

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Dr. Jorge Zavala Egas
Profesor de Derecho Administrativo, Derecho Tributario y Derecho Penal
en las Maestrías de la UCSG y UG

SUMARIO

UBICACIÓN DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y DEL PROCESAL PENAL TRIBUTARIO.- EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO.- LA TIPICIDAD DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.- LA TÉCNICA LEGISLATIVA USADA PARA TIPIFICAR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: TIPO Y FIGURAS TÍPICAS.- EL TIPO OBJETIVO: *El sujeto activo del delito en la acción.- El sujeto activo en la omisión.- El sujeto pasivo del delito.-*

UBICACIÓN DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y DEL PROCESAL PENAL TRIBUTARIO.

Nos adherimos a la tesis de JARACH que sostiene que el *Derecho financiero* no es una ciencia, pues carece de unidad y homogeneidad, porque abarca fenómenos de diferente naturaleza, no susceptibles de ser reconducidos a principios únicos, ni poseen una estructura común.

Siguiendo al mismo profesor citado¹ decimos que en la actividad financiera se comprende la creación y gestión recaudadora de los tributos, el acto de creación de los tributos implica la génesis de la *relación jurídica tributaria*. Esta labor creadora de tributos por parte del Estado, a través de acto legislativo de órgano competente (Art.257 CPR), se regula por el *Derecho Tributario Constitucional* que constituye la primera subdivisión y que comprende "*las normas constitucionales que*

¹ Dino JARACH. *Finanzas públicas y Derecho tributario*. ABELEDO-PERROT, Bs. Aires, 1996, pp. 365 a 368.

se refieren a los tributos... El Derecho Tributario Constitucional delimita el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades de él emanadas entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal'.

Inmediatamente bajo la jerarquía de la Constitución se encuentra el Ordenamiento normativo que regula el Poder Tributario entre Estados, convenios y acuerdos entre éstos *"destinados a distribuir las facultades impositivas, garantizar su ejercicio y sancionar su incumplimiento"*. Son las normas del *Derecho Tributario Internacional*.

El *Derecho Tributario Sustantivo o Material* es el conjunto normativo de las obligaciones tributarias. *"Su contenido está constituido...por relaciones jurídicas que poseen la misma estructura de las obligaciones del Derecho Privado. Los sujetos activos y pasivos de estas relaciones jurídicas tributarias se hallan en posición de igualdad, derivando sus pretensiones y obligaciones recíprocas de la ley"*. Los primeros son los sujetos acreedores de los tributos, los segundos de la relación son los sujetos deudores.

Vinculado a éste se encuentra el *Derecho Tributario Formal o Administrativo* *"como conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la Administración pública en lo referente a los tributos. Las relaciones jurídicas comprendidas en este derecho no son obligaciones de dar, sino de hacer o no hacer o soportar"*. Estas relaciones jurídicas tiene como sujeto activo a la Administración pública tributaria y como sujeto pasivo al particular o administrado.

Las normas del *Derecho Tributario Penal* son las *"que definen las infracciones, o sea, las violaciones de las obligaciones tanto del Derecho Sustantivo como del Derecho Administrativo y establecen las sanciones correspondientes"*.

Las normas y principios que regulan los procesos en los que se dirimen las controversias que surgen entre sujetos activos y sujetos pasivos de las relaciones jurídico-tributarias constituyen el *Derecho Tributario Procesal o Contencioso-Fiscal*.

Finalmente, las normas y principios que regulan los procesos que tienen por objeto los delitos tributarios conforman el *Derecho Tributario Procesal Penal*.

Se trata de subdividir con objeto de un mejor estudio de las instituciones jurídicas, "*diferentes disciplinas jurídicas que por su esencia pertenecen a diferentes ramas del Derecho, pero tienen en común el objeto Tributario*"².

EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

Analicemos, primero, los distintos delitos tributarios y administrativos que se comprenden en el tipo penal de defraudación tributaria descrito en el artículo 342 del Código Orgánico Tributario y que revelan cuál ha sido la política legislativa seguida.

Se describen dos tipos de conductas:

1. Los "*actos de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induzcan a error en la determinación de la obligación tributaria o por la cual se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero...*".
2. Las "*conductas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria*".

Claramente aparece que se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos concretados en tributos o Fisco o Hacienda Pública) y también en cuanto a los medios para su consecución (función o actividad administrativa tributaria). El concepto de Fisco o Hacienda Pública que es uno solo tiene dos vertientes: la objetiva que es el *patrimonio del Estado* (Fisco) y la subjetiva que es ese mismo Estado como titular de la *función administrativa tributaria*. Ambos elementos son los bienes jurídicos protegidos por el tipo penal de defraudación tributaria. Como afirma la profesora de la Universidad de Granada M. RANCAÑO MARTÍN, "*el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de*

² Dino JARACH. *Finanzas públicas y Derecho tributario*. ABELEDO-PERROT, Bs. Aires, 1996, pág.365.

*contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquélla de un contenido patrimonial*³.

¿Cómo se llega al concepto de *Fisco o Hacienda Pública* como bien jurídico? Primero aprehendiendo la idea que la Administración pública es actividad puesta al servicio de los fines de interés general. “*Con algunas diferencias la doctrina española y la extranjera consideran que la Administración pública implica una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales*”⁴. Para cumplir esas finalidades públicas el Estado cumple un ciclo financiero que describe PÍO BALLESTEROS: “*Comienza en el momento en que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender a los gastos que le causará cumplir con su deber de atender a las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad*”⁵. Es la administración pública financiera, la que tiene necesariamente *contenido económico*, pues los medios necesarios para cumplir los fines del Estado son económicos. De lo que sigue que toda actividad de la Administración pública, incluida la financiera, está sometida al Derecho y, por ello, se implementa la técnica jurídica (el tributo es un ejemplo) en la actividad financiera⁶. Dice GIANNINI que en esta exigencia de sometimiento “*debe informarse especialmente la actividad financiera: 1º. Porque ello implica la administración del dinero público, del dinero que es sustraído a la economía privada para la satisfacción de las necesidades públicas; y, 2º. Porque la enorme masa de riqueza destinada a esos fines da origen a un complejo de relaciones, cuyo ordenado desenvolvimiento requiere un sistema de disposiciones imperativas*”⁷. El Derecho es lo que da *forma* a la actividad financiera de *contenido económico*, regula normativamente cómo actúa y se desenvuelve ésta. Por ese *contenido económico* la

³ María Asunción RANCAÑO MARTÍN. *El delito de defraudación tributaria*. MARCIAL PONS, Madrid, 1997, pág.41.

