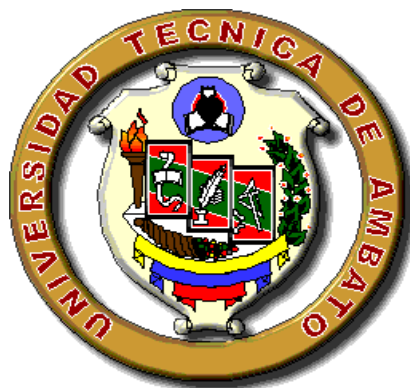


UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO



FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

MAESTRÍA EN DERECHO

Tema: “LAS EMPRESAS FANTASMAS Y EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO”

Trabajo de Titulación, modalidad Proyecto de Desarrollo, previo a la obtención del Grado Académico de Magíster en Derecho Mención Derecho Penal y Procesal Penal.

Autor: Abogado Byron Eduardo Merino Barreno.

Director: Doctor Carlos Fabián Altamirano Dávila Magíster.

Ambato - Ecuador

2019

i

A LA UNIDAD ACADÉMICA DE TITULACIÓN DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES

El Tribunal receptor del Trabajo de Titulación, presidido por el Doctor Jaime Tarquino Tipantasig Cando Magister, Presidente y Miembro del Tribunal e integrado por los señores Doctor Ángel Patricio Poaquiza Poaquiza Magister, Abogado Segundo Ramiro Tite Magister, Miembros del Tribunal designados por la Unidad Académica de Titulación de la Universidad Técnica de Ambato, para receptor el Trabajo de Titulación con el tema: “LAS EMPRESAS FANTASMAS Y EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO”, elaborado y presentado por el Señor Abogado Byron Eduardo Merino Barreno, para optar por el Grado Académico de Magíster en Derecho Mención Derecho Penal y Procesal Penal; una vez escuchada la defensa oral del Trabajo de Titulación, el Tribunal aprueba y remite el trabajo para uso y custodia en las bibliotecas de la UTA.



Dr. Jaime Tarquino Tipantasig Cando Mg.

Presidente y Miembro del Tribunal



Dr. Ángel Patricio Poaquiza Poaquiza Mg.

Miembro del Tribunal

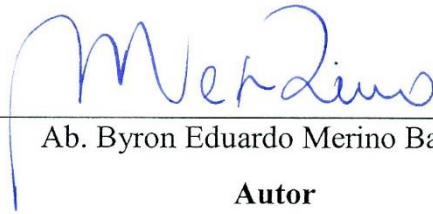


Abg. Segundo Ramiro Tite Mg.

Miembro del Tribunal

AUTORÍA DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

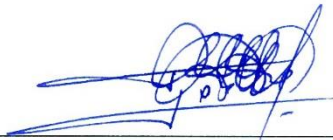
La responsabilidad de las opiniones, comentarios y críticas emitidas en el Trabajo de Titulación presentado con el tema: LAS EMPRESAS FANTASMAS Y EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO, le corresponde exclusivamente al Abogado Byron Eduardo Merino Barreno, Autor bajo la Dirección del Doctor Carlos Fabián Altamirano Dávila Magíster, Director del Trabajo de Titulación; y el patrimonio intelectual a la Universidad Técnica de Ambato.



Ab. Byron Eduardo Merino Barreno

Autor

C.C. 0603124165



Dr. Carlos Fabián Altamirano Dávila Mg.

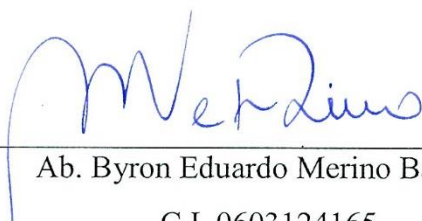
Director

C.C. 0501827117

DERECHOS DE AUTOR

Autorizo a la Universidad Técnica de Ambato para que el Trabajo de Titulación, sirva como un documento disponible para su lectura, consulta y procesos de investigación, según las normas de la Institución.

Cedo los Derechos de mi Trabajo de Titulación, con fines de difusión pública, además apruebo la reproducción de este, dentro de las regulaciones de la Universidad.



Ab. Byron Eduardo Merino Barreno

C.I. 0603124165

ÍNDICE GENERAL DE CONTENIDOS

PORTADA-----	i
APROBACIÓN DEL TRIBUNAL CALIFICADOR -----	ii
AUTORÍA DEL TRABAJO DE TITULACIÓN -----	iii
DERECHOS DE AUTOR -----	iv
ÍNDICE GENERAL DE CONTENIDOS -----	v
AGRADECIMIENTO-----	ix
DEDICATORIA -----	x
RESUMEN EJECUTIVO -----	xi
ABSTRACT -----	xii
INTRODUCCIÓN -----	1
CAPÍTULO I PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN -----	3
1.1 Tema -----	3
1.2 Planteamiento del Problema -----	3
1.2.1 Contextualización -----	3
1.2.2 Análisis crítico -----	5
1.2.3 Interrogantes -----	6
1.2.4 Delimitación del objeto de estudio-----	7
1.3 Justificación -----	7
1.4 Objetivos-----	8
1.4.1 Objetivo General -----	8
1.4.2 Objetivos Específicos -----	8
CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO-----	9
2.1 Antecedentes Investigativos -----	9
2.2 Fundamentación Filosófica -----	12
2.3 Fundamentación legal-----	13
2.4 Definiciones -----	14
Las empresas fantasmas -----	14
Conceptualización-----	14
Responsabilidad y consecuencias de las empresas fantasmas -----	15
La planificación fiscal de las empresas fantasmas en el Ecuador (modus operandi) --	17
La delincuencia empresarial -----	19
La persona jurídica -----	20
Las personas jurídicas en el derecho ecuatoriano -----	21

El velo societario -----	22
El levantamiento del velo en el ámbito tributario -----	23
El fraude de ley en el entorno tributario -----	25
Abuso de creación de las personas jurídicas en el ámbito tributario -----	26
El hecho jurídico tributario -----	27
Clasificación del hecho jurídico tributario -----	28
El hecho jurídico en el Ecuador -----	29
Derecho penal tributario -----	31
Naturaleza jurídica del derecho penal tributario -----	31
Naturaleza legal del delito tributario -----	33
Contextualización del delito tributario -----	34
Características de los delitos tributarios -----	34
Consideraciones de política criminal -----	35
La Defraudación tributaria -----	36
Naturaleza jurídica de la defraudación -----	36
Conducta típica, antijurídica y culpable -----	38
La tipicidad -----	38
El bien jurídico protegido en la defraudación tributaria -----	40
Los sujetos de la conducta típica -----	42
La antijuridicidad -----	45
La culpabilidad -----	45
Tipos de defraudación tributaria en el COIP -----	49
Tipificación de la conducta de defraudación tributaria de empresas fantasmas en la legislación penal ecuatoriana. -----	56
La evasión y la elusión en el ámbito tributario -----	57
La evasión tributaria -----	57
Causas de la evasión fiscal -----	58
Efectos de la evasión fiscal -----	59
La elusión fiscal -----	60
Mecanismos de elusión fiscal -----	62
El fraude fiscal -----	64
Configuración del fraude fiscal de las empresas fantasmas -----	64
CAPÍTULO III METODOLOGÍA -----	68
3.1 Enfoque -----	68

3.2 Modalidad básica de la investigación-----	68
3.3 Nivel o tipo de investigación -----	69
CAPÍTULO IV ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS -----	71
4.1 Análisis descriptivo y/o inferencial de los datos obtenidos -----	71
Sentencias emitidas por los Tribunales Contenciosos Tributarios relacionado a casos de empresas fantasmas -----	71
Ventas efectuadas por empresas fantasmas en el Ecuador -----	74
Análisis de casos penales tributarios -----	75
Casos de empresas fantasmas-----	75
Juicio No. 1 -----	75
Juicio No. 2-----	83
4.2 Interpretación de los datos obtenidos -----	88
CAPÍTULO V PRODUCTO FINAL -----	92
Conclusiones-----	92
Recomendaciones -----	93
Desarrollo del producto -----	94
Nombre del producto -----	94
Objetivo General -----	94
Objetivos Específicos -----	94
Justificación -----	94
Antecedentes históricos -----	95
Desarrollo del producto -----	97
Conclusiones y recomendaciones-----	100
Bibliografía -----	101
ANEXOS -----	107

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 La evasión fiscal.....	59
Tabla 2 Efectos de la evasión fiscal.....	60
Tabla 3 Definiciones de la elusión fiscal.....	61
Tabla 4 Mecanismos de la elusión fiscal.....	63
Tabla 5 Empresas fantasmas.....	65
Tabla 6 Descripción de la tipología del fraude fiscal de las empresas fantasmas.....	66
Tabla 7 Sentencias del tribunal contencioso tributario relacionado a casos de empresas fantasmas.....	71
Tabla 8 Consolidado de empresas fantasmas en el Ecuador (2016-2018).....	74

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Gráfico de empresas fantasmas en el Ecuador.....	75
--	----

AGRADECIMIENTO

La vida es efímera por lo tanto agradezco a Dios por darme la oportunidad de vivir cada día con los seres que amo, mi familia, y por darme la oportunidad de afianzar mis conocimientos a partir de las instrucciones impartidas por los diferentes docentes de la Universidad Técnica de Ambato durante esta etapa estudiantil magistral.

Agradezco al Dr. Carlos Fabián Altamirano Dávila, por su supervisión, dedicatoria y asesoría en el presente trabajo investigativo, pues gracias a su conocimiento en el área tributaria, fue una dirección indispensable para el desarrollo del trabajo de titulación.

De manera especial agradezco a mi familia por su apoyo y comprensión, fueron ellos el motor que me motivaba a seguir adelante y para llegar a terminar esta muy fructífera experiencia estudiantil.

Ab. Byron Eduardo Merino Barreno

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de titulación a mi familia que son el motor de mi vida y la luz que cada día me ilumina para seguir adelante, gracias a su amor y comprensión fueron el aliento de triunfo para culminar mis estudios.

Ab. Byron Eduardo Merino Barreno

UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO

TEMA:

LAS EMPRESAS FANTASMAS Y EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

AUTOR: Abogado Byron Eduardo Merino Barreno

DIRECTOR: Doctor Carlos Fabián Altamirano Dávila Magíster.

FECHA: 06 de mayo de 2019

El trabajo de titulación busca determinar cómo la existencia de las denominadas empresas fantasmas tiene relación directa con el derecho penal tributario, debido al perjuicio económico que causan en la recaudación de impuestos, afectando al financiamiento del presupuesto general del Estado. En el proceso investigativo se estudia la configuración del fraude fiscal generado por las empresas fantasmas mediante el uso de transacciones económicas inexistentes y cuál es su influencia en el derecho penal tributario para reducir el riesgo de defraudación tributaria, así como de las personas que intervinieron para la creación y funcionamiento de estas sociedades. El estudio investigativo se basa en doctrina, jurisprudencia y estudio de casos en el área tributaria y penal, herramientas importantes para el desarrollo del producto.

Descriptor: empresas fantasmas, derecho penal tributario, inexistencia de transacción económica, hecho económico, defraudación tributaria, velo societario, hecho generador, riesgo tributario, transacciones ilícitas, simulación de transacciones.

UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES
MAESTRÍA EN DERECHO

THEME:

GHOST COMPANIES AND TRIBUTE CRIMINAL LAW

AUTHOR: Abogado Byron Eduardo Merino Barreno

DIRECTED BY: Doctor Carlos Fabián Altamirano Dávila Magíster

DATE: May 6, 2019.

EXECUTIVE SUMMNRARY

The degree work seeks to determine how the existence of the so-called ghost companies is directly related to the tax criminal law, due to the economic damage they cause in the collection of taxes, affecting the financing of the general budget of the State. In the investigative process, the configuration of tax fraud generated by ghost companies is studied through the use of non-existent economic transactions and what is their influence on the tax criminal law to reduce the risk of tax fraud, as well as of the people who intervened for the creation and operation of these societies.

The investigative study is based on doctrine, jurisprudence and case studies in the tax and criminal area, important tools for the development of the product.

Key words: Ghost companies, tax criminal law, inexistence of economic transaction, economic fact, tax fraud, corporate veil, generator fact, tax risk, illicit transactions, transaction simulation.

INTRODUCCIÓN

Son empresas fantasmas las catalogadas así por el Servicio de Rentas Internas para fines tributarios, ya que estas entidades seudo jurídicas realizan operaciones comerciales inexistentes, imitando legitimidad en sus operaciones económicas, su principal objetivo es la evasión del pago de impuestos al fisco, es una figura que muchas personas naturales o jurídicas lo practican para tratar de ocultar transacciones ilícitas, mediante simulaciones comerciales con estas empresas. La dispersión de los mecanismos del sistema penal ecuatoriano, y la presencia de varios cuerpos legales difíciles de articularlos en la práctica, han generado una percepción de impunidad y desconfianza en la sociedad. El derecho penal tributario se encontraba normado en el Código Tributario, cuerpo normativo de orden Administrativo, pero que servía de sustento para denunciar los delitos tributarios sin mayor éxito.

El derecho penal tributario se encuentra enmarcado en el artículo 298 como delito de defraudación tributaria que sanciona varias conductas, especialmente a la persona que constituya o realice transacciones con empresa fantasma, pero aquellas empresas catalogadas como fantasmas y a las personas que intervienen para su creación y funcionamiento como son notarios funcionarios públicos del Registro Mercantil, Registro de la Propiedad, Superintendencia de Compañías entre otros no se encuentra tipificada sanción alguna en su contra, pese a que tales conductas coadyuvan con defraudación tributaria, lo cual está generando impunidad dentro de la sociedad. Los contribuyentes se han visto afectados por realizar transacciones económicas con empresas catalogadas como fantasmas, incluso han sido denunciados por parte del Servicio de Rentas Internas por la inexistencia de las transacciones económicas con estas empresas, pero no ha sido posible sancionar directamente a las personas que instrumentaron los actos idóneos para su creación y funcionamiento, lo cual ha acarreado impunidad para sancionar este tipo de conducta, es decir se penaliza el acto final, pero jamás los actos preparatorios del delito. El presente trabajo, busca describir los aspectos generales de la relación que existe entre las empresas fantasmas con el derecho penal tributario, para que estas conductas sean consideradas como delitos dentro del catálogo de conductas establecidas como defraudación tributaria. Así como, efectuar un análisis crítico de la defraudación tributaria en torno a las actividades ilícitas que generan las empresas fantasmas. El método investigativo utilizado en el presente trabajo es el método descriptivo.

CAPÍTULO I PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 Tema

Las empresas fantasmas y el derecho penal tributario.

1.2 Planteamiento del Problema

1.2.1 Contextualización

Galeano define a la empresa fantasma como “una sociedad que se utiliza ilícitamente para realizar operaciones empresariales simuladas y que no tiene activos reales o constituyen fachadas corporativas que tienen por única finalidad defraudar o evadir la aplicación de la ley” (Galeano, 2016). En Ecuador la entidad encargada de efectuar el control sobre las transacciones económicas que realizan las empresas fantasmas es el Servicio de Rentas Internas (SRI), institución que en base a sus facultades establecidas en el Código Tributario y en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, efectúa las investigaciones a las presuntas empresas fantasmas o inexistentes, con el afán de controlar la proliferación de estas empresas, mediante el área de inteligencia fiscal, para lograr reducir estas prácticas de planificación fiscal agresiva asegurando el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en beneficio del desarrollo del país.

Maldonado como se citó en (Arcos, 2017) sostiene que “Las empresas fantasmas se encuentran entre los límites de la legalidad e ilegalidad.” En Ecuador, ha proliferado la constitución de empresas fantasmas o supuestas, constituidas mediante una declaración ficticia de voluntad con ocultación deliberada de sus transacciones económicas, razón por la cual el Servicio de Rentas Internas con la finalidad de prevenir y sancionar estas prácticas de fraude fiscal y planificación fiscal agresiva, presentó en el año 2017, 207 denuncias por transacciones inexistentes o transacciones con empresas fantasmas. Las empresas fantasmas sirven para realizar operaciones comerciales inexistentes, aparentando legitimidad en sus transacciones económicas, su principal objetivo es la evasión del pago de impuestos al fisco, es un modelo de estafa que muchas personas

naturales o jurídicas lo practican para tratar de ocultar mediante estas empresas transacciones ilícitas.

Caguana establece que existe defraudación tributaria “Cuando la acción u omisión quebranta o viola una ley de carácter sustantivo o adjetivo tributario, sancionadas con penas preestablecidas, constituye específicamente la Infracción Tributaria”. (Caguana, 2015) En las últimas décadas, el Ecuador ha sufrido profundas transformaciones económicas, sociales y políticas. La dispersión de los mecanismos del sistema penal ecuatoriano, y la existencia de varios cuerpos legales difíciles de articularlos en la práctica, ha generado una percepción de impunidad y desconfianza. Antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico Integral Penal el derecho penal tributario se encontraba establecido en el Código Tributario, norma legal que es de orden Administrativo y no penal, pero que servía de sustento para denunciar los delitos tributarios sin mayor éxito. Actualmente, con la vigencia del Código Orgánico Integral Penal, el derecho penal tributario está inmerso a partir del artículo 298, norma legal que sanciona penalmente a aquellas personas que realizan transacciones o presentan a la Administración Tributaria comprobantes de ventas de transacciones con empresas fantasmas para dejar de pagar en todo o en parte los tributos debidos.

Andrade como se citó en (Esparza, 2013) define al derecho penal tributario como:

“Parte del Derecho Público. En cuanto a su autonomía existe ya un criterio formado de que es parte del Derecho Tributario. (...) El Derecho Penal Tributario es el conjunto de principios, instituciones, y normas que regulan la prevención y represión de las infracciones de las Leyes Tributarias.”. (p. 1)

García Belsunce citado en (Alvarado, 2003) el derecho penal tributario es aquel que “tiene por objeto la tipificación del ilícito tributario, la determinación de sus efectos, de las relaciones que genera y la regulación de sus sanciones, así como de los efectos derivados de éstas” (p. 15). La defraudación tributaria está concebida normativamente en un contexto por el cual varias conductas son sancionadas penalmente, especialmente la persona que constituya o realice transacciones como empresa fantasma.

Muchos contribuyentes se han visto afectados por realizar transacciones económicas con empresas catalogadas como fantasmas incluso han sido denunciados por parte del Servicio de Rentas Internas

por la inexistencia de las transacciones económicas con estas empresas, pero no ha sido posible sancionar directamente a las personas que constituyan las empresas fantasmas, lo cual ha acarreado impunidad para sancionar este tipo de conducta.

1.2.2 Análisis crítico

Las transacciones comerciales de las personas deben llegar a determinarse no solo en su forma legal sino de acuerdo a la realidad económica, la consideración del hecho económico es fundamental en el estudio de las ilegalidades de las actividades mercantiles de las empresas fantasmas, llegar a determinar la verdadera esencia de las relaciones comerciales es el pilar fundamental para establecer la legalidad de los negocios. Las transacciones económicas que han efectuado las personas naturales o jurídicas con empresas fantasmas han ocasionado un perjuicio a las arcas fiscales de millones de dólares. Las sociedades y las personas naturales simulan transacciones para la ejecución de una actividad económica, por la cual emiten comprobantes de venta para sustentar gastos y disminuir el pago de los impuestos.

Las personas realizan una planificación fiscal agresiva, con la finalidad sustentar costos inexistentes, justificar adquisiciones de mercadería de procedencia ilegal o simular adquisiciones y ocultar ventas y con ello reducir el pago de impuestos. La planificación fiscal la efectúan muchas empresas consideradas como fantasmas para lograr que terceros se beneficien de costos y gastos inexistentes; a la vez disfrazar y legalizar sus negocios con transacciones supuestas, lo cual ha generado pérdidas a los ingresos fiscales del Estado. El fraude fiscal es el menoscabo del cumplimiento de las obligaciones tributarias, está encaminado a perjudicar el desarrollo de un país, al dejar de percibir el Estado en todo o en parte los tributos debidos, mismos que son utilizados para las inversiones en beneficio de la sociedad.

Este accionar es considerado como una lacra social que se ha ido incrementando en los últimos años. Estas empresas aparentan existir, sin embargo, las actividades que realizan nunca se efectuaron, lo cual desencadena en fraude fiscal. El Código Orgánico Integral Penal no sanciona la conducta de aquellas sociedades o personas naturales que se dedican a crear, constituir y/o funcionar empresas supuestas o fantasmas 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, sino que sanciona el acto de la inexistencia de la transacción con empresas fantasmas o a las personas que utilicen a las empresas fantasmas para dejar de pagar los tributos debidos, hecho que ya es sancionado administrativamente es desmedro de los que se beneficiaron, lo cual está generando impunidad en contra de las personas que crean esta forma de defraudar al Estado. El legislador, se ha despreocupado por tipificar la conducta y el manejo que efectúan las empresas fantasmas, lo cual ha generado una proliferación de las mismas, pues solo sancionan a las sociedades o personas naturales que realizan transacciones inexistentes con empresas fantasmas, es decir se ataca se ataca a la consecuencia y no al hecho primario del delito que se encuentra tipificado en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal como una de las causas de defraudación tributaria.

El Servicio de Rentas Internas señala:

El Servicio de Rentas Internas (SRI), como parte de sus contundentes acciones para combatir la evasión tributaria y fortalecer la transparencia fiscal, a finales de 2017 incorporó 303 empresas fantasmas nuevas al listado de 507 ya identificadas. Estas empresas detectadas, simularon transacciones por USD 600 millones, generando un perjuicio al Estado de aproximadamente USD 180 millones, con la entrega de facturas falsas a 4.192 clientes, quienes deberán justificar la realidad y legalidad de sus transacciones a través de sus declaraciones y anexos sustitutos, tanto de IVA como de Impuesto a la Renta. (SRI, 2017)

Es necesario que se legisle y tipifique como delito por defraudación tributaria la existencia, constitución o funcionamiento de las empresas fantasmas o supuestas y sus creadores o a quienes por acción u omisión permiten su funcionamiento, para de esta manera erradicar este mal que perjudica a las arcas fiscales del estado.

1.2.3 Interrogantes

¿Existe la planificación fiscal agresiva de empresas fantasmas en el Ecuador?

¿Cómo se configura el fraude fiscal de las transacciones económicas inexistentes en el derecho penal tributario?

1.2.4 Delimitación del objeto de estudio

La presente investigación se la realizará en el campo del derecho penal a fin de establecer cómo las empresas fantasmas se relacionan con el derecho penal tributario en el aspecto referente a los delitos por defraudación tributaria.

1.3 Justificación

El presente trabajo toma importancia porque en Ecuador la defraudación fiscal ha ido creciendo y perfeccionándose, a tal punto que genera preocupación a las autoridades y a la sociedad, las empresas fantasmas son un mecanismo de evasión fiscal que está perjudicando a los ingresos estatales, por tanto, esta investigación busca tener un impacto en la sociedad y en la reducción de empresas fantasmas en el Ecuador.

Es posible solucionar el problema de la proliferación de empresas fantasmas, al configurarse como delito de defraudación tributaria el mero hecho de que las empresas sean catalogadas como fantasmas por el Servicio de Rentas Internas, y de sancionar penalmente a los responsables que intervinieron para su instrumentación, ya que se reduciría el riesgo de la evasión fiscal, y el Estado percibirá los ingresos fiscales acorde a la realidad económica de las sociedades o personas naturales.

Esta investigación será una herramienta que permita identificar la configuración del hecho generador fundado por las empresas fantasmas, pues a través de ello existirá una norma penal que sancione este tipo de conductas. Esta investigación es innovadora dentro del ámbito tributario penal, ya que llegará a establecer cómo se configura las transacciones económicas de las empresas fantasmas y su relación con la defraudación tributaria en el derecho penal, generando así una solución legal a la sociedad.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo General

Determinar cómo la existencia de las empresas fantasmas se relaciona con el derecho penal tributario para tipificarlo como defraudación tributaria.

1.4.2 Objetivos Específicos

Determinar la planificación fiscal agresiva de empresas fantasmas en el Ecuador para controlar la evasión fiscal.

Establecer cómo se configura el fraude fiscal de las transacciones económicas inexistentes en el derecho penal tributario para reducir el riesgo de defraudación tributaria.

CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes Investigativos

(Erreyes, 2017)

Tema: Implementar mecanismos de control, para dar cumplimiento y responsabilidades a las empresas fantasmas con el estado.

Autor: Erreyes Mariuxi

Objetivos:

Obtener un control, cumplimiento de las entidades con las normas tributarias.

Conclusiones:

Con la inspección realizada por el SRI mediante denuncias anónimas se han podido constatar la existencia de aproximadamente de unas 320 empresas fantasmas las mismas que no han podido justificar de las inconsistencias detectadas por la Administración Tributaria, con el cual se tienen como resultado la suspensión del RUC también la vigencia de sus comprobantes de ventas, retenciones entre otros. Las personas naturales que recibieron documentos tributarios tendrán que presentar sus declaraciones sustitutivas tanto del IVA (Impuesto al Valor Agregado) y del IR (Impuesto a la Renta) comprobar la legalidad de sus transacciones con dichas empresas (fantasmas) constituidas a través de una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad. El Servicio de Rentas Internas publicará los nombres de todas las empresas fantasmas que mediante resolución administrativa se haya comprobado el fraude fiscal, el Código Orgánico Integral Penal (COIP) califica estas acciones como defraudación con una sanción de 3 a 7 años de pena privativa de libertad según el caso.

(Arcos, 2017)

Tema: Determinar responsabilidades por utilización de comprobantes de venta de empresas fantasmas por parte de un contribuyente obligado a llevar contabilidad

Autor: Arcos Ortiz Karen Andrea

Objetivos:

Determinar las normas que se han incumplido al igual que las responsabilidades por la utilización de comprobantes de venta de empresas fantasmas por parte de un contribuyente obligado a llevar contabilidad, y que se apliquen las sanciones correspondientes, mediante las normativas legales que rigen en el país.

Conclusiones:

Se concluye en este trabajo de investigación que las entidades o empresas públicas, privadas o mixtas tengan la responsabilidad del buen uso de comprobantes de venta u otros documentos contables, lo que permita las buenas prácticas de la cultura tributaria en las empresas.

