



UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA
La Universidad Católica de Loja

ÁREA SOCIOHUMANÍSTICA

TITULO DE ABOGADO

“Evolución jurídica de los delitos penales tributarios y análisis del bien jurídico protegido dentro de los derechos fundamentales”

TRABAJO DE TITULACIÓN

AUTORA: Carrión Ocaña, Karina Alexandra

DIRECTOR: Luzuriaga Muñoz, Enrique David

CENTRO UNIVERSITARIO QUITO

2018



Esta versión digital, ha sido acreditada bajo la licencia Creative Commons 4.0, CC BY-NC-SA: Reconocimiento-No comercial-Compartir igual; la cual permite copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, mientras se reconozca la autoría original, no se utilice con fines comerciales y se permiten obras derivadas, siempre que mantenga la misma licencia al ser divulgada. <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.es>

Marzo del 2018

APROBACIÓN DEL DIRECTOR DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

Doctor

Enrique David Luzuriaga Muñoz

DOCENTE DE LA TITULACIÓN

De mi consideración:

El presente trabajo titulación: Evolución jurídica de los delitos penales tributarios y análisis del bien jurídico protegido dentro de los derechos fundamentales realizado por Carrión Ocaña Karina Alexandra, ha sido orientado y revisado durante su ejecución, por cuanto se aprueba la presentación del mismo.

Loja, marzo de 2018

f)

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y CESIÓN DE DERECHOS

Yo, Carrión Ocaña Karina Alexandra declaro ser autor (a) del presente trabajo de titulación: Evolución jurídica de los delitos penales tributarios y análisis del bien jurídico protegido dentro de los derechos fundamentales, de la Titulación de Abogacía, siendo Enrique David Luzuriaga Muñoz director (a) del presente trabajo; y eximo expresamente a la Universidad Técnica Particular de Loja y a sus representantes legales de posibles reclamos o acciones legales. Además, certifico que las ideas, conceptos, procedimientos y resultados vertidos en el presente trabajo investigativo, son de mi exclusiva responsabilidad.

Adicionalmente declaro conocer y aceptar la disposición del Art. 88 del Estatuto Orgánico de la Universidad Técnica Particular de Loja que en su parte pertinente textualmente dice: “Forman parte del patrimonio de la Universidad la propiedad intelectual de investigaciones, trabajos científicos o técnicos y tesis de grado o trabajos de titulación que se realicen con el apoyo financiero, académico o institucional (operativo) de la Universidad”

f.

Autor: Carrión Ocaña Karina Alexandra

Cédula. 1715482392

DEDICATORIA

A Dios y a mi familia, que siempre han apoyado y compartido mis sueños.

A todos aquellos que luchamos día a día para ser mejores profesionales a pesar del sin número de problemas que se presentan en el camino. Para todos aquellos que luchamos contra un sistema que no nos da puertas abiertas para crecer, porque cada piedra en el camino significa un reto cumplido y una satisfacción propia.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios por la oportunidad de cumplir un peldaño más en mi carrera estudiantil y profesional, con el apoyo de mi familia.

Agradezco a mis padres por fomentar en mi la lucha constante, el crecimiento, la perseverancia.

Agradezco a mi esposito por estar siempre a mi lado, en cada día y cada noche, porque con sus palabras de aliento, su alegría, amor y comprensión, todo proyecto es más fácil de lograr.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

CARÁTULA.....	i
APROBACIÓN DEL DIRECTOR DEL TRABAJO DE FIN DE TITULACIÓN.....	ii
DEDICATORIA.....	iv
AGRADECIMIENTO.....	v
RESUMEN.....	1
ABSTRACT.....	2
INTRODUCCIÓN.....	3
CAPITULO I.....	5
1. MARCO TEÓRICO.....	5
1.1. Objetivos.....	6
1.1.1. General:.....	6
1.1.2. Específicos:.....	6
1.2. Preguntas de investigación.....	6
1.3. Principales conceptos en materia penal tributaria.....	6
1.3.1. Concepto de delito e infracción.....	6
1.3.2. Infracción tributaria y delito tributario.....	9
1.3.3. De la sanción.....	13
CAPITULO II.....	18
2. MATERIALES Y MÉTODOS.....	18
2.1. Metodología.....	19
2.1.1. Método inductivo.....	19
2.1.2. Método histórico.....	19
2.2. Recursos y materiales.....	20
2.2.1. Recursos humanos.....	20
2.2.2. Recursos tecnológicos.....	20
2.3. Cronograma de actividades.....	20
2.4. Presupuesto:.....	20
CAPITULO III.....	21
3. EL DELITO TRIBUTARIO.....	21
3.1. Tipificación del delito.....	22
3.2. Delitos contra el régimen de desarrollo y delitos contra la administración aduanera	23

3.2.1.	Defraudación tributaria	23
3.2.1.1.	Doble contabilidad	26
3.2.1.2.	Contabilidad respaldada con documentos falsos.....	27
3.2.1.3.	Penas aplicables.....	33
3.2.2.	Defraudación aduanera	36
CAPITULO IV		40
4.	EVOLUCIÓN NORMATIVA	40
4.1.	Primeras disposiciones tributarias según el Código Fiscal de 1963.....	41
4.2.	Primer Código Tributario de 1975 y el delito penal tributario	42
4.2.1.	Reformas al Código Tributario de 1975.....	47
4.2.2.	Reformas en materia aduanera.....	67
4.2.3.	Promulgación del Código Orgánico Integral Penal	73
CAPITULO V		76
5.	BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	76
5.1.	Concepto de bien jurídico.....	77
5.2.	Análisis del bien jurídico protegido en materia penal tributaria.....	80
5.2.1.	Patrimonio público.....	80
5.2.2.	Recaudación de impuestos.....	81
5.2.3.	Administración tributaria	85
5.3.	Teorías sobre el bien jurídico protegido en materia penal tributaria.....	87
5.3.1.	Teoría patrimonialista	87
5.3.2.	Teoría institucionalista	89
5.3.3.	Teoría funcionalista.....	90
CONCLUSIONES		93
RECOMENDACIONES		94
Bibliografía		95

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1:	Cronograma de actividades	20
Tabla 2:	Presupuesto.....	20
Tabla 3:	Resumen de sanciones aplicables al delito de defraudación tributaria.....	34
Tabla 4:	Resumen de sanciones aplicables al delito de defraudación aduanera.....	39
Tabla 5:	Resumen de contenido del Código Fiscal del año 1963.....	41
Tabla 6:	Resumen de reformas al Código Tributario desde 1975	42
Tabla 7:	Contenido del Código Tributario de 1975.....	43

Tabla 8: Reformas al Código Tributario 1986 a 2007	48
Tabla 9: Reformas al Código Tributario 1994 a 1995	49
Tabla 10: Reformas al Código Tributario 2007 a 2014	49
Tabla 11: Reformas al Código Tributario 1994 a 2009	51
Tabla 12: Reformas al Código Tributario 1990 a 2008	52
Tabla 13: Reformas al Código Tributario 1994 a 1995	53
Tabla 14: Reformas al Código Tributario 1994 – Eliminación de Contrabando	53
Tabla 15: Reformas al Código Tributario 1994 a 1995	54
Tabla 16: Reformas al Código Tributario 2005 a 2008	55
Tabla 17: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014 - Infracciones	56
Tabla 18: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014 – Elementos y circunstancias agravantes	57
Tabla 19: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014 - Penas	59
Tabla 20: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014 - Defraudación	62
Tabla 21: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014	65
Tabla 22: Resumen de reformas en materia aduanera	67
Tabla 23: Composición de la Ley Orgánica de Aduanas 1994	67
Tabla 24: Comparativo de reforma 1998 y 2003	68
Tabla 25: Comparativo de reformas Ley de Aduanas 1994, 1998 y 2003	70
Tabla 26: Contenido del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI en materia aduanera	73
Tabla 27: Contenido del Código Orgánico Integral Penal	74
Tabla 28: Composición del Presupuesto General del Estado	83

ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1: Ingresos del Presupuesto General del Estado	83
Gráfica 2: Presupuesto General del Estado por Componente	84
Gráfica 3: Ingresos del Presupuesto General del Estado	85
Gráfica 4: Estadística de Recaudación	86

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 2: Presupuesto General del Estado – Ingresos Año 2016	24
Ilustración 3: Presupuesto General del Estado – Gastos Año 2016	24

RESUMEN

El presente trabajo, se desarrolló con la finalidad de conocer cómo ha evolucionado el marco legal en cuanto a los delitos penales tributarios, si dichas normas se han ido fortaleciendo a lo largo del tiempo y a la vez analizar cuáles son los bienes jurídicos protegidos por la misma, en busca de que el estado pueda dar cumplimiento a sus políticas.

En el análisis de la evolución normativa, se muestra como el Código Fiscal de 1963 no establece nada respecto a delitos tributarios, contravenciones y faltas reglamentarias, estas aparecen en el primer Código Tributario de 1975 con el establecimiento de los delitos de defraudación y sanciones. Dicho Código ha experimentado 26 reformas hasta eliminar lo relativo a delitos, cuya norma es abarcada por el Código Integral Penal en el año 2014.

Finalmente, en el análisis del bien jurídico protegido, se establece que el patrimonio público, la recaudación de impuestos y la Administración Tributaria son los bienes jurídicos protegidos, mismos que están íntimamente relacionados para el cumplimiento de los fines que persigue el estado enmarcado en la política del buen vivir.

PALABRAS CLAVES: Delitos tributarios y penas, Bien jurídico protegido, Evolución jurídica.

ABSTRACT

The present work has been developed with the purpose of know legal framework has evolved to tax crimes, if laws have been strengthened over time and analyze the legal rights protected in order the state to comply with its policies.

In the analysis of the normative evolution, shown like the “Código Fiscal” of 1975 does not establish anything about tax crimes, contraventions and regulatory failures, these appears in the first “Código Tributario” of 1975, this establish rules of the tax fraud and sanctions. This Code has been 26 reforms to eliminate tax crimes, because this norm is covered by the “Código Orgánico Integral Penal” in 2014.

Finally, in the analysis of the protected legal asset, it is establish to public patrimony, collection of taxes and Tax Administration are protected legal assets, all of them related to the enforcement pursued state’s aligned to good living policy.

KEYWORDS: Tax crimes/ tax fraud / tax evasion and penalties, protected legal asset

INTRODUCCIÓN

El Régimen Tributario Ecuatoriano ha presentado una evolución mediante la reestructuración de la antigua Dirección General de Rentas para convertirse en el Servicio de Rentas Internas que, a partir del año 1997 con su creación, ha dado un giro importante a la forma en la que el Estado a través de esta institución, financia su presupuesto general anual.

Desde 1998 hasta el 2002 en el Ecuador, llevaron consigo una de las mayores crisis económicas por efecto del fenómeno del niño, el desequilibrio político vigente a esa fecha, junto con una caída en los precios del petróleo.

Durante los primeros años de esta crisis se presentó la quiebra de varias de las instituciones financieras más importantes del país como el Filanbanco, El Progreso y otros bancos pequeños; por la falta de vigilancia por parte de los organismos de control y el uso indiscriminado de préstamos a sus partes relacionadas. La situación se agudizó mucho más al presentarse en nuestro país el primer feriado bancario y congelamiento de fondos de miles de ecuatorianos.

Los efectos en el desempleo, delincuencia e inflación marcaron cifras importantes en la historia, la extrema pobreza se esparcía por todo el país, llegando hasta un índice del 65% y provocando un decrecimiento importante en el PIB.

Los efectos en la recaudación de impuestos fueron muy importantes, la reserva monetaria disminuyó en 492 millones de dólares y el sucre llegó a devaluarse hasta en un 176%.(Servicio de Rentas Internas, 2002).

Considerando la grave crisis económica, el Gobierno de turno decidió adoptar el modelo de la dolarización a un tipo de cambio de 25.000 sucres por dólar con lo cual se generó aún más la pérdida del valor adquisitivo. Al agudizarse la crisis económica, el Gobierno decide implementar algunas políticas con la finalidad de recuperar la economía; la primera orientada a la concesión de créditos con la disminución de las tasas de interés para reactivar la economía, la segunda mediante reformas que se orienten al control de las instituciones financieras; y en tercer lugar la modernización y reordenamiento del régimen fiscal.

Hasta antes de diciembre de 1997, en la antigua Dirección General de Rentas DGR

como parte de un sistema público retrogrado, desgastado y lleno de actos de corrupción, que se podía observar en todo el sector público, el modelo de recaudación alcanzó un total de USD 1.454.925,40 miles de dólares en el año 1997 (último año de la gestión de la Dirección General de Rentas DGR).

A partir del año 1997 con la creación del Servicio de Rentas Internas la recaudación marca una tendencia de crecimiento bajo un nuevo esquema de administración de impuestos que aporte al Estado Ecuatoriano. Las políticas, procesos y procedimientos implementados por el SRI han ido evolucionando conforme las necesidades del estado, en beneficio de la protección de la recaudación tributaria, ante sofisticadas figuras de evasión y elusión que erosionan la base imponible y por ende el impuesto a ser recaudado.

El Presupuesto General del Estado está compuesto entre el 40% y 50% de Impuestos; es decir, que la recaudación tributaria es uno de los componentes más importantes para la consecución de los objetivos del Gobierno Ecuatoriano.

Para que el régimen tributario funcione adecuadamente, es necesario que se realicen reformas y se expidan leyes que coadyuven al sostenimiento y mejoramiento del régimen fiscal, que impulse el cumplimiento tributario voluntario, pero que, por otro lado, también sancione los delitos de defraudación.

En el presente trabajo de investigación analizaremos en el capítulo I el marco teórico, con el planteamiento de los objetivos y los conceptos generales del delito e infracción, para en el capítulo II abordar la metodología utilizada para la presente investigación y en el capítulo III se tratará específicamente sobre el delito tributario. En el capítulo IV se abordarán los cambios en la normativa desde la expedición del primer Código Fiscal hasta la actualidad y finalmente en el capítulo V se realizará el análisis del bien jurídico protegido por la normativa penal, que le permite a un Estado cumplir con sus objetivos principales en beneficio del crecimiento de la economía, la distribución de la riqueza y la erradicación de la pobreza.

CAPITULO I
MARCO TEÓRICO

En el presente capítulo se realizará el planteamiento de los objetivos, preguntas y de investigación y los principales conceptos relativos al delito tributario y sus sanciones que permitirán el análisis de los siguientes capítulos del presente proyecto de tesis.

1.1. Objetivos.

1.1.1. General:

Identificar la evolución normativa relacionada con la tipificación y sanción de los delitos penales tributarios en el Ecuador.

1.1.2. Específicos:

- Identificar la relación existente entre las políticas de Estado y el fortalecimiento del régimen tributario, a través de la evolución normativa relacionada con los delitos penales tributarios.
- Analizar e identificar el bien jurídico protegido dentro de los derechos fundamentales.

1.2. Preguntas de investigación.

En el presente trabajo de investigación se busca establecer las respuestas a las siguientes preguntas planteadas:

1. ¿El régimen tributario ha evolucionado en el marco legal de los delitos penales tributarios?
2. ¿Las reformas legales en el marco de los delitos penales tributarios mantienen relación con el fortalecimiento del régimen tributario, orientadas al cumplimiento de las políticas planteadas por los gobiernos de turno?
3. ¿El bien jurídico protegido por la normativa legal y dentro de los derechos fundamentales, es el régimen tributario y su adecuado funcionamiento?

1.3. Principales conceptos en materia penal tributaria.

1.3.1. Concepto de delito e infracción.

Para empezar el estudio, es importante abordar los conceptos fundamentales del trabajo de investigación; es así que, empezaremos con el concepto general de delito.

Guillermo Cabanellas de Torres (2006), en su Diccionario Jurídico Elemental define lo siguiente: "DELITO. Etimológicamente, la palabra delito proviene del latín delictum, expresión también de un hecho antijurídico y doloso castigado con una pena. En general, culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa." (pág. 93).

Por otro lado, los conceptos del delito se desarrollaron en los siglos XVIII, XIX y XX y se agrupan así:

Concepciones formales o nominales. Establecen que el delito es una conducta humana que se opone a lo que la ley manda o prohíbe bajo la amenaza de una pena. Es la ley la que establece que hechos son delitos, es la ley la que nombra que hecho va a ser considerado como delito, es la ley la que designa y fija caracteres delictuales a un hecho, si en algún momento esta ley es abrogada el delito desaparece. El delito es artificial.

Concepciones substanciales o materiales. Establecen elementos del delito como presupuestos para que un acto voluntario humano sea considerado como delito, así para estas concepciones el delito es un acto humano típicamente antijurídico culpable y sancionada con una pena de carácter criminal. Sigue el método analítico. (Machicado, 2010).

Es decir, la concepción formal establece una conducta que se opone a lo que establece la norma es considerada como delito; mientras que, en la concepción substancial si el acto del hombre cumple con el presupuesto jurídico, éste es considerado un delito.