⁴ Fernando SAINZ DE BUJANDA. *Hacienda y Derecho Vol. I*. INSTITUTO DE ESTUDIOS POLÍTICOS, Madrid, 1975, pág. 10.

⁵ *Manuel de Hacienda Pública*, Madrid, 1940, pág. 8 (Cita en *Hacienda..*, nota 7).

⁶ Dice SAINZ DE BUJANDA: *El aspecto técnico-jurídico de la actividad financiera deriva del sometimiento general de la Administración al Derecho*.

⁷ Cita del anterior en pág.23, *Hacienda... Vol. I*.

actividad financiera de la Administración pública del Estado es objeto de estudio de una ciencia económica que se llama *Ciencia de Hacienda*, que no es, claro está, *Derecho Financiero*⁸.

La *Hacienda Pública o Fisco* es el sujeto de la Administración pública del Estado que desarrolla la actividad financiera (elemento subjetivo) sobre la base del conjunto de medios económicos que en ella se manejan (elemento objetivo). Dice SAINZ DE BUJANDA que la expresión *Hacienda pública* "puede y debe emplearse para designar, indistintamente, al sujeto que desarrolla la actividad financiera –significación subjetiva- y al conjunto de medios económicos que en ella se manejan –significación objetiva-..."⁹. Comprendida dentro de esta actividad está la creación y gestión recaudatoria de los tributos, de donde surge la relación entre el Estado y los contribuyentes que es objeto propio del *Derecho Tributario*.

Este bien jurídico concretado como Hacienda Pública o Fisco y definido en la forma como lo hemos hecho es el que se protege con la norma penal y se lo ampara de cualquier conducta lesiva, ya sea de mero peligro o la que produce un resultado. Es cuestión de observar, por ejemplo, que las conductas que tan solo *dificultan las labores de control, determinación y sanción* son tipificadas, no se exige resultado alguno, la mera actividad ya es consumación del tipo. Es un caso de *delito de peligro*, en el cual se tipifica la conducta no por ser apta para producir la disminución de la deuda tributaria, sino por su idoneidad para obstaculizar, dificultar o entorpecer la función administrativa tributaria.

Debemos hacer una extensión del bien jurídico protegido a las *haciendas públicas locales* que se nutren de impuestos, pues los actos tipificados como defraudación tributaria no sólo están limitados a proteger a la Hacienda Pública estatal, sino a todas aquellas que se nutran de impuestos de rendimiento propio. Así lo determina el propio Código Orgánico Tributario:

⁸ Para SAINZ DE BUJANDA es "la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos". Cit., pág.33.

⁹ Ob. Cit., pág.28.

Art. 310.- Ámbito de aplicación.- Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias...”.

La propia LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN MUNICIPAL:

Art. 493.- Los impuestos se dividirán en los siguientes grupos:

- 1.- Impuestos de recaudación directa, que comprenderán todos aquellos que sean recaudados por la tesorería municipal; y,
- 2.- Impuestos de participación, que incluirán aquellos ingresos por concepto de participaciones en impuestos unificados u otros.

La LEY DE RÉGIMEN PARA EL DISTRITO METROPOLITANO DE QUITO prescribe:

SEGUNDA: ...En materia tributaria se aplicarán las disposiciones pertinentes de la Ley de Régimen Municipal, de la Ley 006 de Control Tributario y Financiero, del Código Tributario y las establecidas en leyes especiales.

Veamos otros dos ejemplos, el primero, en la ORDENANZA PARA LA APLICACIÓN Y COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE MEJORAS POR PAVIMENTACIÓN, REPAVIMENTACIÓN Y CONSTRUCCIÓN DE ACERAS Y CERCAS EN EL CANTÓN ESMERALDAS:

Art. 4.- Carácter real de la contribución.- Esta contribución especial de mejoras tiene carácter real. Las propiedades beneficiadas, cualquiera que sea su título legal o sustitución de empadronamiento, responden con su valor *por el delito tributario*. Los propietarios no responden más que hasta por el valor de la propiedad, de acuerdo con el avalúo comercial municipal actualizado antes de la iniciación de las obras.

Un segundo ejemplo es la ORDENANZA QUE REGLAMENTA LA DETERMINACIÓN, ADMINISTRACIÓN Y RECAUDACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE MEJORAS, POR OBRAS EJECUTADAS POR EL I. MUNICIPIO DE QUEVEDO.

Art. 3.- Carácter real de la contribución.- La contribución de mejoras tiene como carácter real. Las propiedades beneficiadas, cualquiera que sea su título legal o situación de empadronamiento, responden con un valor por *el delito Tributario*. Las Propiedades no responden más que hasta por el valor de la propiedad, de acuerdo con el avalúo comercial municipal actualizado.

En conclusión, para nosotros, el bien jurídico protegido es la riqueza tributaria de la Hacienda Pública, sea nacional o municipal (Erario), en forma directa e indirectamente o en forma mediata lo es también la actividad funcional de la Administración Tributaria, vale decir, la actividad administrativa tributaria de los entes públicos gestores.