Todos los contribuyentes ya sean personas naturales o jurídicas, deben aplicar las normas tributarias que se encuentran vigentes en el país, para así evitar caer en la defraudación tributaria, ya que estos impuestos que cancelan son invertidos en la mejora de nuestro país y para beneficio de la sociedad, esto nos obliga a estar actualizados en cuanto a los procesos tributarios, con miras de alcanzar el superávit y éxito de la institución o persona obligada a llevar contabilidad.

(Iglesias, 2016)

Tema: Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal

Autor: Héctor Iglesias Sevillano

Objetivos:

Examinar el juego del principio de legalidad penal en el delito fiscal.

Conclusiones:

En primer lugar, he afirmado su naturaleza de delito de infracción de deber. Fundamento esta conclusión en varios argumentos, pero principalmente en dos: primero, el legislador, a pesar del uso del término «defraude» no ha exigido ninguna conducta defraudatoria concreta, sino que todas las propuestas en este sentido son creaciones doctrinales, sin un anclaje claro en el tipo; y segundo, las sucesivas reformas legislativas, aunque conservan el término «defraude», tienden a una progresiva «administrativización» del tipo, lo que sugiere que el legislador ha diseñado un delito fiscal basado en los conceptos del derecho tributario, incluyendo la infracción de deber fiscal. Sin embargo, he intentado limitar el alcance del delito exigiendo un procedimiento respetuoso con el principio de legalidad y el derecho de defensa. En cuanto a la prueba de la cuota defraudada, he concluido que debe excluirse el uso de las presunciones tributarias, que sí que sirven para liquidar la cuota, en el proceso penal en el que se acusa por el delito fiscal: la defraudación y la cuantía deberán probarse en el proceso penal por los medios disponibles en éste, incluyendo la prueba indiciaria, mucho más exigente que las presunciones. En el proceso penal será necesario presentar los indicios con los que se pretende probar la liquidación, sin que sea suficiente con la simple liquidación tributaria que haya realizado la administración. Estas conclusiones las aplico a varios ejemplos, singularmente al método de estimación indirecta de la base imponible. La idea que subyace a toda mi argumentación es la siguiente: es necesaria una adecuada distinción entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal, en este caso en el contexto del delito fiscal.

Es cierto que el concepto de delito de infracción de deber reduce esta diferencia, pero no excluye que el derecho penal exija estándares mayores para la comisión del tipo penal que los que exige el derecho tributario sancionador. Los límites que propongo tienen como fin, no dejar impunes actos que podrían ser penados, sino apartar el derecho penal de conductas que considero deben ser atípicas

y sólo castigadas por las sanciones previstas en la Ley General Tributaria. En este sentido, conviene recordar una vez más que el derecho tributario, además de sanciones, tiene sus propios mecanismos de reacción frente a las infracciones de menor entidad del deber tributario: los recargos e intereses de demora. En cualquier caso, el objetivo no era otro que aportar alguna luz al complejo equilibrio entre la integración de un tipo en blanco tan dependiente de las normas de remisión como el delito fiscal, y su carácter de tipo penal sometido al principio de legalidad. (p. 745-775)

(Saltos, 2017)

Tema: El delito tributario en el Ecuador

Autor: Miguel Ángel Saltos Orrala

Objetivos:

Recoger el análisis de los elementos de fondo de la figura penal denominado como defraudación tributaria.

Abordar lo introducido en el Código Orgánico Integral Penal respecto a la tipificación de cada una de las acciones que caen en el ámbito criminal digno de ser sancionado con la represión correspondiente.

Conclusiones:

Se concluye que estas modificaciones en el régimen penal impositivo se hacían necesarias para contar con normas más pragmáticas y coherentes con la finalidad del Estado de proteger el bien jurídico relacionado con el financiamiento de su presupuesto destinado al cumplimiento de sus fines sociales.”

2.2 Fundamentación Filosófica

Las empresas fantasmas se crean con el ánimo de realizar transacciones ilegítimas e ilícitas, simulan actos económicos en sus relaciones comerciales, ocultan la verdadera esencia de sus negocios económicos, con la finalidad de dejar de pagar los tributos debidos al Estado, perjudicando a las arcas fiscales de una nación. La fundamentación filosófica que Mercado Maldonado citado en (Arcos, 2017, pág. 14) sostiene es que “las empresas fantasmas se encuentran entre los límites de la legalidad e ilegalidad”, además es considerada por Galeano citando en (Arce,

2017) como “una sociedad que se utiliza ilícitamente para realizar operaciones simuladas y que no tiene activos reales o constituyen fachadas corporativas que tienen por única finalidad defraudar o evadir la aplicación de la ley” (p. 9). El presente trabajo investigativo se sustentará en una filosofía constructiva jurídica en la que analizará cómo las transacciones económicas de las empresas fantasmas se relacionan con el derecho penal tributario.

El delito por defraudación tributaria contemplado en el Código Orgánico Integral Penal se fundamenta en el régimen de desarrollo establecido en la Constitución de la República del Ecuador, bajo esta concepción se sanciona a:

(Código Orgánico Integral Penal, 2014)

“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.” (Art. 298)

La naturaleza de la defraudación tributaria es sancionar a las personas que tuvieron transacciones comerciales con empresas fantasmas por la inexistencia de las actividades económicas, bajo esta perspectiva es menester que exista una sanción penal a las empresas catalogadas como fantasmas por el Servicio de Rentas Internas y a las personas naturales o jurídicas que constituyan, manejen este tipo de empresas, para aumentar la eficacia y eficiencia del derecho penal tributario. La doctrina principal en esta investigación será analizar la inexistencia del delito como defraudación tributaria de la constitución o manejo de empresas fantasmas para controlar la evasión fiscal.

2.3 Fundamentación legal

La fundamentación legal en la cual se sustenta la presente investigación se encuentra plasmada en la siguiente normativa:

- Constitución de la República del Ecuador artículos 275 y 276;
- Ley de régimen tributario interno artículo 10 numeral 16 inciso final;

- Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno artículo 24, 25 y 26;
- Código orgánico integral penal artículo 298;
- Resolución no. NAC-DGERCGC16-00000356, publicado en el registro oficial suplemento 820 de 17 de agosto de 2016

2.4 Definiciones

Las empresas fantasmas

Conceptualización

Las empresas fantasmas son consideradas como aquellas que aparentan organización jurídica o la existencia de una sociedad, con la finalidad de simular actos comerciales para justificar supuestas transacciones económicas, beneficiándose así misma o a terceros, en el no pago de los tributos debidos, modificando ilegalmente ingresos, costos o gastos.

El Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, define a las empresas fantasmas como:

“Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.”(Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno, 2010, Art. 25)

Galeano citano en (García, 2017)A la empresa fantasma se la define como “una sociedad que se utiliza ilícitamente para realizar operaciones empresariales simuladas y que no tiene activos reales o constituyen fachadas corporativas que tienen por única finalidad defraudar o evadir la aplicación de la ley” (p. 87). En el Ecuador, se considera que la constitución de empresas fantasmas o supuestas, constituidas mediante una declaración ficticia de voluntad con ocultación deliberada de sus transacciones económicas, son definidas por su

ilegalidad comercial, ocultada de una legalidad material, logrando de esta manera vulnerar el bien jurídico protegido que es el Régimen de Desarrollo.

Las empresas fantasmas son instituciones jurídicas privadas creadas para realizar operaciones comerciales inexistentes o ficticias con la finalidad de evadir del pago de impuestos al fisco y ocultar la realidad de sus transacciones económicas y presumiblemente se encuentra controladas por los organismos estatales.

Responsabilidad y consecuencias de las empresas fantasmas

El organismo público que cataloga a una sociedad como “empresa fantasma” es el Servicio de Rentas Internas de acuerdo a la Resolución NAC-DGERCGC16-00000356, publicada en el registro oficial suplemento 820 de 17 de agosto de 2016, que establece: “las normas que regulan el procedimiento de identificación y notificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes” (Resolución NAC-DGERCGC16-00000356, 2016).

La resolución mencionada establece los efectos de catalogar a una empresa como fantasma de la siguiente manera:

“(…) implica que el Servicio de Rentas Internas suspenderá de oficio el Registro Único de Contribuyentes y adicionalmente se suspenderá la vigencia de la o las autorizaciones utilizadas de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios. En el caso de sociedades, también se comunicará a los organismos de control respectivos”. (Resolución NAC-DGERCGC16-00000356, 2016, Art. 5)

Conforme se puede apreciar, en el ámbito administrativo la sanción que se le impone a las empresas fantasmas es la suspensión del RUC y la autorización para la emisión de comprobantes de venta. En este sentido, es indispensable mencionar que no existe el tipo penal para sancionar a la persona que instrumenta y se beneficia de una empresa considerada como fantasma, ya que en el ámbito penal no existe tipificación para este tipo de conductas, hecho que se vuelve indispensable

establecerlo como un caso más de defraudación tributaria, para evitar la vulneración del bien jurídico protegido que es el régimen de desarrollo.

Por otra parte, el Código Orgánico Integral Penal tipifica el delito de defraudación tributaria en el artículo 298, el cual establece diferentes conductas de delitos tributarios, pero que el mismo no tiene tipificado la sanción penal para aquellas personas que instrumentan y se benefician de estas sociedades. Estas empresas fantasmas generan actividad económica enmarcados fuera del ámbito legal, que una vez identificadas como tal por el Servicio de Rentas Internas, la acción penal se las interpone en contra de aquellas personas que efectúen transacciones económicas con empresas fantasmas para deducirse costos y gastos inexistentes, es decir, se sanciona penalmente a las personas que realicen transacciones con estas empresas fantasmas mas no a aquellas personas que instrumentan y obtienen beneficio, puesto que son ellos quienes intervienen en nombre de la sociedad en sus negocios comerciales y los que se benefician de las rentas generadas por estas, son ellos quienes se esconden detrás de la sociedad para simular, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos y así evadir el pago de impuestos obteniendo un enriquecimiento ilícito al margen de la ley, lo que ocasiona perjuicio a las arcas fiscales del estado.

El Código Orgánico Integral Penal establece responsabilidad de las personas jurídicas de la siguiente manera:

“En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas nacionales o extranjeras de derecho privado son penalmente responsables por los delitos cometidos (...). La responsabilidad penal de la persona jurídica es independiente de la responsabilidad penal de las personas naturales que intervengan con sus acciones u omisiones en la comisión del delito (...).” (Código orgánico integral penal, 2014, art. 49)

La norma penal establece sanción para las personas jurídicas bajo los supuestos previstos en el Código, ahora bien, tomando en consideración este presupuesto se puede sancionar penalmente a las empresas fantasmas, pero en el Código Orgánico Integral Penal no existe tipificado la sanción penal por defraudación tributaria para aquellas personas que instrumentan y se benefician de estas empresas fantasmas, dejando que estas personas sigan generando renta ilegal, perjudicando a la recaudación de tributos por parte del Servicio de Rentas Internas, ya que se sanciona a la ficción

legal denominada persona jurídica. Es por esta razón que las denuncias penales interpuestas por el Servicio de Rentas Internas en contra de los representantes de las empresas fantasmas se las hace por asociación ilícita, mas no por defraudación tributaria, pues la denuncia por defraudación tributaria se las interpone en contra de aquellos contribuyentes que registraron en sus declaraciones de impuestos costos y gastos efectuadas a empresas fantasmas por transacciones inexistentes para dejar de pagar el tributo debido, mas no por defraudación tributaria a la personas que instrumentan y se benefician de estas sociedades que supuestamente prestó el servicio o entregó el bien, dejando de esta manera en la impunidad a estas personas.

La planificación fiscal de las empresas fantasmas en el Ecuador (modus operandi)

El vertiginoso desarrollo de la información globalizada, ha creado nuevos desafíos a la entidad recaudadora de tributos (Servicio de Rentas Internas) para efectuar los controles del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos. El desafío tecnológico se ha convertido en el ambiente perfecto para la ejecución no solo de actos de evasión, sino también de delitos tributarios vinculados con la constitución de organizaciones que podrían ser calificadas como criminales por sus objetivos y modus operandi. En el ámbito tributario, esas organizaciones se conforman con el objetivo de evadir o de facilitar la evasión fiscal, simulando transacciones para crear una vestidura de legalidad a sus operaciones ilícitas, actos que las efectúan sus socios o representantes legales en el cual están inmersos personas que pertenecen a estamentos públicos; hecho que no ha permitido que exista una norma penal que sancione este tipo de conductas, lo cual es indispensable tipificarlo como defraudación tributaria.

Rivas citado en (Carpio, 2012) a la planificación tributaria internacional la define como:

Un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla (p. 54).

Múltiples empresas en el Ecuador efectúan planificación tributaria a corto y largo plazo, con la finalidad de obtener una mejor rentabilidad económica dejando de lado el pago debido de los

tributos, en este sentido, esta planificación fiscal ha pasado de la legalidad a la ilegalidad, convirtiéndose en un modo de perjudicar a los ingresos fiscales del Estado. Joaquín de Arespacochaga citado en (Hidalgo, 2017) señala que: “Toda planificación fiscal persigue minimizar la carga tributaria derivada del ejercicio de una actividad mercantil o de la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legalmente posibles” (p. 43). En Ecuador, el Servicio de Rentas Internas ha efectuado el control de las transacciones comerciales de los contribuyentes, logrando descubrir la composición y las formas de operación de las empresas fantasmas. El SRI a través de sus unidades de control, dentro del proceso determinativo de obligaciones tributarias, logra detectar los ilícitos tributarios de los sujetos pasivos vinculadas a conductas criminales; frente a estas conductas ilícitas, la institución tributaria presenta las denuncias respectivas ante la Fiscalía General del Estado conjuntamente con las evidencias recabadas durante el acto de determinación tributaria.

El modus operandi de las empresas fantasmas en el Ecuador, comienza con la creación o constitución de las mismas mediante el otorgamiento de la escritura pública de constitución otorgada ante un Notario Público, para que luego el representante legal, presumiblemente él o un tercero no identificado, pero para efectos jurídicos debería ser el representante de la sociedad proceda a inscribir dicha escritura en los diferentes organismos de control cuando corresponda, tales como: Superintendencia de Compañías, Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, Registros Públicos; una vez obtenida la autorización, el nombramiento del representante legal y la aprobación de sus socios o accionistas, procede a registrar a dicha empresa en el Registro Mercantil, obteniendo un número de registro único; culminado este proceso, el representante legal de la sociedad obtiene el Registro Único de Contribuyentes ante el Servicio de Rentas Internas y la autorización respectiva para emitir comprobantes de venta con los documentos otorgados por los respectivos órganos competentes.

Al obtener estos comprobantes de venta, la sociedad está en la capacidad de efectuar las actividades económicas para la cual fue presuntamente creada, actos que los efectúa su representante legal, estos documentos pueden venderlos, o emitirlos a terceros sin que exista una transacción real económica, configurándose en una simulación de transacciones comerciales, obteniendo ingresos y gastos sin sustento legal; y por otra parte, permitiendo al beneficiario del comprobante de venta

sustentar sus costos y gastos con transacciones inexistentes o simulados, dejando de pagar los tributos debidos tanto la empresa fantasma y así como el beneficiario; es decir las empresas fantasmas son creadas y funcionan para dar la apariencia de transacciones comerciales, pero que al ser controladas por la Administración Tributaria, las mismas carecen de: activos, pasivos, el representante legal se encuentra fallecido o posee una realidad económica precaria, los accionistas no existen, los lugares donde supuestamente funcionan son ficticios, no tienen cuentas bancarias. En definitiva, son empresas que fueron creadas para simular transacciones a pesar de que fueron constituidas legalmente, pero su único propósito es generar renta defraudando a las arcas fiscales y para lavado de dinero, para de esta manera transformarlo en dinero lícito.

La delincuencia empresarial

Para Jorge Abello la delincuencia empresarial es toda “aquella que utiliza las estructuras societarias para realizar delitos, que pueden ser de diversa índole, pues las sociedades se constituyen en “fachadas” o en medios para ocultar y consumir actos delictivos” (Abello, 2010, pág. 19) La delincuencia empresarial se ha vestido de formalidad para realizar actividades que supuestamente se encontrarían dentro del marco legal, generando renta y gastos; ahora bien, estas estructuras jurídicas son creadas para cometer delitos empresariales, tributarios, lavados de activos, etc. Estos delitos, se los considera como delitos de cuello blanco, que, de acuerdo a Sutherland, radica que son delitos cometidos por “una persona de respetabilidad y estatus social alto en el curso de su ocupación” (Sutherland, 1949, pág. 18)

Los delitos de cuello blanco son conductas ilegales donde se manejan grandes cantidades de dinero que afectan no solo al Estado sino también al grupo de personas que tuvieron alguna relación con estos delitos como socios, accionistas, representante legal, empleados, proveedores, es decir afecta a todos los niveles de la organización. Las personas que se encuentran detrás de estos delitos son personas de negocios, consideradas como prodigios de los negocios y con una reputación intachable dentro de la sociedad; es así que Sutherland efectúa una diferencia significativa entre ladrones profesionales y los delincuentes de cuello blanco: “El ladrón profesional se ve como un delincuente, y el público en general comparte esa idea (...) Por el contrario, el hombre de negocios

se precia de ser un ciudadano respetable y, por lo general, así lo considera el público” (Sutherland, 1949, pág. 337)

Como referencia a lo señalado por Sutherland, las empresas fantasmas son constituidas por personas que poseen un gran poder adquisitivo o influencia política en las esferas de un Estado, acto que no ha permitido que se tipifique una sanción penal en contra de estas personas; motivo por el cual es indispensable reformar el delito de defraudación tributaria para tipificar esta conducta y sancionar penalmente a este grupo de personas que perjudican a la sociedad. En la presente investigación centraré el análisis respecto a los delitos tributarios.

Es así que el tratadista Tiedemann señala: “Otro tipo de delitos que se cometen a través de las sociedades mercantiles, está relacionado con conductas que buscan evadir obligaciones tributarias.” (Tiedemann, 2007) La delincuencia empresarial busca la evasión del pago de impuestos, creando actos aparentemente legales al efectuar sus actividades empresariales, hasta al punto de transmitir confianza al usuario, para que después de un cierto tiempo las transacciones efectuadas con estas empresas, terminan siendo perjudiciales al momento de sustentar sus costos y gastos en sus declaraciones tributarias secuenciales, desapareciendo sin dejar rastro alguno, luego de haber efectuado un fraude al usuario y un fraude tributario a la Administración Tributaria.

La persona jurídica

La persona jurídica, es una persona ficticia, creada para tener la capacidad de ejercer derechos y contraer obligaciones, pues adquieren la misma capacidad para efectuar transacciones económicas que una persona natural. Su manejo está efectuado por un grupo de personas, las cuales son las encargadas del funcionamiento. La constitución de una persona jurídica se la efectúa mediante escritura pública ante un Notario Público, que debe ser y tener una representación judicial y extrajudicial. Para Fernández Sessarego la persona jurídica debe ser entendida como “el resultado de la interacción dinámica de sus dimensiones sociológico-existencial, axiológico y formal-normativo.” (Fernández, 1995)

En definitiva, para su funcionamiento necesita de personas que permitan efectuar a nombre de la persona jurídica transacciones que faciliten su correcto movimiento financiero, económico, comercial; en este sentido es importante llegar a establecer las personas que se encuentran en representación de las sociedades y las que intervinieron para su instrumentación y que a la vez se beneficiaron de la misma, para lograr constituir en contra de ellas las respectivas responsabilidades civiles y/o penales.

Cavero define a la persona jurídica como:

“[...] un grupo de personas (tipo asociación) o una organización (tipo fundación), que constituyen unidades cerradas herméticamente, con propia e inviolable zona íntima; y, siempre como la persona física, con la capacidad de ser sujeto de derechos y obligaciones, participando como tal en el tráfico jurídico por medio de sus órganos.” (Cavero, 2007)

Es evidente que actualmente las personas jurídicas no son creadas tan solo para generar una renta lícita, sino también son creadas para generar ingresos y costos ilícitos, fuera del marco legal; lo que genera perjuicio no solo al Estado por sus transacciones sino a las personas que efectuaron negocios con estas personas jurídicas.

Las personas jurídicas en el derecho ecuatoriano

El Código Civil define a las personas jurídicas como:

[...] una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones, y fundaciones de beneficencia pública. Hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter. (Código Civil, 2005, Art. 564)

Conforme lo establece el Código Civil las personas jurídicas en el Ecuador para tener personería jurídica deben estar acreditadas por los diferentes organismos de control con la finalidad de que puedan contraer obligaciones y ejercer derechos, el fin es generar renta económica que permita rentabilidad y utilidad para ser distribuidos a sus socios. Y es que nadie crea una sociedad sin fin

de ganancia, ni tampoco autorizan para la inscripción en los diferentes registros públicos, sin que exista de por medio un beneficio que les favorezca. El Servicio de Rentas Internas ejerciendo la facultad determinadora, efectúa el control a estas sociedades respecto a sus obligaciones tributarias, para llegar establecer si sus ingresos, costos y gastos se encuentran constituidos dentro del marco legal tributario; puesto que a partir de este control que efectúa la entidad estatal, llega a establecer si las transacciones comerciales efectuadas por estas sociedades cumplen con la normativa legal, caso contrario es la propia entidad la encargada de desconocer las transacciones comerciales con fines tributario, lo cual acarrea el cometimiento de un delito por defraudación tributaria u otro delito asociado.

El velo societario

Chapelet señala al velo societario como:

La figura del velo societario surgió como una técnica judicial, excepcional y subsidiaria, aplicable únicamente en casos concretos, posteriormente convirtiéndose en un mecanismo utilizado por ciertos funcionarios públicos con el fin único de evitar el fraude en materias como la mercantil, laboral y tributaria.

El principal problema que acarrea la figura del velo societario es la inseguridad jurídica que de su aplicación proviene, puesto que no existe un criterio uniforme para establecer en qué casos debe desestimarse la personalidad jurídica sin general con ello incertidumbre, por lo que se entendería que se debe hacer un análisis de cada caso concreto. (Chapelet, 2002)

El velo societario es un mecanismo extra legal que permite su aplicación para aquellas sociedades jurídicas que tratan de vulnerar la ley, en este sentido es necesario prescindir de su forma jurídica para llegar analizar sus negocios, transacciones económicas, socios, activos, pasivos, para de esta manera llegar a frenar el abuso de la sociedad y efectuar una correcta aplicación de la ley frente a las diversas obligaciones que tienen ante el Estado. Las sociedades se revisten de la personería jurídica que les otorgan los diversos órganos de control para no solamente cumplir con las obligaciones y derechos para las cuales fueron creadas, sino que cometen varios delitos que por su personería es indetectable el modus operandi de sus operaciones comerciales y mercantiles,

entonces es indispensable la aplicación de la figura del velo societario a estas sociedades para controlar su accionar.

Este acto es aplicable para las personas jurídicas residentes en el Ecuador, cuando de ellas se advirtiera la existencia de actividades ilícitas que estén perjudicando a las arcas fiscales y a terceros, otorgando las herramientas y las facilidades necesarias para el análisis e investigación de la conformación de sus transacciones económicas, para llegar a determinar la ilegalidad o legalidad de sus recursos económicos.

El levantamiento del velo en el ámbito tributario

Una de las formas de efectuar un correcto control y aplicación del derecho tributario sobre las obligaciones que tienen con el Estado es el levantamiento del velo societario, establecido por Santiago como: “El mecanismo o la técnica interpretativa-aplicativa, para contrarrestar el fenómeno del fraude a la ley, que se realiza a través de la simulación y el abuso de las formas jurídicas.” (Santiago, 2005, pág. 346) En el ámbito tributario, este mecanismo del levantamiento del velo societario permite a la Administración al momento de efectuar la determinación de impuestos, prescindir de la personería jurídica de la sociedad para llegar a los movimientos y transacciones de sus socios, accionistas, representante legal, proveedores, con el fin de establecer la legalidad o ilegalidad de sus transacciones económicas, en este sentido, la Administración Tributaria no ha estado aplicando este mecanismo para un mejor control a las sociedades, pese a la existencia de empresas fantasmas que perjudican a las arcas fiscales, hecho que además también forma parte de la propuesta, es decir el uso de medios jurídicos o doctrinarios que permitan mejorar los índices de control.

Los socios de las empresas ocultan a través de la personería jurídica de la entidad, hechos que van en contra de la ley, por tanto, es indispensable la aplicación de la nueva propuesta normativa en contra de las empresas fantasmas en el ámbito tributario, para de esta manera adentrarnos en la esencia verdadera de sus actos económicos y determinar a los responsables de los abusos legales cometidos por dicha organización, llegando a determinar la presunción del cometimiento de varios delitos, entre ellos el de defraudación tributaria, utilizando como medio para cometerlo a la

sociedad. En el Ecuador, la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia de actual Corte Nacional de Justicia se ha pronunciado respecto al levantamiento del velo societario señalando:

En la actuación de las personas jurídicas, se ha observado en los últimos años una notoria y perjudicial desviación, ya que se le usa como camino oblicuo o desviado para burlar la ley o perjudicar a terceros. Pierde por completo su razón de ser y su justificación económica y social; ya no es más una persona ideal o moral y se convierte en una mera figura formal, un recurso técnico que permite alcanzar proditorios fines. Como señala la doctrina, “la reducción de la persona jurídica a una mera figura formal, a un mero recurso técnico, va a permitir su utilización para otros fines, privativos de las personas que los integran y distintos de los de la realidad jurídica para la que nació esta figura. Esta situación desemboca en el llamado "abuso" de la persona jurídica, que se manifiesta, principalmente, en el ámbito de las sociedades de capital.” (Carmen Boldó Roda, "La desestimación de la personalidad jurídica en el derecho privado español", R.D.C.O., año 30, Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 1 y ss.). Frente a estos abusos, hay que reaccionar desestimando la personalidad jurídica, es decir, descorriendo el velo que separa a los terceros con los verdaderos destinatarios finales de los resultados de un negocio jurídico llegar hasta éstos, a fin de impedir que la figura societaria se utilice desviadamente como un mecanismo para perjudicar a terceros, sean acreedores a quienes se les obstaculizaría o impediría el que puedan alcanzar el cumplimiento de sus créditos, sean legítimos titulares de un bien o un derecho a quienes se les privaría o despojaría de ellos. Estas son situaciones extremas, que deben analizarse con sumo cuidado, ya que no puede afectarse la seguridad jurídica, pero tampoco puede a pretexto de proteger este valor, permitir el abuso del derecho o el fraude a la ley mediante el abuso de la institución societaria. (Gaceta judicial, 2001, pág. 1262)

Rodríguez Adrados citado en (Terán, 2008) establece:

[...] el contribuyente deforma el verdadero funcionamiento técnico de las instituciones jurídico privadas, las violenta, con lo cual hay una inmensa e insalvable discordancia entre el fin económico perseguido por las partes y el fin formal que se alcanza con el negocio. (p. 84)

De acuerdo a lo señalado por la ex Corte de Justicia, ante el abuso que genera el actuar de las empresas en especial de las empresas fantasmas en el ámbito tributario es necesario la aplicación

del velo societario, para evitar el perjuicio económico a terceros y al Estado en particular, constituyéndose de esta forma en un mecanismo de lucha contra la defraudación tributaria.