Juan Domingo Romagnosi, Giovanni Carmignani y Francisco Carrara desarrollaron la concepción jurídica del delito. Romagnosi estableció que el delito se constituye en una agresión al bienestar, de manera que si dicha agresión no es castigada puede destruir a la sociedad y para evitarlo, el derecho elimina la impunidad. Por otro lado, para Carrara el delito es una infracción a la ley del Estado que protege a la ciudadanía, es el resultado de un acto externo positivo o negativo del hombre, moralmente imputable y políticamente dañoso. Se dice que se adecua al presupuesto puesto que el actor del delito cumple con la conducta expuesta en la ley, es un acto externo y positivo puesto que se requiere de realizar una acción voluntaria que afecte a un tercero (el solo

pensamiento no tiene ninguna afectación); adicionalmente es moralmente imputable y políticamente dañoso puesto que afecta la sociedad o al cumplimiento de los fines de ésta (Machicado, 2010).

Como podemos observar mientras Romagnosi enfoca su concepto del delito en la agresión al bienestar, Carrara lo considera una infracción a la ley; es decir, que mientras Romagnosi considera que el delito es un ente de hecho, Carrara lo considera un ente jurídico. Sin embargo, el fin último de las dos concepciones está alineada al perjuicio que el cometimiento del delito le causa a la sociedad.

Enrique Aftalión(sf) señala que ciertas acciones son más lesivas o dañosas que otras, por lo que causan diferentes niveles de afectación a la convivencia social, es así como, por la gravedad u otras razones, dichas acciones llegan a ser calificadas como delitos penales (pág. 5).

Por lo tanto, el delito proviene de una conducta voluntaria del ser humano, que es opuesta o prohibida, que se adapta al presupuesto previamente establecido en la legislación y que es sujeta a una sanción o pena; dicha acción va en contra del orden social y tiene la intención de causar daño. En el caso de los delitos tributarios, estas acciones voluntarias de los contribuyentes van contra las administraciones tributarias, con la intención de pagar menos impuestos, que provocan graves problemas a la sociedad puesto que, a causa del pago indebido de tributos, el Estado no puede cumplir con sus políticas y fines para con sus mandantes. Es así como, el Código Orgánico Integral Penal establece los presupuestos jurídicos que al ser instituidos por los contribuyentes se consideran como delitos de defraudación y contrabando.

Como se observará en el capítulo III de la evolución jurídica, las acciones que causan menor gravedad a las administraciones tributarias y al estado, se han excluido de la materia penal y se han incluido en el Código Tributario como infracciones y faltas reglamentarias que son debidamente tipificadas y sancionadas por la norma; sanciones que son aplicadas por el Servicio de Rentas Internas mediante el ejercicio de la facultad sancionadora. Por otro lado, en materia de delito penal tributario, las acciones se inician en la sede judicial y están contempladas en la actualidad en el Código Orgánico Integral Penal.

1.3.2. Infracción tributaria y delito tributario.

Si retrocedemos al año 1975, el 23 de diciembre mediante Registro Oficial No. 958, durante el gobierno del General Guillermo Rodríguez Lara, y con la “finalidad de establecerse en forma precisa el ilícito tributario y los procedimientos para reprimirlo” se publica el primer Código Tributario que rige en la República del Ecuador.

El Código Tributario de 1975, establece en los artículos 340 y siguientes lo relativo a infracciones tributarias. Es así que, el artículo 340 establece el concepto de infracción tributaria así: “Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”

En cuanto al delito tributario, el artículo 341 establece: “Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen delitos el contrabando y la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código.”

Por otro lado, para la configuración de un delito el artículo 342 establece que es necesaria la existencia de dolo o culpa; características que diferencian al delito de una contravención o falta reglamentaria, ya que para estas dos últimas basta con la transgresión de la norma.

Analicemos ahora que es culpa o dolo. Cabanellas (2006) define como dolo a: “Engaño, fraude, simulación. (...) en Derecho Penal. Constituye dolo la resolución libre y consciente de realizar voluntariamente una acción u omisión prevista y sancionada por la ley”. (pág. 109).

De igual forma, define como culpa a: “(...) cualquier falta, voluntaria o no, de una persona que produce un mal o daño; en cuyo caso culpa equivale a causa”. (pág.85).

Calvachi (s/f) en el artículo sobre “Los delitos tributarios: La defraudación fiscal” señala que en el delito de defraudación no admite culpa, puesto que en todos los delitos tributarios existe un ánimo fraudulento de evadir impuestos. Señala además que “(...) en otros con condiciones objetivas de punibilidad es irrelevante la existencia de dolo o culpa, ya que basta la trasgresión de la norma con la producción del resultado para establecer la responsabilidad”. (pág. 69).

En consecuencia, todos los medios utilizados que puedan provocar la determinación incorrecta de impuestos y el no pago o pago disminuido de los mismos son dolosos o son realizados con la intención de causar daño de forma consiente y voluntaria, puesto que éstos no son aplicados de forma negligente, imprudente o ineficiente.

En lo que corresponde a los delitos tributarios, Cabanellas (2006) define como contrabando y defraudación lo siguiente:

CONTRABANDO. Comercio o producción prohibidos por la legislación vigente. Productos o mercancías que han sido objeto de prohibición legal. Lo ilícito o encubierto. Antiguamente, de ahí su etimología, lo hecho contra un bando o pregón público.

DEFRAUDACIÓN. En sentido amplio, esta voz comprende cuantos perjuicios económicos se infieren abusando de la mala fe. Delito que comete quien se sustrae dolosamente al pago de los impuestos públicos. Apropiación indebida de cosas muebles, recibidas con obligación de restituir las. Cualquier fraude o engaño en las relaciones con otro. (págs. 73, 92).

Por lo tanto, el contrabando consituye la prohibición de producción y comercialización de productos prohibidos, mientras que la defraudación corresponde al pago incorrecto de impuestos. Cada uno de estos cumple con presupuestos jurídicos diferentes para ser considerados como delitos, en origen establecidos en e Código Tributario y en lo posterior en el Código Orgánico Integral Penal que se encuentra vigente a la fecha.

Veamos ahora, como se configuraron los delitos de defraudación y contrabando en el primer Código Tributario. El artículo 368, sobre el contrabando, señala que consiste en la producción, cultivo, transporte y comercialización ilícita y clandestina de productos primarios, artículos en proceso de elaboración o terminados, mercaderías, sujetos a control por parte de entidades acreedoras de tributos. Es así que, los artículos 369 y 374 señalan los siguientes casos de contrabando aduanero y de elaboración clandestina:

- Importar y exportar clandestinamente mercaderías o bienes sujetos al pago de tributos.
- Introducir o sacar del país mercaderías y su tentativa.

- Cargar o descargar sin vigilancia oficial.
- Lanzar mercaderías de un buque o nave.
- Utilizar sin autorización expresa, una plaza, un puerto marítimo, fluvial o aéreo o un camino no habilitado legalmente para importar, exportar o transitar mercaderías.
- Abandonar mercaderías en lugares contiguos o cercanos a las fronteras terrestres o marítimas.
- Vender a terceros sin autorización de mercaderías que entraron al país bajo el amparo de leyes de fomento o régimen de internación temporal.
- Tenencia injustificada de mercaderías extranjeras: la movilización en el país de mercaderías extranjeras sin que demuestre su internación legal.
- Elaborar clandestinamente productos gravados con tributos.
- Elaborar mercaderías cuya producción está prohibida.
- Elaborar mercaderías con maquinaria distinta a la autorizada.
- Fabricar sin autorización a falsificar timbres, papel sellado, marcas, contraseñas, sellos, o documentos: la siembra y cosecha de caña de azúcar para la elaboración de alcohol son autorización.
- Destilar, fabricar, rectificar, vender o movilizar productos alcohólicos nacionales.
- Instalar alambiques.
- Elaborar guarapos.
- Falsificar toda bebida alcohólica.

En cuanto a la defraudación, el artículo 379 del Código Tributario establece a esta 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.”. Y por su lado el artículo 381 establece los siguientes casos de defraudación:

- Declaración inexacta de mercaderías en la aduana.
- Falsificación y alteración de los documentos comprobatorios (facturas).
- Falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, etc.
- Sustitución de mercaderías.
- Ocultación total o parcial de bienes, ingresos, rentas, frutos o productos.
- Alteración dolosa de libros contables.
- Doble contabilidad.
- Destrucción total o parcial de libros contables

- Falta de registro de inscripción de letras de cambio, pagares a la orden, contratos de arrendamiento o anticréticos, y todo documento de obligación que deba registrarse.
- Falta de entrega de los tributos recaudados como agente de percepción o de retención.

Reinaldo Calvachi Cruz señala lo siguiente en cuanto a los delitos de contrabando y defraudación:

Constituyen delitos el contrabando y la defraudación. Esta clasificación, si bien en términos generales sigue la lógica de la legislación penal común, introduce como infracción a la falta reglamentaria, quedando así elevadas a categoría penal situaciones que en sí no ameritan el tratamiento penal, cuando son en realidad faltas de carácter administrativo.

El contrabando y la defraudación se encuentran regulados en el Ley General de Aduanas y en el propio Código Tributario. Aunque el derecho tributario es un derecho autónomo, el hecho de que la tipificación de delitos y contravenciones se encuentre en leyes especiales (tributarias) no significa que las normas penales allí contenidas se sustraigan de la normativa general que establece la legislación penal ordinaria, y por lo mismo, no se puede argumentar que el Derecho Penal Tributario sea un derecho autónomo e independiente del Derecho Penal general, lo que significa que el tratamiento conceptual y fáctico de los delitos se circunscribe a un todo unitario. (Calvachi,(sf), pág. 65).

El derecho penal tributario no es independiente al derecho penal general, puesto que si bien al inicio de su promulgación mediante el Código Tributario se podía pensar era independiente, con las reformas normativas, se ha establecido textualmente el procedimiento que debe ser aplicado según cuerpos legales en materia penal como el Código de Procedimiento Penal ya derogado, y más aún ahora con el Código Orgánico Integral Penal. Algo importante que se debe destacar, respecto a lo manifestado por Calvachi sobre las infracciones en ningún caso fueron elevadas a categoría penal, toda vez que la normativa siempre ha especificado claramente cuáles son las actuaciones calificadas como delitos tributarios y cuáles como contravenciones y faltas reglamentarias.

Como analizaremos en el punto de la evolución jurídica, para el año 2014, la norma relativa al delito penal tributario de contrabando y defraudación, establecida tanto en la Ley de Aduanas como en el Código Tributario, respectivamente, son suprimidas de

estas normas para pasar a formar parte del Código Orgánico Integral Penal, ratificando así que el Derecho Penal Tributario no es independiente del Derecho Penal General.

1.3.3. De la sanción

Una vez establecidos los conceptos de infracción y delito tributario, es importante analizar como dichas actuaciones pueden ser reprimidas. Para el efecto, el legislador establece sanciones y penas para evitar o disminuir el cometimiento de las mismas; y de alguna forma resarcir el daño que dichas actuaciones puedan causar a la sociedad y al régimen tributario.

En las Primeras Jornadas de Curia - Coimbra se reconoció la pertinencia de las sanciones al derecho penal tributario por su naturaleza punitiva y preventiva. (Rodovic, (s/f), pág. 42)

Ojeda (2008) señala lo siguiente en cuanto la Teoría Tributarista y la tipificación de las infracciones:

La Comisión redactora de nuestro Código Tributario, allá en diciembre de 1.975, consideró acoger como suya esta Teoría Tributarista, y efectivamente en el IV Libro, tipifica las infracciones y señala los procedimientos para la sanción a los infractores tributarios en forma independiente a lo señalado en el Código Penal y de Procedimiento Penal, los que tendrá vigencia sólo de manera supletoria; sin embargo con el transcurrir de los años, reformas importantes como la Ley 99-24 de 30 de abril de 1999 y la propia Ley de Equidad Tributaria de diciembre del 2007, han colocado nuestro sistema más bien en una situación ecléctica entre la penalista y la tributarista, pues si bien rige en materia Sustantiva Penal el IV Libro del Código Tributario, en el proceso mismo se remite a lo señalado en el Código de Procedimiento Penal común, participando en consecuencia de ambas teorías. (pág. 23).

Si bien para el año 2008, tal como lo menciona Paulina Ojeda, puede presentarse una situación electiva entre lo penalista y tributarista, en la actualidad con las disposiciones establecidas en el nuevo Código Orgánico Integral Penal, esta situación ha desaparecido y se ha vuelto netamente penalista al establecerse en dicho cuerpo legal

los tipos de delitos y sanciones a ser impuestas por defraudación tributaria y contrabando.

Según el actual Código Orgánico Integral Penal los principios generales corresponden a todos aquellos establecidos en la Constitución de la República del Ecuador, instrumentos internacionales. Como uno de los principales se incluye al principio de mínima intervención, con el cual que avala que la intervención penal se realizará únicamente en caso de ser necesaria.

Por otro lado, en dicho cuerpo legal, en cuanto al debido proceso entre los principales principios se citan a los siguientes:

- Principio de legalidad: este principio establece que nadie puede ser juzgado si previamente un acto no ha sido tipificado en la ley, con su respectiva sanción que será aplicada mediante el procedimiento específico establecido. Este principio fue creado por Paul Johann Anselm Von Feuerbach bajo la expresión latina *nullum crimen, nulla poena sine lege previa*.
- Principio de favorabilidad: este principio está orientado a la aplicación de la norma menos rigurosa, en el caso de que dos normas relativas a la misma materia establezcan diferentes sanciones.
- Duda a favor del reo: este principio está relacionado al convencimiento que debe tener el juzgador sobre la culpabilidad del actor.
- In dubio pro reo: este principio permite que las sanciones a ser aplicadas en caso de duda sean interpretadas a favor del sujeto imputado.
- Principio de inocencia: tal como lo establece la Constitución toda persona es inocente hasta que se demuestre su culpabilidad y debe ser tratada como tal.
- Principio de igualdad: este principio está orientado a que los servidores judiciales garanticen un trato equitativo a los intervinientes y se proteja a personas vulnerables.
- Motivación: este principio establece que la sentencia debe ser debidamente motivada de hecho y de derecho.
- Prohibición de empeorar la situación del procesado: consiste en que al realizar la impugnación de la sanción no se puede empeorar la situación del procesado.
- Prohibición de autoincriminación: este principio establece que nadie puede ser obligado a autoincriminarse.
- Prohibición de doble juzgamiento: Es decir se puede juzgar por una sola vez, manteniendo el debido proceso y contando con las garantías establecidas en la Constitución.

Otros de los principios expuestos en la norma están relacionados con la oralidad, publicidad, imparcialidad, objetividad. Pero es importante mencionar aquellos principios que se encontraban expuestos como principios fundamentales en el libro primero del Código de Procedimiento Penal vigente antes del COIP, y cuyos conceptos han sido desarrollados con mayor amplitud en otros títulos del último en mención:

- Prohibición de analogía: este principio establece que no puede aplicarse normas análogas o similares con el fin de extender las infracciones o penas. Se debe respetar el sentido literal de la norma.
- Derecho de defensa en juicio: este es un derecho al que tiene derecho el sujeto contar con un profesional en derecho para su defensa y en caso de no tener acceso la Defensoría Pública garantizará el acceso a la misma.
- Principio de culpabilidad: este principio constituye el presupuesto establecido en la norma para que un acto sea considerado como imputable.
- Principio de certeza: este principio está relacionado con la certeza que debe mantener el juez sobre los elementos que configuran el delito y la sanción.

El estado a través de la Administración Tributaria no puede desarrollar sus fines si no puede cumplir con su presupuesto financiero, obtenido de la recaudación de tributos, mismos que constituyen una obligación fiscal de los contribuyentes. Para que se cumpla esta obligación la ley establece un presupuesto con el que se produce el hecho generador de cada tributo; sin embargo, a pesar del establecimiento legal de los tributos, esto no quiere decir que sea legítimamente aceptado por la sociedad, si el Estado no cumple con sus fines y cubre las necesidades del pueblo, lo que conlleva a que se prevea legislación que proteja la recaudación mediante el establecimiento de los delitos tributarios y sus correspondientes sanciones o penas, que ayuden a frenar el cometimiento de actos delictivos.

Con la finalidad de complementar lo antes expuesto, el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador establece lo siguiente respecto al debido proceso y garantías básicas:

- Garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.
- Presumir la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad.
- Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley; ni se le aplicará una sanción no

prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar ante juez o autoridad competente.