LA TIPICIDAD DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Hay la exigencia de la labor de tipificación legislativa de las conductas consideradas como contrarias al Ordenamiento jurídico, esto es, de las conductas antijurídicas que puedan lesionar los bienes jurídicos protegidos por la normativa penal tributaria. En efecto, dice la Constitución Política:

“Art. 24.- Para asegurar el debido proceso deberán observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia:

1. Nadie podrá ser juzgado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté legalmente tipificado como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza, ni se le aplicará una sanción no prevista en la Constitución o la ley. Tampoco se podrá juzgar a una persona sino conforme a las leyes preexistentes, con observancia del trámite propio de cada procedimiento.”.

Se declara en la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”:

Art. 9.- 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.

Enuncia el Código Orgánico Tributario:

“Art. 315.- Clases de infracciones.- (Sustituido por el Art. 9 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.”

Prescribe el Código Penal:

“Art. 2.- Nadie puede ser reprimido por un acto que no se halle expresamente declarado infracción por la ley penal, ni sufrir una pena que no esté en ella establecida.

La infracción ha de ser declarada, y la pena establecida, con anterioridad al acto...”.

LA TÉCNICA LEGISLATIVA USADA PARA TIPIFICAR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: TIPO Y FIGURAS TÍPICAS

“Art. 342.- **Concepto.**- (Sustituido por el Art. 29 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

Art. 343.- Defraudación agravada.- (Sustituido por el Art. 30 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena, la cometida con la participación de uno o más funcionarios de la administración tributaria.”

Las normas jurídicas requieren de una verdadera fuerza que asegure su eficacia, ese es el rol del Derecho Penal. Lo que hace el legislador penal es vincular la desobediencia de la norma con la amenaza de penas. *“El derecho penal moderno, propio del Estado de derecho, se sirve para ello de un método que resulta sencillo y goza de la ventaja de proveer de una especial seguridad jurídica: «describe ciertos comportamientos ilícitos típicos (contravenciones a la norma) como un acotado acontecimiento de la vida y los somete a una pena».* Esta tipificación exhaustiva –no susceptible de extensión y reservada al legislador– de las circunstancias de hecho constitutivas del delito, es el «tipo penal»¹⁰.

La conducta que se adecua al tipo de defraudación tributaria del Art. 342 COT no tiene asociada ninguna pena como consecuencia, sino en tanto sea una constitutiva de una de las *figuras típicas* constantes en el Art.344 ídem, así lo establece el Art.345 íbidem. Luego, las *figuras típicas* (Art.344 COT) son enunciaciones casuísticamente formuladas del tipo genérico del delito de defraudación (Art.342 ídem).

Por otra parte, hay que tener en cuenta que es objeto de un proceso penal la conducta que se adecua a la figura típica y que contiene los elementos enunciados en el tipo. Por ejemplo, la falsificación de facturas comerciales se adecua al No. 5 del Art.344, pero sólo es defraudación tributaria (Art.342) si se constituye como acto medio para inducir a error a la Administración y dejar de pagar el tributo debido en propio beneficio o de tercero. Lo mismo sucede si se incluyen en una declaración o información presentada a la Administración retenciones inexistentes (Art.344, No.6 COT), como acto de inducción a error en la determinación tributaria para dejar de pagar tributos en beneficio propio o de un tercero.

La función del «tipo» es describir los elementos que deben contener las «*figuras típicas*» para ser consideradas como especies del acto típico genérico de defraudación tributaria. Por ello, se afirma que este último *no goza de exclusividad* en la pertenencia de sus elementos, por el contrario la comparte con todas las figuras típicas. Sin embargo, cada una de éstas, a diferencia del tipo genérico, *tiene exclusividad* sobre sus elementos constitutivos. Por ejemplo, el elemento *inducir a error a la Administración tributaria en la determinación de la obligación a pagar*

¹⁰ Reinhart MAURACH y Heinz ZIPF. *Derecho Penal. Parte General.1*.ASTREA, Bs. Aires, 1994, pág.346.

(elemento del tipo), siempre será necesario como efecto del acto de engaño, de falsedad, de simulación con que el sujeto activo, por ejemplo, presenta datos o cifras falsos, incompletos o desfigurados (figura típica), es decir, se *comparte, no es exclusivo del tipo*; sin embargo, la presentación de datos o cifras falsos, incompletos o desfigurados es un elemento exclusivo de la figura típica descrita en el numeral 4 del Art.344 COT.

De esta forma, el acto de engaño que causa error en la determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración, (elementos del «tipo» del Art.342 COT) es descrito como «*llevar doble contabilidad*» en la «*figura típica*» que contiene el numeral 8 del Art.344, también y, de la misma forma, se lo concreta como «*la alteración dolosa de libros o registros informáticos de contabilidad en perjuicio del acreedor tributario*» en el numeral 7 del artículo citado. Es decir, el acto de engaño (*engañar*) descrito en el «tipo» de defraudación es el *núcleo o verbo* de los actos de llevar doble contabilidad, declaraciones o informes falsos, falsificación de documentos de soporte contable, alteración de libros contables que describen las diversas «*figuras típicas*» citadas en forma ejemplificativa. O lo que es lo mismo: sin el acto de engañar, de simular, de falsear o de ocultar no existe adecuación típica de una conducta al tipo de defraudación tributaria.

En conclusión, en el Ecuador el delito de defraudación tributaria se tipifica en el Código Orgánico Tributario que constituye una ley penal especial con respecto al Código Penal y con la jerarquía de orgánica, siendo a su vez ley penal general con respecto a otras leyes penales tributarias como, por ejemplo, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) que es especial con respecto a aquél, pero de igual rango normativo o la Ley Orgánica de Aduanas (LOA) de iguales características que ésta, pero con diferente ámbito material de vigencia, puesto que sus normas regulan específicamente los tributos al comercio exterior.