El fraude de ley en el entorno tributario

El fraude a la ley en el ámbito tributario se ha ido perfeccionando, a tal punto que lo ilegal lo transforman en legal (elusión), aplicando varias formas jurídicas de evasión fiscal. La intención del fraude es la oposición de lo contenido en la norma, aplicando métodos y técnicas invisibles e indetectables de sus actos jurídicos o comerciales. Charrasquer Clari citado en (Mori & Torres, 2013) sostiene “la idea de fraude a la ley se relaciona con aquellas situaciones en que para eludir una prohibición o una disposición imperativa se busca artificiosamente el amparo de otra ley” (p. 18). El fraude de ley en el ámbito tributario se materializa cuando las personas realizan transacciones comerciales que van en contra de la ley con la única finalidad de perjudicar al Estado en la recaudación de tributos.

Monroy Cabra citado en (Terán, 2008) sostiene que el fraude a la ley: “supone la utilización de medios para obtener resultados contrarios al espíritu y finalidad de la ley” (p. 30) por otra parte, Ospina citado en (Terán, 2008) sostiene que el fraude consiste en: “los artificios engañosos que una de las partes ejecuta con el objeto de obtener el consentimiento de la otra parte” (p. 30). El Código Orgánico Integral Penal en su artículo 298 define a la defraudación tributaria y la divide en varios subtipos de delitos de defraudación, que pese a tener tal categoría son contrarios al espíritu de la norma tributaria; para verificar la existencia de un delito tributario, hay que caminar de la mano con lo dispuesto en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario, su reglamento y resoluciones administrativas, entonces es en base a esta normativa que se permite a la entidad de control establecer si por parte de los contribuyentes existió o no defraudación fiscal o al menos advertir tales indicios. En definitiva, el fraude a la ley en el ámbito tributario se da cuando los sujetos pasivos ejecutan sus actos comerciales en contra de lo que está permitido en la normativa tributaria con el afán de evadir el pago de impuestos.

Abuso de creación de las personas jurídicas en el ámbito tributario

El fraude a la ley no es el único elemento necesario para el levantamiento del velo societario de una empresa en el ámbito tributario, sino que la misma también se encuentre en una situación de abuso del derecho, es decir que viole la calidad que tiene como personería jurídica.

Chapelet efectúa un análisis sobre los efectos jurídicos que tienen al disminuir el cobro de créditos tributarios señalando:

“Los deslizamientos patrimoniales, ya sean de personas físicas a la sociedad o entre sociedades, realizados para disminuir las posibilidades de cobro de créditos tributarios, tienen los siguientes efectos jurídicos:

- Presunción de fraude en la constitución de la persona jurídica
- Reacción de la Administración tributaria ante la jurisdicción civil como penal, utilizando cualquier medio que le sea posible.
- En última instancia, la Administración tributaria puede acudir a la acción de levantamiento de velo societario, adoptando ésta técnica como excepcional y de subsidiariedad” (Chapelet, 2002, pág. 48)

La constitución de una empresa permite que esta sea reconocida legalmente y pueda funcionar en base a los fines para la cual fue constituida, en este sentido muchas son creadas con la finalidad no solo de generar riqueza fruto de su actividad económica, sino que buscan generar riqueza a través del fraude a la ley, lo cual genera detrimento para los ingresos fiscales. La empresa, en el ámbito tributario, se la constituye para gozar de los estímulos fiscales que establece el gobierno de turno, con la finalidad de que las nuevas sociedades masifiquen el aparato productivo y de comercio, estableciendo incluso en una apariencia societaria para beneficiarse de estos estímulos fiscales, dejando de pagar los impuestos legales y generando riqueza. Las empresas fantasmas “constituidas mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones” (Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, 2010, Art. 25) lo único que buscan es la constitución de un patrimonio carente de control.

Según lo manifestado, el levantamiento del velo societario permitiría a la Administración recabar las evidencias suficientes que lleven a establecer la presunción del cometimiento de un delito por defraudación tributaria, para que la acción cometida sea denunciada penalmente ante la Fiscalía General del Estado por el abuso cometido por ellas.

El hecho jurídico tributario

De Barros en su obra de Derecho Tributario, fundamentos jurídicos de la incidencia, señala dos puntos importantes para la comprensión del hecho jurídico tributario:

“1) la fecha atribuida a la realización del evento relatado en el enunciado denotativo y 2) la fecha de la constitución jurídica del hecho, esto es, el día en que el sujeto competente, después de emitir la regla individual y concreta, dio a conocer su contenido al sujeto destinatario.” (De Barros, 2002, pág. 141)

Tomando en consideración lo señalado, el hecho jurídico tributario tiene connotación en dos actos con fechas indistintas, las cuales influyen al momento de la determinación de la obligación tributaria, y más aún afecta la fecha que se debe tomar en consideración para llegar a determinar la prescripción de la acción penal por delitos de defraudación tributaria; bajo estos aspectos es necesario considerar a modo de ejemplo lo siguiente:

Si un sujeto pasivo efectuó una transacción comercial por la venta de bienes o servicios el 15 de octubre del 2018, bajo el criterio De Barros la fecha de realización del evento en el cual sucedió el hecho jurídico va ser el 15 de octubre del 2018; por otra parte, para llegar a establecer la fecha de la constitución jurídica del hecho, se debe tomar en consideración la fecha en la cual se emite el comprobante de venta (factura, nota de venta, liquidación de compra de bienes o servicios, etc), pues es a través de estos documentos el sujeto pasivo da a conocer de su contenido al sujeto destinatario; en definitiva estas dos fechas son importantes para llegar establecer el hecho jurídico en el aspecto tributario y que la misma permitirá determinar el momento de la determinación tributaria y la prescripción de la acción penal.

Pedro Massone citado en (Castro, 2017) sostiene respecto al hecho jurídico tributario:

[...] el hecho jurídico tributario es una creación de la norma y a su vez la necesidad de que en la ley formal estén determinados por lo menos, los siguientes elementos: el hecho generador del tributo o hecho jurídico tributario, la correspondiente base de cálculo, la tasa o alícuota y los sujetos pasivos directos e indirectos de la obligación tributaria. [...]. (p. 13)

En efecto, el hecho jurídico está establecido en la norma sustantiva del derecho tributario, constituyéndose el mismo en dos aspectos para su existencia: 1) el acto jurídico y 2) la esencia económica; en este sentido, es menester señalar que con cualquiera de estos dos aspectos se puede calificar la existencia o no del hecho generador. El hecho jurídico tributario es indispensable para llegar a determinar la existencia o no de una transacción económica para configurar cada tributo, convirtiéndose en el elemento fundamental para llegar establecer la preexistencia de empresas fantasmas, en general bajo este concepto jurídico es que se permite a la Administración Tributaria, Fiscales y Jueces implantar la existencia de un delito por defraudación tributaria.

Cuando se genera el hecho jurídico, se crea la relación jurídica tributaria, esta relación se interrelaciona entre el obligado que es el sujeto pasivo y la entidad acreedora del tributo que es el sujeto activo.

Clasificación del hecho jurídico tributario

El tratadista De Barros clasifica al hecho jurídico tributario en:

- “Hechos tributarios simples y complejos
- Hechos tributarios instantáneos, continuados y complexivos

(...) hechos simples serán aquellos consubstanciados por enunciados atómicos y hechos complejos por enunciados moleculares. (...) los predicados de simplicidad y de complejidad podrán ser utilizados, ya sea para calificar los enunciados connotativos de las hipótesis o los denotativos de los hechos jurídicos tributarios, advirtiéndose que, en los complejos, habrá siempre alguna conexión que una los enunciados atómicos que los componen.” (De Barros, 2002, pág. 147)

Los hechos jurídicos simples son hechos verdaderos que generan una realidad económica y legal, es decir no pueden dividirse en otra realidad; mientras que los complejos están condicionados, requieren de hechos jurídicos simples para llegar a determinar su verdadera esencia tributaria. Como ejemplo para llegar a comprender estos hechos jurídicos, está la compra y venta de bienes y servicios considerado como hecho simple y como hecho jurídico complejo la inexistencia de la transacción económica.

Respecto a los hechos tributarios instantáneos, continuados y complexivos De Barros señala:

“(…) Los hechos generadores serían instantáneos cuando se verificasen y se agotasen en determinada unidad de tiempo, dando origen, cada ocurrencia, a una obligación tributaria autónoma. Los continuados abarcarían todos los que configurasen situaciones duraderas, que se desdoblasen en el tiempo, por intervalos mayores o menores. Por fin los complejos nominarían a aquellos cuyo proceso de formación tuviese implemento con el transcurso de unidades sucesivas de tiempo, de manera que por la integración de varios factores, surgiría el hecho final. (…)” (De Barros, 2002, pág. 153)

En el ámbito fiscal, los hechos tributarios son un elemento fundamental para llegar a determinar las obligaciones tributarias de los diferentes impuestos establecidos en las leyes y que las mismas deben ser cumplidas por los sujetos pasivos que las generen en el tiempo que la norma lo disponga; es decir nacida la obligación la misma es exigible. El ejemplo más claro para llegar a determinar estos hechos generadores como: en el instantáneo es el Impuesto a la Salida de Divisas, el impuesto al valor agregado se lo considera como un hecho continuado y el Impuesto a la Renta es la forma tradicional del hecho generador complejo o complexivos.

El hecho jurídico en el Ecuador

En el Ecuador, la obligación tributaria se conforma al momento que se configura el hecho generador, para llegar a analizar el hecho jurídico, hay que señalar lo manifestado en el Código Tributario:

“Hecho generador. - Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

Calificación del hecho generador. - Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.” (Código tributario, 2005, Art. 16-17)

Es importante, en primera instancia validar la calificación del hecho generador, en el cual debe probarse jurídicamente la fuente de la obligación, el pago, el desembolso del dinero; en segunda instancia, calificar la esencia económica del hecho generador independientemente de la forma jurídica que utilicen los sujetos pasivos, esto con la finalidad de que se configure el pago de un impuesto. Es primordial analizar si existe o no el hecho generador en las transacciones económicas efectuadas por los sujetos pasivos, para evitar el abuso de los contribuyentes en la simulación de transacciones inexistentes, compañías relacionadas o la constitución o funcionamiento de empresas fantasmas en el ámbito tributario.

Cuando la Administración Tributaria llega a establecer la existencia de venta de facturas sin que exista el hecho generador de la transacción económica, dicho acto económico es considerado como inexistente y por lo tanto es causa de glosa tributaria dentro de un proceso de determinación en el ámbito administrativo y a la vez un indicio de presunciones penales.

El hecho generador es importante para llegar a determinar las glosas por parte de la Administración Tributaria en contra de los sujetos pasivos, puesto que en base a este acto legal llega a establecerse la deducibilidad de un gasto, y en el caso de que al verificar la no existencia del hecho generador por la inexistencia de las transacciones, simulación de actos económicos o la transacción con empresas fantasmas, estos actos se constituyen en delitos por defraudación tributaria contenido en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal y en glosas administrativas que deben ser pagadas por los sujetos pasivos de acuerdo a la determinación establecida en el artículo 68 del Código Tributario, para que paguen de esta forma el valor que les corresponden por las rentas percibidas durante el ejercicio fiscal correspondiente.

Una vez analizado el efecto de la no existencia del hecho generador, es necesario señalar que para que un gasto sea deducible tributariamente debe existir la “(...) secuencia material del gasto que lo justifique como: la fuente de la obligación, el pago, el desembolso, la factura y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario o de un tercero, autorizado por este (...)” (Recurso de casación, 28-2011, Sala especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 2012) El hecho generador contempla la configuración del concepto económico, para considerar las relaciones económicas que efectivamente existan o se utilicen para establecer si la transacción es legítima, real y probable bajo el amparo de la ley; en definitiva, el hecho generador corresponde a la misma esencia del derecho tributario para llegar de determinar los impuestos correspondientes a los sujetos pasivos.

Derecho penal tributario

Naturaleza jurídica del derecho penal tributario

El derecho penal tributario forma parte del derecho tributario, puesto que, para llegar a establecer un delito, es necesario partir de la esencia y naturaleza jurídica de la norma; hasta hace apenas 4 años, estos se encontraban establecidos en el Código Tributario y no en el Código Penal; con el nuevo Código Orgánico Integral Penal que entró en vigencia en el año 2014, los delitos tributarios fueron excluidos del Código Tributario y tipificados como tal en el COIP. En nuestro ordenamiento jurídico, el proceso penal tributario solo se lo ventila en sede jurisdiccional, juzgando delitos tributarios y aduaneros. El Código Tributario reconoce la especialidad de la configuración del tributo, y la dogmática estructural de procesos que deben seguir los contribuyentes para un correcto manejo de sus transacciones económicas; que además constituye procedimientos propios para llegar establecer conductas contrarias a la norma, y que es el antecedente para aplicación de la normativa penal por el cometimiento de un delito tributario.

Es así que, Leonardo Andrade citado en (Esparza, 2013) respecto al derecho penal tributario señala:

El Derecho Penal Tributario, forma parte del Derecho Público. En cuanto a su autonomía existe ya un criterio formado de que es parte del Derecho Tributario, porque antes de la expedición del Código Tributario se creía que

era parte del Derecho Penal o era autónomo. El Derecho Penal Tributario es el conjunto de principios, instituciones, y normas que regulan la prevención y represión de las infracciones de las Leyes Tributarias. (p. 1)

De acuerdo a lo señalado por Andrade, las normas del derecho tributario son autónomas debido a su dogmática y conceptualización, en el cual se consagran la esencia de las relaciones jurídicas de los sujetos pasivos derivados de los tributos frente al sujeto activo que es el Estado. Por otra parte, las normas referentes al derecho penal tributario son tipificadas para sancionar penalmente a aquellas personas que cometan infracciones que ponen en peligro el bien jurídico protegido que es la “recaudación” (Ayala, 1998, pág. 20). Es necesario resaltar que, las normas tributarias permiten establecer primero el hecho generador para llegar a establecer el inicio de las obligaciones tributarias y su exigibilidad, el incumplimiento de estas obligaciones genera sanción administrativa que no se debe confundir con la sanción penal.

En efecto Oscar Díaz citado en (Alvarado, 2003) señala:

Como muchas veces se pone en duda la naturaleza sustancial del delito tributario y se hacen consideraciones en abstracto de su objeto, para su debida clarificación se debe partir de los principios del derecho tributario y luego, insertarlos en el ordenamiento persecutorio (...) la lesión del bien jurídico protegido debe atravesar el análisis del hecho tributario propiamente dicho, dado que otra solución no es posible (...) Los que niegan esto están negando la propia esencia del delito penal tributario. (p. 15)

En definitiva, el juzgador debe tomar en consideración los efectos que produce el tecnicismo tributario a uno de naturaleza penal, a fin de que tenga una acertada apreciación del dogma penal tributario, en este sentido la norma está sujeta a la violación de la norma tributaria, siendo este un requisito de procedibilidad. Actualmente, el derecho penal tributario se encuentra establecido en el derecho penal común, sin que exista diferencia alguna entre los dos, puesto que son delitos que vulneran el patrimonio económico del estado, ya que no caben normas penales diseminadas en otros cuerpos normativos de acuerdo al principio de reserva de código. Es así que la normativa tributaria asegura el debido proceso al administrado en todos los procesos administrativo, y el derecho penal tributario garantiza los principios, derechos y garantías del debido proceso; esto tiene concordancia con lo establecido en la Constitución de la República del Ecuador.

Naturaleza legal del delito tributario

La discusión sobre la naturaleza jurídica de los delitos tributarios, ha tenido su origen en un principio, debido a que estos tipos penales en muchas legislaciones no señalan expresamente a un sujeto activo determinado en su descripción típica. En vista de ello, cierta doctrina minoritaria, partiendo de interpretaciones gramaticales, ha expresado que la falta de delimitación del sujeto activo del delito, sería antecedente suficiente para atribuir a esta clase de delitos la calidad de comunes. (Hadwa, 2007, pág. 5) La doctrina extranjera, por el contrario, en forma mayoritaria estima que los delitos fiscales pertenecen a la categoría de delitos especiales propios. En general, el común denominador de los argumentos dados para apoyar esta tesis, radica en que los tipos penales tributarios, se remiten a la normativa tributaria, esto es a la relación jurídica tributaria subyacente (Hadwa, 2007, pág. 6)

La naturaleza del delito tributario surge de las leyes tributarias, correspondiendo a un derecho penal ordinario. Es así que Michele citado en (Alvarado, 2003) sostiene que: “Las aparentes diferencias entre los delitos del Código Penal y las infracciones a los deberes tributarios, no niegan a estas últimas su carácter penal” (p. 31). Es previsible que los delitos tributarios busquen esa conducta de causar daño al bien jurídico protegido llamado recaudación de tributos; en esencia son delitos que actúan en contra de la economía de un Estado, ya que nacen de las leyes tributarias.

Para Giuliani “El ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario” (Giuliani, 2004, pág. 547) por otra parte también establece que para Giuliani citado en (Alvarado, 2003) establece que “Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a las instituciones, principios y conceptos propios o de derecho tributario y, en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva” (p. 31). En definitiva, el delito tributario por naturaleza legal está atado al derecho tributario, guardando estricta relación con preceptos y garantías constitucionales.

Contextualización del delito tributario

Para el tratadista Vicente Díaz citado en (Alvarado, 2003) señala al delito tributario como:

[...] el acto de una persona, positivo o negativo, tentado o consumado, contrario a la ley y sujeto a pena, por medio del cual la aplicación del tributo es violada en todo o en parte, o bien que por intermedio de dicho acto se viola la disposición legal de control, resaltando que en todos los casos la violación consiste en la vulneración del reparto jurídico tributario. (p. 32)

El delito tributario es la acción cometida por una persona cuando infringe la norma para dejar de cumplir con sus obligaciones fiscales y evitar el pago en todo o en parte de un tributo debido y previamente establecido y exigido por el ente respectivo, especialmente hay que detallar que en esta violación interviene los elementos mencionados por Vicente Díaz citado en (Alvarado, 2003) como: “el dolo o culpa y el bien jurídico protegido, son los principales criterios que pugnan por definir al delito tributario” (p. 32). En este aspecto hay que destacar que el delito tributario puede ser cometido por aquellas personas que tengan una relación jurídica provenientes de los tributos entre el sujeto pasivo con el estado.

El delito tributario es: “cualquier forma de conducta ilícita remisible en una unidad al hecho de causar un peligro, o bien una disminución de los ingresos a favor del Estado, sean tributarios (...)” (Lo Monte, 2006, pág. 209) En conclusión, el delito tributario es un acto típico, con el fin de evadir el pago de impuestos, infringiendo normas tributarias para perjudicar a las arcas fiscales del estado.

Características de los delitos tributarios

Las características propias de los delitos tributarios las encontramos en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, se trata de conductas que tienen relación con las normas tributarias respecto al incumplimiento de los sujetos pasivos referente al pago de tributos. Al respecto Vicente Díaz citado en (Alvarado, 2003) señala: “[...] la característica singular del delito fiscal debe ser considerada a la luz de las principales implicancias conexas a la técnica tributaria y complementado en el análisis de la casuística de la formación del hecho imponible de cada tributo” (p. 41).

Los delitos tributarios tienen la característica de perjudicar económicamente al Estado en la recaudación de tributos. Al engañar, el sujeto pasivo está afectando a la sociedad en general, puesto que, al dejar de percibir los ingresos, el Estado no puede ejecutar las obras encaminadas a mejorar la calidad de vida de una sociedad, en este sentido Giuliani citado en (Alvarado, 2003) señala:

La violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (El Estado) o una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública; por las mismas razones las sanciones tienen una finalidad represiva o intimidatoria y no simplemente reparatoria del daño. (p. 42)

Consideraciones de política criminal

La política criminal está enfocada no solo a sancionar al criminal, sino que a la vez trata de proteger la realidad de la víctima¹, enfocado al establecimiento de las penas, medidas de protección y seguridad, así como a la reparación integral a la víctima. Bacigalupo en su obra Manual de Derecho Penal cita a VON LISZT quien define a la política criminal como: "la idea fundamental de los principios sobre la lucha contra el delito en la persona del delincuente llevado a cabo mediante la pena y medidas análogas" (Bacigalupo, 1996, pág. 23) En los delitos por defraudación tributaria, debe existir una política criminal que llegue a frenar estas conductas enfocado no solo a sancionar con una pena de prisión, sino que debe generarse políticas que permitan que los sujetos pasivos cumplan voluntariamente con sus obligaciones tributarias, como medidas de reparación.

Según Chiara "El organismo recaudador está habilitado para formular la denuncia una vez producida la determinación de oficio y de la deuda tributaria. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez lograda la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito" (Chiara, 2005, pág. 95). Ahora bien, esto tiene relación con la tipificación del delito de defraudación tributaria, en el cual no señala como requisito para iniciar la acción penal la existencia

¹ Se llama víctima a toda persona quien sufre un daño, cuya existencia se reconoce por otra y de la cual no es siempre consciente. (Audet & Katz, 1999)

de una determinación tributaria previa, sino que se concretará la denuncia penal una vez que la Administración Tributaria tenga los elementos suficientes que lleguen a determinar un posible delito tributario y

La Defraudación tributaria

Naturaleza jurídica de la defraudación

Para Bajo el “verbo rector del tipo (defraudar) lo entiende la mayoría de la doctrina como el perjuicio patrimonial causado mediante engaño” (Bajo & Bacigalupo, 2000, pág. 48)

Defraudar es perjudicar al patrimonio del estado y de la sociedad, mediante la simulación de actos o artificios para causar perjuicio. Ahora bien, es preciso señalar que la defraudación en el ámbito penal Martínez la define como:

“[...] la noción de la defraudación se puede desarrollar bajo dos perspectivas, es decir atendiendo tanto a un concepto objetivo como a uno subjetivo. En un sentido meramente objetivo, equivaldría a la causación de un perjuicio patrimonial, realizado bajo una conducta contraria a la norma, por tanto no se requiere una mise en scene (engaño), puesto que la conducta queda desvalorada desde el momento en que se configuran todos los elementos constitutivos de la defraudación tributaria, con independencia del ánimo del sujeto. Ahora bien. En el ámbito subjetivo para la apreciación de la defraudación es menester que coexista un elemento intencional, en la acción realizada.” (Martínez, 1982, pág. 224)

Es fundamental establecer que la defraudación tributaria prevista en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal lleva implícito el engaño o simulación para eludir en el pago de tributos. En este sentido, es pertinente señalar que no todo acto de engaño o simulación es tendiente a eludir en el pago de impuestos, ya que es importante que el mismo induzca a error o engañe a la administración tributaria para dejar de pagar el impuesto debido. Es necesario realizar un análisis respecto al dolo en los delitos por defraudación tributaria:

El dolo es aquel “conocimiento y voluntad para realizar el tipo” (Stratenwerth, 2005, pág. 146), en este sentido el delito tributario es “eminente doloso” (Colina & García, 2015, pág. 294). De

lo señalado se añade que para que exista el dolo en los delitos de defraudación tributaria debe configurarse el conocimiento y la voluntad del incumplimiento concreto de la obligación del pago de un tributo; es decir el actor conoce de la norma para la configuración del hecho imponible y a pesar de ello decide incumplir la normativa legal para defraudar al estado en la recaudación de impuestos, pues en el ánimo de defraudar se encuentra introducido el dolo. Por otro lado, actúa con culpa “la persona que infringe el deber objetivo de cuidado, que personalmente le corresponde, produciendo un resultado dañoso.” (Código Orgánico Integral Penal, 2014, Art. 27), en efecto, en los delitos por defraudación tributaria no existiría culpa ya que no estaría enmarcado en ninguna de las concurrencias establecidas en la norma penal como lo son:

1. La mera producción del resultado no configura infracción al deber objetivo de cuidado. 2. La inobservancia de leyes, reglamentos, ordenanzas, manuales, reglas técnicas o *lex artis* aplicables a la profesión. 3. El resultado dañoso debe provenir directamente de la infracción al deber objetivo de cuidado y no de otras circunstancias independientes o conexas. 4. Se analizará en cada caso la diligencia, el grado de formación profesional, las condiciones objetivas, la previsibilidad y evitabilidad del hecho. (Código Orgánico Integral Penal, 2014. Art. 146)

En el ámbito de las personas jurídicas la doctrina señala:

[...] si bien es cierto que una institución [...] no puede ser engañada subjetivamente, como lo es una persona física, el engaño de la misma se ha a través de las personas físicas que representan a la institución [...]. (Folco, 2004, pág. 243)

Los responsables de los delitos cometidos por las personas jurídicas son “[...] los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible [...]” (Chiara, 2005, pág. 70) pero no solo ellos son los responsables sino también quienes las instrumentaron y se beneficiaron de ellas y que escudados detrás de una persona jurídica engañan por cualquier medio a la entidad tributaria para dejar de pagar los tributos debidos y así beneficiarse también de un patrimonio ilegal. Los sujetos pasivos cometen delito de defraudación tributaria cuando “[...] incumplen o violan la ley que regula las relaciones tributarias entre el Fisco y los contribuyentes[...] esto es, la violación o incumplimiento de normas tributarias sustanciales o

formales [...]” (Folco , 2004, pág. 15) en este sentido es importante que se sancione drásticamente los actos maliciosos que perjudiquen al fisco, es decir, “[...] el daño producido al erario por el no ingreso en tiempo y forma de los gravámenes legalmente establecidos” (Folco, 2004, pág. 24)

Para Mario Saccone citado en (Alvarado, 2003) el fraude fiscal es definido como:

[...] la transgresión a un deber jurídico en la resolución de falsear, ocultar un hecho, en perjuicio del fisco, siendo reprimido porque constituye un engaño o una astucia maliciosa, destinada a obtener un beneficio ilegítimo, en perjuicio del Estado. Trasladando estos conceptos al ámbito de la defraudación fiscal, este ilícito requiere subjetivamente la intención deliberada de no pagar el tributo y objetivamente, la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido. (p. 51)

La intención deliberada del cometimiento del delito de defraudación tributaria se da en varios momentos: al verificarse la existencia del hecho generador y en la declaración de impuestos del contribuyente; de estos dos momentos va a depender el control que efectúe la Administración Tributaria y llegar a determinar la existencia o no de un presunto delito tributario, puesto que el control versa sobre la declaración presentada por el propio contribuyente o cuando por mandato legal le corresponda a la Administración Tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación en base a la información recopilada por la entidad tributaria para verificar la existencia o no de hechos generadores y llegar a establecer así el impuesto pertinente que tendría por pagar las personas.

