, es necesario verificar los elementos objetivos y subjetivos que la integran.

Analizados los alegatos de Fiscalía como del acusación particular, éstos han coincidido en señalar que la conducta del procesado fue simular, llevando al Tribunal determinar que, la conducta prohibida por el contribuyente es: simular o engañar al SRI en sus declaraciones de impuestos, en consecuencia, el problema jurídico de análisis es: ¿Cómo el contribuyente simuló o engaño a la administración tributaria para que se configure la defraudación tributaria?.

Al respecto, la acusación particular, ha manifestado que, durante una serie de controles de transacciones con empresas fantasmas, la administración tributaria observó la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2015 del contribuyente, por lo cual notificó un requerimiento de información, que fue contestado por el contribuyente, con entrega de información que le permitió al SRI determinar perjuicio económico por Impuesto a la renta e IVA.

Al respecto, la administración tributaria emitió una comunicación de diferencias, en la cual se requirió al contribuyente justificar las observaciones o presentar una declaración sustitutiva, de estas dos opciones, el contribuyente presentó una declaración sustitutiva de impuesto a la renta, eliminando las transacciones observadas por el SRI, y cancelando los valores generados por la declaración.

Sin embargo, el informe de presunciones penales versa sobre la declaración de IVA, respecto a los montos liquidados por el SRI, los cuales se encuentran pendientes de pago y se inició un proceso coactivo.

En este sentido, el Tribunal analiza que, el tipo penal no responde por la falta de pago de impuestos determinados por el SRI, solamente por la conducta de fraude, en la cual el contribuyente utiliza medios ilícitos para evitar el pago.

Adicional, la administración tributaria sostuvo que, el contribuyente emitió comprobantes de venta con empresas fantasmas sin demostrar una relación contractual, lo cual a criterio del Tribunal es insuficiente toda vez que las empresas consideradas como fantasmas, al momento de realizar las transacciones, no mantenían esta categoría.

A criterio del Tribunal, Fiscalía no probó la conducta humana de simular o engañar, los cuales se adecuan al tipo penal que se pretende sancionar, en consecuencia, Fiscalía y la acusación particular (SRI) mantienen contradicciones y vacíos probatorios, por lo cual el Tribunal ratifica el estado de inocencia del contribuyente.

Juicio No. 17282-2017-03592 – TURBOMOTORES – IR 2014. El 02 de julio del 2019, se realizó la audiencia de juicio en la causa mencionada, al respecto el Tribunal de Garantías Penales del Cantón Quito, Provincia de Pichincha realizó el siguiente análisis:

Juicio No. 09285-2022-00293 – MIGUEL L. – IR 2013. El 01 de julio del 2022, se desarrolló la audiencia de juicio dentro de la causa mencionada, al respecto el Tribunal de Jueces, de la Unida Judicial Norte 1 Penal, con sede en el Catón Guayaquil, realizó el siguiente análisis:

La defensa del procesado sostiene que existen vicios de prejudicialidad, debido a que el acta de determinación con el cual se emitió el informe de presunciones penales se encuentra impugnada ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

Respecto a los hechos analizados por el Tribunal Penal, siendo las acciones del contribuyente al presentar una declaración, y posteriormente una declaración sustitutiva, habilitó a la administración tributaria realizar una determinación presuntiva, a través de una orden de terminación.

Al respecto, el contribuyente fue notificado con un requerimiento de información, el cual fue contestado, lo cual evidencia que la voluntad del contribuyente por enmendar cualquier inconsistencia, lo cual está siendo analizado por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, lo cual evidencia la falta de dolo, siendo suficiente determinar al Tribunal que, Fiscalía no reunió suficientes elementos de convicción, siendo lo correcto emitir el auto de sobreseimiento al contribuyente.

Juicio No. 15281-2021-00328 – GRANDA DÁVILA – IVA 2012. El 22 de marzo del 2022, se desarrolló la audiencia de juicio, sobre el proceso mencionado, al respecto los Jueces del Tribunal de Garantías Penales de la Corte Provincial de Justicia de Napo, realizaron el siguiente análisis:

En el año 2012, el contribuyente presentó una declaración de IVA con valores en cero, en el año 2014 presentó una declaración sustitutiva de IVA con valores a pagar, al respecto la

administración tributaria realizó varias notificaciones persuasivas e inicio una acción de cobro a través de la vía coactiva, en consecuencia, se emitió un informe de presunciones penales, específicamente en el año 2019.