- Las pruebas obtenidas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez.
- En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia, se aplicará la menos rigurosa. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.
- La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.
- El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:
 - ✓ Derecho a la defensa., tiempo y medios de preparación
 - ✓ Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones
 - ✓ Los procedimientos serán públicos y las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento.
 - ✓ Nadie podrá ser interrogado, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto.
 - ✓ Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete si se requiere.
 - ✓ Ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público.
 - ✓ Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes.
 - ✓ Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia.
 - ✓ Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer
 - ✓ Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente
 - ✓ Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas.
 - ✓ Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos. (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

En concordancia, el artículo 82 ibidem establece el derecho a la seguridad jurídica en respeto a la Constitución y la existencia previa de normas claras y públicas. (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

Se puede colegir que la base de la seguridad jurídica se encuentra establecida en la Constitución de la República del Ecuador, en la cual ningún sujeto puede ser juzgado sobre un delito o infracción si éstos y sus respectivas sanciones no están debidamente

establecidas en el marco jurídico. Junto con este principio se establece además que no se puede juzgar a un sujeto dos veces por el mismo delito y que todo supuesto infractor tiene derecho al debido proceso, derecho a ser escuchado y a poder presentar pruebas en su defensa, partiendo del presupuesto de su inocencia, hasta que se demuestre su culpabilidad y en el caso de delitos, que sus actuaciones se hicieron con la intención de causar daño.

En conclusión, tanto la sanción como el delito deben estar previamente tipificado en la norma para ser aplicada mediante la aplicación del proceso establecido y respetando los principios y derechos fundamentales de la Carta Magna. Si bien los delitos tributarios y sus sanciones han sido establecidos según la evolución normativa tanto en el Código Tributario, como en el actual Código Orgánico Integral Penal, el desconocimiento de la norma y la asesoría incorrecta realizada por asesores tributarios no han permitido que la tipificación de delitos y sanciones logren frenar la consecución de los delitos tributarios a los niveles que la Administración Tributaria requiere para mejorar los niveles de recaudación.

CAPITULO II
MATERIALES Y MÉTODOS

2.1. Metodología

Según lo establecido por Ponce (2011) en su escrito la Metodología de la Investigación Científica del Derecho, se establecen entre otros los siguientes métodos de investigación:

2.1.1. Método inductivo

El método inductivo, considera una serie de fenómenos o conocimientos particulares para llegar a conclusiones generales. Del análisis de varios casos y objetos particulares, puede llegarse a una conclusión general, el método inductivo y deductivo, se complementan y pueden combinar con el método analítico.

El método inductivo se puede instrumentar de muy diversas formas, pero principalmente mediante las técnicas de análisis y presentación de casos, de procesos jurídicos, de resoluciones jurisdiccionales y jurisprudenciales, etcétera. (pág. 73).

2.1.2. Método histórico

El punto de referencia de este método es el desarrollo cronológico del saber. Se sustenta además en la experiencia de los tiempos. Ya que, en el campo del derecho, el conocimiento pleno de las instituciones jurídicas, sólo es posible si consideramos su evolución histórica.

Este método se complementa con la mayoría de los demás; y las técnicas que pueden aplicarse conjuntamente con éste, son las técnicas documentales. (pág. 74).

En el presente trabajo de investigación se aplicará una combinación de los métodos histórico e inductivo; mediante la recopilación de las reformas legales relacionadas con los delitos penales tributarios, analizar el aporte de la evolución normativa al cumplimiento de las políticas de Estado. Por otro lado, mediante el análisis se busca establecer el bien jurídico protegido por los derechos fundamentales.

2.2. Recursos y materiales

2.2.1. Recursos humanos

- Una persona que recopile la información y realice el análisis respectivo.

2.2.2. Recursos tecnológicos

- Herramienta Lexis S.A. El Portal Jurídico del Ecuador
- Herramienta Fiel Web de Ediciones Legales

2.3. Cronograma de actividades

El presente estudio tiene consideradas las siguientes actividades principales que serán desarrolladas a lo largo de un período de 7 meses, en los cuales se realizarán los avances y conclusión del proyecto de tesis, según se muestra a continuación:

Tabla 1: Cronograma de actividades

No.	Actividad	SEMANAS																											
		MES 1				MES 2				MES 3				MES 4				MES 5				MES 6				MES 7			
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28
1	Recopilación de la información	■	■	■	■	■	■	■																					
2	Revisión y análisis bibliográfica								■	■	■	■																	
3	Revisión de información secundaria												■	■	■	■													
4	Análisis				■	■	■	■						■	■	■	■	■	■	■									
5	Conclusiones																			■	■	■	■	■					
6	Redacción del trabajo escrito															■	■	■	■	■	■	■	■	■	■				
7	Revisión final																									■	■	■	■
8	Presentación																											■	■

Elaborado por: Karina Carrión

2.4. Presupuesto:

A continuación, se muestra un resumen del presupuesto necesario para el desarrollo del estudio.

Tabla 2: Presupuesto

ACTIVIDAD	INVERSIÓN
Copias	50,00
Impresiones	200,00
Pasajes	100,00
Internet	140,00
Llamadas telefónicas	20,00
Suministros de Oficina	200,00
Empastado	50,00
TOTAL	760,00

Elaborado por: Karina Carrión

CAPITULO III
EL DELITO TRIBUTARIO

3.1. Tipificación del delito

Con la finalidad de establecer seguridad jurídica, es fundamental que en materia penal se observe el principio de legalidad. Este principio, como ya se mencionó en el marco conceptual establece que ninguna persona puede ser sancionada, sin que previamente se haya establecido el delito y la pena o sanción que corresponde al mismo; a esto se conoce como tipicidad que es uno de los elementos constitutivos del delito.

Cabanellas (2006) define tipicidad:

TIPICIDAD. Concepto muy discutido en el derecho penal moderno, entre otras razones porque guarda relación con el Derecho Penal liberal, del cual es garantía, que se vincula con el principio de *nullum crimen sine praevia lege*, Jiménez de Asúa, refiriéndose a Beling, creador de la teoría, dice que la vida diaria nos presenta una serie de hechos contrarios a la norma y que por dañar la convivencia social se sancionan con una pena, estando definidos por el código o las leyes, para castigarlos. “Esa descripción legal, desprovista de carácter valorativo, es lo que se constituye *tipicidad*. Por tanto, el tipo legal es la abstracción concreta que ha trazado el legislador, descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delito”. Añade que en la tipicidad no hay “tipos de hechos”, sino solamente “tipos legales”, porque se trata de la conducta del hombre que se subsume en el tipo legal. (pág. 365).

Adicionalmente, la Enciclopedia Jurídica (2014) señala como tipicidad lo siguiente:

TIPICIDAD: Principio en virtud del cual constituyen infracción penal sólo los hechos típicos, es decir, aquellos hechos descritos por el legislador penal como supuestos de hecho antijurídicos con su correspondiente sanción penal. CP, art. 1.

Es uno de los elementos jurídicos fundamentales del delito. Consiste en la cualidad que han de tener las conductas, presumiblemente delictivas, de encajar en la descripción que de ellas se hace, como figuras delictivas o delitos, en las leyes penales. Estas, de conformidad con el principio de la legalidad penal, deben configurar o tipificar los hechos criminosos que son penados por la ley. De esta manera, puede decirse que la tipicidad es la

adecuación de un hecho o conducta con la descripción que del mismo se hace, por su carácter delictivo, en la ley penal. (...) En definitiva, la conducta antisocial que constituye el delito es una infracción penal o violación de la ley en un doble sentido: en cuanto es antijurídica o contraria al ordenamiento jurídico, y en cuanto es antinormativa o infractora de un precepto legal concreto que tipifica la conducta como delito.

Entendemos que es menester que se establezcan o tipifiquen en un cuerpo legal aquellos actos que atentan o que van en contra de los comportamientos adecuados de una sociedad, para que sean considerados como delitos; de tal manera que el poder público pueda juzgar y ejercer su poder sancionatorio que a su vez también debe estar tipificado.

Para entender cuáles son los delitos tipificados en el ámbito tributario, es importante revisar el marco normativo ecuatoriano establecido.

3.2. Delitos contra el régimen de desarrollo y delitos contra la administración aduanera

El Código Orgánico Integral Penal establece como delitos contra el régimen de desarrollo y delitos contra la administración aduanera a: la defraudación tributaria y la defraudación aduanera.

3.2.1. Defraudación tributaria

El constante crecimiento económico, las innovaciones tecnológicas, facilidad para acceso a la información, que permiten realizar diversidad de transacciones económicas a nivel mundial, han generado en el mundo que las grandes industrias generen cada vez mejores figuras de evasión y elusión fiscal, que son difíciles de detectar y que a través de esfuerzos de organismos como G20, CIAT, OCDE entre otros, propician acciones de investigación y de cooperación entre las Administraciones Tributarias para plantear estrategias técnicas y normativas que permitan a los estados hacer frente a estos retos en pro de que sus funciones de recaudación, administración y control de los tributos no se vean afectadas, todo esto considerando que, como es el caso ecuatoriano, los tributos representan los principales ingresos permanentes corrientes para financiar los gastos permanentes del presupuesto general del estado

correspondientes a gastos de personal, bienes y servicios de consumo, gastos financieros y otros gastos corrientes.

A continuación, se muestra el presupuesto general del estado para el año 2016, donde los impuestos representan el 51.91% del total de los ingresos:

GRUPO INGRESOS	PROFORMA
110000 - IMPUESTOS	15.489.701.480,00
130000 - TASAS Y CONTRIBUCIONES	1.780.008.793,44
140000 - VENTA DE BIENES Y SERVICIOS E INGRESOS OPERATIVOS	81.914.065,00
170000 - RENTAS DE INVERSIONES Y MULTAS	344.234.795,46
180000 - TRANSFERENCIAS Y DONACIONES CORRIENTES	4.807.269.231,00
190000 - OTROS INGRESOS	56.826.250,82
240000 - VENTA DE ACTIVOS NO FINANCIEROS	39.615.818,84
270000 - RECUPERACION DE INVERSIONES	4.559.780,34
280000 - TRANSFERENCIAS Y DONACIONES DE CAPITAL E INVERSION	633.952.933,40
360000 - FINANCIAMIENTO PUBLICO	5.858.287.756,49
380000 - CUENTAS PENDIENTES POR COBRAR	13.727.416,00
390000 - VENTAS ANTICIPADAS	725.000.000,00
TOTAL	29.835.098.320,79

Ilustración 1: Presupuesto General del Estado – Ingresos Año 2016

Fuente: Boletín de prensa No. 22 Quito, 4 de noviembre de 2015 (Ministerio de Finanzas, 2015)

Dichos ingresos junto con tasas y contribuciones se presupuesstaron en un total de USD 17.269.710.273,44 que ayudan a financiar el 58.36% de los gastos totales.

GRUPO GASTOS	PROFORMA
510000 - GASTOS EN PERSONAL	8.789.691.178,26
530000 - BIENES Y SERVICIOS DE CONSUMO	4.676.207.657,00
560000 - GASTOS FINANCIEROS	1.750.374.006,00
570000 - OTROS GASTOS CORRIENTES	271.424.940,00
580000 - TRANSFERENCIAS Y DONACIONES CORRIENTES	1.925.167.455,00
710000 - GASTOS EN PERSONAL PARA INVERSION	167.449.108,97
730000 - BIENES Y SERVICIOS PARA INVERSION	1.131.122.925,25
750000 - OBRAS PUBLICAS	1.683.287.927,84
770000 - OTROS GASTOS DE INVERSION	930.359,52
780000 - TRANSFERENCIAS Y DONACIONES PARA INVERSION	1.401.721.254,67
840000 - BIENES DE LARGA DURACION	529.433.606,08
880000 - TRANSFERENCIAS Y DONACIONES DE CAPITAL	3.373.905.308,21
960000 - AMORTIZACION DE LA DEUDA PUBLICA	2.575.444.090,99
970000 - PASIVO CIRCULANTE	1.558.938.503,00
TOTAL	29.835.098.320,79

Ilustración 2: Presupuesto General del Estado – Gastos Año 2016

Fuente: Boletín de prensa No. 22 Quito, 4 de noviembre de 2015. (Ministerio de Finanzas, 2015)

El Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios, establecen el marco de actuación en lo que respecta a

obligaciones y derechos de los contribuyentes; y regula por otro lado, la transgresión a dichas normas estableciendo infracciones tributarias.

Hasta el mes de enero de año 2014, dentro de las infracciones tributarias se incluían los delitos tributarios de contrabando y defraudación tributaria; mismos que a partir de febrero del año 2014 pasaron a ser regulados mediante el Código Orgánico Integral Penal.

El artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal (2017) establece que cualquier 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” se presenten los casos detallados a continuación:

1. Utilizar identidad o identificación supuesta o falsa, datos, permisos, facturas, guías, información o documentación falsa o adulterada.
2. Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
3. Imprimir o hacer uso de comprobantes de venta, retención o complementarios no autorizados por la Administración Tributaria.
4. Proporcionar información falsa, incompleta, desfiguradas o adulterada.
5. Alterar libros o registros informáticos de contabilidad. Llevar doble contabilidad.
6. Destruir total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad.
7. Vender para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar.
8. Emitir, aceptar o presentar a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con la operación real.
9. Emitir y presentar comprobantes de venta y presente a la administración tributaria realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.
10. Omitir 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.
11. Extender a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones.
12. Simular uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.

13. Falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos.
14. Obtener indebidamente de una devolución de tributos, intereses o multas.

Los tipos de actos expuestos anteriormente, obedecen a la lucha constante de la Administración Tributaria por regular el régimen tributario en el Ecuador, bajo los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad; mismas que han sido evidenciadas en los distintos procesos de control como auditorías o determinaciones tributarias, verificaciones de fedatarios fiscales, entre otros, de conformidad con lo establecido en los artículos 67, 68 y 70 del Código Tributario.

Son varios los casos dolosos que contempla la norma, a continuación, se explican los dos más representativos y que pueden abarcar algunos de los numerales expuestos:

3.2.1.1. Doble contabilidad

Como se establece en el numeral 9 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal llevar doble contabilidad constituye un delito cuya pena corresponde de 1 a 3 años.

Este delito corresponde a que un contribuyente realice o lleve dos contabilidades, una en la cual es probable que registre la realidad económica y financiera de la compañía o de su negocio; y otra realizada únicamente con fines de pagar menos impuestos y que será la que presentará a la Administración Tributaria como respaldo de sus declaraciones de impuestos (IVA, renta, retenciones). Esta segunda contabilidad puede contener riesgos de disminución en las utilidades reportadas mediante tramas como:

- Registro de ingresos menores a los realmente percibidos.
- Falta de registro de ingresos por ventas no facturadas.
- Registro de costos y gastos inexistentes.
- Registro de costos y gastos sobrevalorados.
- Registros de ajustes y reclasificaciones para desviar la atención de los registros contables sobrevalorados o subvalorados.

El propósito de los contribuyentes al llevar doble contabilidad corresponde a un acto doloso que con previa intención busca generar pérdidas o presentar utilidades

menores para pagar menos impuestos. Esta intención de causar daño pagando menos impuestos hace que esta figura se califique como un delito de defraudación al Estado, penada por el Código Integral Penal.

En algunos casos se puede observar que los registros de gastos obedecen a traslado de utilidades a otras compañías vinculadas o partes relacionadas de un mismo grupo económico, con la finalidad de beneficiarse de deducciones adicionales como amortización de pérdidas tributarias, aplicación de tarifas menores por regímenes especiales (por ejemplo: banano, compañías ubicadas en ZEDES); de esta manera el grupo económico termina pagando una tasa impositiva menor en su conjunto.

En un esfuerzo por evitar y combatir este delito penal, el SRI ha implementado la obligatoriedad a los contribuyentes de reportar bases de datos llamados anexos transaccionales en los cuales los contribuyentes deben presentar el detalle de las transacciones realizadas en cuanto a compras, ventas, importaciones y exportaciones. Con estas bases de datos la Administración Tributaria puede verificar si los valores por compras e ingresos principalmente son reales respecto de los reportados por terceros para validar la veracidad de los mismos.

Otra de las estrategias de la Administración Tributaria consiste en realizar acuerdos de obtención de información con otras instituciones de control como Superintendencia de Compañías Valores y Seguros, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, SENA, entre otras. Con la información de estas entidades la Administración Tributaria puede validar también la veracidad de la información declarada por el contribuyente.

3.2.1.2. Contabilidad respaldada con documentos falsos

Este acto doloso efectuado con la finalidad de disminuir la base imponible y como consecuencia pagar menos impuestos presenta los siguientes ejemplos de tramas de riesgos:

- Simulación de gastos con compañías domiciliadas en paraísos fiscales.
- Utilización de empresas instrumentales o inexistentes para respaldar gastos con facturas falsas.
- Falsificación de facturas con valores menores a los vendidos.

A pesar de los esfuerzos de la Administración Tributaria por solicitar los anexos transaccionales, con el pasar del tiempo los contribuyentes han optado por generar

transacciones con compañías inexistentes off shore en el exterior en paraísos fiscales, de los cuales no se puede obtener información, por lo que la Administración Tributaria debe realizar pruebas que le permitan establecer la real existencia de las transacciones.

Respecto a las figuras de documentación falsa, la norma tributaria señala:

Art. 24.- Definición de empresas inexistentes.- De manera general, se considerarán empresas inexistentes aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda.