Se pregunta, a veces, si se aplica el tipo penal de defraudación tributaria previsto en el COT a las conductas constitutivas de delito tributario aduanero. La respuesta es negativa, pues en la LOA se describe el tipo de delito especial de defraudación aduanera (Art.82) y también las figuras típicas punibles (Art. 83), el propio COT lo dispone de esa forma en la norma contenida en el artículo 64. Sin embargo, sí se aplica para las

defraudaciones a los tributos previstos en la LORTI que carecen de tipo penal y de otros tributos previstos en otras leyes especiales.

EL TIPO OBJETIVO

Así se conoce al conjunto de elementos materiales o fácticos que configuran la conducta descrita en la ley penal, tales como el sujeto activo, el sujeto pasivo, el núcleo o verbo del tipo, el resultado, así como cualquier otro seleccionado por el legislador para la estructuración del delito de defraudación tributaria.

El sujeto activo del delito en la acción

Se trata de aquél sujeto que debe realizar la conducta típica y de las condiciones que de éste exige el tipo, de no existir ningún requerimiento específico al sujeto activo en cuanto a edad, profesión, parentesco, etc. estamos frente a un *delito común*, ya que cualquier persona puede llevar a cabo la realización de la conducta típica, el sujeto activo no está caracterizado por cualidad alguna. Mientras que si se trata al delito de defraudación tributaria como *delito especial*, de suyo va la necesaria caracterización del sujeto activo de la conducta típica con la cualificación de ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal y/o sujeto pasivo de la actividad de control de la función tributaria, pudiendo ser más de uno.

Esta cuestión de calificar al delito de defraudación tributaria como *especial*, dice PÉREZ ROYO, *“es de una importancia capital no sólo desde el punto de vista teórico, sino también desde el punto de vista práctico. Así, si se acepta la tesis de la defraudación como delito especial, las actuaciones desarrolladas por los representantes tanto legales como voluntarios de los sujetos pasivos determinarán situaciones de impunidad, en cuanto que, en estos casos, el sujeto de la acción no coincide con el sujeto pasivo del tributo”*, continúa diciendo el autor que en el caso de las personas jurídicas, *“si la defraudación es calificada como delito especial, el problema de la autoría debe ser resuelta mediante la invocación del...«obrar por otro»;* en cambio si se acoge la solución contraria de considerar a la defraudación tributaria como un delito no

*especial... (se hace) necesario resolver caso por caso el problema de la auto-ría..."*¹¹.

La regla del «actuar en nombre de otro» u «obrar por otro» es una derivación para determinar la persona natural que debe responder por el delito, cuando la persona jurídica, sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la que lo ha cometido siendo el sujeto activo de la conducta típica.

Siendo el delito de defraudación tributaria *especial* el sujeto activo del mismo deber ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria que, de acuerdo al artículo 24 del COT, *es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.*

Existe variada jurisprudencia que considera el delito de defraudación tributaria como delito especial, de propia o única mano, por ejemplo, las sentencias de 28 de octubre de 1997, 20 de mayo de 1996, 24 de febrero de 1993, 25 de septiembre de 1990 del Tribunal Supremo español que indican que el delito tributario "*Es un delito «de primera mano» porque sólo puede ser sujeto activo del mismo el que sea directamente tributario o deudor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero*"¹².

Dice el autor que esta tesis admite que el tercero o *extraneus* participe en delito cometido por el *intraneus* en los delitos de propia mano, además que así lo acepta en forma expresa la sentencia de 20 de mayo de 1996 del mismo Tribunal Supremo que afirma la doctrina siguiente: "*La jurisprudencia de esta Sala viene sosteniendo desde la STS 14 de enero de 1994 que el texto del art. 14 CP no requiere que los partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices) en un delito especial propio –es decir, aquellos delitos en los que el tipo penal prevé exclusivamente la autoría de un sujeto activo con especial cualificación-*

¹¹ Fernando PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, Madrid, 1986, pág.79.

¹² José Luis SEOANE SPEGELBER. *El delito de defraudación tributaria*. En *Temas de Derecho Penal Tributario*. MARCIAL PONS, Madrid, 2000, pág.84.

tengan la misma condición jurídica que el autor. Dicho en la terminología tradicional: la ley no impide la punibilidad del extraneus como partícipe en el delito propio del intraneus'.

La postura del autor es sólida y con una clara *fundamentación normativa*. *El partícipe no infringe la norma que respalda el tipo penal de la parte especial, sino la prohibición contenida en las reglas de la participación que amplían el tipo penal...Todas las explicaciones del fundamento de la participación conducen sin ninguna fricción a esta solución. Si este fundamento se ve en la participación en la ilicitud del autor, es evidente que la ilicitud del hecho del autor es el resultado de la conducta del partícipe, que en forma mediata ataca el mismo bien jurídico. Si el fundamento de la punibilidad del partícipe se viera en la causación del ilícito, la situación no sería en modo alguno diferente, pues el partícipe contribuye a la producción del acto ilícito. Por lo tanto, cualquiera sea el fundamento de la punibilidad del partícipe, la participación en los delitos especiales propios no es impune¹³.*

Si nos atenemos a la redacción del tipo penal de defraudación tributaria (Art.342 COT) en nuestro país puede perfectamente excluirse a éste de la categoría de *delito especial*, pues el sujeto activo que lo comete puede ser cualquiera en beneficio propio *o de un tercero*. La evasión dolosa del pago de tributos o el goce de las rentas ilícitas son conductas típicas, pero no tienen relación necesaria con el sujeto activo que comete el delito. Es decir, éste puede ser cualquiera en condiciones fácticas de defraudar al Fisco.