Al respecto el Tribunal precisa que, los hechos que se pretenden sancionar corresponden al ejercicio fiscal 2012, por la presentación de una declaración en cero y en el 2014 presenta una declaración con valores, sin embargo no los cancela, por lo tanto se configura el delito de defraudación tributaria.

Sin embargo, el Tribunal analiza que, el artículo 338 del Código Tributario vigente a la fecha, establece que uno de los modos por los cuales se extinguen las obligaciones tributarias, es la prescripción que opera en cinco años, para el caso de análisis, el Tribunal determina que la acción por delitos tributarios se encuentra prescrita.

Declarada la prescripción de la acción por parte del Tribunal, en su decisión final, realiza un llamado de atención a la administración tributaria y a la Fiscalía, por el tiempo en el cual se presentó la denuncia y se solicitó la formulación de cargos.

Finalizado el análisis de los casos cabe observar que, la administración tributaria ha realizado procesos de control como requerimientos de información, que le permiten iniciar determinaciones tributarias, las cuales constituyeron elementos de convicción para el inicio de un proceso penal. Es importante destacar que el tipo penal se configura bajo la acción dolosa, la cual solo puede ser verificada a través de un proceso de control como lo es la determinación tributaria.

Adicionalmente, el caso analizado donde el contribuyente impugnó el acta de determinación tributaria, no se consideró este mecanismo de defensa en sede administrativa como un elemento que limite la acción penal, debido a que la denuncia pretende sancionar la

conducta defraudatoria; sin embargo, la actuación del contribuyente al presentar toda la información requerida sirvió para disolver la presunción de un acto doloso, y por lo tanto se ratificó su estado de inocencia. Así las cosas, cuando el acto impugnado obtenga una sentencia, en caso de establecer un pago a favor del SRI, se gestionará como una deuda tributaria.

Conclusiones

Conclusiones del capítulo uno

La administración tributaria se encuentra habilitada para realizar procesos de determinación, en los cuales a través de las facultades que la ley le otorga identifica al sujeto pasivo, sujeto activo, hecho generador, la base imponible que se debe aplicar y la tarifa del tributo, esto con el fin de determinar la obligación a pagar.³⁰

El sistema de determinación se clasifica en dos aspectos, el primero corresponde a la determinación a cargo del sujeto pasivo, es decir que el propio contribuyente a través de una declaración determina la cuantía del tributo a pagar; y el segundo, es a través de la determinación por parte del sujeto activo, desarrollando un conjunto de actos por parte de la administración tributaria.

La determinación a cargo del sujeto activo es un proceso a través del cual, la administración tributaria realiza requerimientos de información, desarrolla inspecciones, emite un acta borrador a fin que el contribuyente presente descargos y por último emite un acta de determinación definitiva que confirma los valores a pagar en función de una investigación tributaria.

Para el caso de la determinación en base a diferencias en declaraciones, la administración tributaria con la notificación de diferencias sugiere al contribuyente que presente una declaración sustitutiva o en su defecto presente descargos a fin de determinar la cuantía real de los tributos a pagar.

³⁰ En todos los casos analizados, la administración tributaria emitió actos de determinación

Conclusiones del capítulo dos

Analizamos que el delito por defraudación tributaria tiene como elemento constitutivo el dolo, por lo tanto, es de vital importancia que, durante el proceso de determinación se pueda evidenciar el dolo, para evitar el pago de impuestos, caso contrario nos vemos frente a una deuda tributaria que no se sanciona con pena privativa de libertad.

La Fiscalía General del Estado, es el titular de la acción penal pública, por lo tanto, dirige la investigación, sin embargo la administración tributaria emite un informe de presunciones penales, que a través de su proceso de determinación, le permite evidenciar la conducta dolosa de engaño que se sanciona.