Art. 25.- Definición de empresas fantasmas o supuestas.- 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.

La realización de actos simulados, será sancionada de conformidad con las normas de defraudación, tipificadas en el Código Tributario.

Art. 26.- No serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta emitidos por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, sin perjuicio de las acciones penales correspondientes. (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2017).

Como se puede observar en la norma antes expuesta, con la finalidad de evitar el abuso de la creación de empresas fantasmas o inexistentes el Reglamento a la Ley de Régimen prevé la calificación de este tipo de instrumentos utilizados para simular costos y gastos por parte del contribuyente.

Por otro lado, durante el año 2016 salió a la luz pública el uso de empresas de papel creadas por la firma asesora Mossack Fonseca con las cuales varias compañías ecuatorianas simulaban gastos. Si bien es cierto que los mismos estaban respaldados en documentos, cumpliendo así la formalidad, según consta en las notas de prensa

dichos gastos carecían de una realidad económica, y con esta figura se intentó de engañar a varias Administraciones Tributarias a nivel mundial.

Respecto a la revisión de la esencia económica de una transacción el Código Tributario mediante el uso del artículo 17, detallado a continuación, permite a la Administración Tributaria verificar no solo la formalidad de las transacciones sino también la esencia, la ocurrencia del hecho generador, mediante el cual se puede desconocer al contribuyente el uso de figuras de elusión de impuestos como la que se presentó con los casos de Panama Papers de la firma asesora Mossack Fonseca y uso de empresas fantasmas o instrumentales.

Art. 17.- 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, 2017).

Las actuaciones de la Administración Tributaria han sido respaldadas en los procesos judiciales en Tribunal y Corte, ejemplos de varias de las sentencias emitidas a favor del SRI se muestran a continuación:

En el recurso 127-2007 de 3 de abril de 2009, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la ciudad de Quito, manifestó que para que el gasto sea considerado como deducible, éste no solamente debe reunir la parte formal, sino también debe cumplir con una realidad material, es decir, es necesaria la comprobación de la prestación del servicio o la transferencia de bienes:

DÉCIMO PRIMERO: El Impuesto a la Renta en el Ecuador se estableció y se mantiene como un gravamen al ingreso líquido, esto es, luego de deducirse los gastos efectuados con el objeto de obtener, mantener y mejorar los ingresos sujetos a la carga. De este precepto se sigue que entre el gasto deducible y el ingreso debe haber una relación causal y finalista; vale decir, el gasto deducible es el que tiene como causa y finalidad generar ingresos sujetos al tributo. Los perceptores de ingresos y actores económicos son los que a su arbitrio han de decidir qué gastos realizar para obtener los ingresos. No obstante la amplia

libertad, por lo demás garantizada constitucionalmente, para desarrollar actividades económicas, a la Administración Tributaria y a quienes ejercen jurisdicción en la materia, les queda verificar la existencia de la relación causal entre el gasto y el ingreso.

DÉCIMO SEGUNDO: Esta Sala de Casación en reiterados fallos ha sentado el criterio de que los gastos, para ser deducibles, deben cumplir con los requisitos formales que la ley ha previsto para el efecto. Este criterio de ninguna manera implica que los requisitos formales sean los únicos necesarios para que los gastos se consideren deducibles, pues, a más de estos requisitos formales, es preciso que la esencia de los negocios jurídicos que subyacen a los elementos formales tenga el sustento conceptual analizado en el Considerando anterior. En conclusión, para que un gasto se considere deducible es preciso que concurren dos requisitos: de un lado, que el mismo esté vinculado razonablemente a la generación del ingreso presente o futuro, real o potencial; y, por otro, que cumpla con los requisitos formales determinados por la ley para sustentarlo. (RCNJ 66-2009/2009 de 3 de abril).

El fallo del 29 de mayo del 2013, en relación al Juicio de Impugnación 09502-2010-0090 de la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la ciudad de Quito, establece que un gasto debe contar con secuencialidad material para ser considerado como deducible:

4.3. La Sala ha establecido (por ejemplo, en la causa No. 28/2011) que un gasto para que sea considerado tal debe tener una secuencialidad material que lo justifique como: la fuente de la obligación, el pago, el desembolso efectivo, la factura y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario o de un tercero, autorizado por éste; 4.4. En el caso en estudio, existen las facturas, el registro y procedimiento interno, pero no existe constancia de recepción por parte del beneficiario del pago, ni la fuente que justifique dichos pagos; ello está corroborado en el ejercicio de verificación practicado por la Administración Tributaria y que no ha sido desvirtuado por la empresa actora, que se limita a justificar, la existencia de las facturas, el procedimiento interno y de las compañías que emitieron las mismas probando en el proceso que estos contribuyentes estaban autorizados para emitir comprobantes válidos, elementos que, no son suficientes para demostrar la secuencialidad material

del gasto, que ha sido advertidos por la Administración, a través del mecanismos de cruce de información. También obre del proceso (.) el oficio No. GGN-GDI-DPG-OF emitido por el Gerente General de Servicio de Aduana del que se desprende que los presuntos proveedores de la empresa actora, en los períodos fiscales en estudio no realizaron importaciones, lo cual no ha sido desvirtuado por la empresa, que conduce a colegir que no se ha cerrado el ciclo del gasto. (RCNJ 162-2012/2013 de 29 de mayo).

El fallo dictado el 24 de agosto de 2012, de la Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la ciudad de Quito, establece que:

6.3. Un gasto, para que sea considerado tal, debe tener una secuencia material que lo justifique como: la fuente de la obligación, el pago, el desembolso efectivo, la factura y la acreditación de tales valores a favor del beneficiario o de un tercero, autorizado por éste; en el caso, existen las facturas, el egreso de los valores y el registro contable, pero no existe constancia de recepción por parte del beneficiario del pago, ni la fuente que justifique dichos pagos; por añadidura, existe la declaración de los representantes legales de las empresas presuntas beneficiarias de los pagos, de no haber mantenido relaciones comerciales con la empresa actora, lo cual, desmerece los justificativos expuestos, como son las facturas, el registro contable y el egreso, pues no se ha demostrado lo esencial, la fuente de la obligación y la recepción del pago por parte de los presuntos beneficiarios; ello está corroborado en el ejercicio de verificación practicado por la Administración Tributaria y no ha sido desvirtuado por la empresa actora, que se limita a justificar, la existencia las facturas, el pago y el registro contable, elementos que, como queda dicho, no son suficientes para [la] demostrar la secuencialidad material del gasto, que ha sido advertido por la Administración Tributaria, a través del mecanismo de cruces de información. Esto no ha sido (sic) considerado por la Sala de instancia, produciéndose el vicio alegado. (RCNJ 28-2011/2012 de 24 de agosto).

Adicionalmente, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en la ciudad de Quito, dictó el siguiente precedente jurisprudencial obligatorio, que establece claramente que un gasto no puede ser

comprobado únicamente con la presentación de requisitos formales, sino que debe tener secuencialidad material:

Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: “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”, reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior.; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO (...). (RCNJ 07-2016/2016 de 1 de diciembre).

De los sentencias y jurisprudencia antes expuestos, se puede colegir que para que un gasto sea reconocido debe tener sustancia económica, es decir que el contribuyente debe demostrar que se transfirieron bienes o se prestaron servicios, y que la Administración Tributaria a través de su facultad determinadora establecida en el Código Tributario puede verificar la secuencialidad material.

Las sentencias re afirman las disposiciones legales y reglamentarias, que establecen que los costos y gastos para ser considerados como deducibles, deben haberse efectuado, según lo dispuesto expresamente por el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno; en consecuencia, solo podrán ser deducibles los gastos que se efectúen para obtener, mantener o mejorar la renta gravada. En concordancia, el artículo 17 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria calificará al hecho generador conforme a su verdadera esencia y naturaleza, y el criterio para calificarlo 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.

Según la normativa, la determinación del impuesto a la renta considera como gasto deducible exclusivamente a las transacciones ejecutadas, con esencia económica y destinadas a la obtención de ingresos gravados, donde contemplará únicamente los hechos económicos efectivamente realizados, lo que se demostrará con la

materialización del gasto, mediante la recepción de bienes o servicios, y, con el egreso real de los recursos financieros para pagar la obligación originada en la transacción. Por lo tanto, el hecho económico va más allá del cumplimiento de los requisitos o elementos formales como la emisión de factura y retención, pues éstos por sí solos no respaldan el derecho a utilizar el gasto como deducible en la declaración del impuesto a la renta, sino que debe demostrarse complementariamente que se han producido en la realidad y obedecen a obligaciones ciertas. Misma situación se aplica a las declaraciones de impuesto al valor agregado en cuanto a la generación de crédito tributario.

Podemos ver claramente como la actuación de la Administración Tributaria alineada a la normativa tributaria vigente, junto con las actuaciones de la función judicial, aúnan sus esfuerzos por precautelar la recaudación tributaria y la lucha constante contra el cometimiento de delitos penales tributarios que afectan al desenvolvimiento del estado y su sociedad.

3.2.1.3. Penas aplicables

Si retomamos la normativa histórica, el Código Penal que data del 14 de abril de 1837 establecía en su artículo 2 que no se podrá imponer una pena si antes no estuvo establecida en una ley, de esta manera se cumplen los principios fundamentales establecidos en la Constitución de la República del Ecuador.

Art. 2.- No se impondrá nunca otra pena, que las que señale alguna ley publicada antes de cometerse la violación a que se imponga.

Por otro lado, en lo que se refiere a materia penal tributaria, el delito tributario fue tipificado en el Código Tributario y sus reformas desde 1975 hasta enero del año 2014, y mediante el COIP Código Orgánico Integral Penal desde su publicación en Suplemento Registro Oficial 180 de 10 de febrero del 2014 en adelante, hasta la actualidad.

Es así como, el Código Orgánico Integral Penal en el artículo 298, establece como penas de privación de libertad que van de 1 a 10 años, aplicables al delito de defraudación las siguientes, dependiendo del tipo de delito:

Tabla 3: Resumen de sanciones aplicables al delito de defraudación tributaria

PENA PRIVATIVA DE LIBERTAD DE	CARACTERÍSTICAS DE APLICACIÓN DE PENA MÁXIMA	TIPO DE DELITO DE DEFRAUDACIÓN ART. 298 CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL
1 A 3 AÑOS		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.
3 A 5 AÑOS	Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los 100 salarios básicos unificados del trabajador en general.	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,

PENA PRIVATIVA DE LIBERTAD DE	CARACTERÍSTICAS DE APLICACIÓN DE PENA MÁXIMA	TIPO DE DELITO DE DEFRAUDACIÓN ART. 298 CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL
		<p>inexistentes o supuestas.</p> <p>14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.</p>
5 A 7 AÑOS	Cuando los impuestos defraudados superen los 100 salarios básicos unificados del trabajador en genera.	<p>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.</p> <p>16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.</p> <p>17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.</p>
5 A 7 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 100 salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de 7 A 10 AÑOS.	<p>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.</p> <p>19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.</p> <p>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.</p>

Fuente: (Código Orgánico Integral Penal, 2017)

Elaborado por: Karina Carrión

Por otro lado, el mismo artículo 298 ibidem, establece los siguientes casos en los cuales se configura la defraudación agravada, a ser sancionada con el máximo de la pena prevista para cada numeral, cuando se produce con:

- ✓ Participación de uno o más funcionarios o servidores de la administración tributaria. Adicionalmente, se prevé 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, se sancionarán con pena de extinción de la persona jurídica y multa de 50 a 100 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, 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 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 6 meses. (Código Orgánico Integral Penal, 2017).

Las penas antes detalladas serán aplicadas sin perjuicio de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de pago de los impuestos adeudados a la Administración Tributaria.

3.2.2. Defraudación aduanera

El artículo 299 del COIP establece que cualquier persona que “perjudique a la administración aduanera en las recaudaciones de tributos, sobre mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años y multa

de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir” se presenten los casos detallados a continuación:

1. Importe o exporte mercancías con documentos falsos o adulterados para cambiar el valor, calidad, cantidad, peso, especie, antigüedad, origen u otras características como marcas, códigos, series, modelos; en el presente caso el ejercicio de la acción penal no depende de cuestiones prejudiciales cuya decisión competa al fuero civil.
2. Simule una operación de comercio exterior con la finalidad de obtener un incentivo o beneficio económico total o parcial o de cualquier otra índole.
3. No declare la cantidad correcta de mercancías.
4. Oculte dentro de mercancías declaradas otras mercancías sujetas a declaración.
5. Obtenga indebidamente la liberación o reducción de tributos al comercio exterior en mercancías que según la Ley no cumplan con los requisitos para gozar de tales beneficios.
6. Induzca, por cualquier medio, al error a la administración aduanera en la devolución condicionada de tributos. (Código Orgánico Integral Penal, 2017)

Por otro lado, los artículos 300 y 301 establecen penas privativas de libertad de uno a cinco años en caso de no acreditar la adquisición legítima y contrabando:

Art. 300.- Receptación aduanera.- La adquisición a título oneroso o gratuito, recepción en prenda o consignación y tenencia o almacenamiento de mercancías extranjeras, cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, sin que el tenedor de las mismas acredite su legal importación o legítima adquisición en el país, dentro de las setenta y dos horas siguientes al requerimiento de la autoridad aduanera competente, será sancionada con una pena privativa de libertad de uno a tres años y multa del duplo del valor en aduana de la mercancía.

Art. 301.- Contrabando.- La persona que, para evadir el control y vigilancia aduanera sobre mercancías cuya cuantía sea igual o superior a diez salarios básicos unificados del trabajador en general, realice uno o más de los siguientes actos, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco

años, multa de hasta tres veces el valor en aduana de la mercancía objeto del delito, cuando:

1. Ingrese o extraiga clandestinamente mercancías del territorio aduanero.
2. Movilice mercancías extranjeras dentro de la zona secundaria sin el documento que acredite la legal tenencia de las mismas, siempre y cuando no pueda justificarse el origen lícito de dichas mercancías dentro de las setenta y dos horas posteriores al descubrimiento.
3. Cargue o descargue de un medio de transporte mercancías no manifestadas, siempre que se realice sin el control de las autoridades competentes.
4. Interne al territorio nacional mercancías de una Zona Especial de Desarrollo Económico o sujeta a un régimen especial, sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación correspondiente.
5. Desembarque, descargue o lance en tierra, mar o en otro medio de transporte, mercancías extranjeras antes de someterse al control aduanero, salvo los casos de arribo forzoso.
6. Oculte por cualquier mecanismo mercancías extranjeras en naves, aeronaves, vehículos de transporte o unidades de carga, sin que se hayan sometido al control de las autoridades aduaneras.
7. Viole o retire sellos, candados u otras seguridades colocadas en los medios de transporte, unidades de carga, recintos o locales habilitados como depósitos temporales, siempre que se determine faltante total o parcial de las mercancías.
8. Extraiga mercancías que se encuentren en zona primaria o depósito temporal, sin haber obtenido el levante de las mismas. Los responsables de los depósitos temporales y las autoridades portuarias y aeroportuarias o sus concesionarios serán responsables si permiten por acción u omisión este delito. (Código Orgánico Integral Penal, 2017)

Tabla 4: Resumen de sanciones aplicables al delito de defraudación aduanera

PENA PRIVATIVA DE LIBERTAD DE	MULTA	TIPO	TIPO DE DELITO DE DEFRAUDACIÓN ARTS. 300 Y 301 CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL
1 A 3 AÑOS	DUPLO DEL VALOR EN ADUANA DE LA MERCADERÍA	RECEPTACIÓN ADUANERA	La adquisición a título oneroso o gratuito, recepción en prenda o consignación y tenencia o almacenamiento de mercancías extranjeras, cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, sin que el tenedor de las mismas acredite su legal importación o legítima adquisición en el país, dentro de las setenta y dos horas siguientes al requerimiento de la autoridad aduanera competente.
3 A 5 AÑOS	TRES VECES EL VALOR EN ADUANA DE LA MERCADERÍA OBJETO DEL DELITO	CONTRABANDO	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ingrese o extraiga clandestinamente mercancías del territorio aduanero. 2. Movilice mercancías extranjeras dentro de la zona secundaria sin el documento que acredite la legal tenencia de las mismas, siempre y cuando no pueda justificarse el origen lícito de dichas mercancías dentro de las setenta y dos horas posteriores al descubrimiento. 3. Cargue o descargue de un medio de transporte mercancías no manifestadas, siempre que se realice sin el control de las autoridades competentes. 4. Interne al territorio nacional mercancías de una Zona Especial de Desarrollo Económico o sujeta a un régimen especial, sin el cumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación correspondiente. 5. Desembarque, descargue o lance en tierra, mar o en otro medio de transporte, mercancías extranjeras antes de someterse al control aduanero, salvo los casos de arribo forzoso. 6. Oculte por cualquier mecanismo mercancías extranjeras en naves, aeronaves, vehículos de transporte o unidades de carga, sin que se hayan sometido al control de las autoridades aduaneras. 7. Viole o retire sellos, candados u otras seguridades colocadas en los medios de transporte, unidades de carga, recintos o locales habilitados como depósitos temporales, siempre que se determine faltante total o parcial de las mercancías. 8. Extraiga mercancías que se encuentren en zona primaria o depósito temporal, sin haber obtenido el levante de las mismas. Los responsables de los depósitos temporales y las autoridades portuarias y aeroportuarias o sus concesionarios serán responsables si permiten por acción u omisión este delito."