Cierto es que debe existir una relación de naturaleza tributaria previa a la comisión del delito, es decir, una relación tributaria preexistente entre el sujeto pasivo de la obligación con la Administración tributaria, dentro de esta vinculación jurídica es que se puede cometer el delito, pero el tipo penal no exige una *condición personal específica al sujeto activo*. La existencia de la relación jurídica de naturaleza tributaria existente en forma previa, es el marco dentro del cual se puede cometer el delito, pero la misma no cualifica, selecciona o marca con algún distintivo al sujeto activo de éste. No se tipifica el delito como de defraudación cometida por el sujeto pasivo de la obligación para evadir el pago de

¹³ Ídem, pág.85.

«sus» tributos, sino por cualquiera que pueda cometerlo por estar apto para esa comisión delictiva.

Se hace obvio que si revisamos los tipos penales especiales que contiene nuestro Código Penal nos obliga, esa interpretación sistemática, a concluir que si la voluntad del legislador hubiera sido la de crear el tipo de defraudación tributaria como delito especial, lo más sencillo de hacer era exigir del sujeto activo una cualidad personal específica. Y ese no ha sido el caso.

Estemos claros que la normativa penal conforma el sector del Ordenamiento jurídico que protege los bienes jurídicos de mayor valoración social de los más graves ataques; se configura el Derecho penal, dice la profesora de la Universidad de Granada, como «*ultima ratio*» y, por ello, *puede cualificar al sujeto activo del delito entendiendo que sólo procede actuar cuando sean determinadas personas las que contravengan las normas penales, porque sólo la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido llevada a cabo por éstas tenga la suficiente trascendencia para aquél*¹⁴. No es el caso del delito tributario, pues el Código Orgánico Tributario no limita el ámbito de los sujetos activos del delito.

Cuando se trata del caso en que la relación jurídico-tributaria es con una persona jurídica, la imputación penal ha de centrarse en personas naturales, concretamente en su representante legal, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa y la responsabilidad de éstos sólo deberá ser declarada si han actuado en forma dolosa (Art. 345.c) del COT).

A este respecto existe una sentencia aleccionadora en el caso FILESA (STS de 28 de octubre de 1997) en la que se lee el siguiente razonamiento: *“De cuanto antecede se establece la comisión de los delitos fiscales por los períodos y ejercicios señalados en cuanto a las empresas Filesa y Time-Export. La responsabilidad del delito fiscal hay que atribuirla en primer lugar a las personas que, como socios o administradores de las empresas, ostentaban poder de decisión dentro de las mismas porque*

¹⁴ María Asunción RANCAÑO MARTÍN. Cit., pág.48.

tenían o tienen conocimiento de las defraudaciones que se van a realizar. En este caso es claro que, al existir sólo dos socios componentes de la totalidad del accionariado de Filesa y Time Export y uno de ellos ser, además, el Administrador único de las mismas, la responsabilidad debe recaer en los acusados Luis y Alberto. Además, y siguiendo la línea argumentativa más arriba expuesta, también la responsabilidad compete a la persona que como inductor o instigador de todas las operaciones fraudulentas (confección y emisión de facturas) tenía lógicamente poder de decisión en cuanto a la presentación ante la Delegación de Hacienda de las obligaciones fiscales, por lo que debe dictarse sentencia condenatoria también contra Carlos”.

El sujeto activo en la omisión

La omisión como especie de acto típico de defraudación tributaria es, en cambio, un *delito especial*, vale decir, requiere de un sujeto activo que omita y que éste sea calificado como sujeto pasivo de la obligación tributaria, obligado al cumplimiento de los deberes tributarios y, en consecuencia, garante del bien jurídico protegido.

Enuncia el Código Penal

Art. 12.- No impedir un acontecimiento, cuando se tiene la obligación jurídica de impedirlo, equivale a ocasionarlo.

Aplicable en materia de delitos tributarios por mandato del propio Código Orgánico Tributario:

Art. 310.- *Ámbito de aplicación.*- Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa.

Precisamente, cuando se tiene la obligación jurídica de impedir un resultado y no se lo hace, es decir, se omite la acción impositiva obligada se produce el delito de omisión impropia o comisión por omisión. Obsérvese que si se tiene esa obligación jurídica el sujeto es garante del resultado típico y esta especial situación es lo que equipara la acción con la omisión en los delitos de resultado, *“pues es mayor el desvalor que produce la omisión de la conducta cuando ésta proviene de un sujeto*

*que, teniendo el deber jurídico de evitarla, no lo hace, que cuando el sujeto omite la conducta, si bien su situación con respecto al bien jurídico protegido no es garante del mismo*¹⁵.

De ahí que el delito de comisión por omisión sea *especial*, pues sólo puede ser sujeto activo del mismo el sujeto que es garante del bien jurídico protegido y no cualquiera.

Concluimos afirmando conjuntamente con la profesora en cita que el tipo penal de defraudación tributaria es un *delito común* que no exige especial cualificación en la persona del sujeto activo, si bien cuando el delito adopta la forma omisiva, la exigencia de un deber específico extrapenal que ampara al bien jurídico protegido –y que concurre en aquellos sujetos que están obligados por Ley al cumplimiento de los deberes tributarios- convierte *en especial el tipo común*.

El sujeto pasivo del delito

Es el titular de la *Hacienda Pública* o *Fisco* o *Erario Nacional*, es decir, el Estado y, también pueden serlo el titular de las haciendas locales (municipios) cuando se trata de los impuestos que constituyen recursos propios y que están previstos en la Ley Orgánica de Régimen Municipal como impuestos de directa recaudación (Art.493.1 LORM).

El término *hacienda pública* se dejó de utilizar progresivamente en nuestra normativa positiva cuando se sustituyó la antigua Ley Orgánica de Hacienda (1928 a 1977) con la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control (DS 1429. RO 337 de 16 de mayo de 1977).