Conducta típica, antijurídica y culpable

La tipicidad

Enrique Bacigalupo citado en (Guamán , 2015) respecto a la tipicidad señala:

[...] La comprobación de que el comportamiento infringe una norma es la materia propia de la "tipicidad", es decir, de la coincidencia del hecho cometido con la descripción abstracta del hecho que es presupuesto de la pena contenido en la ley. Si un comportamiento es "típico" (ha violado la norma, coincide con el supuesto de hecho del delito) [...]. (p. 34)

La conducta típica se da cuando el autor transgrede la norma penal, configurándose dicho presupuesto en el adecuamiento de la conducta al tipo penal por el cual debe ser sancionado. Los legisladores son los encargados de tipificar aquellas conductas contrarias a la ley, es decir conductas que puedan lesionar bienes jurídicos protegidos por la ley penal; en consecuencia, la Constitución de la República del Ecuador en su artículo 76 garantiza el debido proceso y establece: “Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no este tipificado en la ley como infracción penal [...]”(Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art. 76.3) Es decir, para que una acción sea sancionada penalmente debe encontrarse tipificado en el ordenamiento legal penal y que el mismo viole un bien jurídico protegido, lo manifestado es corroborado por la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto San José de Costa Rica que señala:

“Principio de legalidad y de retroactividad. - Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.” (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1978, Art. 9)

Para que se afirme la existencia de la tipicidad es indispensable que la conducta se adecue a la descripción de los elementos típicos del delito, es decir debe existir el nexo causal entre el hecho y el tipo penal, caso contrario sería atípica la conducta, al no configurarse todos los elementos. En nuestra legislación, el Código Orgánico Integral Penal sobre la tipicidad establece: “Los tipos penales describen los elementos de las conductas penalmente relevantes.” (Código Orgánico Integral Penal, 2014, Art. 25) Para analizar la tipicidad en el ordenamiento jurídico ecuatoriano es necesario señalar que el tipo penal se lo define como aquellos actos descritos en la norma penal, que ocurren exteriormente y que son efectuados por el ser humano, considerados a la vez como punibles.

Plascencia en su obra Teoría del Delito cita a Wolf quien define al tipo penal como:

“[...] una función de garantía al modo como lo hace el principio de legalidad del delito: “no hay delito sin tipo”, en tal sentido, los tipos penales contendrán descripciones de comportamientos antijurídicos. [...] Lo que no es típico no interesa a la valoración jurídico penal.” (Plascencia, 2000, págs. 92-93)

Plascencia relaciona al tipo penal con el principio de legalidad, es decir si la conducta no se encuentra tipificada como delito, no es penalmente relevante; por lo tanto, no es necesario efectuar una apreciación jurídica a los presupuestos fácticos nacidos de dicha conducta; en efecto “nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. [...]” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art. 76.3)

Por otra parte, para Muñoz Conde los elementos especiales del tipo penal son “el sujeto activo, la acción y el bien jurídico” (Muñoz, 2018, pág. 46); elementos que tienen relación con la descripción de los tipos penales establecidos en nuestro ordenamiento jurídico penal. La conducta típica del delito tributario es defraudar, que es entendido como “[...] el perjuicio patrimonial causado mediante engaño” (Bajo & Bacigalupo, 2000); por lo tanto, nuestra norma penal describe diversos verbos rectores del tipo penal tales como: “simular, ocultar, omitir, falsear o engañar” con el único fin de perjudicar al estado al dejar de pagar los impuestos debidos; conductas que pueden configurarse en los diversos supuestos contemplados en los numerales del 1 al 20 del artículo 298 del COIP, el cual será analizado posteriormente.

El bien jurídico protegido en la defraudación tributaria

Los tributos en el estado, cumplen una función económica – financiera, nutren el presupuesto de un estado; por lo tanto, el estado al dejar de percibir ingresos por el no pago de los tributos debidos, ve reducido su patrimonio, en efecto su protección penal es indispensable; destacando que Colina Ramírez & García Falconí citado en (Villarreal, 2016) el delito tributario es:

[...] un delito contra los intereses patrimoniales del Estado, pues el bien jurídico protegido es el erario público y el fraude consiste en la no percepción de los ingresos debidos a los que tiene derecho la Administración en sus diferentes modalidades. (p. 64)

En la actualidad, el derecho penal no solo protege bienes jurídicos de forma individual, sino también aquellos que afectan a la sociedad; ya que al patrimonio “[...] se debe ver en función del desarrollo de la personalidad en la sociedad civil [...]” (Moccia, 1993, pág. 48) Los ingresos fiscales que perciba un estado como el ecuatoriano, es fundamental para nutrir el presupuesto general del estado ya que este constituye la primera fuente de financiamiento para el mismo. Lo Monte considera que:

[...] los ingresos tributarios constituyen bienes patrimoniales propiamente dichos que entran a formar parte de esa noción de patrimonio que tiene como fin –en un estado social de derecho- darle plena realización al principio de solidaridad acogido en la Constitución republicana [...] (Lo Monte, 2006)

En Ecuador, el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria es la recaudación de impuestos, el mismo que está recogido en la Constitución de la República del Ecuador de la siguiente manera:

El régimen de desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del *sumak kawsay*.

El Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución. La planificación propiciará la equidad social y territorial, promoverá la concertación, y será participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente. (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art. 275)

En atención a lo establecido en la Constitución es obligación de las personas pagar los tributos de acuerdo a lo señalado en la normativa legal. El régimen de desarrollo permite que el estado planifique la inversión que se efectuará en beneficio de la sociedad, bajo esta consideración si los sujetos ponen en peligro este bien jurídico protegido por la normativa penal y constitucional, ponen en riesgo el patrimonio económico del estado y el buen vivir de la población. Ahora bien, todas las conductas contrarias a la ley y que vulneran un bien jurídico deben ser tipificadas como delitos de defraudación tributaria, para de esta manera precautelar los ingresos fiscales y los intereses de la sociedad en general.

Los sujetos de la conducta típica

Los sujetos que intervienen en el delito de defraudación tributaria son: el autor del delito o también llamado sujeto activo y el sujeto pasivo que se lo denomina también ofendido o víctima. El sujeto activo del delito por defraudación tributaria es “el deudor tributario o el titular de la ventaja fiscal, según se trate de la elusión del pago de tributos u obtenciones indebidas de beneficios fiscales” (Bajo & Bacigalupo, 2000). En nuestro ordenamiento jurídico tributario el sujeto activo es aquel que realiza la conducta típica que es defraudar a través de los diferentes supuestos que envuelve al delito de defraudación tributaria con la finalidad de evitar el pago de impuestos. Por su parte, el sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria es el “estado (Martínez, 1982, pág. 302), “en el plano estatal, la relación emana de la potestad del Estado para establecer tributos, es decir es precisamente el Estado a quien principalmente se le otorga la facultad de crear tributos” (Berdugo, 1994, pág. 47)

Como el Estado tiene la potestad de crear o modificar tributos de acuerdo a la Constitución de la República, es el titular del bien jurídico tutelado penalmente y la víctima u ofendido directo del delito de defraudación tributaria, puesto que es la población quien sufre el perjuicio económico a las arcas fiscales. Para llegar a comprender esta figura delictiva me remito a la definición contenida en el Código Tributario, respecto a los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria; que el mismo establece: “Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo” (Código Tributario, 2005, Art. 23), es decir en Ecuador las entidades acreedoras del tributo son: el Servicio de Rentas Internas, el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, los Gobiernos Autónomos Descentralizados, etc.; en el presente estudio me centraré en los impuestos que administra el Servicio de Rentas Internas, puesto que son los que están en peligro respecto de la recaudación estatal y son los que nutren el presupuesto gubernamental.

Por su parte, el sujeto pasivo de los tributos es “la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sea como contribuyente o responsable [...]” (Código Tributario, 2005, Art. 24); de acuerdo a lo señalado por la normativa tributaria los contribuyentes o responsables son los obligados a satisfacer la obligación tributaria que le compete por atribución de la ley. Analizado el sujeto activo y pasivo de los tributos, es menester señalar que

el sujeto activo en los delitos por defraudación tributaria es el sujeto pasivo de los tributos, a quien se le debe imponer las sanciones penales respectivas para proteger el bien jurídico protegido el estado.

Ahora bien, es pertinente señalar que contribuyente es:

“[...] la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.” (Código Tributario, 2005, Art. 25)

El contribuyente es toda persona natural o jurídica a quien por ejercer cualquier tipo de actividad económica la norma tributaria le imputa el pago del impuesto una vez que exista el hecho generador.

En cambio, responsable es

“[...] la persona que, sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos.” (Código Tributario, 2005, Art. 26)

En este sentido, son responsables de cumplir con las obligaciones tributarias por mandato de la ley, los responsables por representación, agentes de retención y percepción, y los sustitutos del contribuyente. De acuerdo al Código Tributario define a los responsables de la siguiente manera:

“Responsable por representación. - Para los efectos tributarios son responsables por representación:

1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces;
2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida;
3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;

4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y,

5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión. (Art. 27)

Otros responsables. - Serán también responsables:

1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.

Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados,

2. Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo; y,

3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.” (art. 29) (Código tributario, 2005)

Esta figura de responsable juega un papel muy importante en los delitos de defraudación tributaria, especialmente cuando se utilizan empresas para cometer delitos tributarios, puesto que los responsables son quienes tienen la obligación de cumplir y pagar el tributo debido, por lo tanto, deben ser sancionados penalmente por su grado de solidaridad entre el contribuyente (persona natural o jurídica) y responsable. Todas las personas, son por imperativo constitucional potenciales obligados tributarios, poseyendo además todas ellas la calidad de contribuyentes. Así el principio constitucional que consagra la igualdad tributaria, nos dice que todo ciudadano posee el deber de contribuir a las cargas públicas, de lo cual fluye que estamos en presencia de un mandato general que incumbe a toda persona. (Hadwa, 2007, pág. 17)

La antijuridicidad

La antijuridicidad es la concreción real de los hechos con lo establecido en el tipo penal. Es decir, son comportamientos humanos contrarios a la norma. Plascencia define a la antijuridicidad como “lo contrario al derecho, o bien, lo contrario a la juridicidad” (Plascencia, 2000), por otra parte, Bacigalupo respecto a la antijuridicidad señala que “es una acción típica que no está justificada” (Bacigalupo, 1996) En los delitos tributarios, defraudar es la acción típica del tipo penal porque lesiona el bien jurídico y transgrede la norma que dice no defraudar, este acto se constituye en la acción antijurídica. Este componente del delito es aplicable para la defraudación tributaria, puesto que las reglas de justificación son adaptables en el ámbito tributario. Para que exista la antijuridicidad debe producirse la “antijuridicidad formal y de tipo material” (Barrera, 2005, pág. 35); es decir para que se configure la antijuridicidad no solamente debe existir la conducta contraria a la norma, sino que debe también debe vulnerar el bien jurídico protegido.

Para Raúl Plascencia citado en (Cevallos, 2013) respecto a antijuridicidad material y formal señala:

La antijuridicidad formal consiste en la oposición a la norma derivada de un comportamiento atribuible a un sujeto. Para encontrar este concepto es dable señalar que por exclusión las acciones ilícitas son antijurídicas y pueden constituir la antijuridicidad. (p. 42)

En este sentido, en toda acción de defraudar está inmersa la vulneración al bien jurídico protegido (patrimonio económico estatal), cualquier acto doloso arremete directamente a este bien protegido.

La culpabilidad

A la culpabilidad Bacigalupo la define como “el conjunto de condiciones que determinan que el autor de una acción típica, antijurídica y atribuible sea criminalmente responsable de la misma.” (Bacigalupo, 1996) Para llegar a determinar la existencia del delito no basta con solo establecer la coexistencia de la tipicidad y antijuridicidad (materialidad), sino que debe existir la responsabilidad; bajo esta perspectiva es necesario señalar que la culpabilidad es la represalia que se le efectúa al autor de un ilícito al poder actuar de otra manera conociendo la ilicitud del mismo, pero a pesar de ello no lo hizo a sabiendas de las condiciones que estaba para hacerlo. En nuestro

ordenamiento, el COIP establece que “para que una persona sea considerada responsable penalmente deberá ser imputable y actuar con conocimiento de la antijuridicidad de su conducta.” (Código Orgánico Integral Penal, 2014, Art. 34)

Claramente la norma penal señala ciertos elementos indispensables para llegar a determinar la culpabilidad, estos son: 1) la imputabilidad, 2) el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta y 3) exigibilidad de actuar de otra manera, elemento que lo encontramos en el artículo 36 inciso segundo del código *ibídem*; estos elementos afectan directamente solo al autor del delito, y si cumple con estas tres premisas será considerado culpable del acto típico y antijurídico. El elemento subjetivo de la culpabilidad, “reprocha al autor que sabiendo lo que hacía, y pudiendo hacer lo que debía, lleva a cabo la acción, lleva a cabo la acción típica y antijurídica” (Gurfinkel, 1990) Debo además señalar que “la consecuencia más importante que surge de considerar los delitos tributarios como delitos de posición desde el punto de vista de la participación criminal, es que el partícipe debe ser sancionado, y serlo además, tomando como base el mismo marco penal que el autor del delito, por lo que no sería lógico recurrir a algún tipo de atenuación especial -si la hubiere- con miras a evitar una colisión con el principio de proporcionalidad.” (Hadwa, 2007, pág. 18) Para que una persona sea penalmente responsable del acto típico y antijurídico por el delito de defraudación tributaria es necesario que se configure los elementos establecidos en el artículo 34 del COIP y además en el Código Tributario, a efectos de tener una ecuación perfecta, bajo este argumento se analiza:

1) La imputabilidad

Muñoz Conde citado en (Barrera , 2004) sobre la imputabilidad señala:

Quien carece de esta capacidad, bien por no tener la madurez suficiente, bien por sufrir graves alteraciones psíquicas, no puede ser declarado culpable, y, por consiguiente, no puede ser echo responsable penalmente de sus actos, por más que estos sean típicos y antijurídicos. (p. 47)

Al momento de cometer la defraudación tributaria, el autor del ilícito penal tributario debe tener la capacidad de actuar con responsabilidad; es decir debe tener la capacidad de entender y comprender la antijuridicidad de la conducta, en efecto es consciente que al momento que ingresó información

dolosa en las declaraciones de impuestos o en los requerimientos de información a la Administración Tributaria o en la configuración de los hechos generadores, va a generar un riesgo en la recaudación de impuestos el mismo que es sancionado penalmente, puesto que está poniendo en peligro el bien jurídico protegido. Es decir “sería un tanto difícil imaginar que el sujeto que realiza el tipo de defraudación tributaria no conoce la antijuridicidad de su acto, puesto que, si se considera que el contenido de la antijuridicidad está en propio precepto penal, ya que el conocimiento potencial de la antijuridicidad que en la especie se traduce en el incumplimiento de las obligaciones formales se encuentra inmerso en el propio ordenamiento jurídico” (Rancaño, 1997, pág. 103), reduciendo el error de los delitos tributarios en un error de tipo, puesto que sería poco factible la objetividad del error de prohibición, dicho error se produce cuando “el sujeto conocedor de la norma reguladora del deber de contribución, desconoce que el incumplimiento de la misma está sancionado penalmente” (Bacigalupo, 1979, pág. 90)

Quien carece de capacidad para actuar, tal es el caso de un trastorno mental o personas menores de dieciocho años no puede ser declarado culpable, por más que se ha haya comprobado la tipicidad y antijuridicidad del acto. Respecto a los menores de dieciocho años que se encuentren en “conflicto con la ley penal, estarán sometidas al Código Orgánico de la Niñez y Adolescencia” (Código orgánico integral penal, 2014, Art. 38), en efecto, “los adolescentes son penalmente inimputables y, por tanto, no serán juzgados por jueces penales ordinarios ni se les aplicarán las sanciones previstas en las leyes penales.” (Código orgánico de la niñez y adolescencia, 2003, Art. 305). De acuerdo a la Ley del Registro Único de Contribuyentes deben inscribirse obligatoriamente en el Registro Único de Contribuyentes RUC:

Todas las personas naturales y jurídicas, entes sin personalidad jurídica, nacionales y extranjeras, que inicien o realicen actividades económicas en el país en forma permanente u ocasional o que sean titulares de bienes o derechos que generen u obtengan ganancias, beneficios, remuneraciones, honorarios y otras rentas, sujetas a tributación en el Ecuador, están obligados a inscribirse, por una sola vez en el Registro Único de Contribuyentes.

También están obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, las entidades del sector público; las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional; así como toda entidad, fundación, cooperativa, corporación, o entes similares, cualquiera sea su denominación, tengan o no fines de lucro.

Los organismos internacionales con oficinas en el Ecuador; las embajadas, consulados y oficinas comerciales de los países con los cuales el Ecuador mantiene relaciones diplomáticas, consulares o comerciales, no están obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, pero podrán hacerlo si lo consideran conveniente.

Si un obligado a inscribirse, no lo hiciera, en el plazo que se señala en el artículo siguiente, el Director General del Servicio de Rentas Internas asignará de oficio el correspondiente número de inscripción; sin perjuicio a las sanciones a que se hiciera acreedor por tal omisión. (Ley de registro único de contribuyentes, 2004, Art. 3)

De acuerdo a lo señalado en la normativa, toda persona que ejerza una actividad económica debe obligatoriamente obtener el RUC, y tener capacidad para ejercerla, caso contrario no podrían obtener el RUC. El Registro Único de Contribuyentes RUC es otorgado por el Servicio de Rentas Internas, por lo tanto, si un contribuyente no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 8 del Reglamento de la Ley de Registro Único de Contribuyentes, no podrá inscribirse en el mismo. Debo señalar que respecto a los menores de dieciocho años, los menores de edad emancipados pueden ejercer actividad económica presentando ante la Administración Tributaria “Una carta firmada por los padres o tutores en la cual se autoriza la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, a la que se adjuntará copia de la cédula de identidad o ciudadanía del padre o tutor” (Reglamento a la ley de registro único de contribuyentes, 2006, Art. 8.5.9) por tanto si son imputables de delitos tributarios y como responsables directos del tributo. En definitiva, las personas que ejerzan actividad económica son imputables por los actos ilícitos por ellos cometidos en los delitos por defraudación tributaria siempre y cuando las mismas no sean menores de dieciocho años o carezca de capacidad mental.

2) El conocimiento de la antijuridicidad de la conducta

Bacigalupo define a la antijuridicidad como el “conocimiento de que se está ante un bien protegido por el derecho” (Bacigalupo, 1996). El autor del ilícito debió tener la posibilidad de comprender o conocer que su conducta fue contraria a la norma y que ponía en riesgo un bien jurídico, y pese a ello procede de forma contraria a la ley, pues basta que tenga un conocimiento de la prohibición del acto para que se perfeccione la antijuridicidad. Las personas tienen conocimiento de que el no pago de impuesto o la evasión de impuestos acarrearía en un posible cometimiento de delito por defraudación tributaria y que el mismo es sancionado penalmente, por lo tanto, tienen conciencia

suficiente de la prohibición de defraudar al fisco, y pese a ello cometen la infracción; se configuraría este elemento para que exista la culpabilidad.

3) Exigibilidad de actuar de otra manera

En este apartado el autor del ilícito penal al momento de cometer el hecho, ha asumido la posibilidad de realizar una conducta diferente y de esta forma no lesionar o poner en riesgo un bien jurídico protegido. Los ciudadanos deben comportarse observando las normas jurídicas, conforme lo establece el numeral uno del artículo 83 de la Constitución de la República del Ecuador que dice: “Acatar y cumplir la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente” (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art. 83) En lo tributario, el elemento de culpabilidad se ve reflejado al momento en que el autor paga los impuestos debidos porque es un deber y una obligación de índole constitucional que impone a todos la necesidad de contribuir al Estado, pero a pesar que este accionar es el correcto, con engaños trata de defraudar al fisco mediante la evasión de impuestos, allí es donde se configuraría este elemento. Analizado la culpabilidad en las personas naturales es indispensable señalar que la responsabilidad penal en las personas jurídicas se encuentra estipulado en el artículo 49 del COIP, en el cual se establece que “La responsabilidad penal de la persona jurídica es independiente de la responsabilidad penal de las personas naturales que intervengan con sus acciones u omisiones en la comisión del delito” (Código orgánico integral penal, 2014)

Tipos de defraudación tributaria en el COIP

En el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal están previstos los diferentes supuestos del delito de defraudación tributaria:

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:

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.
5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.
6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.
7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.
8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.
11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.
12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
15. Omite ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.
17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.
18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.
19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.
20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. [...]. (Código Orgánico Integral Penal, 2014, Art. 298)

En el delito de defraudación tributaria existen diversos verbos rectores del tipo penal, que se configuran al momento que las personas dejan de cumplir sus obligaciones tributarias o dejan de pagar en todo o en parte el tributo debido para beneficiarse así mismo o a un tercero, es decir existe la intención dolosa de defraudar. Bajo esta perspectiva analizaré los supuestos respecto a las operaciones de las empresas fantasmas, supuestos que se relacionan al tema de investigación:

- a) Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

Para llegar a comprender la tipología de esta conducta de defraudación es menester en señalar que la emisión de un comprobante de venta sea este, factura, nota de venta, liquidaciones de compras, tickets o boletos, deben ser emitidos obligatoriamente por los sujetos pasivos cuando se verifique la existencia del hecho generador, pues estos documentos son el sustento de las operaciones comerciales y su uso con empresas fantasmas llegando a configurarse el delito tributario.

El reglamento de comprobantes de venta y retención señala quienes están obligados a emitir:

Están obligados a emitir y entregar comprobantes de venta todos los sujetos pasivos de impuestos, a pesar de que el adquirente no los solicite o exprese que no los requiere. Dicha obligación nace con ocasión de la transferencia de bienes, aun cuando se realicen a título gratuito, autoconsumo o de la prestación de servicios de cualquier naturaleza, incluso si las operaciones se encuentren gravadas

con tarifa cero (0%) del impuesto al valor agregado. [...]. (Reglamento de comprobantes de venta, retención y complementarios, 2010, Art. 8)

Entendido, la esencia del cuándo, quiénes, y por qué se debe emitir un comprobante de venta, esa conducta está relacionada a la configuración del tipo penal; en este sentido a continuación se realiza un análisis de esta conducta:

Acción. - es la defraudación tributaria.

Tipicidad. – numeral 13 del artículo 298 del COIP

Tipo objetivo:

Sujeto activo. - La persona natural o jurídica que emite el comprobante de venta a una empresa fantasma, inexistente o supuesta.

Sujeto Pasivo. – el estado a través del Servicio de Rentas Internas.

Conducta. - emisión del comprobante de venta.

Resultado. - dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio.

Verbo Rector. – emitir

Imputación objetiva:

- a) Existe un riesgo jurídico no permitido que es la recaudación de impuestos
- b) El resultado, dejar de pagar el tributo debido, es producto del riesgo jurídico desaprobado.
- c) El ámbito de protección de la norma es la prohibición de defraudar al estado.

Tipo subjetivo. – el delito de defraudación es cometido por el sujeto activo de forma dolosa, pues actúa con conocimiento y voluntad, porque es consciente de que al emitir comprobantes de venta a empresas fantasmas, inexistentes o supuestas va a causar perjuicio al estado en la recaudación de impuestos.

Antijuridicidad. – No existen causas de justificación que excluyan la antijuridicidad como: cumplimiento de un deber legal, orden de legítima defensa, estado de necesidad y legítima defensa, puesto que no está permitido defraudar al estado.

Culpabilidad, - El sujeto activo tuvo la posibilidad de obrar acorde a derecho y no emitir los comprobantes de venta a empresas fantasmas, inexistentes o supuestas para no causar una defraudación al estado, pero no lo hizo, por lo que actúa con conocimiento de la antijuridicidad. El

delito debe estar consumado para que exista el resultado que exige el tipo penal. No existe error de prohibición alguno.

Punibilidad. - Al ser un delito doloso y consumado la pena privativa de libertad va de 3 a 5 años.

Autoría y participación. – el sujeto activo es autor directo ya que el comprobante de venta está a nombre de él y es quien emite el mismo puesto que su conducta provocó perjuicio económico al estado.

Por otra parte, si existiría omisión en la emisión del comprobante de venta y no se configuraría el tipo penal, estamos frente a otro presupuesto de defraudación tributaria que puede ser la inexistencia de la transacción económica.

- b) Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

Este supuesto de delito de defraudación tributaria se da cuando los sujetos pasivos presenten a la administración tributaria comprobantes de venta para sustentar sus operaciones económicas, así como sus ingresos o costos y gastos respecto a un tributo. Analizada la información presentada por los sujetos pasivos, el Servicio de Rentas Internas a través de su facultad determinadora, efectúa el análisis de esas operaciones comerciales contenidas en esos comprobantes de venta; en la revisión efectuada, al momento que la administración llegue a determinar que las transacciones económicas contenidas en ellas son efectuadas con empresas fantasmas, se configuraría la existencia del delito. Los sujetos pasivos al presentar comprobantes de venta por operaciones efectuadas con empresas fantasmas, son transacciones inexistentes, puesto que no podrían llegar a demostrar la existencia real de la operación comercial, es decir engañan a la entidad recaudadora al momento de efectuar un control o determinación tributaria; y si estos comprobantes de venta son presentados para sustentar costos y gastos, ello produciría la reducción de la base imponible para el pago de un impuesto, lo cual generaría perjuicio económico al Estado, al dejar de pagar el tributo debido, beneficiándose sí mismo, poniendo en riesgo el bien jurídico protegido.