Fuente: (Código Orgánico Integral Penal, 2017)

Elaborado por: Karina Carrión

CAPITULO IV
EVOLUCIÓN NORMATIVA

En el presente capítulo se muestra como el Código Tributario se ha ido reformando desde 1963 hasta llegar a la publicación de los delitos tributarios en el Código Orgánico Integral Penal en el año 2014, que se encuentra vigente hasta la fecha.

4.1. Primeras disposiciones tributarias según el Código Fiscal de 1963

La primera normativa ecuatoriana en materia tributaria fue el Código Fiscal, expedido mediante Decreto - Ley de Emergencia No. 29, de 24 de junio de 1963, promulgado en el Registro Oficial No. 490, de 25 de junio de 1963, que contenía la siguiente información:

Tabla 5: Resumen de contenido del Código Fiscal del año 1963

TITULO PRELIMINAR	Disposiciones fundamentales
TITULO I	De los créditos fiscales
CAPITULO I	De los sujetos de obligación
CAPITULO II	Del origen y exigibilidad de créditos fiscales
CAPITULO III	De la extinción de los créditos fiscales
SECCIÓN PRIMERA	Del pago efectivo
SECCIÓN SEGUNDA	De la compensación
SECCIÓN TERCERA	De la caducidad
SECCIÓN CUARTA	De la prescripción
TITULO II	De los recursos administrativos
CAPITULO I	Competencia
CAPITULO II	Procedimiento de las instancias administrativas
TITULO III	De la ejecución de los créditos tributarios
CAPITULO I	Disposiciones generales
CAPITULO III	Del embargo administrativo
CAPITULO VI	De las tercerías
CAPITULO VII	Del remate
TITULO IV	De la denuncia contencioso tributaria
CAPITULO I	Disposiciones generales
CAPITULO II	Competencia
CAPITULO III	Excusas y recusaciones
CAPITULO IV	Del procedimiento
SECCIÓN PRIMERA	Disposiciones generales
SECCIÓN SEGUNDA	De la demanda
SECCIÓN TERCERA	De la contestación
SECCIÓN CUARTA	De la suspensión del procedimiento de ejecución
SECCIÓN QUINTA	De la acumulación
SECCIÓN SEXTA	De la prueba
SECCIÓN SÉPTIMA	De la audiencia
SECCIÓN OCTAVA	De la sentencia
CAPITULO V	Acción de pago indebido
TITULO V	Del convenio tributario
TITULO VII	Aplicación extensiva de las disposiciones de este código

Fuente: (Código Fiscal, 1963)

Elaborado por: Karina Carrión

Según consta en los antecedentes del Registro Oficial No. 490, este proyecto de ley nació luego de varias revisiones y estudios comparativos con los Códigos Fiscales alemán, mexicano y el anteproyecto argentino.

Como se puede observar, este primer cuerpo legal no presenta ninguna disposición en cuanto al ilícito tributario y la defraudación tributaria, su enfoque más bien está orientado a las competencias de la Administración Tributaria y los sujetos pasivos.

Tal como se establece en el Registro Oficial, el propósito de este proyecto de ley buscaba compilar en un solo cuerpo de ley lo relativo al nacimiento, pago, compensación, prescripción y ejecución de los créditos tributarios fiscales, así como de todos los demás sujetos de la obligación tributaria, regular la competencia administrativa en materia tributaria y trata sobre la demanda contencioso tributaria como un medio luego de haberse agotado las instancias administrativas y la conformación del Tribunal Fiscal. (Código Fiscal, 1963)

4.2. Primer Código Tributario de 1975 y el delito penal tributario

Mediante Decreto Supremo 1016, publicado en Suplemento del Registro Oficial No. 958 de 23 de diciembre de 1975, se publica el primer Código Tributario y a partir de entonces se han generado 28 reformas a este cuerpo legal cuya vigencia de cada uno se muestra en la siguiente tabla resumen:

Tabla 6: Resumen de reformas al Código Tributario desde 1975

No.	Vigencia	No.	Vigencia
1	DIC-75 A SEP-86	15	NOV-99 A MAY-2001
2	SEP-86 A DIC-88	17	DIC-2003 A SEP-2004
3	DIC-88 A DIC-89	18	SEP-2004 A JUN-2005
4	DIC-89 A MAY-90	19	JUN-2005 A DIC-2007
5	MAY-90 A MAY-92	20	DIC-2007 A JUL-2008
6	MAY-92 A MAY-93	21	JUL-2008 A MAR-2009
7	MAY-93 A DIC-93	22	MAR-2009 A OCT-2009
8	DIC-93 A MAR-94	23	OCT-2009 A DIC-2009
9	MAR-94 A AGO-95	24	DIC-2009 A SEP-2012
10	AGO-95 A DIC-97	25	SEP-2012 A FEB-2014
11	DIC-97 A ABR-98	26	FEB-2014 A SEP-2014
12	ABR-98 A JUL-98	27	SEP-2014 A DIC-2014
13	JUL-98 A ABR-99	28	DIC-2014 A ABR-2016
14	ABR-99 A NOV-99	29	ABR-2016 A MAY-2016

Elaborado por: Karina Carrión

El primer Código Tributario que incluye dentro de su libro cuarto la norma relativa al ILÍCITO TRIBUTARIO fue publicado en Suplemento del Registro Oficial No. 958 de 23 de diciembre de 1975.

El contenido de este segundo cuerpo legal incluye normativa sobre defraudación, contrabando, infracciones y acción penal tributaria como se muestra a continuación:

Tabla 7: Contenido del Código Tributario de 1975

LIBRO CUARTO: DEL ILÍCITO TRIBUTARIO	
Título I	Disposiciones fundamentales
Capítulo I	Normas generales
Art. 336.	Ámbito de aplicación.
Art. 337.	Irretroactividad de la Ley.
Art. 338.	Presunción de conocimiento.
Art. 339.	Juzgamiento de infracciones.
Capítulo II	De las infracciones tributarias en general
Art. 340.	Concepto de infracción tributaria.
Art. 341.	Clases de infracciones.
Art. 342.	Elementos constitutivos.
Art. 343.	Culpa o dolo de tercero.
Art. 344.	Circunstancias agravantes.
Art. 345.	Circunstancias atenuantes.
Art. 346.	Circunstancias eximentes.
Capítulo III	De la responsabilidad
Art. 347.	Responsabilidad por infracciones.
Art. 348.	Costas procesales.
Capítulo IV	De las sanciones
Art. 349.	Penas aplicables.
Art. 350.	Gradación de las penas.
Art. 351.	Concurrencia de infracciones.
Art. 352.	Tentativa.
Art. 353.	Cómplices y encubridores.
Art. 354.	Decomiso.
Art. 355.	Cómputo de las sanciones pecuniarias.
Art. 356.	Penas de prisión.
Art. 357.	Condena condicional.
Art. 358.	Efectos de la suspensión.
Art. 359.	Cancelación de inscripciones y patentes.
Art. 360.	Clausura del establecimiento.
Art. 361.	Suspensión en el desempeño de cargos públicos.
Art. 362.	Destitución de cargos públicos.
Art. 363.	Efectos de la suspensión o destitución.
Capítulo V	Extinción de las acciones y de las penas
Art. 364.	Modos de extinción.
Art. 365.	Muerte del infractor.
Art. 366.	Prescripción de la acción.
Art. 367.	Prescripción de las penas.
Título II	De las infracciones tributarias en particular
Capítulo I	Del contrabando
Art. 368.	Concepto.

LIBRO CUARTO: DEL ILÍCITO TRIBUTARIO	
Título I	Disposiciones fundamentales
Art. 369.	Contrabando aduanero.
Art. 370.	Casos de Excepción.
Art. 371.	Sanción del Contrabando Aduanero.
Art. 372.	Inaplicabilidad de la Prisión.
Art. 373.	Concurrencia de Actos Delictuosos.
Art. 374.	Contrabando de elaboración clandestina.
Art. 375.	Elaboración para consumo particular.
Art. 376.	Sanciones para la Elaboración y Comercio Clandestino.
Art. 377.	Penas de Prisión o de Multa.
Art. 378.	Penas Accesorias.
Capítulo II	De la defraudación
Art. 379.	Concepto.
Art. 380.	Defraudación agravada.
Art. 381.	Caso de defraudación.
Art. 382.	Defraudación Aduanera: Sanciones.
Art. 383.	Defraudación de otros tributos.
Art. 384.	Penas especiales para funcionarios públicos.
Capítulo III	De las contravenciones
Art. 385.	Concepto.
Art. 386.	Casos de contravenciones.
Art. 387.	Penas de las contravenciones.
Art. 388.	Contravenciones de empleados públicos.
Capítulo IV	De las faltas reglamentarias
Art. 389.	Casos especiales de faltas reglamentarias.
Art. 390.	Sanciones de las faltas reglamentarias.
Art. 391.	Cumplimiento de obligaciones.
Art. 392.	Reincidencia.
Título III	Del procedimiento penal tributario
Capítulo I	De la jurisdicción y competencia en caso de delitos
Art. 393.	Jurisdicción penal tributaria.
Art. 394.	Quiénes ejercen jurisdicción.
Art. 395.	Jueces de Instrucción.
Art. 396.	Delitos aduaneros.
Art. 397.	Jueces de Primera Instancia Aduanera.
Art. 398.	Delitos sobre alcoholes.
Art. 399.	Juez de Primera Instancia en Alcoholes.
Art. 400.	Sumarios por delitos relativos a otros tributos.
Art. 401.	Fuero especial.
Art. 402.	Secretarios.
Capítulo II	De la acción penal tributaria
Sección 1a.	Normas generales
Art. 403.	Acción pública.
Art. 404.	Forma de ejercicio.
Art. 405.	Investigación por autoridad administrativa.
Art. 406.	Deberes de los aprehensores.
Sección 2a.	De la denuncia
Art. 407.	Concepto.
Art. 408.	Carácter y requisitos.
Art. 409.	Registro de la denuncia.

LIBRO CUARTO: DEL ILÍCITO TRIBUTARIO	
Título I	Disposiciones fundamentales
Art. 410.	Responsabilidad del denunciante.
Art. 411.	Derechos del denunciante.
Art. 412.	Prohibiciones.
Art. 413.	Investigación previa.
Art. 414.	Del acta de aprehensión.
Capítulo III	Del sumario
Art. 415.	Auto cabeza de proceso.
Art. 416.	Citación a los indiciados y responsables.
Art. 417.	Término probatorio.
Art. 418.	Pruebas admisibles.
Art. 419.	Conclusión del sumario.
Art. 420.	Resolución sobre detención.
Art. 421.	Sentencia.
Capítulo VI	Del procedimiento en materia de contravenciones y faltas reglamentarias
Sección 1a.	De las contravenciones
Art. 434.	Competencia en contravenciones.
Art. 435.	Notificación al contraventor.
Art. 436.	Resolución.
Art. 437.	Recursos y procedimientos.
Art. 438.	Presunción de legitimidad.
Art. 439.	Rebajas de las sanciones pecuniarias.
Art. 440.	Participación de los denunciantes.
Sección 2a.	Del procedimiento respecto a faltas reglamentarias
Art. 441.	Sanciones para empleados y funcionarios.
Art. 442.	Sanciones para los particulares.
Art. 443.	Reclamaciones.

Fuente: (Código Tributario, 1975).

Elaborado por: Karina Carrión

En el Capítulo II De las infracciones tributarias en general, en el artículo 341 se establece que dentro de las infracciones tributarias se incluyen a los delitos y a su vez se establece que tanto el contrabando como la defraudación constituyen delitos, tal como se muestra a continuación:

Art. 341.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las **infracciones tributarias se clasifican en delitos**, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen delitos el contrabando y la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código. (Código Tributario, 1975)

Por otro lado, en el artículo 342 se establece que, para la configuración de los delitos de contrabando y defraudación, se debe observar el dolo o la culpa como elementos constitutivos.

Art. 342.- Elementos constitutivos.- Para la configuración de los delitos se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.

En el contrabando y la defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario. (Código Tributario, 1975)

En el artículo antes mencionado, la norma establece que en los delitos se presume conciencia y voluntad para realizarlos, salvo que el infractor pruebe lo contrario.

Una vez establecidos cuales son los delitos tributarios la norma expone en su artículo 349 cuales son las penas aplicables para las infracciones tributarias en general.

Art. 349.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

1. Decomiso;
2. Multa;
3. Prisión;
4. Cancelación de inscripciones en los registros públicos;
5. Cancelación de patentes y autorizaciones;
6. Clausura del establecimiento o negocio; y
7. Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos. (Código Tributario, 1975)

Por otro lado, en los artículos 354 y 356 se expone que el decomiso y la prisión son las penas aplicables para los delitos – contrabando y defraudación-, como se muestra a continuación:

Art. 354.- Decomiso.- El decomiso es la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito, en favor del acreedor tributario. Puede extenderse a los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso.

Cuando exista una diferencia apreciable entre el valor de los bienes u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos que sirvieron para cometerlo, y no sea del caso decomisar dichos bienes, sea por la mentada desproporción de valores o porque no pertenezcan al infractor, se sustituirá el decomiso de dichos medios con una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería o bienes materia del delito.

Art. 356.- Penas de prisión.- Salvo el caso del artículo 384, las penas de prisión serán impuestas exclusivamente para los delitos de contrabando. No serán inferiores a un mes, ni mayores de cinco años, sin perjuicio de la gradación contemplada en el artículo 350 y de las modificaciones de los Artículos. 352 y 353. Podrán sustituirse, en todo o en parte, con penas pecuniarias en los casos en que la Ley autorice imponer pena de prisión o de multa como equivalente, y aún después de que hubiere empezado a cumplirse la condena de prisión.

En concordancia el artículo 384 del mismo cuerpo legal establece que la pena de prisión será aplicable a funcionarios públicos funcionarios de Aduanas o de la Administración Tributaria que administren impuestos aduaneros que hayan sido autores o cómplices de una defraudación.

4.2.1.Reformas al Código Tributario de 1975

A continuación, se expondrán las principales reformas en materia penal tributaria que se han realizado en las 28 reformas efectuadas al Código Tributario de 1975:

CÓDIGO TRIBUTARIO DE SEPTIEMBRE DE 1986 A DICIEMBRE DE 1988

En esta reforma se incluye el artículo 390 respecto a los recargos en declaraciones tardías que se detalla a continuación. Este es el primer esfuerzo que hace la Administración Tributaria por empezar a normar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias; aunque no implique un delito tributario como tal, este tipo de reformas apalancan la actuación de la Administración Tributaria para generar el cumplimiento de los contribuyentes.

Art. 390-A.- Recargos por Declaraciones Tardías.- Las Jefaturas Provinciales de Recaudaciones cobrarán el dos por ciento (2%) mensual sobre el valor del impuesto declarado hasta los noventa días de retardo. Pasados los noventa

días se pagará el cuatro por ciento (4%) mensual. Tal recargo no será inferior a cien sucres (S/. 100.00) ni superior al cincuenta por ciento (50%) del impuesto causado y se lo recaudará juntamente con la declaración, sin necesidad de resolución administrativa previa. Esta norma por su carácter especial, prevalecerá sobre la general contenida en el Art. 390 del Código Tributario.

CÓDIGO TRIBUTARIO DE DICIEMBRE 1988 A DICIEMBRE 1989

En la reforma de diciembre de 1988, el Código Tributario incluye el artículo 384 relacionado con la falta de entrega a la Administración Tributaria de los valores recaudados por los agentes de percepción. Sin embargo, más adelante en el Código Tributario de Junio del 2005, se elimina dicho artículo.

Tabla 8: Reformas al Código Tributario 1986 a 2007

03 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/88 A DIC/89
Art. 384-A.- La falta de entrega por los agentes de percepción, de los tributos que hubieren recaudado, en un plazo mayor de tres meses contados desde dicha recaudación, será sancionada con la clausura del establecimiento, que se mantendrá hasta que los valores percibidos sean entregados. La sanción anterior se aplicará sin perjuicio de las otras penas que correspondan.

Fuente:(Código Tributario, De sep/86 a dic/88),(Código Tributario, De dic/88 a dic/89), (Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)

Elaborado por: Karina Carrión

Para dar fuerza a la reforma del año 2005, en el año 2007 se establece que constituyen delitos los tipificados en el Código Tributario y otras leyes tributarias.