La expresión *Hacienda Pública* nos viene de España, la que su vez la hace derivar en la "*Hacienda autónoma*" que formaron los enemigos del imperio romano (siglo III), los visigodos. España recibió la transformación producto del desplazamiento de los impuestos percibidos desde el Imperio "*dando origen a una Hacienda autónoma a medida que los visigodos afirmaban su independencia política...La distinción más profunda radica en que la Hacienda Pública, bajo la denominación romana, era una pieza de la Hacienda Imperial, en tanto que, bajo la*

¹⁵ M.A. RANCAÑO. Ob. Cit., pág.50.

monarquía visigoda, quiso ser un instrumento de aglutinación nacional."¹⁶.

El término *Fisco* como sinónimo se sigue utilizando en diversas leyes como el Código Orgánico Tributario (Art.58), la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (Art.13), Ley de Régimen Tributario Interno (Arts.72, 73,74, 107 A, 107C) y en la última Ley de Equidad Tributaria para el Ecuador de 29 de noviembre de 2007 (Exposición de Motivos, Arts. 161 y en la Decimoquinta disposición transitoria).

A esta terminología le debemos agregar la expresión *Erario* que se utiliza para expresar lo mismo.

Las voces *Fisco* y *Erario* provienen de las expresiones «*fiscus*» y «*aerarium*» diferenciadas antiguamente en lo que al Estado se refiere, pues "hasta los primeros tiempos del Imperio, se distinguían el «*fisco (fiscus)*» o tesoro imperial (de propiedad del emperador) del «*aerarium*» o tesoro público. Más adelante, ambos se confunden, designándose con el nombre de *fiscus* al tesoro del Estado, reservándose para los bienes propios del emperador el de *res privata*..."¹⁷.

Finalmente, se designa como sujeto activo del tributo que administra el Servicio de Rentas Internas al *Estado*, que es pues, en definitiva, el titular del bien jurídico protegido (la riqueza tributaria) y, a su vez, es el sujeto pasivo del delito de defraudación tributaria, en la Ley de Régimen Tributario Interno (Arts.3, 62, 79) y en los últimos impuestos reguladores creados en la Ley de Equidad Tributaria (Arts.157, 166, 175).

El acto típico

El nombre escogido por el legislador para este delito nos evidencia que lo punible es la conducta de *defraudar* lo que comprende un resultado que se concreta en un *perjuicio económico* y en un acto de *engaño*, pues de darse sólo el resultado no hay forma de distinguir la conducta defraudatoria con la de simple deuda tributaria. "No hay en la

¹⁶ F. SAINZ DE BUJANDA. *Hacienda...*Cit., pág.177/178.

¹⁷ Mario N. ODERIGO. *Sinopsis de Derecho Romano*. DEPALMA, Bs. Aires, 1982, pág.59.

defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera «mise in scène» tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración Tributaria»¹⁸. Lo que hay que tener claro que la expresión “defraudar” es normativa y exige una maquinación, un ardid o un engaño.

Existe, sin embargo una tesis que ha sido aceptada por la jurisprudencia y que consiste en descartar el engaño como elemento de la conducta que perjudica al fisco, pero aceptando que se requiere, además de los elementos materiales u objetivos, el dolo, que consiste en el conocimiento de la obligación fiscal por parte del sujeto pasivo del tributo y la consecuente omisión de satisfacerla, lo que se traduce en la no percepción de ingresos por parte del fisco.

Aceptamos que el resultado que causa el deudor tributario y el producido por el defraudador tributario es el mismo: no ingresar en las cuentas estatales o locales (Hacienda, Fisco o Erario) los tributos que se adeudan. Las dos conductas producen la misma lesión al bien jurídico protegido, pero el principio de intervención mínima del Derecho penal impide que éste considere la primera como de trascendencia suficiente para pensar en su punibilidad, no así la segunda que se la impregna de mendacidad, astucia, artificio, engaño o algún componente defraudatorio y que hace necesaria la existencia de la norma penal. Conforme al *principio de intervención mínima* del Derecho Penal “*el legislador selecciona aquellos más intolerables y más lesivos para los bienes jurídicos más importantes y los amenaza con una pena, describiéndolos en el supuesto de hecho de una norma penal, cumpliendo así, además, las exigencias del principio de legalidad*”¹⁹.

En la deuda tributaria la conducta del sujeto no impide que opere normalmente la autotutela de la que está provista la Administración, tanto declarativa como ejecutiva, para evitar el perjuicio en la recaudación de tributos, es decir, se puede expedir el acto de

¹⁸ G. RODRÍGUEZ MOURULLO. *El nuevo delito fiscal*, Madrid, REDF, Nos. 15/16, 1977, pp.709/710.

¹⁹ Francisco MUÑOZ CONDE. *Teoría General del Delito*. TIRANT LO BLANCH. Valencia, 2004, págs. 59/60.

determinación tributaria que goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad:

Art. 82.- Presunción del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados...”.

*“Si el acto no se presume legítimo y si como corolario de esta presunción no revistiera el carácter de ejecutivo, cualquier cuestionamiento de los contribuyentes o responsables podría trabar o impedir esa efectiva recaudación, con la consiguiente imposibilidad de que el Estado cumpla con sus fines...”*²⁰. Por ello, cuando la determinación tributaria no es inducida por engaño o ardid del contribuyente y puede actuarse regular y con exactitud, no existe delito alguno. No se justifica, en este caso, la intervención del Derecho Penal, es suficiente el régimen, por lo demás exorbitante, de la actuación de la potestad administrativa de determinación y recaudación de los tributos realmente debidos.

Ese es el caso en el Ecuador, pues el tipo enuncia:

“Art. 342.- Concepto.- (Sustituido por el Art. 29 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.”.

Debe haber tanto el resultado: *dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero*, pero causado por un acto *doloso* de engaño, idóneo para producir en la Administración *error en la determinación de la obligación tributaria*.