A continuación, se realiza un análisis del tipo penal:

Acción. - es la defraudación tributaria.

Tipicidad. – numeral 14 del artículo 298 del COIP

Tipo objetivo:

Sujeto activo. - La persona natural o jurídica que presenta a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

Sujeto Pasivo. – el estado a través del Servicio de Rentas Internas.

Conducta. - presentación de los comprobantes de venta.

Resultado. - dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio.

Verbo Rector. – presentar, engañar

Imputación objetiva:

- a) Existe un riesgo jurídico no permitido que es la recaudación de impuestos
- b) El resultado, dejar de pagar el tributo debido, es producto del riesgo jurídico desaprobado.
- c) El ámbito de protección de la norma es la prohibición de defraudar al estado.

Tipo subjetivo. – el delito de defraudación es cometido por el sujeto activo de forma dolosa, pues actúa con conocimiento y voluntad, porque es consciente de que al presentar a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas va a causar perjuicio al estado en la recaudación de impuestos.

Antijuridicidad. – No existen causas de justificación que excluyan la antijuridicidad como: cumplimiento de un deber legal, orden de legítima defensa, estado de necesidad y legítima defensa, puesto que no está permitido defraudar al estado.

Culpabilidad, - El sujeto activo tuvo la posibilidad de obrar acorde a derecho y no engañar a la Administración Tributaria al presentar comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas para no causar una defraudación al estado, pero no lo hizo, por lo que actúa con conocimiento de la antijuridicidad. El delito debe estar consumado para que exista el resultado que exige el tipo penal. No existe error de prohibición alguno.

Punibilidad. - Al ser un delito doloso y consumado la pena privativa de libertad va de 3 a 5 años.

Autoría y participación. – el sujeto activo es autor directo ya que presenta comprobantes de venta a la Administración Tributaria de operaciones efectuadas con empresas fantasmas, supuestas o inexistentes para beneficiarse de costos y gastos sin sustento legal, engañando de esta manera a la

entidad para el cálculo del pago del impuesto debido, pues su conducta provocó perjuicio económico al estado.

- c) Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Para iniciar con el análisis de este supuesto, hay que entender y comprender el sentido jurídico de la evasión del cumplimiento de las obligaciones tributarias, respecto a ello el Código Tributario señala:

“Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.” (Código Tributario, 2005, Art. 15)

En pocas palabras, la evasión del cumplimiento de las obligaciones tributarias se relaciona con la evasión del pago de impuestos al verificarse la existencia del hecho generador. Entonces, el acto típico es de aquella persona que utilice a una empresa fantasma para evadir el pago de impuestos vulnerando de esta manera el bien jurídico protegido. Existen múltiples formas de usar empresas fantasmas, como por ejemplo utilizarlas como vehículo financiero para obtener préstamos bancarios y así el pago de los intereses por este préstamo sustentarlo como costo y gasto, o bien, otra forma es comprar empresas fantasmas sin un patrimonio real, para de esta manera deducirse en el pago de impuesto, logrado tributar sobre dineros ilícitos y así de esa manera transformarlos en dineros lícitos.

Conforme se puede apreciar existe la sanción penal para aquellas personas que emitan y/o presenten a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas o utilicen empresas fantasmas para perjudicar al fisco, incluido el representante legal, contador y funcionario público; mas no existe la sanción penal por defraudación tributaria para aquellas personas que intervinieron en la instrumentación de la empresa fantasmas y se beneficiaron de ellas, como por ejemplo: los prestanombres, abogados, notarios, asesores

financieros, ejecutivos bancarios y funcionarios públicos, lo cual genera impunidad y la continuidad que este tipo de personas sigan instrumentándolas sin tener el tipo penal para ser sancionadas, y de esta manera lograr evitar la constitución de más empresas fantasmas, que lo único que permiten es perjudicar a los ingresos estatales y al continuo mejoramiento de calidad de vida de la sociedad, por lo tanto existe un vacío legal y ausencia de técnica legislativa al momento de establecer el tipo penal adecuado.

Tipificación de la conducta de defraudación tributaria de empresas fantasmas en la legislación penal ecuatoriana.

La defraudación tributaria en el Ecuador fue tipificada en el Código Tributario en el año de 1975 como defraudación, que lo definía como “todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero.” (Código Tributario, 1975, Art. 379), norma que estuvo vigente hasta el 13 de junio de 2005. Año 2005 en el que entró en vigencia el nuevo Código Tributario con la misma definición de defraudación, pero contemplado en el artículo 342. El 10 de febrero de 2014 el delito de defraudación fue reformado, considerándolo como un acto doloso y conductas dolosas respecto a aquellas que contravienen o dificulten los controles que efectúe la Administración Tributaria (Código tributario, 2005, Art. 342). A partir de la entrada en vigencia del Código Orgánico Integral Penal que fue publicado en el registro oficial suplemento 180 del 10 de febrero de 2014, la defraudación tributaria fue derogada del Código Tributario para formar parte como un delito común en el nuevo marco normativo penal, contemplado en el artículo 298 que señalaba: “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”, en este tipo penal, para su configuración debía existir una determinación por parte de la entidad tributaria para llegar a establecer si hubo o no perjuicio en la recaudación de un tipo de impuesto. Ahora para la configuración del delito de defraudación tributaria no hace falta una determinación de la obligación tributaria por parte del Servicio de Rentas Internas, sino que basta que exista conciencia y voluntad de defraudar al estado para la tipificación del mismo, de acuerdo a la reforma del COIP efectuada el 21 de julio de 2016 por disposición reformativa numeral 1 de la Ley 0 publicada en el registro oficial suplemento 802.

Una vez efectuado una compilación del delito de defraudación, la configuración de empresas fantasmas en la normativa tributaria aparece con la reforma del 23 de diciembre de 2009 a la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante el cual establecía la no deducción de “costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.” (Ley de régimen tributario interno, 2004, Art. 10.16); es decir, aquellas transacciones efectuadas con empresas fantasmas son consideradas para fines tributarios como costos o gastos no deducibles. Por otra parte, el Reglamento para la aplicación a la ley de régimen tributario interno que entró en vigencia el 08 de junio de 2010 mediante decreto ejecutivo 374 publicado en el registro oficial suplemento 209 define a las empresas fantasmas como “quellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.” (Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno, 2010, Art. 25). Las empresas fantasmas aparecen catalogadas como tal en la norma tributaria a partir del año 2009, para desconocer las transacciones económicas efectuadas por estas. Ahora bien, en el ámbito penal a partir de la entrada en vigencia del COIP, se encuentra tipificado como sanción penal a aquellas personas naturales o jurídicas que efectúen transacciones con empresas fantasmas, configurándose de esta manera esta conducta como evasiva para defraudar al estado.

La evasión y la elusión en el ámbito tributario

La evasión tributaria

La evasión tributaria fue un fenómeno constante en el primer siglo republicano, no solo por la ausencia de medios técnicos y contables para llevar registros transparentes, sino por las dificultades que condicionaban el desarrollo del país, derivadas de su regionalización, la ausencia de comunicaciones, el poder político y los conflictos entre las elites, el constitucionalismo excluyente, la existencia de entidades autónomas y la corrupción extendida entre sectores privados y públicos (Paz y Miño J. , 2015, pág. 226) La normativa cuenta con sanciones penales que criminaliza determinados actos ilícitos para evitar la evasión fiscal de impuestos. Los contribuyentes adoptan

esta conducta de evasión para perjudicar al fisco y de esta manera engrosar sus ingresos de manera ilegal. La evasión fiscal es una figura jurídica consistente en la falta de pago voluntario de tributos establecidos por la ley (Andrade , 2010) La normativa tributaria establece plazos, condiciones y formas de determinar un impuesto tanto para el sujeto pasivo como para el sujeto activo, bajo este aspecto, el solo hecho de no cumplir con sus obligaciones se configura en una evasión fiscal. Existen dos formas de defraudar: la evasión y la elusión, respecto de la evasión “siempre está configurada por una acción tendiente a eliminar o reducir, por medios ilícitos, el tributo legalmente debido, acompañada de fraude o simulación [...]” (Macchi, 1999, pág. 152). La evasión es un medio de engañar a la Administración Tributaria para evitar el pago de impuestos quebrantando la normativa legal. En la actualidad existen contribuyentes que toman esta figura de la evasión como un medio para defraudar al estado, lo cual está acarreado pérdidas en los ingresos del gobierno. La evasión fiscal es “toda eliminación o disminución de un monto tributario producidas dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones vigentes” (Villegas, 2010)

Causas de la evasión fiscal

Las causas de la evasión fiscal son varias, la más común en el Ecuador según Godoy es “la inexistencia de una conciencia tributaria” (Godoy, 2015) en la población ecuatoriana no existe una cultura tributaria en la que se pueda apreciar que los contribuyentes cumplan voluntariamente con sus obligaciones fiscales, sin la necesidad que primero exista un control o persecución de la entidad recaudadora para el cobro de tributos. Esta falta de educación tributaria ocasiona que los contribuyentes transgredan la norma para evitar el pago de impuestos. Para Aquino “el riesgo de detectar la evasión es mínima o ineficiente en los controles de la Administración Tributaria” (Aquino, 2001) el SRI se ha preocupado por detectar las formas de evasión fiscal por parte de los contribuyentes, pero cada vez se van perfeccionando para generar perjuicio económico al estado; puesto que un control ineficiente por parte de la entidad recaudadora provoca una inequidad y desigualdad en la contribución de impuestos, esto perjudica a los comerciantes que sí cumplen con sus obligaciones para con el fisco. Asimismo, cuando las leyes presentan imprecisiones, ambigüedades, vacíos legales, ocasiona el espacio para que los contribuyentes realicen prácticas evasivas, por tanto, la normativa cuando su interpretación es compleja y de difícil entendimiento provoca que los contribuyentes interpreten a su manera antojadiza la norma para su beneficio

propio, prevaleciendo su entendimiento de la norma sobre la doctrina y jurisprudencia respecto a los diferentes aspectos de la norma legal. Por su parte, Santiana señala que los “impuestos recaudados son invertidos en el financiamiento de obras sociales; pero, algunos contribuyentes, no perciben que estas obras se estén realizando o que existan servicios de calidad” (Santiana, 2013) esta causa se debe a los casos de corrupción que se han presentado en el Ecuador, lo que ocasiona desconfianza en la sociedad, muchos ecuatorianos tienen la idea de que el pago de sus impuestos no son invertidos adecuadamente para el desarrollo del país, prefiriendo evitar el pago de impuestos para beneficio propio y no del estado. En definitiva, la evasión fiscal “no tiene causas únicas, por las situaciones que se presentan en cada entorno económico; sin embargo, las causas que se muestran con mayor relevancia en el Ecuador son: La falta de control de la Administración Tributaria, la inexistencia de conciencia tributaria en la población y la crisis económica que enfrenta el país, ya que es conveniente evadir al obtener mayores ganancias sin informar al fisco; sumado a esto los bajos niveles de salarios y los altos niveles de desempleo; dando origen a la economía informal; de la cual nace el contrabando.” (Delgado , 2017, pág. 10). La evasión tributaria se ha convertido en una situación alarmante para el estado ecuatoriano, ya que ocasiona reducción en sus ingresos por tributos, perjudicando en el desarrollo y beneficio de la sociedad, es por esto indispensable combatir la evasión para su erradicación de la sociedad, combatiendo todas estas causas mencionadas.

Efectos de la evasión fiscal

La evasión fiscal abarca diferentes campos como lo social, económico, financiero, psicológico, político; estos aspectos afectan a la sociedad en general, motivo por el cual las decisiones políticas y legales que tome un gobierno debe ir enfocado para combatirla.

Tiene varios efectos, entre los más importantes están las siguientes:

TABLA 1 LA EVASIÓN FISCAL

Autor	Tipo de efecto
(Carrasco, 2010)	Afecta al bienestar social y el equilibrio que debería prevalecer entre los individuos.
(Parra & Patiño, 2009-2010)	Los efectos van en diversas vías, sin embargo, se dan en forma representativa dentro de la economía; por lo que, no se puede omitir en las decisiones de política que toma el gobierno.
(Delgado , 2017, pág. 11)	En el ámbito financiero, en la reducción de la base imponible para el impuesto a la renta y en el ámbito social uno de los principales problemas que enfrenta la evasión tributaria es la informalidad.

Fuente: elaboración propia a partir de los autores

TABLA 2 EFECTOS DE LA EVASIÓN FISCAL

TIPO DE EFECTOS	EXPLICACIÓN
ECONÓMICO	<p>Se da privilegio económico al contribuyente evasor, lo que conduce a inequidad entre los que cumplen y los que no lo hacen, este fenómeno es llamado "diferencias del sacrificio económico" e incide en las condiciones económicas de la empresa de acuerdo a las características particulares de cada ente.</p> <p>Consecuentemente con lo anterior se da una alteración en el llamado "equilibrio de mercado" al modificar precios y costos, de acuerdo al cumplimiento tributario de cada contribuyente.</p>
PSICOLÓGICO	<p>"la sensación que la masa contribuyente termina por adquirir el comportamiento ilícito de algunos, comportamiento que no siempre halla la justa sanción y obstáculo en el rigor de la ley y en el freno moral, representa indudablemente un elemento psicológico negativo capaz de influir desfavorablemente las débiles propensiones a cumplir las obligaciones impositivas de aquellos que las consideran como un incómodo deber del ordenamiento social"</p>
TÉCNICOS	<p>La difusión de la evasión genera inconvenientes a la autoridad fiscal, lo cual se trata de subsanar mediante legislación nueva, lo que a su vez conduce a hacer más complejas las normas en materia tributaria, lo que es considerado causa de la evasión, convirtiéndose así en un círculo vicioso.</p>
POLÍTICO-FINANCIEROS	<p>Genera la pérdida de recursos importantes al Estado, por dos aspectos: a) los tributos evadidos y b) los recursos invertidos en el control a la evasión. Adicionalmente se genera la necesidad de aportar medidas con el fin de equilibrar en materia social, por ejemplo en lo referente a distribución.</p>

Fuente y elaboración: Economía Norteamericana (1982/1990)

De acuerdo a lo señalado en las tablas 03 y 04 la evasión fiscal no tiene un efecto solo en lo económico sino también en otras áreas, lo que genera la necesidad de que exista un equilibrio en la distribución de la riqueza, con la implementación de medidas económicas, políticas y sociales que velen por el desarrollo sostenible de la sociedad.

La elusión fiscal

La elusión fiscal se la puede definir como la evasión del pago de impuestos de forma legal mediante la aplicación de caminos y estrategias que se encuentran inmersas dentro la propia normativa. A la elusión fiscal muchos autores la definen de la siguiente manera:

TABLA 3 DEFINICIONES DE LA ELUSIÓN FISCAL

Autor	Concepto
(Amatucci, 2014)	La elusión constituye un concepto abstracto y vago en el ámbito de la delicada relación que existe entre forma y sustancia y que se sitúa en su base. De hecho, el contribuyente, mediante la elusión procura, abusando de las formas jurídicas, servirse de la divergencia que existe entre la sustancia del hecho imponible según la ley y su forma.
(Andrade , 2011)	La elusión fiscal o elusión tributaria es una figura que consiste en no pagar determinados impuestos, que aparentemente se deberían tributar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley (...) Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto.
(Macchi, 1999, pág. 152)	La elusión estará dada por la utilización de medios lícitos tendientes a eliminar o reducir la carga fiscal, ya sea por evitar o retardar la producción del hecho imponible o por reducción de los efectos que de él emergen, como se trata de acciones no prohibidas, rige el principio de reserva y no constituyen delito.
(Vigueras, 2005)	La elusión tributaria es aquella figura jurídica que permite al contribuyente tratar de evitar que se realice el hecho imponible con la finalidad de no pagar los tributos o abaratar los costos tributarios, aunque suponga para ello forzar algún supuesto jurídico establecido en la leyes.
(Pleitez, 2011, pág. 53)	La elusión tributaria, en sentido amplísimo, consiste en el uso de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de “causa” u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica.
(Villegas, 2003, pág. 541)	La elusión se sustenta en el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar la realidad mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica.
(Comisión de asuntos económicos y monetarios del Parlamento Europeo, 2013)	La elusión es una utilización legal pero indebida del régimen tributario para reducir o evitar responsabilidades fiscales.
(Pistone, 2016)	El fenómeno de la elusión fiscal se concreta en función de diversos matices, según sea la técnica utilizada por cada ordenamiento para determinar los límites dentro de los que se toleran los fenómenos de ahorro fiscal.

Fuente: elaboración propia a partir de autores

Los autores tienen una definición en común que es el no pago de impuesto a través de medios lícitos amparados en norma legal o por vacíos normativos y que el mismo no constituye delito alguno que pueda ser sancionado. Esta elusión debe ser controlada por la entidad recaudadora con el fin de establecer la forma en que los contribuyentes evaden los impuestos de forma lícita, para que de esta manera estas conductas sean establecidas como formas evasivas y las mismas sean tipificadas como actos ilícitos configurándolas como delito de defraudación tributaria. La aplicación de la elusión se debe a los vacíos legales o interpretaciones permitidas por la ley existente. En el aspecto tributario, esta elusión se ve reflejada al momento que el contribuyente aplica la norma interpretándola para su beneficio patrimonial, reduciendo el tributo a favor del

estado. Es por este motivo que existe un fallo de triple reiteración emitido por la Corte Nacional de Justicia para la verificación de la existencia de un gasto para ser considerado como deducible, a pesar que la norma tributaria establece los parámetros respectivos, pero ante lo cual los contribuyentes deducían sus gastos sin existir la existencia efectiva de la realización de la actividad económica, convirtiéndose el mismo en una forma de eludir el pago de impuestos debidos, dicha fallo señala: “Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal -material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio” (Fallo de triple reiteración gasto para que sea considerado deducible, 2016, Art. 3), en fin la elusión ha permitido que los contribuyentes se beneficien de vacíos legales o normas confusas, para generar renta a favor de incrementar su patrimonio y perjudicar las arcas fiscales del estado.

Mecanismos de elusión fiscal

Los mecanismos de elusión fiscal empleado por los contribuyentes son diversos y necesitan de un análisis relevante para llegar comprender su forma de evitar el pago de impuestos. En el cuadro siguiente consta detallado estas conductas:

TABLA 4 MECANISMOS DE LA ELUSIÓN FISCAL

Autor	Conducta	Ejemplo	Conclusión
Rivas & Paillacar, 2007, págs. 20-22	Acción Racional.- El contribuyente elige racionalmente –con astucia e ingenio- un determinado negocio o actividad económica con el fin de evitar legalmente la configuración del hecho gravado o para realizar uno con una menor carga impositiva	El dueño de un predio agrícola podría elegir astutamente, desarrollar su actividad económica por cualquiera de los regímenes tributarios	Esto se trataría de una planificación tributaria; así cada vez que el contribuyente elija, astutamente, alguna de las opciones tributarias que establece el ordenamiento jurídico, sin abusar de las formas jurídicas o del derecho, sin cometer fraude de ley y, en general, sin dolo, estaremos en presencia de una conducta lícita.
	Acción con conducta dolosa. – el contribuyente, que con la intención de evitar la configuración del hecho gravado y, consecuentemente, el nacimiento de la obligación tributaria, realiza una conducta dolosa, abusando de las formas jurídicas o del derecho, cometiendo fraude de ley o cualquier otro ilícito atípico.	La alteración de los precios de mercado entre partes relacionadas; el abuso de la personalidad jurídica cuando no existe intención de formar sociedad.	Estas conductas se asemejan, porque en ambas se evita la configuración del hecho gravado y, por ende, el nacimiento de la obligación tributaria. En cambio se diferencian, porque la primera conducta es lícita y la segunda es ilícita.
	Acción con intención dolosa premeditada. – se da una vez que se ha realizado el hecho gravado y ha nacido la obligación tributaria, el contribuyente realiza una conducta, dolosa o culposa, que tiene como finalidad evitar el pago de impuestos. Esta conducta se diferencia de las anteriores, porque se configura el hecho gravado y nace, en consecuencia, la obligación tributaria; pero se oculta a la Administración Tributaria o simplemente no se paga.	“La búsqueda de ganancia a través de un negocio considerando previamente como beneficio el monto de los impuestos que correspondan”; “La no emisión de factura de venta con el propósito de disminuir la base imponible de impuestos”	La elusión tributaria es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como única finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito

Fuente: elaboración propia a partir de autor

Los mecanismos de la elusión tributaria se encuentran amparados en la misma norma legal, permitiendo a los contribuyentes actuar con varias conductas elusivas, dependiendo de las consecuencias que deseen generar. Esto implica inequidad y desigualdad al momento de generar renta entre los contribuyentes. La elusión la generan las personas naturales o jurídicas con conocimiento de la temática del manejo de los tributos, pues practican o desarrollan una planificación fiscal agresiva para dejar de pagar tributos de forma legal. Recordemos una vez más que la recaudación de impuestos se ha convertido en uno de los principales ingresos del estado para financiar su presupuesto, en este sentido es necesario la aplicación o la creación de normas legales que cubran los vacíos legales o normas confusas para evitar la elusión tributaria y otorgar a los contribuyentes mayor justicia social y equidad en el pago de tributos.

El fraude fiscal

Para analizar el fraude fiscal es indispensable señalar que en el fraude a la ley “existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante uso de formas jurídicas” (Vargas, 2015); por otra parte, el fraude es “la desviación de la función social de un derecho respecto de su realidad [...], constituyéndose así un abuso del derecho y causando daño a terceros” (Alessandri, 1976, pág. 927), entonces para establecer que un suceso se constituya en un modo de fraude a la ley es necesario “una interpretación extensiva y finalista de la norma defraudada; interpretar el negocio jurídico y su causa; y una interpretación estricta de las otras normas utilizadas como cobertura” (Quiroga, 2019). El factor común señalado por los autores sobre el fraude a la ley es el ejecutar actos elusivos para evitar el pago de tributos, valiéndose de negocios jurídicos legales y así obtener de forma lícita el efecto pretendido. Por otra parte, defraudar a la ley no es intervenir en contra de una ley, sino que es efectuar procesos jurídicos que replacen esa ley para usar otras normas legales que permitan alcanzar los resultados deseados.

Respecto al fraude tributario, está contemplado en el artículo 298 del COIP como defraudación tributaria, en dicho artículo se encuentra establecido varios supuestos de delitos tributarios, a los cuales los contribuyentes han sabido contrarrestarla valiéndose de otras normas o vacíos legales para que sus negocios jurídicos no se enmarquen en el tipo penal. Es así que el abuso de las personas que instrumentan y se benefician de empresas para perjudicar al patrimonio del estado debe estar tipificado para que no exista fraude tributario; puesto que, a las personas jurídicas, tributariamente se las utiliza para cometer delitos fiscales.

Configuración del fraude fiscal de las empresas fantasmas

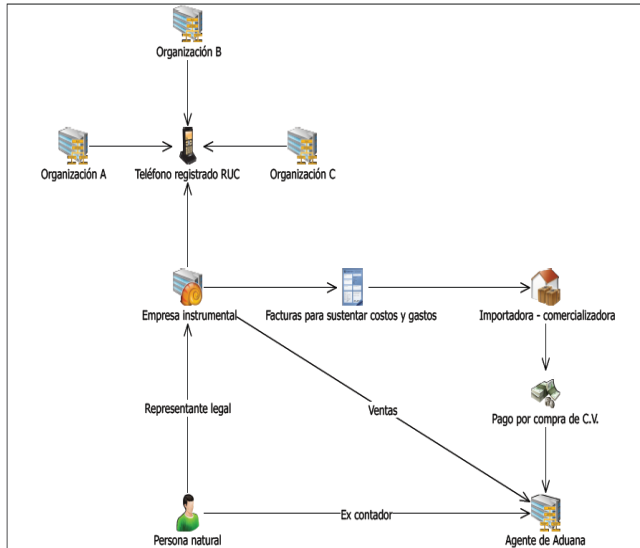
Las empresas fantasmas deberían pagar por las rentas percibidas el tributo correspondiente, pero no lo hacen y al escaso tiempo desaparecen. Otra forma es que sus ingresos se extiendan o se distribuyan a otras empresas fantasmas. Asimismo, estas empresas se dedican a vender facturas o realizar transacciones inexistentes con la finalidad de beneficiar a terceros en la deducción de gastos, para de esta manera dejar de pagar el tributo debido al estado. No sólo se debe sancionar a

quienes emitan comprobantes de venta, presenten a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas o utilicen personas jurídicas fantasmas, sino también a todos quienes los apoyan: abogados, notarios, asesores financieros y bancarios, convirtiéndoles en un grupo extenso de la corrupción. No existe en la normativa penal, sanción para aquellas personas o grupos que instrumentan y se benefician con empresas fantasmas.