CÓDIGO TRIBUTARIO DE MARZO 1994 A AGOSTO DE 1995

Mediante Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994 se deroga según Decreto Ley de Emergencia No. 4, el artículo 382 correspondiente las sanciones por defraudación aduanera de decomiso de los bienes y aplicación de multa sobre los tributos evadidos.

Tabla 9: Reformas al Código Tributario 1994 a 1995

08 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/93 A MAR/94
Art. 382.- Defraudación Aduanera: Sanciones.- Cuando la defraudación se refiera a tributos aduaneros, se sancionará la infracción con el decomiso de los bienes objeto de la infracción, y una multa de hasta cinco veces el valor de los tributos o derechos evadidos o que se pretendieron evadir.

Fuente: (Código Tributario, De dic/93 a mar/94)(Código Tributario, De mar/94 a ago/95)
Elaborado por: Karina Carrión

CÓDIGOS TRIBUTARIOS DE JUNIO DE 2005 A JULIO DE 2008 Y DE FEBRERO DEL 2014

Una de las principales reformas realizadas en la Ley de Equidad en diciembre del 2007, con la cual se dio un impulso al sistema tributario redistributivo, establece en el artículo 315 del Código Tributario que *“Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias”*, de esta manera los delitos no se limitan a lo establecido en el Código Tributario, sino que se amplía a lo establecido en otras leyes tributarias.

En el siguiente cuadro resumen consta la evolución normativa del artículo correspondiente a penas especiales, para funcionarios públicos. Como puede observarse en la reforma del año 2014, dicho artículo es eliminado del Código Tributario:

Tabla 10: Reformas al Código Tributario 2007 a 2014

19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
Art. 346.- Penas especiales, para funcionarios públicos.- Los autores o cómplices de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, o de la oficina o dependencia que administre o tenga a su cargo el control de cualquiera de los tributos a que se refiere la infracción conforme al Art. 345, serán sancionados además, con la suspensión en sus funciones por el tiempo de hasta seis meses o la destitución de su cargo y prisión de dos a seis meses.	Art. 346.- Penas especiales, para funcionarios públicos.- Los autores, cómplices o encubridores de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de las Administraciones Tributarias perjudicadas con el ilícito, serán sancionados además con la destitución del cargo.	Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014

Fuente: (Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)(Código Tributario, De dic/2007 a jul/2008)(Código Tributario, De feb/2014 a sep/2014)
Elaborado por: Karina Carrión

CÓDIGOS TRIBUTARIOS DE DIC/93 A MAR/94, DE MAR/94 A AGO/95, DE ABR/99 A NOV/99, DE JUN/2005 A DIC/2007 Y DE MAR/2009 A OCT/2009

En el siguiente cuadro se puede observar la evolución normativa en lo relacionado a la competencia de los jueces en materia penal tributaria. En el primer Código se observa que quienes ejercen la jurisdicción penal tributaria con los administradores, y directores regionales en temas aduaneros y el Director General del SRI en el caso de tributos fiscales, así como el Tribunal fiscal. En la siguiente reforma de 1994 aparece el juzgamiento de contravenciones y faltas reglamentarias. En la reforma de 1999 se observa claramente la inclusión de la función judicial en materia fiscal tributaria. En la reforma de 2005 se hace referencia a lo establecido en el Código de Procedimiento Penal en cuanto a las competencias del Juez Fiscal, la Corte Superior de Justicia. Finalmente, en la reforma del año 2009 se elimina dicho artículo:

Tabla 11: Reformas al Código Tributario 1994 a 2009

08 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/93 A MAR/94	09 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE MAR/94 A AGO./95	14 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE ABR/99 A NOV/99	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	22 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE MAR/2009 A OCT/2009
<p>Art. 394.- Quiénes ejercen jurisdicción.- Ejercen jurisdicción penal tributaria, en la forma y casos que determinan este Código y Leyes especiales, los Administradores y los Directores Regionales, en asuntos aduaneros; el Director General de Rentas, si se trata de tributos fiscales; los jefes de las Direcciones Financiera Municipales y los funcionarios competentes para conocer los reclamos tributarios, en los asuntos de las esferas municipal, provincial o especial en su caso; y, el Tribunal Fiscal.</p>	<p>Art. 394.- Jueces competentes.- Son competentes en materia penal tributaria: los Administradores de Distrito para el juzgamiento de contravenciones y faltas reglamentarias aduaneras; los jueces de la Función Judicial, en delitos aduaneros; el Director General de Rentas si se trata de tributos fiscales internos; los Directores Financieros de los Municipios y Consejos Provinciales en los asuntos de las esferas municipal y provincial en su caso; y el Tribunal Fiscal Distrital en los casos que determinen este Código y las leyes especiales.</p>	<p>Art. 394.- La Función Judicial es competente para conocer y juzgar los delitos aduaneros y tributarios a través de los jueces fiscales del distrito correspondiente que sustanciarán el sumario y de los Tribunales Distritales de lo Fiscal que sustanciarán la fase plenaria. Si una de las Salas de los Tribunales Distritales de lo Fiscal hubiese conocido, en el ámbito contencioso tributario, el caso del que se desprende la presunción de responsabilidad penal, la fase plenaria será resuelta por los conjuces. La Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia será la competente para resolver los recursos de casación.</p>	<p>Art. 355.- Competencia.- El Juez Fiscal tendrá las mismas competencias que el Código de Procedimiento Penal establece para el Juez Penal. La etapa del juicio, será conocida por el Tribunal Distrital Fiscal competente, quien dictará sentencia. La sala que conozca de la materia penal de la Corte Superior de Justicia competente, tendrán en materia de recursos, las mismas competencias que establece el Código de Procedimiento Penal para las cortes superiores. Si una de las salas de los tribunales distritales de lo fiscal hubiese conocido, en el ámbito contencioso tributario, el caso de que se desprende la presunción de responsabilidad penal, la etapa del juicio será conocida y resuelta por los conjuces. La Sala de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia será la competente para resolver los recursos de casación y de revisión.</p>	<p>Art. 355.- Competencia.- Nota: Inciso primero derogado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 544 de 9 de Marzo del 2009 .</p>

Fuente: (Código Tributario, De dic/93 a mar/94)(Código Tributario, De mar/94 a ago/95)(Código Tributario, De abr/99 a nov/99)(Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)(Código Tributario, De mar/2009 a oct/2009)
 Elaborado por: Karina Carrión

CÓDIGOS TRIBUTARIOS DIC/89 A MAY/90, DE MAY/90 A MAY/92, DE MAR/94 A AGO/95 14, DE ABR/99 A NOV/99 DE JUN/2005 A DIC/2007 Y DE DIC/2007 A JUL/2008

Los Códigos Tributarios de diciembre de 1989 al 2005 mantienen el concepto de jueces de instrucción relacionados con los delitos aduaneros o de control de alcohol. Dentro de estas reformas en el año 1990 aparece el concepto del Impuesto a los consumos Especiales ICE; en la

reforma del año 1994 se elimina a los Administradores de Aduanas como Jueces de Instrucción. A partir del año 1999 se cambian los jueces de instrucción por Jueces de Derecho donde se establece que el Juez fiscal como el competente para resolver delitos aduaneros y tributarios, así como el procedimiento dispuesto en el Código de Procedimiento Penal. En la reforma del 2005, se elimina todo lo relativo a Jueces y se hace referencia a la aplicación de lo dispuesto en el Código de Procedimiento Penal. Finalmente, en la reforma del año 2007 se deroga dicho artículo.

Tabla 12: Reformas al Código Tributario 1990 a 2008

04 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/89 A MAY/90	05 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE MAY/90 A MAY/92	09 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE MAR/94 A AGO./95	14 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE ABR/99 A NOV/99	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007
<p>Art. 395.- Jueces de Instrucción.- Los Administradores de Aduanas, los Jefes Provinciales de Control de Alcoholes y las demás autoridades que determine la Ley, serán Jueces Instructores de los sumarios que correspondan por delitos aduaneros o del control de alcoholes, respectivamente, que se hubieren cometido dentro de su jurisdicción; y, una vez concluidos, los remitirán a las autoridades competentes para su resolución.</p>	<p>Art. 395.- Jueces de instrucción.- Los Administradores de Aduanas, los Jefes Provinciales de Control del ICE y las demás autoridades que determine la Ley, serán Jueces Instructores de los sumarios que correspondan por delitos aduaneros o del control de alcoholes, respectivamente, que se hubieren cometido dentro de su jurisdicción; y, una vez concluidos, los remitirán a las autoridades competentes para su resolución.</p>	<p>Art. 395.- Jueces de instrucción.- Los Jefes Provinciales de Control del ICE y las demás autoridades que determine la Ley, serán Jueces Instructores de los sumarios que correspondan por el control de alcoholes, respectivamente, que se hubieren cometido dentro de su jurisdicción; y, una vez concluidos, los remitirán a las autoridades competentes para su resolución.</p>	<p>Art. 395.- Jueces de Derecho.- Para el juzgamiento de los delitos aduaneros y tributarios, el Juez Fiscal sustanciará la fase sumarial y los Tribunales Distritales de lo Fiscal la fase plenaria. Para el juzgamiento de estos delitos se observarán las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en el Código Tributario o de las leyes tributarias especiales, en su caso.</p>	<p>Art. 356.- Juzgamiento.- Para el juzgamiento de estos delitos y de las contravenciones se observarán las normas del Código de Procedimiento Penal y supletoriamente las normas procesales previstas en este Código o de las leyes tributarias especiales, en su caso.</p>

Fuente: (Código Tributario, De dic/93 a mar/94)(Código Tributario, De mar/94 a ago/95)(Código Tributario, De abr/99 a nov/99)(Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)(Código Tributario, De dic/2007 a jul/2008)
 Elaborado por: Karina Carrión

CÓDIGOS TRIBUTARIOS DIC/93 A MAY/94 Y DE MAR/94 A AGO/95

Como se puede observar a continuación el Código Tributario hasta el 9 de marzo de 1994 establecía los jueces encargados de juzgar los delitos de contrabando y defraudación tributaria; de igual forma se establecía los delitos de defraudación de defraudación o contrabando de alcohol y los jueces que juzgan dichos delitos. Estos artículos son eliminados en la reforma según Decreto Ley de Emergencia No. 4, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994.

Tabla 13: Reformas al Código Tributario 1994 a 1995

08 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/93 A MAR/94
<p>Art. 397.- Jueces de Primera Instancia Aduanera.- En los juicios de contrabando y defraudación aduanera, serán Jueces de Primera Instancia, los Directores Regionales en su respectiva jurisdicción.</p> <p>Por recurso de apelación o por consulta conocerá en segunda instancia la Sala del Tribunal fiscal a la que corresponda por sorteo; y de su decisión no habrá recurso alguno.</p> <p>Art. 398.- Delitos sobre alcoholes.- Competencia.- En los juicios por defraudación o contrabando de alcoholes o productos alcohólicos, son competentes para instruir sumarios, los Jefes Provinciales de Alcoholes de la circunscripción territorial, en que se ha cometido la infracción, o del lugar en que se capture el contrabando y, de haberse iniciado dos o más sumarios por el mismo hecho, se observará lo que se dispone en el inciso segundo del Art. 396, y dirimirá la competencia el Director Nacional de Alcoholes.</p> <p>Art. 399.- Juez de Primera Instancia en Alcoholes.- Será Juez de Primera Instancia en los juicios de contrabando de productos alcohólicos el Director Nacional de Alcoholes y, en segunda instancia, por recurso de apelación o por consulta, la Sala del Tribunal Fiscal a la que corresponda por sorteo, de cuya resolución no habrá recurso alguno.</p>

Fuente: (Código Tributario, De dic/93 a mar/94)(Código Tributario, De mar/94 a ago/95)
Elaborado por: Karina Carrión

En el noveno Código Tributario cuya vigencia es de marzo de 1994 a agosto de 1995 se eliminan los siguientes puntos relativos al contrabando. Dicha norma se derogó mediante Decreto Ley de Emergencia No. 4, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994, en el cual se expide la Ley Orgánica de Aduanas.

Tabla 14: Reformas al Código Tributario 1994 – Eliminación de Contrabando

Título II De las infracciones tributarias en particular
Capítulo I Del contrabando
<p>Art. 368.- Concepto.</p> <p>Art. 369.- Contrabando aduanero.-</p> <p>Art. 370.- Casos de Excepción.-</p>

Título II De las infracciones tributarias en particular

Capítulo I Del contrabando

Art. 371.- Sanción del Contrabando Aduanero.

Art. 372.- Inaplicabilidad de la Prisión.

Art. 373.- Concurrencia de Actos Delictuosos.

Art. 374.- Contrabando de elaboración clandestina.-

Art. 375.- Elaboración para consumo particular.

Art. 376.- Sanciones para la Elaboración y Comercio Clandestino.

Art. 377.- Penas de Prisión o de Multa.

Art. 378.- Penas Accesorias.-

Fuente: (Código Tributario, De mar/94 a ago/95)

Elaborado por: Karina Carrión

Además, se reforma el artículo 344 sobre casos de defraudación eliminando los casos 2, 3 y 5 relativos a delitos aduaneros:

Tabla 15: Reformas al Código Tributario 1994 a 1995

08 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/93 A MAR/94	09 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE MAR/94 A AGO/95
<p>Art. 381.- Caso de defraudación.- Son casos especiales de defraudación:</p> <ol style="list-style-type: none">1. La falsa declaración de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria;2. La inexacta declaración a la Aduana de mercaderías sujetas al pago de derechos o cuya importación o exportación se encuentran prohibidas, o sometidas a previa autorización, ya se refiera a la naturaleza de las mercaderías, a su grado de elaboración, fabricación, a su acondicionamiento; al peso, a la cantidad o la precio, cuando cualquiera de esos datos sean inferiores en más del 10% de los reales y siempre que influyan en la determinación de la obligación tributaria;3. La falsificación y alteración de los documentos comprobatorios, tales como facturas comerciales y consulares, certificados de origen, análisis técnicos que determinan la clase y calidad de la mercadería, sellos aduaneros y cualesquiera otros actos semejantes;4. La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, facturas, acta de cargo o descargo, marcas, etiquetas y cualquier otro documento destinado a garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas;5. La sustitución de las mercaderías que fueron objeto de aforo provisional para obtener reintegro de tributos depositados, o la cancelación de fianzas; <p>(...).</p>	<p>Art. 381.- Caso de defraudación.- Son casos especiales de defraudación:</p> <ol style="list-style-type: none">1. La falsa declaración de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria;2. y 3 Nota: Numerales derogados por Decreto Ley de Emergencia No. 4, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de Marzo de 1994.4. La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, facturas, acta de cargo o descargo, marcas, etiquetas y cualquier otro documento destinado a garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas;5. Nota: Numeral derogado por Decreto Ley de Emergencia No. 4, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de Marzo de 1994. <p>(...).</p>

Fuente: (Código Tributario, De dic/93 a mar/94)(Código Tributario, De mar/94 a ago/95)

Elaborado por: Karina Carrión

CÓDIGOS TRIBUTARIOS DIC/923 A MAY/94 Y DE MAR/94 A AGO/95

Otra de las importantes reformas al Código Tributario se da en el año 2005, donde se incluye en el artículo de juzgamiento de infracciones las acciones realizadas en el exterior que produzca efectos en el Ecuador por comportar evasión tributaria. En la reforma del año 2007 se elimina la última parte del artículo relativa a la evasión tributaria:

Tabla 16: Reformas al Código Tributario 2005 a 2008

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008
Art. 339.- Juzgamiento de infracciones.- Toda infracción tributaria cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las Leyes ecuatorianas.	Art. 313.- Juzgamiento de infracciones.- Toda infracción tributaria cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas. Se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aun cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país, por comportar de algún modo evasión tributaria parcial o total.	Art. 313.- Juzgamiento de infracciones.- Toda infracción tributaria cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas. Se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aun cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país.