El delito de defraudación se comete durante el ejercicio de la potestad de imposición, vale decir, durante el procedimiento adminis-

²⁰ María José RODRÍGUEZ. *El acto administrativo tributario*. ÁBACO de R. DEPALMA, Bs. Aires, 2004, pág.113.

trativo de imposición tributaria, en el cual la Administración indudablemente se encuentra dotada de supremacía, sin embargo a nadie escapa que su actividad está vinculada fuertemente al cumplimiento voluntario, por parte de los contribuyentes, de sus deberes formales, depende de este cumplimiento, por ejemplo, de su declaración autoliquidada, de su presentación en plazo, de la confección de sus balances, etc. Por ello, en su expresión *objetiva*, la conducta defraudatoria se concreta en el momento de cumplir estos deberes formales: falsa declaración, doble contabilidad, alteración de balances, omisión de declaración de ingresos, falsificación de facturas o comprobantes de gastos deducibles, etc. Todos estos actos de engaño o fraudulentos son idóneos para producir el error en la Administración que debe determinar los tributos, resultando la omisión de su pago debido y causando el perjuicio económico al Estado-Fisco, al Estado-Hacienda o al Estado-Erario. He aquí configurado *objetivamente* el tipo de la defraudación tributaria.

Luego, el no cumplimiento de los deberes formales, o su distorsión, camuflaje, simulación o falsedad es el elemento *objetivo* que integra la defraudación tributaria, pues esa conducta es la que produce el error en la determinación tributaria que concluye en el perjuicio económico en beneficio propio o de tercero. En efecto, los deberes formales se especifican en el COT:

Art. 96.- Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:
 - a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;
 - b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;
 - c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;

- d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,
 - e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.
2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.
 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.
 4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente”.

Estos deberes formales son necesarios para ejercer la *función administrativa tributaria* y, para que se cumplan, se expiden normas penales, por ello su incumplimiento integra la conducta defraudatoria junto con la omisión del pago, que causa el perjuicio económico y pasa a ser elemento del tipo objetivo de la defraudación tributaria²¹.

El incumplimiento de estos deberes formales es conducta suficiente para constituirse en elemento objetivo del tipo penal de defraudación tributaria si causa error en la Administración durante su actividad de determinación de la obligación, que conduce a un perjuicio económico al Estado y un beneficio pecuniario ilegítimo a favor del contribuyente o de un tercero. Se trata, eso sí, de afirmar que el incumplimiento es un elemento integrante del tipo, pero no es suficiente. Por ejemplo, veamos el caso de incumplimiento de la declaración de ingresos sin ocultación y con ésta (Art.344, No. 6). En este caso, esa ausencia de cumplimiento del deber formal, ocultando determinados ingresos, origina una errónea determinación tributaria de la obligación y si se trata de autoliquidación se omite pagar lo que se debe y se produce la falta de percepción de los tributos adeudados. Es decir, en este caso se integra el incumplimiento del deber al tipo penal, pues está presente la ocultación que es un hacer

²¹ F. PÉREZ ROYO. *Los delitos y las infracciones...*, pág.116.

positivo y, además un componente defraudatorio. Por ello, no compartimos la tesis de PÉREZ ROYO y RODRÍGUEZ MOURULLO de considerar la simple no declaración de ingresos como adecuada al tipo porque, según el primer profesor citado, *la protección a la función tributaria pasa lógicamente por el intento del legislador de que se cumplan los deberes tributarios de colaboración con la Hacienda Pública. Por eso, cuando el sujeto mantiene a la Administración en la ignorancia de la existencia o cuantía de su deuda, mediante el incumplimiento de sus obligaciones tributarias de información y colaboración, realiza el tipo penal de defraudación*²². Es decir, para él, la mera omisión de declarar *per se* constituye engaño. Afirmamos que la esencia normativa de la expresión defraudar requiere que se sume a esa conducta omisiva (no declarar) una positiva que permita inferir la naturaleza defraudatoria de la omisión.

Sin embargo, no debemos ignorar que el tipo de defraudación tributaria describe como tal a todo *acto de simulación o engaño*, comprendiendo a las especies de acción y omisión. Y en forma precisa el artículo 314 COT enuncia que las infracciones tributarias, en las que se comprende la defraudación tributaria pueden ser cometidas por *acción u omisión*. Lo primero que debemos concluir es que quien omite una actividad no puede defraudar en forma activa, pues el simple no hacer no tiene idoneidad para este efecto; pero si el sujeto que omite tiene el deber jurídico de actuar, en vista de su rol como garante del bien jurídico, para evitar el resultado y no acciona, realiza la conducta en comisión por omisión (Art.12 CPE). Luego, lo que hay que determinar es si la omisión por sí sola es concluyente e induce a error a la Administración en la determinación de la obligación tributaria, pues éste es un elemento necesario para la configuración del tipo de la defraudación tributaria. En nuestro criterio, sólo cuando la omisión de declarar o proporcionar información a la Administración implica ocultamiento o engaño que causa el error de ésta y se produce el resultado perjuicio fiscal, estamos en presencia de una comisión por omisión típica. No así cuando existe una simple omisión de declarar o proporcionar información.

Sobre la omisión de la declaración tributaria se sostiene que *el ánimo defraudatorio es factible por la simple omisión del sujeto tributario y es*

²² Ídem.

que...quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de los debido (STS de 25 de febrero de 1998). No contradecimos este aserto, lo que decimos es que la omisión por sí sola no hace concluir en la existencia de la defraudación. La omisión que no es ocultamiento, que no es engaño constituye sí una presunción del ánimo de defraudar, pero éste debe ser deducido de hechos, de elementos objetivos ya que *la detección del «animus» defraudatorio ha de hacerse mediante «facta concludentia» o juego de inferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores que corresponde decidir al Juzgador* (STS de 27 de diciembre de 1990, 3 de diciembre de 1991, 24 de febrero de 1993 y 25 de febrero de 1998). Confirmado el ánimo de defraudar se puede concluir que la omisión de declarar implicaba esconder, ocultar a la Administración datos, cifras, hechos para que ésta yerre y se dejen de pagar tributos.