El Servicio de Rentas Internas estableció la forma de cómo las empresas fantasmas defraudan al estado, y se lo explica de la siguiente manera:

TABLA 5 EMPRESAS FANTASMAS

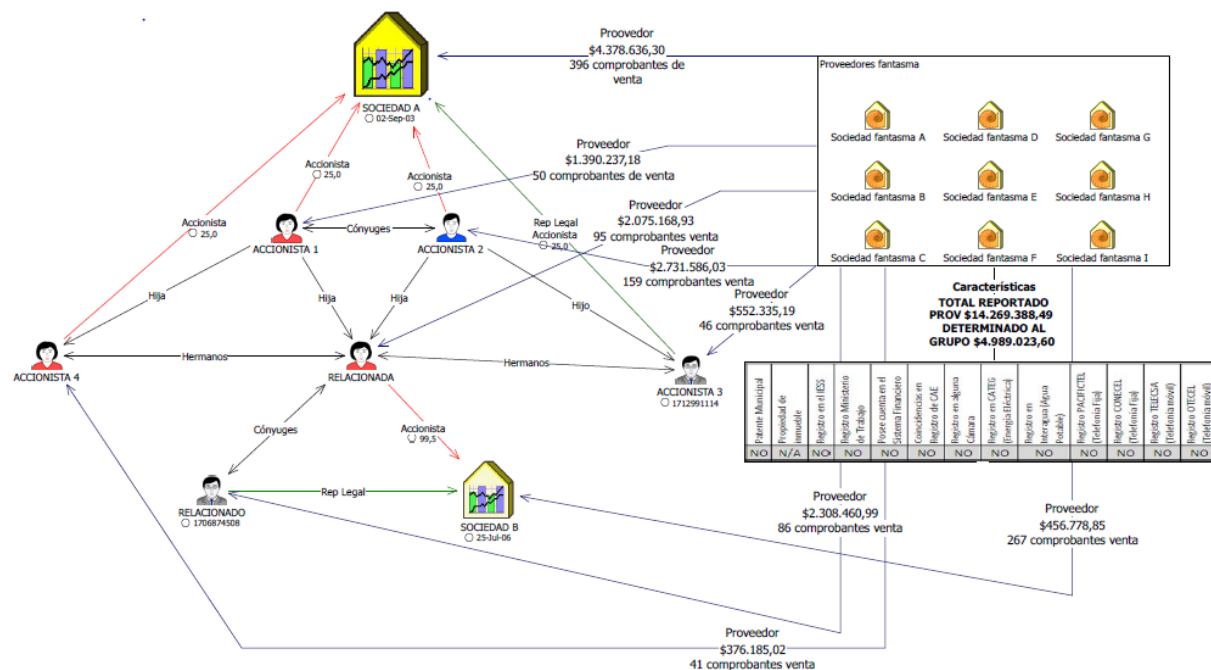
Referencia Código	TFF-DIFLA-2015-0030
Tipología de fraude	Empresas fantasmas o supuestas utilizadas para sustento de gastos
Descripción de tipologías detectadas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Sustento de gastos inexistentes ✓ Uso de empresas fantasmas o supuestas
Riesgos detectados	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Utilización de empresas fantasmas o supuestas como sustento de transacciones económicas ▪ Contribuyentes no ubicados



Fuente: Servicio de Rentas Internas, Recopilación de tipologías de fraude fiscal (2009-2014)

TABLA 6 DESCRIPCIÓN DE LA TIPOLOGÍA DEL FRAUDE FISCAL DE LAS EMPRESAS FANTASMAS

Referencia Código	TFF-DIFLA-2015-0033
Tipología de fraude	Empresas fantasmas o supuestas sustento de gastos
Descripción de tipologías detectadas	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Para sustentar crédito tributario en el IVA y a su vez compras como deducibilidad de gastos para el impuesto a la renta, el grupo económico investigativo utilizó empresas fantasmas o supuestas, las cuales no celebran operaciones mercantiles de ninguna clase, no adquieren mercadería, no poseen propiedades, no utilizan servicios, no están registradas en catastros municipales, registros patronales ni demás instituciones del sector público, ni instituciones del sector privado. ✓ Así mismo los supuestos representantes legales de estas compañías desconocían que se encontraban registrados como tales.
Riesgos detectados	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Empresas fantasmas o supuestas ▪ Sin sustento de pagos realizados a empresas fantasmas ▪ Contribuyentes no ubicados



Fuente: Servicio de Rentas Internas, Recopilación de tipologías de fraude fiscal (2009-2014)

De acuerdo a lo señalado en las tablas 05 y 06, las empresas fantasmas son creadas por personas o grupo de personas con la finalidad de evadir el pago de impuestos o para generar un patrimonio

ilegal. Utilizan a personas para configurarlas como representantes legales de las mismas, pero que dentro de las investigaciones que efectúa el Servicio de Rentas Internas en la determinación de los tributos estos representantes legales desconocen que estaban registrados como tal en las empresas fantasmas; por lo tanto, estos hechos dejan sin sanción penal a aquellas personas que instrumentaron y se beneficiaron de estas sociedades, al no existir un tipo penal para estas conductas.

CAPÍTULO III METODOLOGÍA

3.1 Enfoque

La presente investigación tiene un enfoque cualitativo, se partió analizando de forma global el tema investigado, logrando recabar información respecto a las empresas fantasmas en el Ecuador, su afectación en la recaudación de impuestos y finalmente establecer la forma de contrarrestar estas formas evasivas fiscales, aplicando la realidad natural del tema planteado a través de la exploración y descripción del mismo.

En la investigación se analizó y observó mecanismos que permitan comprender el fin de la existencia o constitución de las empresas fantasmas, para llegar a tipificarlo como defraudación tributaria, su responsabilidad y responsables que participan en el cometimiento de este delito.

3.2 Modalidad básica de la investigación

La modalidad de investigación a utilizarse en la presente investigación es de casos-tipo y bibliográfica-documental.

(Martínez, 2011, p. 2)

“Investigación documental: Es la que se realiza, como su nombre lo indica, apoyándose en fuentes de carácter documental, esto es, en documentos de cualquier especie tales como, las obtenidas a través de fuentes bibliográficas, hemerográficas o archivísticas; la primera se basa en la consulta de libros, la segunda en artículos o ensayos de revistas y periódicos, y la tercera en documentos que se encuentran en archivos como cartas oficios, circulares, expedientes, etcétera.”

Para el presente estudio se utilizó la modalidad de investigación de estudios cuantitativos exploratorios y cualitativo puesto que el “objetivo es la riqueza, profundidad y calidad de la información, no la cantidad ni la estandarización” (Hernández, 2014, pág. 397) mediante este estudio cualitativo lo que se buscó es “obtener datos (que se convertirán en información) [...] en la indagación cualitativa, los instrumentos no son estandarizados, en

ella se trabaja con múltiples fuentes de datos, que pueden ser entrevistas, observaciones directas, documentos material audiovisual, etc. [...]” (Hernández, 2014, pág. 409) se inició con la investigación exploratoria por cuanto se recabó información para analizar el fenómeno de las empresas fantasmas y su relación con el derecho penal tributario. Posteriormente se efectuó el análisis descriptivo, para efectuar un análisis de las variables planteadas; así como también la investigación casos-tipo, analizando dos casos con auto llamamiento a juicio por empresas fantasmas para llegar a determinar su configuración. Por otra parte, se apoyó de fuentes bibliográficas como: revistas científicas, libros, estudios, documentos, archivos y análisis de sentencias que permitieron confirmar la tesis planteada.

3.3 Nivel o tipo de investigación

El tipo de investigación fue: no experimental-transversal-descriptiva, puesto que la existencia o utilización de empresas fantasmas para defraudar al fisco es un tema muy poco estudiado, su análisis fue efectuado a partir de los estudios realizados por parte de la Administración Tributaria para llegar a determinar o catalogar a una empresa como fantasmas y del análisis de las sentencias emitidas por parte de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia referente a la inexistencia de la transacciones económicas con empresas fantasmas y de los auto llamamiento a juicio dictados por Unidad Judicial Penal referente a las personas que han realizado transacciones económicas con empresas fantasmas por defraudación tributaria.

También se utilizó el método descriptivo porque se recogió información para describir los problemas que están relacionados con las variables.

No se utilizó entrevistas ni encuestas, puesto que al ser un tema nuevo en el ámbito penal no existe un conocimiento amplio por parte de fiscales y jueces, no existe ninguna sentencia condenatoria en el Ecuador respecto a empresas fantasmas, ni tampoco existe una doctrina relevante que permitiera generar conocimiento para la investigación planteada; es por esta razón que se consideró como diseño investigativo a los estudios de caso que son definidos “por algunos autores y autoras como una clase de diseños a la par de los experimentales, no experimentales y cualitativos , mientras que otros (as) los ubican como una clase de diseño experimental [...] También han sido

concebidos como un asunto de muestreo o un método.” (Hernández, 2014, págs. 162-163), con lo cual se logró cumplir con los objetivos planteados en esta investigación y desarrollar un producto que permita reducir la evasión fiscal.

CAPÍTULO IV ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

4.1 Análisis descriptivo y/o inferencial de los datos obtenidos

En el presente trabajo de investigación se recopiló las sentencias emitidas por los Tribunales Contenciosos Tributarios relacionado a casos de empresas fantasmas, los montos en millones de dólares que perjudican al estado ecuatoriano, así como un análisis de dos autos de llamamientos a juicio por el caso de empresas fantasmas, puesto que no existe en el Ecuador sentencias emitidas por los Tribunales de Garantías Penales respecto a empresas fantasmas, al tratarse de un delito nuevo y para nuestro caso de investigación, un tipo penal inexistente. Los mismos que permitieron realizar el análisis individual y general correlacionando las variables e indicadores. Los resultados son representados mediante tablas y gráficos.

Sentencias emitidas por los Tribunales Contenciosos Tributarios relacionado a casos de empresas fantasmas

TABLA 7 SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO TRIBUTARIO RELACIONADO A CASOS DE EMPRESAS FANTASMAS

NUMERO DE JUICIO TDCT	RAZÓN ACTOR SOCIAL	RATIO DECIDENDI
09501-2017-00323	ICESA	Si bien el actor demuestra pagos realizados, no sustenta la realización efectiva de las transacciones, no ha demostrado mediante kardex el ingreso de la mercadería, que contraste el caudal de omisiones de existencia real de los supuestos proveedores y por tanto permita acreditar los costos y gastos supuestamente realizados conforme el primer párrafo del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, con la inclusión del inciso final de dicho artículo que determina que no serán deducibles los costos y gastos que se respalden en contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes fantasmas o supuestas y el Art. 17 del Código Tributario referente a la sustancia de las transacciones.
09501-2017-00332	COMPAÑÍA MAXZEUS S.A.	Respecto de los pagos, los valores de las facturas, no superan los USD 5000; sin embargo, ello no implica que bastará la simple afirmación de la parte actora en el sentido de que se realizó los pagos, o la emisión de documentos contables básicos que registren un supuesto egreso, para admitir la realización de los mismos (esto es la real erogación por parte de la empresa y por consiguiente la existencia del gasto). En suma, sin que haya necesidad de analizar si los bienes supuestamente adquiridos entraron real y materialmente al acervo de la compañía actora, la parte actora no ha podido sustentar siquiera la existencia de un egreso monetario a los proveedores cuestionados conforme lo manda el primer párrafo del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Por lo que la liquidación de Pago se basó en la ausencia de vestigios de un real funcionamiento de proveedores en función de lo establecido en el Art. 17 del Código Tributario .
09501-2017-00355	COMPAÑÍA TRAUDET	Respecto de los valores de las facturas que no superan los USD 5000; no implica que bastará la simple afirmación de la parte actora en el sentido de que se realizó los pagos, o la emisión de documentos contables básicos que registren un supuesto egreso, para admitir la realización de los mismos (esto es la real erogación por parte de la empresa y por consiguiente la existencia del gasto). Sin que haya necesidad de analizar si los bienes supuestamente adquiridos entraron real y materialmente al acervo de la compañía actora, la

		parte actora no ha podido sustentar siquiera la existencia de un egreso monetario a los proveedores cuestionados conforme lo manda el primer párrafo del Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Por lo que la liquidación de Pago se basó en la ausencia de vestigios de un real funcionamiento de proveedores en función de lo establecido en el Art. 17 del Código Tributario .
17510-2017-00526	TIPAN VACA JESUS WILFRIDO.pdf	Conforme al artículo 17 al no haberse demostrado por parte de la actora la secuencialidad formal-material, de las transacciones implícitas, se confirma las diferencias establecidas en la liquidación de pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013 y de la Resolución emitida por la Dirección Provincial del Servicio de Rentas Internas de Santo Domingo de los Tsáchilas que niega el reclamo administrativo presentado por el Contribuyente. De conformidad con el análisis efectuado, el Tribunal concluye que, por la falta absoluta de prueba no existe evidencia documental sobre el valor reportado por el Actor en sus transacciones, a si también no ha demostrado el pago realizado por dichas adquisiciones a sus proveedores, ni ha presentado la contabilización, por lo que se confirma la diferencia establecida en la liquidación impugnada.
17510-2017-00505	BURNEO CAMPO LUIS EDUARDO	Del contenido del acto impugnado, se puede evidenciar que el mismo se encuentra debidamente motivado, pues explica en forma detallada y cronológica los hechos acaecidos y el porqué de las actuaciones realizadas por la administración tributaria y su conclusión en base a derecho. Este acto, precisa que al no haber demostrado el contribuyente la realidad de las transacciones mantenidas con las dos compañías ya referidas y, no presentar información que confirme el hecho económico según el art. 17 del Código Tributario , se han determinado las diferencias que hoy se encuentran en discusión en este proceso. La administración tributaria es clara cuando señala en el referido acto, que la existencia del gasto no constituye por sí sola una garantía para su deducibilidad, pues en todos los casos, éste se encuentra supeditado al cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias; por ello afirma que procede el reconocimiento de un gasto cuando se pueda verificar sin lugar a dudas la existencia de la transacción, la relación de ésta con la actividad económica del contribuyente y el cumplimiento de requisitos.
17510-2017-00540	AGUILAR SALINAS CARLOS EMILIANO.pdf	En el Acto Administrativo la Autoridad Tributaria, aprecia la “Determinación de los Costos y Gastos”, haciendo mención a la diversa normativa entre la que destaca el artículo 17 del Código Tributario , referido a la calificación del hecho generador y la apreciación de las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existen y que deben atenderse con independencia de las formas jurídicas que se utilicen; el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno LRTI, relativos a la deducibilidad de los costos y gastos imputables al ingreso en cuanto estén sustentados en comprobantes de venta válidos y se enmarquen en los supuestos contenidos en cada numeral que en el caso concreto analizó la administración tributaria, “Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serán deducibles los costos y gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.”
09501-2017-00673	HIDALGO ACARO BYRON ERMEL	En el Acto Administrativo la Autoridad Tributaria, aprecia la “Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención”, cuestión que en el presente caso no existe prueba alguna que demuestre que se haya cumplido con esta obligación; además, no es menos cierto que de conformidad con lo previsto en el Art. 17 del Código Tributario establece que “Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.- Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”; esto significa que la norma permite verificar la esencia o la real existencia de las transacciones realizadas y la calificación del verdadero hecho económico.

09501-2017-00520	RCN CONSTRUCIONES S.A	<p>En el Acto Administrativo la Autoridad Tributaria, aprecia “Los costos y gastos no sustentados en los comprobantes de venta autorizados por el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención”, particularidades que en realidad no se encuentran en discusión en el presente caso; sin embargo, no es menos cierto que de conformidad con lo previsto en el Art. 17 del Código Tributario establece que “Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.- Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”; esto significa que la norma permite verificar la esencia o la real existencia de las transacciones realizadas y la calificación del verdadero hecho económico, en algunos casos no registran débitos por concepto de pagos o adquisiciones por transacciones superiores a cinco mil dólares, puesto no se refleja el pago por sus adquisiciones en ninguna institución del sistema financiero; respecto a las transferencias enviadas, pago de tarjetas de crédito, emisión de cheques locales y del exterior, no han realizado ningún movimiento bancario para realizar pagos o transferencias a terceros; no muestran activos como vehículos, inmuebles e inversiones a su nombre, cuentas bancarias (con créditos/débitos; durante los últimos tres años no ha sido posible ubicarlos, por cuanto en las direcciones registradas como domicilio principal en el Registro Único de Contribuyentes, no dan razón de las compañías de acuerdo a las observaciones detalladas por funcionarios de la institución; carecen de infraestructura en los establecimientos registrados como domicilio tributario en las bases del Servicio de Rentas Internas, para el desarrollo y ejecución de las actividades económicas registradas; en base a estas circunstancias, se presume la inexistencia real de dichas compañías.</p>
------------------	--------------------------	---

Fuente: elaboración propia a partir de sentencias

Las sentencias analizadas en la tabla 07, se convierten en una fuente de conocimiento para los abogados, jueces y fiscales, pues permite conocer cuál es el manejo que efectúan las empresas fantasmas para defraudar al estado en la recaudación de impuestos, hechos que son importantes para ser analizados en una investigación penal por defraudación tributaria para los fiscales y jueces penales para sancionar a las empresas fantasmas y a las personas que intervinieron en su instrumentación. Por otra parte, es necesario señalar que existe una relación del derecho tributario para aplicar la sanción penal por defraudación tributaria, puesto que todas las premisas señaladas por los Jueces del Contencioso Tributario para desconocer el gasto efectuadas por empresas fantasmas, deben ser consideradas y aplicadas por jueces penales y fiscales para llegar establecer la configuración del delito de defraudación tributaria aplicada en contra de las empresas fantasmas y en contra de quienes las instrumentaron.

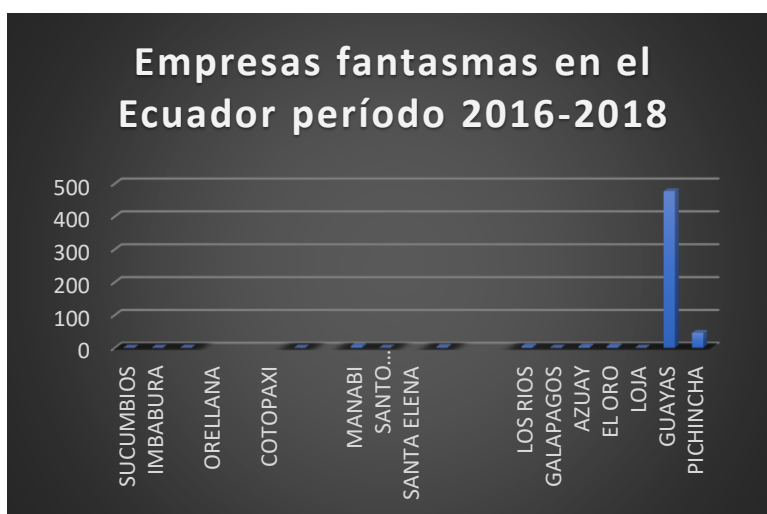
Ventas efectuadas por empresas fantasmas en el Ecuador

TABLA 8 CONSOLIDADO DE EMPRESAS FANTASMAS EN EL ECUADOR (2016-2018)

Provincia	Sociedad – Empresa Fantasma	Total de ventas (dólares de los EEUU)
SUCUMBIOS	1	1.500.800
IMBABURA	1	199.000
ORELLANA	1	180.641
COTOPAXI	1	6.616.311
MANABI	6	7.516.356
SANTO DOMINGO DE LOS TSÁCHILAS	1	679.231
SANTA ELENA	3	8.656.302
LOS RIOS	5	5.299.926
GALAPAGOS	1	94.483
AZUAY	4	17.176.817
EL ORO	5	9.965.964
LOJA	1	690.229
GUAYAS	477	2.011.118.047
PICHINCHA	46	61.200.750
TOTAL	553	2.069.694.108

Fuente: Elaboración propia a partir de la página web del Servicio de Rentas Internas <https://declaraciones.sri.gob.ec/visor-gerencial/ftm/index.html#nav-1.html> (16/01/2019)

ILUSTRACIÓN 1 GRÁFICO DE EMPRESAS FANTASMAS EN EL ECUADOR



Los resultados señalados en la tabla 08 y gráfico 01, permite conocer cuál es la magnitud del perjuicio ocasionado por las empresas fantasmas en la recaudación de impuestos en el Ecuador, ante quienes debe existir una sanción penal, para evitar de esta manera que exista evasión fiscal. El perjuicio ocasionado por las empresas fantasmas es de dos mil sesenta y nueve millones seiscientos noventa y cuatro mil dólares, dinero que afecta a la economía estatal en su financiamiento para el beneficio de la sociedad; con lo cual se confirma que la recaudación de impuestos se encuentra protegido en la Constitución de la República del Ecuador dentro del régimen de desarrollo y que el mismo no debe ser vulnerado por prácticas evasivas tributarias.

Análisis de casos penales tributarios

Casos de empresas fantasmas

JUICIO NO. 1

JUICIO NO. 17282-2017-03697

Unidad Judicial Penal con sede en la parroquia de Ñaquito del Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha.

Delito: Numerales 12, 14 y 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal. Defraudación Tributaria

Pena: En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años.

En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años.

Acusados: Cristian Vaca Guerrero, representante legal de IMPORTVAC, Diego Patricio Dávila Lastra, Stalin Fernando Maquizaca Paredes contadores de IMPORTVAC, la empresa IMPORTVAC, vinculada a través de su representante legal y Julio César Jiménez Rugel.

a) Antecedentes:

Dentro de los procesos de control que realiza la Administración Tributaria identificó que el contribuyente IMPORTVAC con RUC No. 1792375207001, cuyo representante legal es el Sr. VACA GUERRERO CHRISTIAN con cédula de ciudadanía número 1710634229 y el contador

responsable de presentar las declaraciones de los ejercicios fiscales 2012, 2013 y 2014, el Sr. DÁVILA LASTRA DIEGO PATRICIO con RUC No. 1708470479001, registró transacciones con empresas calificadas para efectos tributarios como inexistentes, fantasmas o personas naturales y sociedades que realizan actividades supuestos y/o transacciones inexistentes, razón por la cual se emitió las liquidaciones de pago al contribuyente IMPORTVAC, por diferencias detectadas en la declaración de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2012, 2013 y 2014. Es importante destacar que la Administración Tributaria ha definido a las transacciones inexistentes cuando existe una ocultación deliberada de ingresos, costos, gastos en el cual no se puede identificar el hecho económico de dicha transacción como es la compra de un bien o la prestación efectiva de un servicio, amparados en lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario en el cual establece la existencia real de las transacciones económicas. Con este antecedente y de la revisión efectuada se detectó que el contribuyente IMPORTVAC reportó en sus anexos, transacciones con proveedores catalogados como empresas fantasmas inexistentes por el ejercicio fiscal 2012 el valor de USD 852.628,85, por el ejercicio fiscal 2013 el valor de USD 5.620.022,31 y por el ejercicio fiscal 2014 un valor de USD 5.587.476,64; ya que el contribuyente utilizó como costos y gastos en los ejercicios fiscales 2012, 2013 y 2014 respectivamente disminuyendo así su impuesto causado. Los proveedores cuyas transacciones fueron observadas en el ejercicio fiscal 2012 son los sujetos pasivos COMERCIALIZADORA DE EQUIPOS MÉDICOS S.A. CODELMEDIC y AROMASTER S.A., para el ejercicio fiscal 2013 son los sujetos pasivos COMERCIALIZADORA DE EQUIPOS MÉDICOS S.A. CODELMEDIC, CENDESCAP S.A., IMPORTVAC, LAVIÑACORP S.A., COLTÍNAF S. A. y para el ejercicio fiscal 2014 son los sujetos pasivos CENDESCAP S.A., IMPORTVAC, LAVIÑACORP S.A., COLTÍNAF S.A

b) Ratio:

Acción: En esta causa nos encontramos ante un acto, a través del cual se modifica el mundo exterior y que responde a la voluntad de los procesados, es decir no se trata de un acto inconsciente, movimiento reflejo o fuerza física irresistible, sino de una acción realizada personas naturales y por una persona jurídica, a través de los actos de los primeros, cual es haber presuntamente: simulado, ocultado, omitido, falseado o engañado en la determinación de la obligación Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos específicamente se ha acusado se ha cometido por acciones y omisiones en la

declaración del impuesto a la renta del año fiscal 2014, con la ejecución de las siguientes acciones y omisiones específicas: a) Emitiendo, aceptando o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real; b).- Presentando a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas; c) Omitiendo ingresos, incluyendo 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.

Tipicidad:

Elementos de tipo objetivo:

Sujeto activo. - puede ser activo del injusto cualquier persona, es decir, contra quien pueda imputarse un hecho propio por cuanto tiene el dominio sobre ella; y, en el presente caso, lo son los procesados: 1) CRISTIAN VACA GUERRERO (representa legal IMPORTVAC); 2) DIEGO PATRICIO DÁVILA LASTRA; 3) STALIN FERNANDO MAQUIZACA PAREDES; 4) JULIO CÉSAR JIMENEZ RUGEL; 5) EMPRESA IMPORTVAC vinculada a través de su Representante Legal.

Sujeto Pasivo. - Es la persona en la cual recayó el daño o los efectos del acto realizado por el sujeto activo; según el tipo penal, lo es el Estado ecuatoriano, que precautela como bien jurídico inmaterial mediato, el correcto funcionamiento del orden económico en este ámbito (o sea, por el adecuado cumplimiento de las funciones que el tributo está llamado a cumplir), y por un bien jurídico específico inmediato con función representativa, que vendría constituido por el patrimonio del Erario o, si se prefiere, por la recaudación tributaria.

Objeto. - Es la cosa material o jurídica sobre la que recae físicamente el daño, que al tratarse del injusto de DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA es la lesión al bien jurídico inmaterial mediato, esto es el correcto funcionamiento del orden económico en este ámbito (o sea, por el adecuado cumplimiento de las funciones que el tributo está llamado a cumplir), y por un bien jurídico específico inmediato con función representativa, que vendría constituido por el patrimonio del Erario o, si se prefiere, por la recaudación tributaria, que se deja de percibir por las acciones u omisiones del sujeto activo.