Finalizada la etapa de investigación previa, la Fiscalía presenta su resolución ante los jueces penales encargados y se formulan cargos, a fin que se inicie un nuevo proceso de investigación que se denomina instrucción fiscal, donde las partes procesales pueden presentar más elementos que le permite a los Jueces determinar el cometimiento de un delito tributario.

Con relación al caso analizado, en el cual el contribuyente presentó una impugnación al acta de determinación, verificamos que este recurso no limita la acción penal, por dos razones, la primera es que el artículo 414 de COIP solo considera prejudicial a las acciones en materia civil y la segunda es que, la conducta que se pretende sancionar es el engaño a la administración tributaria para dejar de pagar impuestos, por ende la determinación tributaria es el acto que habilita la acción penal.

En el caso de análisis No. 03283-2021-00414G, logramos analizar que el SRI realizó su proceso de determinación, en el cual determinó que el contribuyente mantuvo transacciones con empresas fantasmas y requirió al contribuyente presentar una declaración sustitutiva, lo cual fe

aceptado por el contribuyente, lo cual demostró que no existió ánimo doloso por parte del contribuyente.

Para el caso No. 172822-2017-0359, se evidenció que, durante el proceso de determinación, el contribuyente presentó comprobantes de venta clonados, con empresas que nunca mantuvieron actividad económica, lo cual estableció el ánimo doloso de engañar a la administración y pagar menos impuestos, concluyendo la culpabilidad del contribuyente.

En el caso de análisis No. 09285-2022-00293, logramos analizar que, la administración tributaria realizó un requerimiento de información, sobre el cual la administración tributaria emitió una determinación presuntiva, sobre la cual el contribuyente presentó una impugnación, alegando en el proceso judicial pena, prejudicialidad, sin embargo, el tribunal determinó que su voluntad para presentar la información requerida por el SRI elimina cualquier indicio de dolo, declarando su inocencia.

Finalmente, en el caso No. 15281-2021-00328, verificamos que, el SRI revisó las declaraciones presentadas por el contribuyente, la primera en cero y la segunda con valores a pagar demostrando el dolo para enviar el pago de los puestos de IVA y retenciones, sin embargo el SRI presentó su denuncia un año después de emitido el informe de presunciones penales y en su defecto la fiscalía demoró en presentar su acusación, lo cual terminó en la prescripción de la acción y un llamado de atención para la administración tributaria.

Recomendaciones

Conforme lo analizamos durante el desarrollo de la investigación, la defraudación tributaria, es un delito en el cual prima el dolo, por lo tanto, se debe demostrar que el contribuyente en conocimiento de lo actuado engaño a la administración tributaria para dejar de pagar lo debido, esto se da dentro de una determinación tributaria, por lo tanto, es necesario reconocer que el delito no es autónomo y requiere este elemento para ser configurado.

Se debe reformar el artículo 414 del COIP, a fin de hacer constar que, la prejudicialidad aplica en obligaciones tributarias y no solo civiles.

La Fiscalía General del Estado, debe exigir la existencia de un acto administrativo en firme para presentar la denuncia, esto no afecta la prescripción de la acción puesto que el numeral 2 del artículo 417 del COIP, establece que se cuenta desde el cometimiento del delito y esto sería durante el proceso de determinación.

Anexos

Cuadro resumen, respecto al proceso de determinación

Artículo	Procedimiento	Facultad
RLRTI		
258	Área encargada de sustanciar el proceso	La determinación tributaria se efectuará por el departamento, área o unidad del Servicio de Rentas Internas facultado para realizar procesos de determinación.
259	Inicio de la determinación	El inicio del proceso de determinación se notificará a través de un documento denominado “ORDEN DE DETERMINACIÓN”
260	Requerimientos de información	La administración tributaria requerirá al contribuyente toda la información y documentación que considere necesario.
261	Inspección al sujeto pasivo	Como parte de la revisión, el funcionario encargado podrá realizar inspecciones y verificar de los registros contables, soportes y archivos en el domicilio del contribuyente.
262	Acta borrador de determinación	Finalizadas las diligencias de recopilación y análisis de información, se emitirá un documento denominado “ ACTA BORRADOR DE DETERMINACIÓN ” documento que, de forma motivada establecerá los resultados obtenidos, que pueden ser favorables para la administración tributaria y establecerá valores por: impuestos, intereses, multas y recargos aplicables; o, a favor del sujeto pasivo.