Es preciso concretar la tesis que sostenemos: nos referimos siempre a un *incumplimiento defraudatorio* de los deberes formales, es decir, al no cumplimiento de los mismos engañando, simulando, falseando, ocultando lo necesario para el cabal cumplimiento del deber de colaboración que pesa sobre el sujeto pasivo. Lo que significa decir que cuando la conducta es de incumplimiento de un deber formal sea *no defraudatoria*, es decir, no sea en sí mismo mendaz, no configura al tipo de la defraudación tributaria. La presencia de una infracción al cumplimiento de los deberes formales *no defraudatoria* o la ausencia del componente defraudatorio excluye la realización del tipo penal de la defraudación tributaria.

Eso lo enuncia nuestro Código Orgánico Tributario:

Art. 97.- Responsabilidad por incumplimiento.- El incumplimiento de deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, *sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.*

También decimos que las infracciones por incumplimiento *no defraudatorio* de deberes formales se encuentran previstas como *contravenciones*, si esos deberes están regulados por normas legales (Art.348 COT) y como *faltas reglamentarias*, si se trata de deberes

normados por reglamentos o disposiciones administrativas (Art.351 COT). Estos incumplimientos no defraudatorios son objeto del Derecho Administrativo Sancionador Tributario y no del Derecho Penal Tributario.

En este planteamiento destacamos, lo que antes hemos enunciado, el Derecho Penal interviene como *ultima ratio*. "...La conducta típica no consiste única y exclusivamente en la mera elusión del pago de los tributos o en el disfrute indebido de beneficios fiscales, sino que es necesario algo más, el componente defraudatorio, pues así lo exige el carácter de última ratio del Derecho penal..."²³.

La conducta adecuadamente típica

Defraudar es causar perjuicio económico-tributario *a través* de un acto engaño, ocultación, simulación o falsedad. Es decir, debe existir la noción de perjuicio económico y, además, la del engaño. Este es la línea de la mayoría de la doctrina española actual²⁴. PÉREZ ROYO señala con claridad que el simple perjuicio económico no es capaz de exigir la intervención del Derecho Penal, por el contrario, debe producirse ésta cuando nos hallemos ante conductas que sean lesivas en forma grave de los bienes jurídicos más necesarios para la sociedad. J. M. RODRÍGUEZ DEVESA se suma a esta corriente en la última edición (la 14ª) de su obra²⁵, no obstante haber mantenido un criterio diferente antes. Hay otros como LAMARCA PÉREZ que se adhieren a la tesis que la defraudación no requiere del engaño o la maquinación mendaz, sino tan solo el conocimiento de la obligación tributaria acompañada de la conducta omisiva que se convierte en la no percepción de ingresos tributarios por parte del Estado.

Recordemos que en nuestra legislación, como dijimos antes, claramente aparece que se trata de proteger el bien jurídico constituido por el patrimonio fiscal en cuanto a su intangibilidad (los ingresos públicos

²³ M.A. RANCAÑO M. *El delito...*Cit., pág.58.

²⁴ G. DE LA PEÑA VELASCO, J. CÓRDOBA RODA, M. BAJO FERNÁNDEZ, C. MARTÍNEZ PÉREZ, G. QUINTERO OLIVARES, L. GÓMEZ-DECANO Y CEBALLOS – ZUÑIGA, S. MARÍNEZ IZQUIERDO. L. MARTÍN GRACIA. Cfr. Nota 56 y 66, pág.54 RANCAÑO MARTÍN. Cit.

²⁵ *Derecho Penal Español. Parte Especial*.

concretados en tributos o Fisco o Hacienda Pública) y también de tutelar los medios para su consecución (función o actividad administrativa tributaria).

Por esa razón nuestro COT aprehende en el mismo tipo penal: 1.- La evasión tributaria (Nos.4, 6, 10), el delito contable (Nos.7, 8 y 9), la obtención indebida de subsidios, rebajas, exenciones o estímulos fiscales o hacerlas extensivas a terceros (Nos.11 y 14), la elusión tributaria (No.12) y la apropiación deliberada de impuestos retenidos (No.13), protegiendo el patrimonio económico-tributario del Estado. 2.- Adicionalmente, comprende las conductas referentes a la quiebra del control, determinación y sanción que ejerce la Administración (Nos.1, 2, 3 y 5), amparando, en estos casos, la función administrativa-tributaria de los entes gestores: Servicio de Rentas Internas, Corporación Aduanera Ecuatoriana, Municipios.

Todas estas conductas ha sido objeto de tipificación por decisión de legislador con la finalidad proteger, las primeras, en forma directa la riqueza tributaria del Estado (1.-) y, en forma mediata, protegiendo la función administrativa-tributaria, los segundos (2.-).

Protección al bien jurídico *riqueza tributaria de la Hacienda Pública*

Art. 344.- Casos de defraudación.- (Sustituido por el Art. 31 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación:

- 4.- Proporcionar, *a sabiendas*, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que *influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros*; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados;
- 6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.

- 7.- La alteración dolosa, *en perjuicio del acreedor tributario*, de 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;
- 8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;
- 9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, *para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias*;
- 10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;
- 11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;
- 12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;
- 13.- La 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; y,
- 14.- El *reconocimiento o la obtención indebida y dolosa* de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.

La protección al bien jurídico *función administrativa-tributaria*

Art. 344.- Casos de defraudación.- (Sustituido por el Art. 31 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación:

EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

- 1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosa de sellos de clausura o de incautación;
- 2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;
- 3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;
- 5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;

Este Ensayo es una primera aproximación a un tema que ha sido tema de auténticos tratados.

Guayaquil, a 27 de mayo de 2008