Conducta. - Es el núcleo central del tipo, en tanto que el hecho constituye el verbo rector, que es la descripción concreta de la conducta prohibida, que en el presente caso, es el haber presuntamente simulado, ocultado, omitido, falseado o engañado en la determinación de la obligación Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos específicamente se ha acusado se ha cometido por acciones y omisiones en la declaración del impuesto a la renta del año fiscal 2014, con la ejecución de las siguientes acciones y omisiones específicas: Que los procesados han simulado, ocultado, engañado a la Administración Tributaria al presentar su determinación o declaración del impuesto a renta del ejercicio fiscal del año 2014, que es presentada por el sujeto obligado en el 2015, trámite SRI en la que la administración tributaria determinó irregularidades en la misma correspondiente a la empresa IMPORTVAC, así como del sujeto obligado como persona natural JULIO CÉSAR JIMENEZ RUGEL. En informe de liquidación de pago realizado por SRI de la declaración tributaria presentada por IMPORTVAC 2014 se señala: Liquidación impuesto a la renta 2014 IMPORTVAC realizado por SRI: representante legal VACA GUERRERO CRISTIAN. RUC 1792375207001. Diferencias en la declaración por o demostrar existencia real de transacciones económicas (le son notificadas 23 diciembre 2016 20 días para que presente documentos) concluye plazo no justifica transacciones: Valor declarado: 5'608.748,03; Valor establecido: 21.271.39 (valor si justificado); Diferencia: 5.587.476,64 (no justificado). PROVEEDORES: CENDESCAP S.A., COLTINAF S.A., LAVIÑACORP S.A. OBSERVACIONES: No se presentan contratos, convenios, acuerdos, ni condiciones de compraventa que evidencia relación comercial, como formas de pago, fechas de pago, cláusulas con proveedor. NO se presentaron copias de registros contables, asientos de diario, etc. de las transacciones efectuadas. No se presentan copias de kardex o comprobantes de ingreso y salida de inventario, bodega o almacén. No se presenta guías de remisión sobre el traslado de mercadería. El proveedor no reportó empleados en relación dependencia 2014. Las transacciones señaladas (cientos) el contribuyente no ingresó soportes documentales suficientes que sustenten el hecho económico y la existencia real de las transacciones por lo que se concluye que dichas adquisiciones no existieron. De estos elementos se puede establecer que el representante legal y contadores de IMPORTVAC en el año del ejercicio fiscal 2014 y el del año de presentación de la declaración de impuesto a la renta 2015, simularon transacciones, falsearon y engañaron a la administración tributaria en su declaración al impuesto a la renta: en los siguientes verbos rectores específicos de los numerales acusados: presentar comprobantes de venta, de retención o

documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, pues conforme se determinó con los informes del SRI y pericia contable tributaria, la empresa IMPORTVAC presentó a la administración tributaria decenas de comprobantes que de transacciones inexistentes, por cuanto sus proveedores no realizan una actividad económica verificable, no tienen un domicilio real ni han presentado declaraciones respecto de sus supuestas transacciones con IMPORTVAC, empresas proveedoras que fueron declaradas por el SRI como empresas fantasmas. Concluyéndose por el perito al igual que por la administración tributaria, que las diferencias e inconsistencias de la declaración al impuesto a la renta, reducción de impuesto causado. Presentaron a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas, en la declaración de impuesta la renta del 2014, empresas proveedoras de IMPORTVAC, por cuanto sus proveedores no realizan una actividad económica verificable, no tienen un domicilio real ni han presentado declaraciones respecto de sus supuestas transacciones con IMPORTVAC, empresas proveedoras 1) COMERCIALIZADORA DE EQUIPOS MÉDICOS S.A. CODELMEDIC; 2) CENDESCAP S.A.; 2) LAVIÑACORP S.A.; y 3) COLTINAF S.A.- cuyas transacciones inexistentes con estas empresas fantasmas presentadas en la declaración al impuesto a la renta, causaron reducción de impuesto causado, por cuanto sus proveedores no realizan una actividad económica verificable, no tienen un domicilio real ni han presentado declaraciones respecto de sus supuestas transacciones con IMPORTVAC, empresas proveedoras que fueron declaradas por el SRI como empresas fantasmas. Se incluyeron costos, gastos, deducciones, retenciones falsas, inexistentes, para evitar el pago de los tributos debidos. Los comprobantes y transacciones declarados por IMPORTVAC suman 5'587.476,64 transacciones que no se han verificado se produjeron, son transacciones inexistentes y que el impuesto real causado es de 1'2517003 por impuesto a la renta del 2014, más intereses y recargos. Es decir que los procesados: 1) CRISTIAN VACA GUERRERO (representa legal IMPORTVAC); 2) DIEGO PATRICIO DÁVILA LASTRA; 3) STALIN FERNANDO MAQUIZACA PAREDES; 4) EMPRESA IMPORTVAC vinculada a través de su Representante Legal. Han efectuado las conductas descritas en los numerales 12 14 y 15 del Art. 298 del COIP, el CRISTIAN VACA como representante legal de IMPORTVAC administrador de la empresa, DIEGO DÁVILA Y STALIN MAQUIZACA como contadores de la empresa IMPORTVAC interno y externo, el primero responsable directo de la contabilidad de la empresa y el segundo como contador externo, con cuyo RUC se presentaban las

declaraciones de IMPORTVAC, y finalmente la persona jurídica a quien los referidos procesados con sus actuaciones ilícitas beneficiaban a fin de reducir su impuesto a la renta causado en el ejercicio fiscal del 2014. En cuanto al señor JIMENEZ RUGEL, se tiene que este que tiene un RUC por actividad de transporte en carretera, no registra en la ANT vehículos a su nombre, registra solicitudes en imprentas de cientos de facturas, peticiones efectuadas por el contribuyente. No presenta declaración al impuesto a la renta, no obstante al verificar las facturas que otros contribuyentes declararon respecto a servicios por este prestados y sustentados con sus facturas, se determina transacciones por \$ 3'665.332, las que según el señor RUGEL en su versión no ha efectuado, refiriendo que ha perdido sus facturas y no denuncia, más se verifica que este durante el 2014 al 2016 requiere en imprentas autorizadas del SRI cientos de facturas que han servido para que otras empresas deduzcan el impuesto real causado. En su caso se ha simulado, falseado o engañado a la administración Tributaria emitiendo comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes. Es decir que en su caso se verifica la conducta descrita en el numeral 12 del art. 298 del COIP y no las determinadas en los numerales 14 y 15 del mismo artículo.

Elemento normativo. - En este caso el tipo penal, como elemento normativo, contiene la sanción que recibe la persona natural o jurídica que realiza las conductas ilícitas descritas en el Art. 298. Así se establece respecto a los tipos penales acusados: En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general. Los representantes legales y el contador, respecto de las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos, serán responsables como autores en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica o natural, según corresponda, sin perjuicio de la responsabilidad

de los socios, accionistas, empleados, trabajadores o profesionales que hayan participado deliberadamente en dicha defraudación, aunque no hayan actuado con mandato alguno.

Elemento valorativo. - En el caso del injusto de DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA no se establecen elementos valorativos.

Elementos del tipo subjetivo:

Los procesados habrían realizado sus actos ilícitos con el conocimiento de que era un medio ilegal de atentar contra el bien jurídico protegido por la prevención penal, esto es el bien jurídico inmaterial mediato, del correcto funcionamiento del orden económico en este ámbito (o sea, por el adecuado cumplimiento de las funciones que el tributo está llamado a cumplir), y por el bien jurídico específico inmediato con función representativa, que esto es el patrimonio del Erario o, si se prefiere, por la recaudación tributaria, es decir que existe y existió conocimiento de que engañar, falsear en la declaración de un impuesto esto es acto de determinación tributaria del sujeto pasivo contribuyente obligado, presentando comprobantes de transacciones inexistentes y por valores superiores a los reales, así como el incluir en la declaración gastos, deducciones, o retenciones falsas o inexistentes, para evitar el pago de los tributos debidos, constituye un acto ilícito, y aun así lo han perpetrado, apareciendo del proceso que ha actuado con conciencia y voluntad, sin que hayan sido forzado, coaccionados para realizar dicha conducta. Por lo que esta juzgadora arriba a la certeza de que se encuentra configurada la categoría dogmática de la TIPICIDAD.

Antijuridicidad: se encuentra demostrada la categoría dogmática ANTIJURIDICIDAD, constituyéndose en una acción de desvalor que lesione el bien jurídico protegido por el tipo penal del Art. 298 numerales 12 y 15 del Código Orgánico Integral Penal, estando frente a lo que la doctrina denomina INJUSTO PENAL. Este injusto penal lo han realizado en calidad de autores directos. En los delitos dolosos, como en el caso que nos ocupa, es autor solamente el que tiene el dominio del acto en relación a la víctima; mediante el dominio, el autor se destaca del mero partícipe, el que, o bien solo auxilia el acto dominado finalmente por el autor o bien incitó a la decisión; en el caso con relación a los procesados tuvieron el dominio fáctico para producir el resultado típico, pues su voluntad de realización fue dirigida en forma idónea, inequívoca y planificada para alcanzar el fin propuesto que ocasionó la vulneración de las barreras de protección del bien jurídico protegido (tutelado), como es el correcto funcionamiento del orden económico en

este ámbito (o sea, por el adecuado cumplimiento de las funciones que el tributo está llamado a cumplir), y el constituido por el patrimonio del Erario o, si se prefiere, por la recaudación tributaria, adecuando su conducta al delito contemplado en la prevención material penal del Art. 298 numerales 12 y 15 del Código Orgánico Integral Penal DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, esta acción la han realizado en calidad de autores directos de conformidad con lo que dispone el Art. 42 numeral 1 literal a) de la norma referida, ya que su participación en el hecho fue directa e inmediata.

Culpabilidad: no será analizada, en esta etapa pues le corresponde al juicio.

c) Resultado

En observancia a los Arts. 11 numeral 6, 76 numeral 7 literal (L) y 82 de la Constitución de la República del Ecuador; y, en estricto apego a lo establecido en los Arts. 604 y siguientes del Código Orgánico Integral Penal, resuelvo LLAMAR A JUICIO a los procesados: CRISTIAN VACA GUERRERO (representa legal IMPORTVAC), DIEGO PATRICIO DÁVILA LASTRA, STALIN FERNANDO MAQUIZACA PAREDES, EMPRESA IMPORTVAC por existir presunciones de existencia de nexo causal: materialidad de la infracción y responsabilidad de los procesados en el delito acusado, previsto y sancionado en el Art. 298 numerales 12 14 y 15 del Código Orgánico Integral Penal, esto es DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, como autores directos conforme lo determinado en el Art. 42. 2) Respecto del procesado JULIO CÉSAR JIMENEZ RUGEL, resuelvo LLAMARLO A JUICIO por existir presunciones de existencia de nexo causal: materialidad de la infracción y responsabilidad en el delito previsto y sancionado en el Art. 298 numerales 12 del Código Orgánico Integral Penal, esto es DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA, como autor directo conforme lo determina el Art. 42 del COIP.

JUICIO NO. 2

JUICIO NO. 17282-2017-03592

Unidad Judicial Penal con sede en la parroquia de Iñaquito del Distrito Metropolitano de Quito, Provincia de Pichincha.

Delito: Numerales 12 y 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal. Defraudación Tributaria

Penas: En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años.

En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años.

Acusados: Basic Kuzmicic Yerko Andres gerente y representante legal de TURBOMOTORES ECUATORIANOS TURBOBAKUZ S.A, la empresa TURBOMOTORES ECUATORIANOS TURBOBAKUZ S.A. y Jorge Eduardo Mejía Castañeda (ex gerente)

a) Antecedentes

Los procesados han simulado, ocultado, engañado a la Administración Tributaria al presentar su determinación o declaración del impuesto a renta del ejercicio fiscal del año 2014, que es presentada por el sujeto obligado el 7 de mayo del 2015, y declaración sustitutiva el 23 de julio de 2015, en las que la administración tributaria determinó irregularidades en la misma correspondiente a la empresa TURBOMOTORES ECUATORIANOS TURBOBAKUZ S.A. Esta declaración de impuesto se realiza fuera de tiempo, sin documentación anexada suficiente. En informe preliminar realizado por SRI se señala que se hizo cruce de información de anexos y se estableció transacciones con un total de transacciones por 929.999 de las cuales no se presentó la documentación comprobantes, facturas, retenciones, y otros exigidos por la administración tributaria a los sujetos pasivos obligados. Se le requiere a la empresa por el SRI documentos que respalden las transacciones referidas y proceden a presentar un detalle de modo magnético más no de aquellas observadas señalando que en allanamiento realizado a sus empresas se llevaron todo y no pueden cumplir requerimiento. La empresa TURBOMOTORES registró en su declaración al impuesto a la renta de 2014 transacciones inexistentes con los contribuyentes. Se señala que se hizo cruce de información de anexos de los declarados por TURBOMOTORES y de los

presentados por las empresas proveedoras y se estableció transacciones con las siguientes compañías: MULTIMETALES por un monto aproximado de 76.000; MEGAMETALES por un monto aproximado de 234.000; COMISARIATO DEL CONSTRUCTOR por un valor de 366.000; DISTRIBUIDORA DURAN DISDURAN por un valor aproximado de 203.000; DAGMAR S.A. por un valor aproximado de 50.000, Señala que difieren en las decenas de comprobantes presentados por TURBOMOTORES con los de los proveedores declarados en montos, fechas, descripciones, clientes, base imponible, colocándose valores superiores en la declaración de TURBOMOTORES que los constantes en la transacción real, que como se indica además se emite a clientes diferentes.

b) Ratio:

Acción: En esta causa nos encontramos ante un acto, a través del cual se modifica el mundo exterior y que responde a la voluntad de los procesados, es decir no se trata de un acto inconsciente, movimiento reflejo o fuerza física irresistible, sino de una acción realizada por una persona humana, y por una persona jurídica, a través de los actos de los primeros, cual es haber presuntamente: simulado, ocultado, omitido, falseado o engañado en la determinación de la obligación Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos específicamente se ha acusado se ha cometido por acciones y omisiones en la declaración del impuesto a la renta del año fiscal 2014, con la ejecución de las siguientes acciones y omisiones específicas: - Emitiendo, aceptando o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. - Omitiendo ingresos, incluyendo 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, en el presente caso acciones que presuntamente han efectuado los procesados y que no responde a movimientos reflejo, ni a fuerza física irresistible, ni a actos de plena inconciencia, es una acción voluntaria de los procesados, hubo la presentación de los comprobantes de operaciones inexistentes.

Tipicidad:

Elementos de tipo objetivo:

Sujeto activo. - El tipo penal no exige un sujeto activo calificado, puede ser sujeto activo de este injusto cualquier persona, más en este caso si tenemos un sujeto activo calificado pues son representantes legales o fungieron como representantes legales siendo sujeto activo de esta infracción BASIC KUZMICIC YERKO ANDRES, JORGE EDUARDO MEJIA CASTAÑEDA y TURBOMOTORES ECUATORIANOS TURBOBAKUZ S.A.

Sujeto Pasivo. - es el Estado ecuatoriano y la ciudadanía en general que se ve afectado por estas inconductas.

Objeto. - Es la cosa material o jurídica sobre la que recae físicamente el daño, que al tratarse del injusto de DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA es la lesión al bien jurídico inmaterial mediato, esto es el correcto funcionamiento del orden económico en este ámbito (o sea, por el adecuado cumplimiento de las funciones que el tributo está llamado a cumplir), y por un bien jurídico específico inmediato con función representativa, que vendría constituido por el patrimonio del Erario o, si se prefiere, por la recaudación tributaria, que se deja de percibir por las acciones u omisiones del sujeto activo.

Conducta. - Es el núcleo central del tipo, en tanto que el hecho constituye el verbo rector, que es la descripción concreta de la conducta prohibida, que en el presente caso, es el haber presuntamente simulado, ocultado, omitido, falseado o engañado en la determinación de la obligación Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos específicamente se ha acusado por acciones y omisiones cometidas en la declaración del impuesto a la renta del año fiscal 2014. De estos elementos se puede establecer que los representantes legales en el año del ejercicio fiscal 2014 y el del año de presentación de la declaración de impuesto a la renta 2015, respecto de la empresa TURBOMOTORES, simularon transacciones, falsearon y engañaron a la administración tributaria en su declaración al impuesto a la renta: en los siguientes verbos rectores específicos de los numerales acusados: presentar comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, pues conforme se determinó con los informes del SRI y pericia contable tributaria, la empresa TURBOMOTORES presentó a la administración tributaria decenas de comprobantes que difieren en montos, fechas, descripciones, clientes, base imponible, de los emitidos por los proveedores, colocándose valores superiores en la declaración de TURBOMOTORES que los constantes en la transacción real. Se

incluyeron costos, gastos, deducciones, retenciones falsas, inexistentes, para evitar el pago de los tributos debidos. De allí que se configuran los verbos rectores de este tipo penal.

Elemento normativo. - En este caso el tipo penal, como elemento normativo, contiene la sanción que recibe la persona natural o jurídica que realiza las conductas ilícitas descritas en el Art. 298. Así se establece respecto a los tipos penales acusados: En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general. Los representantes legales y el contador, respecto de las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos, serán responsables como autores en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica o natural, según corresponda, sin perjuicio de la responsabilidad de los socios, accionistas, empleados, trabajadores o profesionales que hayan participado deliberadamente en dicha defraudación, aunque no hayan actuado con mandato alguno.

Elementos del tipo subjetivo:

DOLO: en cuanto a que esta conducta se haya hecho de manera dolosa como el tipo penal lo exige, existe dolo se ha cometido con conocimiento y voluntad de afectar al fisco, cuando se realiza el ejercicio del año fiscal del 2014 desde agosto se registran comprobantes de venta inexistentes para justificar casi un millón de dólares, sabían que no estaban pagando el impuesto que debían pagar, que estaban afectando a sus trabajadores voluntariamente perjudicaron al erario nacional y los trabajadores. Por lo que esta juzgadora arriba a la certeza de que se encuentra configurada la categoría dogmática de la TIPICIDAD.

Antijuridicidad: En cuanto a la antijuridicidad que exige que exista afectación al bien jurídico tutelado tanto material como formal, como se indicó se protege el correcto funcionamiento de la administración tributaria, se afecta al erario nacional, si bien hay convenio de pago no desaparece la conducta, no importa que ya pague porque eso no elimina la conducta, hay afectación se producen sin que ocurra causa de justificación de conducta, ni legítima defensa, ni estado de necesidad, ni obediencia de una orden de autoridad competente, por lo que es la autoridad puede determinar con los elementos que se han presentado que estamos frente a un acto, típico y antijurídico.

Culpabilidad: no será analizada, en esta etapa pues le corresponde al juicio.

c) Resultado

Existiendo presunciones suficientes del nexo causal, esto es la materialidad de la infracción y la responsabilidad presunta de los procesados BASIC KUZMICIC YERKO ANDRES, JORGE EDUARDO MEJIA CASTAÑEDA y TURBOMOTORES ECUATORIANOS TURBOBAKUZ S.A., de la conducta acusada, esta Autoridad considera existen méritos suficientes para que esta causa se analiza en la siguiente etapa del proceso penal que es la juzgamiento, por ello decido de manera motivada LLAMAR A JUICIO a los PROCESADOS BASIC KUZMICIC YERKO ANDRES, con cédula de ciudadanía ecuatoriana No. 1716703135; JORGE EDUARDO MEJIA CASTAÑEDA, con cédula de ciudadanía ecuatoriana No. 0401136411; TURBOMOTORES ECUATORIANOS TURBOBAKUZ S.A., como persona jurídica con RUC 1791155394001, decisión que la adopto en calidad de autores directos de la infracción tipificada y sancionada en el artículo 298 Inc 1 numerales 12 y 15 del COIP con las consecuencias determinadas en ese tipo penal de la máxima pena considerada.

4.2 Interpretación de los datos obtenidos

Al analizar lo contenido en la tabla 09 respecto a los criterios de los Jueces de los Tribunales Contenciosos Tributarios se llega a concluir que desconocen el gasto generado con empresas fantasmas, confirmando el actuar de la Administración Tributaria plasmado en los actos administrativos impugnados, en base al artículo 17 del Código Tributario que establece la calificación del hecho generador para la configuración del tributo, bajo las siguientes premisas:

- Que los sujetos pasivos no sustentaron la realización efectiva de sus transacciones comerciales.
- Inexistencia real de los proveedores.
- No basta la simple afirmación de la parte actora que se realizaron los pagos.
- No han demostrado el pago realizado por sus adquisiciones a sus proveedores.
- No se refleja el pago de sus adquisiciones en ninguna institución del sistema financiero.
- No muestran activos como vehículos, inmuebles e inversiones a su nombre, cuentas bancarias.
- Carecen de infraestructura en los establecimientos registrados como domicilio tributario en las bases del Servicio de Rentas Internas.

En definitiva, todos estos supuestos esgrimidos por los jueces son los que se deben considerar para desconocer el gasto generado por las empresas fantasmas, estos actos son denunciados penalmente en contra de los sujetos pasivos que se beneficiaron de los gastos deducibles, sea persona natural o jurídica (en contra del representante legal, contador y contra la empresa misma) por defraudación tributaria, más no en contra de los que instrumentaron las empresas fantasmas para generar este gasto a favor de terceros o en contra de la empresa fantasma; la sanción penal para las empresas fantasmas inicia con la presentación de la denuncia por asociación ilícita tomando en consideración la responsabilidad de las personas jurídicas establecido en el artículo 49 del Código Orgánico Integral Penal, mas no por defraudación tributaria en contra de las empresas fantasmas y de quienes intervinieron en su instrumentación; existiendo un vacío legal para denunciar por defraudación tributaria.

De acuerdo a lo señalado en la tabla 10, en el Ecuador existen 553 compañías fantasmas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad con ocultación deliberada de la verdad, obteniendo ingresos por alrededor de USD \$2.069.694.108, rentas obtenidas por la simulación de

transacciones económicas que perjudicaron a las arcas fiscales del estado. Estas ventas efectuadas por empresas fantasmas, beneficiaron a contribuyentes en la deducción de costos y gastos de transacciones inexistentes o supuestas favoreciéndoles con ingresos que se encuentran fuera del marco legal, afectando la recaudación de impuestos, reduciendo los ingresos del estado. En 14 provincias del Ecuador fueron creadas empresas fantasmas, generando transacciones comerciales inexistentes, convirtiéndolas en ilegales. En Guayaquil se centra la mayor cantidad de empresas fantasmas, seguida por Quito, con lo cual se llega a establecer la necesidad de que estas compañías sean sancionadas penalmente, no solo a la empresa y a quienes fungían como presidentes, representante legal, accionista o socio, contador sino a todos quienes intervinieron para la creación y funcionamiento de estas sociedades. Esta forma de defraudar ha vulnerado el bien jurídico protegido que es la recaudación de impuestos.

Respecto al análisis de los casos penales tributarios se tiene como resultado que los procesos penales se los efectúa en contra de las empresas, representante legal y contador de la empresa que presentaron las declaraciones de impuestos o los comprobantes de venta a la Administración Tributaria por las transacciones económicas efectuadas con empresas fantasmas o inexistentes, son los acusados por Fiscalía y a los que el Juez dictó el auto llamamiento a juicio respectivo, más no en contra de la empresa fantasma o en contra de quienes intervinieron para su instrumentación como son notarios, funcionarios públicos (Registro Mercantil, Propiedad, Superintendencia de Compañías, Servicio de Rentas Internas), un indudable cartel de la corrupción, puesto que son ellos quienes intervienen para otorgar la licitud de la empresa entre comillas, otorgándoles los documentos y permisos respectivos para que la misma funcione con socios y accionistas que no se relacionan con las empresas fantasma, puesto que sus identidades son adulteradas y utilizadas por las personas que crearon estas empresas en las escrituras de constitución, como si fuesen ellos quienes celebraron dicho acto, para que en papeles constar ellos como responsables de la sociedad; en tal virtud existen 2095 denuncias presentadas por defraudación tributaria (ver anexo 1) desde el año 2014 al 2018 que entro en vigencia el COIP, y que las mismas se encuentran en investigación previa en Fiscalía, sin iniciar con la fase de instrucción fiscal, lo cual está generando impunidad para quienes intervienen en esta forma de evasión fiscal. En efecto, existen solo dos procesos penales que se encuentran con auto llamamiento a juicio por defraudación tributaria por utilizar o efectuar transacciones con empresas fantasmas o inexistentes. Las denuncias penales presentadas

por la Administración Tributaria se las efectúa en contra de quienes se beneficiaron de gastos deducibles inexistentes o con empresas fantasmas, al no existir el tipo penal para denunciar directamente por defraudación tributaria a la empresa fantasma y a quienes intervinieron para su constitución. El bien jurídico vulnerado en el delito de defraudación tributaria es la recaudación, que el mismo viene a constituirse como el patrimonio del estado. Por otra parte, para llegar a determinar la conducta y la participación de los acusados, el Juez penal toma en consideración los criterios considerados por los Jueces de lo Contencioso Tributario respecto a las transacciones efectuadas con empresas fantasmas o inexistentes, con el fin de establecer si la conducta de los acusados se adecua al tipo penal.

El juez llama a juicio a las empresas involucradas tomando como referencia lo señalado en el artículo 298 del COIP en el cual establece que, “en el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general.” (Código Orgánico Integral Penal, 2014, Art. 298), adecuando su conducta a los diferentes supuestos de la norma penal que son acusadas las personas naturales. Es decir para sancionar penalmente a una persona jurídica debe existir la constitución de una unidad económica o un patrimonio independiente de las de sus miembros, por lo tanto si no existiese estos argumentos, no existiría sanción penal por defraudación tributaria para las personas jurídicas; en este sentido es indispensable llegar a determinar por parte de fiscalía y de los jueces la concurrencia de estos presupuestos para la respectiva sanción penal. Basado en este argumento del juez, no existe sanción penal a la empresa catalogada como fantasma por el Servicio de Rentas Internas, ya que se debería verificar la existencia de estos hechos; pues el simple hecho de ser catalogadas de esta manera por la Administración Tributaria no se tipificaría como delito; motivo por el cual es indispensable establecer como defraudación tributaria la denominación como empresa fantasma, para erradicar esta práctica evasiva de impuestos.

Se debe tomar en consideración que no existe una ponderación de la pena respecto al monto de la defraudación, puesto que da lo mismo defraudar por un dólar que por treinta mil dólares pues la

pena mínima siempre va ser tres años, salvo que la defraudación supere los cien salarios básicos unificados para establecer la sanción con el máximo de la pena privativa de la libertad.

CAPÍTULO V PRODUCTO FINAL

Conclusiones

La creación y funcionamiento de las empresas fantasmas genera perjuicio económico no solo a las personas naturales o jurídicas que efectuaron transacciones económicas con estas empresas, sino que vulnera el bien jurídico protegido en la Constitución de la República del Ecuador que es la recaudación de impuestos en miles de millones dólares, es decir que afecta también a los ingresos del estado; en este sentido la figura jurídica del velo societario es una herramienta importante para controlar el fraude fiscal que va dirigido a las personas jurídicas, puesto que la misma permite establecer la licitud de las transacciones económicas de las empresas; el Servicio de Rentas Internas debería aplicar este mecanismo para llegar establecer el origen de las transacciones económica de las compañías y personas naturales que tienen no solo con empresas catalogadas como fantasmas, sino también para aquellas empresas denominadas of shore o que se encuentran en paraísos fiscales, convirtiéndose esta figura en un instrumento de control contra la defraudación tributaria.