Acta de determinación definitiva	Notificada el acta borrador, el sujeto pasivo dispone de veinte días, para presentar descargos respecto a los resultados obtenidos por el SRI, finalizado el plazo, el funcionario encargado revisará la información presentada y emitirá un acto administrativo denominado “ ACTA DE DETERMINACIÓN DEFINITIVA ”
--	---

Cuadro resumen de casos analizados

Número de Juicio	Fecha sentencia	Tipicidad	Resolución	Observación
03283-2021-00414G	28/04/2023	Numerales 15 y 17 del artículo 298 del COIP	Se ratifica el estado de inocencia	La Administración Tributaria notificó una liquidación de pago, el contribuyente aceptó las recomendaciones y presentó una declaración sustitutiva, se demostró que durante el proceso de determinación, el contribuyente no realizó actos dolosos para engañar a la Administración Tributaria.
17282-2017-03592	15/10/2019	Numerales 12 y 15 del artículo 298 del COIP	Se declara la culpabilidad	Durante la determinación el contribuyente presentó comprobantes de venta clonados, lo cual permitió determinar el ánimo doloso.
09285-2022-00293	01/07/2022	Numeral 15 del artículo	Se ratifica el estado de inocencia	Los elementos de convicción presentados por Fiscalía no permiten

		298 del COIP		determinar el cometimiento doloso de actos que afecten al interés del Estado, el juzgador analizó la voluntad propia del procesado de enmendar cualquier inconsistencia en la declaración del tributo.
15281-2021-00328	27/07/2022	Numeral 18 del artículo 298 del COIP	Prescripción de la acción penal	El contribuyente presentó declaraciones en cero y no canceló los tributos correspondientes, al momento de realizar la determinación se evidencio dolo.

Referencias

ASAMBLEA NACIONAL-EC. (17 de noviembre del 2004). *LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO*

INTERNO - LRTI. Ediciones legales.

<https://www.fielweb.com/Index.aspx?157Rabf6ik65998sdasdas#tab-info>

ASAMBLEA NACIONAL-EC. (10 de febrero del 2014). *CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL*

PENAL - COIP. Ediciones legales.

<https://www.fielweb.com/Index.aspx?157Rabf6ik65998sdasdas#tab-info>

Constituyente-Ec, A. (28 de octubre del 2008). *CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL*

ECUADOR - CRE. Ediciones legales.

<https://www.fielweb.com/Index.aspx?157Rabf6ik65998sdasdas#tab-contenido>

CONGRESO NACIONAL. (14 de junio del 2005). *CÓDIGO TRIBUTARIO*. Ediciones legales.

<https://www.fielweb.com/Index.aspx?157Rabf6ik65998sdasdas#tab-info>

PRESIDENCIA. (08 de junio del 2010). *REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY*

DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Ediciones legales.

<https://www.fielweb.com/Index.aspx?157Rabf6ik65998sdasdas#tab-info>

Roditti, D. P. (2024). *Manual de Derecho Tributario Formal*. Ediciones Legales EDLE S.A.

Sentencia 17282-2017-00066. (2017, 19 de mayo). Tribunal de garantías penales con sede en la parroquia Iñaquito del distrito metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha (Terán Vascones, M.B.). <https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/actuaciones>

Sentencia 17282-2017-00066. (2018, 21 de mayo). Tribunal de la Sala Penal de la Corte Provincial de Justicia Terán, M.B.).
<https://procesosjudiciales.funcionjudicial.gob.ec/actuaciones>

TERCEROS, & MOLLINEDO. (2023). III JORNADAS TRIBUTARIAS UNIVERSITARIAS. UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS, 15.

Troya, J., & Simone, C. (2014). *MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO*. Corporación de estudios y publicaciones.

Troya, J. V. (2015). *LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO*. Ediciones Fausto Reinoso.

Valencia, M. T. P. (2021). *El derecho tributario penal ecuatoriano, el ilícito tributario y su sanción*. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Valencia, T. P. (2024). *Legislación tributaria: instituciones jurídicas en Ecuador Volumen I*. IAEN Universidad de posgrado del Estado.