Fuente: (Código Tributario, De sep/2004 a jun/2005)(Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)(Código Tributario, De dic/2007 a jul/2008)

Elaborado por: Karina Carrión

CÓDIGOS TRIBUTARIOS DE SEPTIEMBRE 2004 A SEPTIEMBRE 2014

Como podemos observar en el siguiente cuadro, las reformas muestran para el año 2005 el cambio del término delitos por delitos de defraudación que para el año 2007 vuelve a cambiarse por delitos únicamente. La reforma más importante se observa en febrero del año 2014 donde se elimina del Código Tributario lo relativo a delitos y la normativa se enfoca en establecer contravenciones y faltas reglamentarias. Lo relativo a delitos penales tributarios pasan a formar parte del Código Orgánico Integral Penal:

Tabla 17: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014– Infracciones

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
<p>Art. 341.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen delitos el contrabando y la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código.</p>	<p>Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en: delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias. Constituye delito la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código.</p>	<p>Art. 315.- Clases de infracciones.- 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.</p>	<p>Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias. Nota: Artículo sustituido por Art. 9 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>

Fuente: (Código Tributario, De sep/2004 a jun/2005)(Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)(Código Tributario, De dic/2007 a jul/2008)(Código Tributario, De feb/2014 a sep/2014)
Elaborado por: Karina Carrión

Lo mismo se puede observar en el artículo de elemento constitutivo de los delitos. Es así como, en junio del 2005 se elimina el contrabando, en el año 2007 se cambia el concepto de defraudación por delitos y finalmente en el año 2014 la norma se enfoca únicamente en los elementos constitutivos relativos a contravenciones y faltas reglamentarias; y desaparece el concepto de dolo, con la publicación del Código Orgánico Integral Penal. En concordancia, se observan cambios en el artículo relacionado con las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes:

Tabla 18: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014 – Elementos y circunstancias agravantes

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
<p>Art. 342.- Elementos constitutivos.- Para la configuración de los delitos se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.</p> <p>En el contrabando y la defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.</p>	<p>Art. 316.- Elementos constitutivos.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.</p> <p>La defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.</p>	<p>Art. 316.- Elementos constitutivos.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.</p> <p>En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario. Nota: Artículo reformado por Arts. 10 y 11 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p>Art. 316.- Elementos constitutivos.- Para la sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias, bastará la transgresión de la norma.</p>
<p>Art. 344.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ejecutar la infracción por precio, recompensa o promesa; empleando la astucia, el disfraz, el ocultamiento o engaño o perpetrando el acto prevaleciendo el autor de su condición de autoridad; 2. Aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción; 3. Cometer la infracción sirviéndose de armas, en pandilla, o con auxilio de gente armada o de personas que aseguren la impunidad; 4. Realizar la infracción tomando falsamente el título, las insignias o el nombre de la Autoridad, o mediante orden falsa de ésta; 5. Ejecutar el hecho punible buscando de propósito la noche o utilizando vías no abiertas al tránsito público o cualquier otra forma que impida el conocimiento o control de las Autoridades Tributarias respectivas; y, 6. La reincidencia que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores. 	<p>Art. 318.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1a. Ejecutar la infracción por precio, recompensa o promesa; empleando la astucia, el disfraz, el ocultamiento o engaño perpetrando el acto prevaleciendo el autor de su condición de autoridad; 2a. Aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción. 3a. Cometer la infracción sirviéndose de armas, en pandilla, o con auxilio de gente armada o de personas que aseguren la impunidad; 4a. Realizar la infracción tomando falsamente el título, las insignias o el nombre de la autoridad, o mediante orden falsa de ésta; 5a. Ejecutar el hecho punible buscando de propósito la noche o utilizando vías no abiertas al tránsito público o cualquier otra forma que impida el conocimiento o control de las autoridades tributarias respectivas; y, 6a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores. 	<p>Art. 318.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1a. Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y, 2a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores. <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 12 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p>Art. 318.- Circunstancias agravantes.- Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014</p>

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
<p>Art. 345.- Circunstancias atenuantes.- Son circunstancias atenuantes:</p> <p>1. Haber desistido voluntariamente de cometer la infracción ya comenzada;</p> <p>2. Haber procurado el infractor reparar el mal que causó o impedir las consecuencias perjudiciales provenientes de la infracción, con espontaneidad y celo;</p> <p>3. Haber delinquido por temor o violencia superables;</p> <p>4. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma;</p> <p>5. Ejemplar conducta del infractor, anterior y posterior al hecho que se le imputa; o conducta de amplia colaboración durante la determinación, fiscalización o investigación de su capacidad contributiva;</p> <p>6. Rusticidad del infractor, de tal naturaleza, que revele claramente que cometió la infracción por ignorancia o error en cuanto al hecho que constituye la infracción; y,</p> <p>7. Confesión espontánea, cuando es verdadera.</p>	<p>Art. 319.- Circunstancias atenuantes.- Son circunstancias atenuantes:</p> <p>1a. Haber desistido voluntariamente de cometer la infracción ya comenzada;</p> <p>2a. Haber procurado el infractor reparar el mal que causó o impedir las consecuencias perjudiciales provenientes de la infracción, con espontaneidad y celo;</p> <p>3a. Haber delinquido por temor o violencia superables;</p> <p>4a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma;</p> <p>5a. Ejemplar conducta del infractor, anterior y posterior al hecho que se le imputa; o conducta de amplia colaboración durante la determinación, fiscalización o investigación de su capacidad contributiva;</p> <p>6a. Rusticidad del infractor, de tal naturaleza, que revele claramente que cometió la infracción por ignorancia o error en cuanto al hecho que constituye la infracción; y,</p> <p>7a. Confesión espontánea, cuando es verdadera.</p>	<p>Art. 319.- Circunstancias atenuantes.- Son circunstancias atenuantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes:</p> <p>1a. Haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y,</p> <p>2a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma.</p> <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 13 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p>Art. 319.- Circunstancias atenuantes.-</p> <p>Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de Febrero del 2014.</p>
<p>Art. 346.- Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes:</p> <p>1. La incapacidad absoluta de la gente; y,</p> <p>2. Que la acción u omisión sea el resultado de fuerza mayor o de temor o violencia insuperables, ejercidos por otras personas.</p>	<p>Art. 320.- Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes:</p> <p>1. La incapacidad absoluta de la gente; y,</p> <p>2. Que la acción u omisión sea el resultado de fuerza mayor o de temor o violencia insuperables, ejercidos por otras personas.</p>	<p>Art. 320.- Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de la siguiente:</p> <p>1a. Que la trasgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa.</p> <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 14 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p>Art. 320.- Circunstancias eximentes.-</p> <p>Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014</p>

Fuente: (Código Tributario, De sep/2004 a jun/2005)(Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)(Código Tributario, De dic/2007 a jul/2008)(Código Tributario, De feb/2014 a sep/2014)

Elaborado por: Karina Carrión

En lo que respecta a penas aplicables, en concordancia a lo antes expuesto, se observan como principales cambios, la inclusión de la suspensión de inscripción y patentes, puesto que hasta diciembre 2007 se establecía únicamente la cancelación. Por otro lado, es importante recalcar que en la reforma del año 2007 se establece que sin perjuicio de las penas establecidas se cobraran los tributos adeudados con las respectivas multas e intereses; avance importante en la normativa que busca velar por la recaudación tributaria y los ingresos que esto representa para el Estado. Se eliminan en la reforma de febrero del 2014 lo relativo a penas por delitos, tentativa, concurrencia de infracciones, cómplices y encubridores, con la publicación del Código Orgánico Integral Penal:

Tabla 19: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014 - Penas

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
<p>Art. 349.-Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Decomiso; 2. Multa; 3. Prisión; 4. Cancelación de inscripciones en los registros públicos; 5. Cancelación de patentes y autorizaciones; 6. Clausura del establecimiento o negocio; y 7. Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos. 	<p>Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Decomiso; 2. Multa; 3. Prisión; 4. Cancelación de inscripciones en los registros públicos; 5. Cancelación de patentes y autorizaciones; 6. Clausura del establecimiento o negocio; y, 7. Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos. 	<p>Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Multa; b) Clausura del establecimiento o negocio; c) Suspensión de actividades; d) Decomiso; e) Incautación definitiva; f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos; i) Prisión; y, j) Reclusión Menor Ordinaria <p>Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.</p> <p>Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores</p> <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 15 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p>Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Multa; b) Clausura del establecimiento o negocio; c) Suspensión de actividades; d) Decomiso; e) Incautación definitiva; f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos; <p>Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron.</p> <p>Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores</p> <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 15 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en R. O. S. 242 de 29-dic-2007.</p>

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
<p>Art. 350.- Gradación de las penas.- Las penas que correspondan a las infracciones se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora computados al máximo convencional desde la fecha que se causaron. Se graduarán tomando en consideración las circunstancias atenuantes o agravantes que existan y además, la cuantía del perjuicio causado por la infracción.</p> <p>Se aplicará el máximo de la sanción, cuando solo hubieren circunstancias agravantes; el mínimo, cuando solo hubieren circunstancias atenuantes; y las intermedias, según la concurrencia de circunstancias agravantes y atenuantes.</p>	<p>Art. 324.- Gradación de las penas.- Las penas que correspondan a las infracciones se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora computados al máximo convencional desde la fecha que se causaron. Se graduarán tomando en consideración las circunstancias atenuantes o agravantes que existan y además, la cuantía del perjuicio causado por la infracción.</p> <p>Se aplicará el máximo de la sanción, cuando sólo hubieren circunstancias agravantes; el mínimo, cuando sólo hubieren circunstancias atenuantes; y las intermedias, según la concurrencia de circunstancias agravantes y atenuantes.</p>	<p>Art. 324.- Las penas relativas a delitos se gradarán tomando en consideración las circunstancias atenuantes o agravantes que existan y además, la cuantía del perjuicio causado por la infracción.</p> <p>Se aplicará el máximo de la sanción, cuando sólo hubieren circunstancias agravantes; el mínimo, cuando sólo hubieren circunstancias atenuantes; y las intermedias, según la concurrencia de circunstancias agravantes y atenuantes.</p> <p>Nota: Primer inciso sustituido por Art. 16 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p>Art. 324.-</p> <p>Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014</p>
<p>Art. 351.- Concurrencia de infracciones.- Cuando un hecho configure más de un delito o más de una contravención, se aplicará la sanción correspondiente al delito o contravención más grave.</p> <p>Cuando implique la comisión de varias faltas reglamentarias, se impondrá la pena que corresponda a todas ellas; pero, en ningún caso, la pena acumulada podrá superar al veinte por ciento del valor del tributo causado.</p>	<p>Art. 325.- Concurrencia de infracciones.- Cuando un hecho configure más de un delito o más de una contravención, se aplicará la sanción correspondiente al delito o contravención más grave.</p> <p>Cuando implique la comisión de varias faltas reglamentarias, se impondrá la pena que corresponda a todas ellas; pero, en ningún caso, la pena acumulada podrá superar al veinte por ciento del valor del tributo causado.</p>	<p>Art. 325.- Concurrencia de infracciones.- Cuando un hecho configure más de una infracción se aplicará la sanción que corresponda a la infracción más grave.</p> <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 17 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p>Art. 325.- Concurrencia de infracciones.-</p> <p>Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014</p>
<p>Art. 352.- Tentativa.- Quien practique actos idóneos, conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito tributario, responderá por tentativa, si la infracción no se consuma o el acontecimiento no se verifica; pero será sancionado como si el delito se hubiera consumado, si existieren circunstancias agravantes. La simple tentativa, se sancionará con la mitad de la pena que corresponda al delito consumado.</p>	<p>Art. 326.- Tentativa.- Quien practique actos idóneos, conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito tributario, responderá por tentativa, si la infracción no se consuma o el acontecimiento no se verifica; pero será sancionado como si el delito se hubiera consumado, si existieren circunstancias agravantes. La simple tentativa, se sancionará con la mitad de la pena que corresponda al delito consumado.</p>	<p>Art. 326.- Tentativa.- Quien practique actos idóneos, conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito tributario, responderá por tentativa, si la infracción no se consuma o el acontecimiento no se verifica; pero será sancionado como si el delito se hubiera consumado, si existieren circunstancias agravantes. La simple tentativa, se sancionará con la mitad de la pena que corresponda al delito consumado.</p>	<p>Art. 326.- Tentativa.-</p> <p>Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de Febrero del 2014 .</p>

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
<p>Art. 353.- Cómplices y encubridores.- Salvo lo previsto en el artículo 384, a los cómplices se les aplicará una sanción equivalente a los dos tercios de la que se imponga al autor; y a los encubridores, una equivalente a la mitad, sin perjuicio de la gradación de la pena prevista en el artículo 350.</p>	<p>Art. 327.- Cómplices y encubridores.- Salvo lo previsto en el artículo 346, a los cómplices se les aplicará una sanción equivalente a los dos tercios de la que se imponga al autor; y, a los encubridores, una equivalente a la mitad, sin perjuicio de la gradación de la pena prevista en el artículo 324.</p>	<p>Art. 327.- Cómplices y encubridores.- Salvo lo previsto en este Código para funcionarios públicos, a los cómplices se les aplicará una sanción equivalente a los dos tercios de la que se imponga al autor; y, a los encubridores, una equivalente a la mitad, sin perjuicio de la gradación de la pena</p> <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 18 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p>Art. 327.- Cómplices y encubridores.- Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014</p>

Fuente: (Código Tributario, De sep/2004 a jun/2005)(Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)(Código Tributario, De dic/2007 a jul/2008)(Código Tributario, De feb/2014 a sep/2014)
Elaborado por: Karina Carrión

En cuanto a defraudación, podemos observar que en la reforma de 2007 se introduce un concepto ampliado de este delito, incluyendo como conductas dolosas aquellas que dificulten la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

Además, podemos observar cambios importantes en los casos de defraudación, con la inclusión en el año 2005 de la falsificación de documentos de movilización, marcas o etiquetas de bebidas alcohólicas. En el año 2007 se incluye el realizar actividades en un establecimiento clausurado, así como la emisión o aceptación de comprobantes de operaciones inexistentes. Todo esto se elimina en la reforma de febrero de 2014, con la publicación del Código Orgánico Integral Penal.

Tabla 20: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014– Defraudación

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
Capítulo II De la defraudación	Capítulo I De la defraudación	Capítulo I De la defraudación	Capítulo I De la defraudación
<p>Art. 379.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero.</p>	<p>Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero.</p>	<p>Art. 342.- Concepto.- 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.</p> <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 29 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p>Art. 342.- Concepto.- <u>Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014</u></p>
<p>Art. 380.- Defraudación agravada.- Constituye defraudación agravada la cometida con la complicidad de uno o más funcionarios públicos que, por razón de su cargo, intervengan o deban intervenir en la determinación de la obligación tributaria.</p>	<p>Art. 343.- Defraudación agravada.- Constituye defraudación agravada la cometida con la complicidad de uno o más funcionarios públicos que, por razón de su cargo, intervengan o deban intervenir en la determinación de la obligación tributaria.</p>	<p>Art. 343.- Defraudación agravada.- 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.</p> <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 30 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	<p><u>Art. 343.- Defraudación agravada.- Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014</u></p>
<p>Art. 381.- Caso de defraudación.- Son casos especiales de defraudación:</p>	<p>Art. 344.- Casos de defraudación.- Son casos especiales de defraudación:</p>	<p>Art. 344.- Casos de defraudación.- A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación:</p>	<p>Art. 344.- Casos de defraudación.-</p>
<p>1. La falsa declaración de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria;</p>	<p>1. La falsa declaración de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria;</p>	<p>1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;</p>	<p><u>Nota: Numeral 15. sustituido por Art. 46 de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de Diciembre del 2009.</u></p>

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
<p>2. y 3. Nota: Numerales derogados por Decreto Ley de Emergencia No. 4, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de Marzo de 1994 .</p> <p>4. La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, facturas, acta de cargo o descargo, marcas, etiquetas y cualquier otro documento destinado a garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas;</p> <p>5. Nota: Numeral derogado por Decreto Ley de Emergencia No. 4, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de Marzo de 1994 .</p> <p>6. La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la Dirección General de Rentas, de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado.</p> <p>En el caso de declaración de retenciones en la fuente, constituye defraudación el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de las retenciones que han debido realizarse, el efectuar las retenciones y no declararlas o el declararlas por un valor inferior. En este caso, la sanción se calculará sobre el valor de la retención no efectuada o no declarada.</p>	<p><u>2. La falsificación o alteración de permisos, guías de movilización, facturas, actas de cargo o descargo, marcas, etiquetas y cualquier otro documento destinado a garantizar la fabricación, consumo y control de bebidas alcohólicas;</u></p> <p>3. La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren al Servicio de Rentas Internas, de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado.</p> <p>En el caso de la declaración de retenciones en la fuente, constituye defraudación el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de las retenciones que han debido realizarse, el efectuar las retenciones y no declararlas o el declararlas por un valor inferior. En este caso, la sanción se calculará sobre el valor de la retención no efectuada o no declarada;</p> <p>4. La alteración dolosa en libros de contabilidad, en perjuicio del acreedor tributario, de anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;</p> <p><u>5. Llevar doble contabilidad, con distintos asientos, para el mismo negocio o actividad económica;</u></p>	<p><u>2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;</u></p> <p>3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;</p> <p>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.</p> <p><u>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;</u></p> <p>6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.</p> <p>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;</p> <p>8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;</p>	<p><u>Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014</u></p>

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
<p><u>Nota: Numeral reformado por Art. 13 de Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de Abril de 1999.</u></p> <p>7. La alteración dolosa en libros de contabilidad, en perjuicio del acreedor tributario, de anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;</p> <p>8. Llevar doble contabilidad, con distintos asientos, para el mismo negocio o actividad económica;</p> <p>9. La destrucción total o parcial de los libros 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;</p> <p><u>10. Nota: Numeral derogado por Art. 13 de Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de Abril de 1999.</u></p> <p>11. La falta de entrega, total o parcial, después de diez días de vencido el plazo para entregar al sujeto activo los tributos recaudados, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos.</p>	<p>6. La destrucción total o parcial, de los libros 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; y,</p> <p>7. La falta de entrega, total o parcial, después de diez días de vencido el plazo para entregar al sujeto activo los tributos recaudados, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos.</p>	<p>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;</p> <p><u>10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;</u></p> <p>11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;</p> <p>12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;</p> <p>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,</p> <p>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.</p> <p>Nota: Artículo sustituido por Art. 31 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.</p>	

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
Art. 384.- Penas especiales para funcionarios públicos.- Los autores o cómplices de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de Aduanas, o de la Oficina o dependencia que administre o tenga a su cargo el control de cualquiera de los tributos a que se refiere la infracción conforme a los artículos 382 y 383, según corresponda, serán sancionados además, con la suspensión en sus funciones por el tiempo de hasta seis meses, o la destitución de su cargo y prisión de dos a seis meses.	Art. 346.- Penas especiales, para funcionarios públicos.- Los autores o cómplices de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, o de la oficina o dependencia que administre o tenga a su cargo el control de cualquiera de los tributos a que se refiere la infracción conforme al Art. 345, serán sancionados además, con la suspensión en sus funciones por el tiempo de hasta seis meses o la destitución de su cargo y prisión de dos a seis meses.	Art. 346.- Penas especiales, para funcionarios públicos.- Los autores, cómplices o encubridores de una defraudación, que fueren funcionarios o empleados de las Administraciones Tributarias perjudicadas con el ilícito, serán sancionados además con la destitución del cargo Nota: Artículo sustituido por Art. 33 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.	Art. 346.- Penas especiales, para funcionarios públicos.- <u>Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014</u>

Fuente: (Código Tributario, De sep/2004 a jun/2005)(Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)(Código Tributario, De dic/2007 a jul/2008)(Código Tributario, De feb/2014 a sep/2014)

Elaborado por: Karina Carrión

Al igual que en los artículos anteriores, se observan reformas en lo relativo al procedimiento penal tributario, derogando toda norma en el año 2014, con la publicación del Código Orgánico Integral Penal. En el año 2005 se elimina el hecho de que el procedimiento se sujeta a normas de Código Tributario, para el año 2007 se incluye nuevamente la disposición.