El hecho generador determinado en el artículo 17 del Código Tributario es un argumento jurídico importante para llegar establecer la licitud de una transacción económica, puesto que en base a esta norma la Administración Tributaria llega a desconocer un gasto, por la inexistencia de la transacción económica efectuadas con empresas fantasmas; a la vez, se convierte en el argumento de los fiscales y jueces penales para llegar establecer la existencia del delito y su posterior sanción penal. La definición y el procedimiento de catalogar a una empresa como fantasma se encuentra establecido en la Ley de Régimen Tributario, su reglamento y resoluciones; en este sentido las empresas fantasmas se relacionan con el derecho penal tributario; en efecto la sanción penal por defraudación tributaria depende de la normativa tributaria, lo cual genera una interrelación de conceptos y preceptos entre estos cuerpos legales.

Los fiscales acusan por el delito de defraudación tributaria en calidad de autores directo a los representantes legales, contador y empresa que se beneficiaron por transacciones económicas inexistentes o efectuadas con empresas fantasmas y no en contra de la empresa fantasma o de las personas que intervinieron para su instrumentación (notarios, funcionarios públicos del Registro Mercantil, Propiedad, Superintendencia de Compañías, Servicio de Rentas Internas), dejando en la

impunidad a los responsables subsidiarios, siendo el bien jurídico protegido en los delitos por defraudación tributaria la recaudación de impuestos que está consagrado dentro del régimen de desarrollo señalado en la Constitución de la República del Ecuador; por ello los ingresos del estado se ven afectados por estas prácticas evasivas de impuestos.

No existe el tipo penal para sancionar a la empresa catalogada como fantasma o la persona que instrumentaron y se beneficiaron de una empresa considerada como fantasma para su funcionamiento, ya que en el ámbito penal no existe tipificación para este tipo de conductas, hecho que se vuelve indispensable establecerlo como un caso más de defraudación tributaria, para evitar la vulneración del bien jurídico protegido que es la recaudación de impuestos.

Recomendaciones

Establecer como sanción penal por defraudación tributaria a las empresas catalogadas como fantasmas por la Administración Tributaria, con el fin de crear un riesgo y evitar la evasión fiscal.

Establecer como responsables por defraudación tributaria en calidad de autores a las personas que intervinieron para la creación y funcionamiento de la empresa fantasma como notarios, funcionarios públicos del Registro Mercantil, Propiedad, Superintendencia de Compañías, Servicio de Rentas Internas, para no dejar en la impunidad a los responsables subsidiarios de esta conducta delictiva.

Considerando que en el delito de defraudación tributaria se vulnera el bien jurídico protegido que es la recaudación, erarios económicos que pueden ser recuperados por el estado es necesario cambiar de procedimiento de sanción penal para las empresas fantasmas denunciadas por la Administración Tributaria, puesto que el procedimiento ordinario con el cual se procesa a estas empresas, representantes legales y contadores es extenso y no permite recuperar los tributos perjudicados al estado; así como tampoco facilita sancionar ágil y oportunamente a los autores.

El Servicio de Rentas Internas, al ser la entidad controladora de los tributos que permiten financiar el presupuesto del estado, debe concentrar su control no solo en las personas que tuvieron

transacciones económicas con empresas fantasmas para beneficiar de gastos ilícitos, sino que también en las personas que instrumentaron y se beneficiaron de estas compañías.

Desarrollo del producto

Nombre del producto

Proyecto de Ley Reformatoria al Código Orgánico Integral Penal.

Objetivo General

Elaborar un borrador de proyecto de ley reformativa al Código Orgánico Integral Penal.

Objetivos Específicos

Reformar el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, para establecer como delito a las empresas catalogadas como fantasmas y como responsables a las personas que intervinieron para la creación y funcionamiento de la empresa fantasma.

Emitir un borrador de propuesta de ley reformativa al Código Orgánico Integral Penal respecto al artículo 298 sobre el delito por defraudación tributaria.

Justificación

La reforma de ley al artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal se justifica por la violación que existe al bien jurídico protegido que es la recaudación de impuestos, no solo por parte de las personas que se beneficiaron por transacciones comerciales efectuadas con empresas fantasmas o por quienes la utilizaron para defraudar, sino también por las empresas catalogadas como fantasmas y por las personas que intervinieron para la creación y funcionamiento de estas sociedades. Las

empresas fantasmas en el Ecuador han perjudicado a las arcas fiscales del estado por miles de millones de dólares, generando déficit al presupuesto general del estado.

En el artículo mencionado no existe sanción penal para las empresas catalogadas como fantasmas ni para las personas que intervienen para su creación y funcionamiento como son notarios funcionarios públicos del Registro Mercantil, Propiedad, Superintendencia de Compañías, dejando en la impunidad a estas personas del delito de defraudación tributaria, en este sentido es necesario castigar penalmente a los responsables de esta conducta delictiva, para que se sientan obligados a no cometer este delito.

Antecedentes históricos

La configuración de empresas fantasmas en la normativa tributaria aparece con la reforma del 23 de diciembre de 2009 a la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante el cual establecía la no deducción de “costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.” (Ley de régimen tributario interno, 2004, Art. 10.16). El Reglamento para la aplicación a la ley de régimen tributario interno que entró en vigencia el 08 de junio de 2010 mediante decreto ejecutivo 374 publicado en el registro oficial suplemento 209 define a las empresas fantasmas como “aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.” (Reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno, 2010, Art. 25). Las empresas fantasmas aparecen catalogadas como tal en la norma tributaria a partir del año 2009, para desconocer las transacciones económicas efectuadas por estas. En el ámbito penal a partir de la entrada en vigencia del COIP, se encuentra tipificado como sanción penal a aquellas personas naturales o jurídicas que efectúen transacciones con empresas fantasmas.

La defraudación tributaria en el Ecuador aparece en el Código Tributario en el año de 1975 como defraudación, que lo definía como “todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que

induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero.” (Código Tributario, 1975, Art. 379), norma que estuvo vigente hasta el 13 de junio de 2005. En el año 2005 entró en vigencia el nuevo Código Tributario con la misma definición de defraudación, pero contemplado en el artículo 342. El 10 de febrero de 2014 el delito de defraudación fue reformado, considerándolo como un acto doloso y conductas dolosas respecto a aquellas que contravienen o dificultan los controles que efectúe la Administración Tributaria (Código tributario, 2005, Art. 342). A partir de la entrada en vigencia del Código Orgánico Integral Penal que fue publicado en el registro oficial suplemento 180 del 10 de febrero de 2014, la defraudación tributaria fue derogado del Código Tributario para formar parte como un delito común en el nuevo marco normativo penal, contemplado en el artículo 298 .

Desarrollo del producto

REPÚBLICA DEL ECUADOR ASAMBLEA NACIONAL

CONSIDERANDO

Que, el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador señala que el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

Que, el artículo 275 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen de desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del sumak kawsay. El Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución [...].

Que, el artículo 283 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir. [...].

Que, el artículo 285 de la Constitución de la República del Ecuador establece que la política fiscal tendrá como objetivos específicos: [...] 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados. [...].

Que, el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará

el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Que, el artículo 393 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el Estado garantizará la seguridad humana a través de políticas y acciones integradas, para asegurar la convivencia pacífica de las personas, promover una cultura de paz y prevenir las formas de violencia y discriminación y la comisión de infracciones y delitos. La planificación y aplicación de estas políticas se encargará a órganos especializados en los diferentes niveles de gobierno;

Que, el Código Orgánico Integral Penal, tipifica y sanciona el delito por defraudación tributaria y otros tipos de delitos que generan recursos económicos al estado.

En uso de sus atribuciones constitucionales y legales expide la siguiente:

LEY REFORMATORIA AL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL

Artículo 1.- Esta ley tiene por finalidad prevenir, detectar y erradicar la defraudación tributaria generada por las empresas fantasmas y por las personas que intervienen en su instrumentación para su creación y funcionamiento.

Artículo 2.- A continuación del numeral 20 del artículo 298, agréguese el siguiente numeral:

“21. La empresa catalogada como fantasma por parte del Servicio de Rentas Internas.”

A continuación del sexto párrafo del artículo 298, agréguese lo siguiente: “En el caso del numeral 21 serán sancionadas con pena de la extinción de la persona jurídica y multa 500 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general, la devolución de todo el perjuicio económico causado al estado en el caso de su existencia.”

A continuación del antepenúltimo párrafo del artículo 298, agréguese lo siguiente: “Las personas que intervienen para la creación y funcionamiento de las empresas fantasmas como son notarios, funcionarios públicos del Registro Mercantil, Propiedad, Superintendencia de Compañías,

Superintendencia de Economía Popular y Solidaria, y cualquier persona natural o jurídica de institución pública o privada serán responsables como autores en la defraudación tributaria, siempre y cuando exista la convicción de su intervención en el cometimiento del delito”.

Disposición Final:

La presente ley reformativa entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Conclusiones y recomendaciones

En el delito de defraudación tributaria existen diversas conductas que deben ser sancionados penalmente, para lograr proteger el bien jurídico protegido que es la recaudación de impuestos.

Las personas que intervienen en el delito de defraudación tributaria son varias, por lo tanto identificarlas para después establecer la sanción penal, es necesario para erradicar este delito y crear un riesgo para que no cometan conductas evasivas.

El estado, debe fortalecer y especializar a sus fiscales en los delitos por defraudación tributaria, con la finalidad de que exista agilidad y celeridad en las investigaciones previas efectuadas por esta entidad.

Es necesario esta reforma legal para erradicar la creación y funcionamiento de empresas fantasmas, y a la vez combatir la corrupción generada por estas compañías.

Bibliografía

- Abello, J. (2010). *Reponsabilidad penal empresarial*. Colombia: Carrera.
- Albán, E. (2004). *Manual de derecho penal ecuatoriano parte general*. Ecuador: Ediciones legales.
- Alessandri, S. (1976). *Curso de derecho civil, fuentes de las obligaciones*. Chile: Cultura Andrómeda.
- Alvarado, M. (2003). *El juzgamiento del delito tributario*. Quito.
- Amatucci, A. (2014). *La elusión tributaria*. Santiago de Chile: Ediciones Chile.
- Andrade , L. (2010). *El ilícito tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Andrade , L. (2011). *El ilícito tributario*. Villahermosa: Ediciones Mexcontal.
- Aquino, M. (2001). La evasión fiscal: Origen y medidas de acción para combatirla. *Instituto de Estudios Fiscales*.
- Arce, E. (2017). *Complejidad de transacciones con empresas inexistentes y sus efectos en la sociedad Etimaste S.A. período 2016*. Guayaquil.
- Arcos, K. (2017). *Determinar responsabilidades por utilización de comprobantes de venta de empresas fantasmas por parte de un contribuyente obligado a llevar contabilidad*. Machala.
- Audet, J., & Katz, J. (1999). *Précis de victimologie générale*. París: Dunod.
- Ayala, I. (1998). *El delito de defraudación tributaria: Artículo 349 del código penal*. Madrid: Civitas.
- Bacigalupo, E. (1979). El delito fiscal en España. *Revista de la facultad de derecho de la Universidad Complutense*(56), 79-97.
- Bacigalupo, E. (1996). *Manual de derecho penal*. Santa Fe de Bogotá: Temis.
- Bajo, M., & Bacigalupo, S. (2000). *Delitos contra la hacienda pública*. Madrid: Centro de estudios Ramón Areces.
- Barrera, B. (2004). *Las circunstancias en el delito tributario*. Quito.
- Barrera, B. (2005). *El delito tributario, elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*. Quito: Corporación editora nacional.
- Berdugo, I. (1994). *Todo sobre el fraude tributario*. Barcelona: Praxis.
- Bermúdez, M. (2007). La fragilidad de la política criminal y los derechos fundamentales en el sistema penitenciario peruano. *Revista latinoamericana de seguridad ciudadana*, 31.

- Bethzabe, A. L. (18 de noviembre de 2015). Cálculo y contabilización de la provisión de cuentas incobrables aplicando la ley orgánica de régimen tributario interno. Machala, El Oro, Ecuador.
- Bravo, J. (1997). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogotá: Rosaristas.
- Caguana Qhizhpi, M. (2015). *Defraudación Tributaria según el Código Orgánico Integral Penal (COIP)*. Bachelors thesis.
- Carpio, R. (2012). La planificación tributaria internacional. *Revista Retos*, 54.
- Carrasco, C. (2010). Instrumentos y técnicas para la medición de la evasión. Ecuador.
- Castañeda, R. (2015). La moral tributaria en América Latina y la corrupción como uno de sus determinantes. *Revista Mexicana de ciencias políticas y sociales*, 2.
- Castro, B. (2017). *Evolución del concepto hecho imponible y su aplicación en el sistema tributario chileno*. Santiago.
- Cavero, P. (2007). *Derecho penal económico*. Grijley.
- Cevallos, J. (2013). *Antijuridicidad material de los delitos tributarios y su relación con la estructura constitucional vigente*. Manabí.
- Chapelet, S. (2002). Levantamiento del velo societario de la persona jurídica. *Campus virtual IEFPA*, 1-55.
- Chiara, C. (2005). *Delitos tributarios y previsionales*. Entre Ríos: Delta Editora S.R.L.
- Código Civil*. (2005). Quito: Registro oficial suplemento 46.
- Código orgánico de la niñez y adolescencia*. (2003). Quito: Registro oficial 737.
- Código Orgánico Integral Penal*. (2014). Código Orgánico Integral Penal. Quito: Registro Oficial.
- Código Tributario*. (1975). Quito: Registro oficial suplemento 958 del 23 de diciembre de 1975.
- Código Tributario*. (2005). *Código Tributario*. Quito: Registro Oficial.
- Comisión de asuntos económicos y monetarios del Parlamento Europeo. (2013). *Informe sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales*.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Quito.
- Convención americana de derechos humanos*. (1978).
- Creus, C. (1988). *Derecho penal*. Buenos Aires: Astrea.
- De Arespachoga, J. (2000). *El trust, la fiducia y figuras afines*. Marcial Pons.
- De Barros, C. (2002). *Derecho tributario, fundamentos jurídicos de la incidencia* (Segunda ed.). Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma.

- Delgado , R. (2017). Efectos de la evasión en el impuesto a la renta, originado por el contrabando de mercaderías en la frontera su. *Trabajos finales de maestría*, 1-23.
- Encalada, P. (2014). Teoría constitucional del delito y el código orgánico integral penal. Quito, Pichincha, Ecuador.
- Erreyes, M. (2017). *Implementar mecanismos de control, para dar cumplimiento y responsabilidades a las empresas fantasmas con el estado*. Machala.
- Esparza, S. (2013). *El delito de defraudación tributaria y su juzgamiento en el derecho procesal penal*. Ibarra.
- Fernández, C. (Diciembre de 1995). Visión tridimensional de la persona jurídica. *Revista jurídica del Perú*(4), 5-7.
- Folco, C. (2004). *Ilícitos fiscales: asociación ilícita en materia tributaria, ley 25874*. Santa Fe: Rubinzal Culzoni.
- Folco, C. (2004). *La defraudación fiscal y equiparables en la legislación y jurisprudencia de México*. Buenos Aires.
- Gaceta judicial. (21 de Marzo de 2001). XVII(5). Quito.
- García, D. (2017). *Obligatoriedad de constituir la sociedad de acciones simplificada ante fedatario público*. México.
- Gianni, A. (1957). *Instituciones de derecho tributario*. Madrid.
- Giorgetti, A. (2005). *La evasión tributaria*. Argentina: La Ley.
- Giuliani, C. (2004). *Derecho Financiero* (Novena ed., Vol. II). Buenos Aires: La ley.
- Godoy, M. (2015). *Desarrollo de la cultura tributaria en el Ecuador y su impacto en la recaudación tributaria*. Guayaquil: Universidad de Guayaquil, Facultad de ciencias económicas.
- Guamán , S. (2015). *Análisis de los requisitos de culpabilidad en el Código Orgánico Integral Penal*. Quito.
- Gurfinkel, L. (1990). *Ilícitos tributarios*. Buenos Aires: Frigerio Artes Gráficas.
- Hadwa, M. (2007). El sujeto activo en los delitos tributarios y los problemas relativos a la participación. *Política criminal*(3), 1-18. Recuperado el 06 de 02 de 2019, de http://politicacriminal.cl/n_03/a_5_3.pdf
- Hasseme, w. (1991). *Derecho penal simbólico y proteccion de bienes jurídicos*. Nuevo foro penal.
- Hernández, R. (2014). Metodología de la investigación. En R. Hernández Sampieri, *Metodología de la investigación* (pág. 8). México: Mc Graw Hill / Interamericana Editores S.A.

- Hidalgo, P. (2017). *Diagnóstico del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa textil Hilgar para los períodos fiscales 2012, 2013 y 2014 y modelo de una planificación tributaria para ejercicios fiscales futuros*. Quito.
- Iglesias, H. (2016). Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal. *Revista de derecho UNED*, 1-775. Obtenido de file:///C:/Users/bemb030907/Downloads/18483-35015-1-PB.pdf
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Cangallo.
- Ley de Régimen Tributario Interno. (2004). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito.
- Ley de registro único de contribuyentes*. (2004). Quito: Registro oficial suplemento 398.
- Lo Monte, E. (2006). *Principios de derecho penal tributario*. Buenos Aires: Euro editores.
- Macchi, M. (1999). *Sistema penal tributario y de la seguridad social*. Buenos Aires: Ábaco.
- Maldonado, M. (2012). Excesos y criminalidad en la élite de poder. *Revista de relaciones internacionales, estrategia y seguridad*, 149-172.
- Mancheno, D. (2010). Política económica. *Revista de análisis político La Tendencia*, 37.
- Martínez, C. (1982). *El delito fiscal*. Madrid: Montecorvo.
- Moccia, S. (1993). *Tutela del patrimonio*.
- Montalvo, C. (2016). *Tipicidad y sanción del delito de pornografía infantil en el derecho penal ecuatoriano*. Ibarra.
- Mora, N. (2014). Actualización de la política criminal en materia de responsabilidad de la persona jurídica. *Revista CES derecho*, 238.
- Mori, A., & Torres, M. (2013). Reflexiones acerca de la teoría del levantamiento del velo societario: a propósito de su aplicación en nuestro sistema jurídico nacional. *Derecho y Cambio Social*, 1-25.
- Muñoz, F. (1990). *Teoría general del delito*. Bogotá: Temis.
- Muñoz, F. (2018). *Teoría general del delito* (Tercera ed.). Bogotá: Temis S.A.
- Paine, T. (1977). *Right of man*. Londres.
- Parra, D., & Patiño, R. (2009-2010). *Evasión de impuestos nacionales en Colombia*. Bogotá: Universidad Santo Tomás.
- Paz y Miño, J. (2015). *Historia de los impuestos en Ecuador*. Quito: Servicio de Rentas Internas.
- Pérez, F. (1996). Infracciones y Sanciones tributarias. *Ponencias de XXI Congreso Nacional de la ADEF: las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*. Madrid: Asociación española de asesores fiscales.

- Pistone, P. (2016). La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global. *Revista Española de Derecho Financiero*(170), 109-151.
- Pleitez, W. (2011). Elusión tributaria y normas entielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas consideraciones al respecto. *Revista de Estudios Tributarios*, 53-64.
- Queralt, J. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.
- Quiroga, C. (13 de 02 de 2019). *Teoría del levantamiento del velo societario: es aplicable en el derecho peruano*. Obtenido de http://www.teleley.com/articulos/art_leva_velo_soc.pdf
- Rancaño, M. (1997). *El delito de defraudación*. Madrid.
- Recurso de casación, 28-2011 (Corte Nacional de Justicia 24 de Agosto de 2012).
- Reglamento a la ley de registro único de contribuyentes*. (2006). Quito: Registro oficial suplemento 427.
- Reglamento de comprobantes de venta, retención y complementarios*. (2010). Quito: Registro oficial 247.
- Reglameto para la aplicación de la ley de régimen tributario interno. (2010). *Reglameto para la aplicación de la ley de régimen tributario interno*. Quito.
- Resolución NAC-DGERCGC16-00000356. (17 de 08 de 2016). Quito: Registro oficial suplemento 820.
- Rios, G. (2005). *El ilícito tributario*. México: Porruá.
- Rivas, N., & Paillacar, C. (2007). Caracterización de la elusión fiscal en el impuesto a la renta en Chile. *Capic Review*(5), 19-32.
- Rodríguez, A. (1971). La influencia de la ley fiscal sobre contratos. *Derecho notarial*(71), 400-401.
- Rodríguez, J. (1987). *Derecho penal español* (Décima ed.). Madrid: Dikynson.
- Rodríguez, J., Pérez, M., & Pandiello, J. (2006). Análisis económico de la actitud hacia el fraude fiscal en España. *Revista economía pública*, 107.
- Ruda, J. (1996). *Derecho internacional público*. Buenos Aires: Tipográfica.
- Saltos Orrala, M. (2017). El delito tributario en el Ecuador. *Revista empresarial, ICE-FEE-UCSG*, XI(1), 43-47. Obtenido de <file:///C:/Users/bemb030907/Downloads/Dialnet-EIDelitoTributarioEnEcuador-6053449.pdf>
- Samhan, F. (2012). El ilícito tributario: naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación peruana. *Revista peruana de derecho tributario*, 4.
- Sánchez, M. (2013). Interacciones económicas, interacciones simbólicas-. *Revista de antropología y arqueología*, 133.

- Santiago, N. (2005). *Introducción al análisis del derecho* (Novena ed.). Barcelona: Ariel.
- Santiana, C. (2013). *Medidas tendientes a combatir la elusión y la evasión fiscal de impuesto a la renta de las sociedades en el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Serrano, F. (2006). *Derecho público internacional*. México: Porrúa Argentina.
- Soler, O. (2002). *Derecho tributario económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal*. Buenos Aires: La Ley.
- SRI, S. d. (22 de agosto de 2017). www.sri.gob.ec. Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/web/guest/detalle-noticias?idnoticia=463&marquesina=1>
- Stratenwerth, G. (2005). *Derecho penal. Parte general. El hecho imponible*. Buenos Aires: Hammurabi.
- Streeter, J. (1968). La interpretación de la ley tributaria. *Revista de derecho económico*, 12.
- Sutherland, E. (1949). *El delito de cuello blanco*. Buenos Aires: Bdef.
- Tarantino, J. (1976). *El delito tributario*. Buenos Aires: Víctor P. de Zavala.
- Terán, D. (2008). *El levantamiento del velo societario como mecanismo para combatir el fraude tributario*. Quito.
- Tiedemann, K. (2007). *Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. Grijiley.
- Vargas, R. (2015). *Defraudación tributaria*. Guayaquil.
- Vigueras, J. (2005). *Los paraísos fiscales*. Madrid: AKAL.
- Villarreal, S. (2016). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el delito de defraudación tributaria*. Quito.
- Villegas, H. (2003). *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario* (Octava ed.). Buenos Aires: Astrea.
- Villegas, H. (2010). *Realidad económica*. Quito: Ediciones Orrala y Asociados.



DIRECCIÓN DE POLÍTICA CRIMINAL

RESPUESTA A LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN – CORREO ELECTRÓNICO

Fecha ingreso de solicitud: 30-01-2019

Fecha ingreso a la unidad: 30-01-2019

Fecha de aprobación: 31-01-2019

Fecha de envío: 31-01-2019

Temas: Art. 298.- Defraudación tributaria

Observaciones: Procesamiento con fecha de registro y sin contemplar tentativas.

Procedimiento de extracción de información:

- **Fuente:**

*Sistema Integrado de Actuación Fiscal S.I.A.F considerando el año de registro.
Subcomité de femicidios de seguridad y Justicia.*

- **Variables:**

Art. 298.- Defraudación tributaria.- (Reformado por el Art. 5 de la Ley s/n, R.O. 598-3S, 30-IX-2015; y, por los lits. a) c) y d) de la Disposición Reformativa primera de la Ley s/n, R.O. 802-2S, 21-VII-2016).- *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:*

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.

4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.

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

6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.

7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.

8. *Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.*

9. *Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.*

10. *Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.*

11. *Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.*

12. *Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.*

13. *Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.*

14. *Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.*

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.*

16. *Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.*

17. *Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.*

18. *Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.*

19. *Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.*

20. *(Agregado por el lit. b) del Art.1 de la Ley s/n, R.O. 802-2S, 21-VII-2016).-Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

Las penas aplicables al delito de defraudación son:

En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años.

En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios

básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos.

En el caso de los numerales 18, 19 y 20, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años.

Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena prevista para cada caso, la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores de la administración tributaria y acarreará, además, la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores.

En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general.

Los representantes legales y el contador, respecto de las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos, serán responsables como autores en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica o natural, según corresponda, sin perjuicio de la responsabilidad de los socios, accionistas, empleados, trabajadores o profesionales que hayan participado deliberadamente en dicha defraudación, aunque no hayan actuado con mandato alguno.

En los casos en los que la o el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, la o el funcionario encargado de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, será sancionado con la destitución y quedará inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses.

Cada caso será investigado, juzgado y sancionado sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos debidos

Cuadro N° 1
Art. 298.- Defraudación tributaria

Provincia	Desde agosto 2014	Año 2015	Año 2016	Año 2017	Año 2018
AZUAY		1	2	13	11
BOLIVAR	1				2
CANAR		1		3	
CARCHI		1		3	2
CHIMBORAZO		1	4	5	2
COTOPAXI	2			16	2
EL ORO	3	11	11	44	71
ESMERALDAS	1		1	7	10
GALAPAGOS				3	2
GUAYAS	5	25	33	355	815
IMBABURA	4	3		4	3
LOJA	2	3	4	20	14
LOS RIOS				4	14
MANABI	2	12	17	52	63
MORONA S.			1	3	1
NAPO	1	1	7	16	14
ORELLANA				10	3
PASTAZA			1	4	
PICHINCHA	2	23	31	91	119
SANTA ELENA			1	4	7
SANTO D. T.		6	9	8	4
SUCUMBIOS	1	3		11	3
TUNGURAHUA		1	1	6	2
ZAMORA CH.		1	1	4	4
Total general	24	93	124	686	1168

Fuente: SIAF

Elaboración: Dirección de Política Criminal.