Tabla 21: Reformas al Código Tributario 2005 a 2014

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
Art. 393.- Jurisdicción penal tributaria.- La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y solo supletoriamente a las del Código de Procedimiento Penal.	Art. 354.- Jurisdicción penal tributaria.- La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado.	Art. 354.- Jurisdicción penal tributaria.- La jurisdicción penal tributaria es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado, el procedimiento se sujetará a las normas de este Código, y sólo supletoriamente a las del Código Penal y Código de Procedimiento Penal.	Art. 354.- Jurisdicción penal tributaria.-

18 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE SEP/2004 A JUN/2005	19 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE JUN/2005 A DIC/2007	20 - CÓDIGO TRIBUTARIO, DE DIC/2007 A JUL/2008	26 - CÓDIGO TRIBUTARIO DE FEB/2014 A SEP/2014
		Nota: Artículo reformado por Art. 40 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007.	Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014
Art. 403.- Acción pública.- La acción penal tributaria es pública y corresponde ejercerla a las autoridades de las respectivas administraciones tributarias, sin perjuicio del derecho que se concede a los particulares para denunciar toda clase de infracciones tributarias, conforme a este Código.	Art. 358.- Acción pública.- La acción penal tributaria es pública de instancia oficial y corresponde ejercerla exclusivamente al fiscal, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Procedimiento Penal. Se concede a los particulares la facultad de denunciar toda clase de infracciones tributarias, conforme a este Código.	Art. 358.- Acción pública.- La acción penal tributaria es pública de instancia oficial y corresponde ejercerla exclusivamente al fiscal, de conformidad a las disposiciones de este Código y el Código de Procedimiento Penal. Nota: Denominación del Capítulo y Artículo sustituidos por Arts. 43 y 44 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007 . Art. (...)- Acción Popular.- Concédese acción popular para denunciar ante el Ministerio Público los delitos tributarios.	Art. 358.- Acción pública.- Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10 de Febrero del 2014. Art. (...)- Acción Popular.-
Art. 404.- Forma de ejercicio.- La acción se inicia mediante auto cabeza de proceso, cuyo antecedente podrá ser el propio conocimiento del Juez, la investigación sumaria que de oficio practique la autoridad administrativa competente según el artículo siguiente, o la denuncia que, con las formalidades legales, presente cualquier persona.	Art. 359.- Forma de ejercicio.- La acción se inicia mediante resolución de instrucción fiscal de conformidad con lo que dispone el Código de Procedimiento Penal.	Art. 359.- Forma de ejercicio.- La acción penal tributaria comienza con la providencia de inicio de la instrucción fiscal. En los casos que tengan como antecedente un acto firme o resolución ejecutoriada de la administración tributaria o sentencia judicial ejecutoriada, el Ministerio Público, sin necesidad de indagación previa, iniciará la correspondiente instrucción fiscal.	Art. 359.- Forma de ejercicio.- Nota: Artículo derogado por disposición derogatoria décimo novena de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb-2014

Fuente: (Código Tributario, De sep/2004 a jun/2005)(Código Tributario, De jun/2005 a dic/2007)(Código Tributario, De dic/2007 a jul/2008)(Código Tributario, De feb/2014 a sep/2014)
Elaborado por: Karina Carrión

4.2.2.Reformas en materia aduanera

Como se mencionó en el punto anterior, en la reforma del Código Tributario realizada mediante Decreto Ley de Emergencia No. 4, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994, se deroga todo lo relativo a delitos aduaneros por cuanto los mismos se consideran en la expedición de Ley Orgánica de Aduanas. A partir de 1994, la normativa relativa al régimen aduanero ha tenido algunas reformas, mismas que se resumen a continuación:

Tabla 22: Resumen de reformas en materia aduanera

Título	Última reforma	Tipo norma	Tipo publicación	Fecha publicación
Ley Orgánica de Aduanas, 1994	13-jul.-98	Decreto Ley de Emergencia no. 4	Registro Oficial 396	10-mar-94
Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas, 1994	07-sep-00	Decreto Ejecutivo no. 1822	Registro Oficial Suplemento 459	10-jun-94
Ley Orgánica de Aduanas, 1998	26-nov-03	Ley 99	Registro Oficial 359	13-jul-98
Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas, 2000	19-may-11	Decreto Ejecutivo no. 726	Registro Oficial 158	07-sep-00
Ley Orgánica de Aduanas, Codificación 2003	29-dic-10	Codificación 1	Registro Oficial Suplemento 219	26-nov-03
Código Orgánico de la Producción, Comercio E Inversiones, COPCI	30-dic-16	Ley 0	Registro Oficial Suplemento 351	29-dic-10

Fuente: <http://www.silec.com.ec>(ESILEC)

La primera Ley Orgánica de Aduanas de 1994 incluye los siguientes títulos y artículos, dentro de los cuales encontramos lo relacionado a infracciones, delitos aduaneros y sus sanciones:

Tabla 23: Composición de la Ley Orgánica de Aduanas 1994

Referencia	Concepto
TITULO I	Preceptos fundamentales
TITULO II	Obligación tributaria
TITULO III	Base imponible y tarifas
TITULO IV	Exenciones
TITULO V	Regímenes aduaneros
TITULO VI	Operaciones aduaneras
TITULO VII	Declaración aduanera
TITULO VIII	Del servicio de aduanas
TITULO IX	Reclamos administrativos
TITULO X	Infracciones aduaneras
Art. 86.	Clases de infracciones.
Art. 87.	Delito aduanero.
Art. 88.	Presunciones.
Art. 89.	Sanciones para el delito.

Referencia	Concepto
Art. 90.	Delito agravado.
Art. 91.	Extinción de la acción penal.
Art. 92.	Competencia y procedimiento.
Art. 93.	Contravenciones.
Art. 94.	Sanciones para las contravenciones.
Art. 95.	Faltas reglamentarias.
Art. 96.	Sanciones para las faltas reglamentarias.
Art. 97.	Competencia y procedimiento.
Art. 98.	Acción popular.
Art. 99.	Prescripción de la acción penal.
Art. 100.	Prescripción de las sanciones.

Fuente: (Ley Orgánica de Aduanas, 1994)
Elaborado por: Karina Carrión

Luego de la Ley Orgánica de Aduanas de 1994, se realizaron 2 reformas en el año 1998 y en el año 2003. A continuación, podemos observar en la tabla comparativa, lo concerniente a las infracciones aduaneras y lo que corresponde al delito aduanero y sus sanciones:

Tabla 24: Comparativo de reforma 1998 y 2003

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS, 1998		LEY ORGÁNICA DE ADUANAS, CODIFICACIÓN 2003	
Referencia	Concepto	Referencia	Concepto
TITULO I	De lo sustantivo aduanero	TITULO I	De lo sustantivo aduanero
CAPITULO I	Normas fundamentales	CAPITULO I	Normas fundamentales
CAPITULO II	Obligación tributaria	CAPITULO II	Obligación tributaria
CAPITULO III	Exenciones	CAPITULO III	Exenciones
CAPITULO IV	Operaciones aduaneras	CAPITULO IV	Operaciones aduaneras
CAPITULO V	Declaración aduanera	CAPITULO V	Declaración aduanera
CAPITULO VI	Regímenes aduaneros	CAPITULO VI	Regímenes aduaneros
CAPITULO VII	Garantías aduaneras	CAPITULO VII	Garantías aduaneras
CAPITULO VIII	Controversias, reclamos y recursos	CAPITULO VIII	Controversias, reclamos y recursos
TITULO II	De las infracciones aduaneras	TITULO II	De las infracciones aduaneras
CAPITULO I	Normas generales	CAPITULO I	Normas generales
Art. 80.	Concepto.	Art. 80.	Concepto.
Art. 81.	Clases de Infracciones.	Art. 81.	Clases de Infracciones.
CAPITULO II	Del delito aduanero	CAPITULO II	Del delito aduanero
Art. 82.	Delito Aduanero.	Art. 82.	Delito Aduanero.
Art. 83.	Son delitos aduaneros:	Art. 83.	Tipos de Delitos Aduaneros.
Art. 84.	Sanciones para el Delito.	Art. 84.	Sanciones para el Delito.
Art. 85.	Delito Agravado.	Art. 85.	Delito Agravado.
Art. 86.	Competencia y Procedimiento.	Art. 86.	Competencia y procedimiento.
Art. 87.	Decomiso Judicial.	Art. 87.	Decomiso Judicial.

Fuente: (Ley Orgánica de Aduanas, 1998), (Ley Orgánica de Aduanas, 2003)
Elaborado por: Karina Carrión

Como podemos observar las principales reformas de 1994 a 1998 corresponden a la inclusión del concepto de infracción aduanera, se incluye la destrucción de

mercaderías importadas o exportadas no aptas para el consumo humano. Se incluye como delito aduanero la declaración falsa de flete y seguro, por cuanto estos constituyen base imponible de los impuestos o aranceles a ser cancelados en la importación.

Respecto a las sanciones, se incluye la multa del 20% del CIF de la mercadería, en el caso de uso de un vehículo de un tercero que no sea el autor o cómplice de la infracción, como una medida de control a otros involucrados en el cometimiento de las infracciones.

Se elimina el artículo 91 de la extinción de la acción penal y se incluye lo relativo al decomiso judicial.

En la reforma del año 2003, se observa en el literal j del artículo 83 sobre delitos aduaneros sobre falsa declaración aduanera la inclusión de la referencia al Código Penal y el Código de Procedimiento Penal. En lo relacionado con la competencia y procedimiento, de igual manera se incluye la referencia a lo expuesto en el Código de Procedimiento Penal.

Las principales reformas normativas antes expuestas se muestran en la siguiente tabla:

Tabla 25: Comparativo de reformas Ley de Aduanas 1994, 1998 y 2003

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS 1994	LEY ORGÁNICA DE ADUANAS, 1998	LEY ORGÁNICA DE ADUANAS, CODIFICACIÓN 2003
TITULO X INFRACCIONES ADUANERAS	TITULO II DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS CAPITULO I NORMAS GENERALES	TITULO II DE LAS INFRACCIONES ADUANERAS CAPITULO I NORMAS GENERALES
<p>Art. 86.- Clases de infracciones.- Las infracciones aduaneras se dividen en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Para la configuración de los delitos se requiere la existencia de dolo; para las contravenciones y faltas reglamentarias basta la transgresión de la norma.</p>	<p>Art. 81.- Clases de Infracciones.- Las infracciones aduaneras se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Para la configuración de los delitos se requieren la existencia de dolo; para las contravenciones y faltas reglamentarias basta la transgresión de la norma. En el caso de importación o exportación de mercancías no aptas para el consumo, el Gerente Distrital ordenará su inmediata destrucción, debiendo comunicar del particular al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.</p>	<p>Art. 81.- Clases de Infracciones.- Las infracciones aduaneras se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Para la configuración de los delitos se requieren la existencia de dolo; para las contravenciones y faltas reglamentarias basta la transgresión de la norma. En el caso de importación o exportación de mercancías no aptas para el consumo, el Gerente Distrital ordenará su inmediata destrucción, debiendo comunicar del particular al Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.</p>
	CAPITULO II DEL DELITO ADUANERO	CAPITULO II DEL DELITO ADUANERO
<p>Art. 87.- Delito aduanero.- El delito aduanero consiste en el ilícito y clandestino tráfico internacional de mercancías, o en todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño que induzca a error a la autoridad aduanera, realizados para causar perjuicios al fisco evadiendo el pago total o parcial de impuestos o el cumplimiento de normas aduaneras, aunque las mercancías no sean objeto de tributación.</p>	<p>Art. 87.- Delito aduanero.- Se mantiene la misma norma</p>	<p>Art. 87.- Delito aduanero.- Se mantiene la misma norma</p>
<p>Art. 88.- Presunciones.- Se presume el cometimiento de delito aduanero en los siguientes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La entrada de mercancías al territorio aduanero, o la salida de el, efectuadas sin el control de la aduana; b) La carga o descarga de mercancías extranjeras sin control de la aduana, salvo las operaciones de carga o descarga que se realicen en los casos de concesión o delegación legalmente autorizados; c) El lanzamiento de mercancías de un medio de transporte internacional, eludiendo el control aduanero; ch) La modificación del estado de las mercancías entre el punto de franqueamiento de la frontera aduanera y la aduana de destino; d) La utilización no autorizada de una plaza, puerto o camino no habilitado para el tráfico internacional de mercancías, salvo los casos fortuitos y de fuerza mayor; e) El abandono de mercancías en lugares contiguos o cercanos a las fronteras; f) La venta o transferencia de mercancías importadas al amparo de regímenes suspensivos de pago de impuestos, o con exoneración total o parcial, sin la autorización previa; g) El empleo de mercancías importadas en las mismas condiciones indicadas en el literal anterior, en forma distinta a la permitida por las respectivas leyes o autorizaciones; h) La tenencia o movilización de mercancías extranjeras sin la documentación que acredite su legal importación; 	<p>Art. 83.- Son delitos aduaneros: (...) p) La falsa declaración sobre los valores del flete y del seguro relacionados con el tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías.</p>	<p>Art. 83.- Tipos de Delitos Aduaneros.- Son delitos aduaneros: (...) j) La falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del diez por ciento la falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del diez por ciento, será sancionada con la pena establecida para el delito de falsedad de instrumentos públicos, de conformidad con el Código Penal, en cuyo caso no se requerirá declaratoria judicial previa en materia civil para el ejercicio de la acción penal prevista en el artículo 180 del Código de Procedimiento Civil; (...) <i>Nota: Literal j) reformado por Ley No. 93, publicada en</i></p>

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS 1994	LEY ORGÁNICA DE ADUANAS, 1998	LEY ORGÁNICA DE ADUANAS, CODIFICACIÓN 2003
<p>i) La tenencia de mercancías no manifestadas a bordo de un transporte internacional; j) La falsa declaración aduanera respecto del tipo, naturaleza, acondicionamiento, peso, cantidad, valor, origen y procedencia de las mercancías, cuando la diferencia de los tributos causados exceda del diez por ciento; k) La falsificación o adulteración de los documentos que deben ser acompañados a la declaración aduanera; l) La sustitución de mercancías para el aforo físico; ll) La violación de sellos o precintos u otras seguridades colocadas en los medios y unidades de transporte; y, m) La ejecución de actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar los actos a que se refieren los literales anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del infractor.</p>		<p><u>Registro Oficial Suplemento 196 de 23 de Octubre del 2007.</u></p>
<p>Art. 89.- Sanciones para el delito.- Sin perjuicio del cobro de los tributos, son sanciones acumulativas aplicables al delito, cualquiera que sea el valor de la mercancía o la cuantía de los tributos que se pretendieron evadir, las siguientes: a) Prisión de dos a cinco años; b) Decomiso de las mercancías materia del delito y de los objetos utilizados para su cometimiento, inclusive los medios de transporte, siempre que sean de propiedad del autor o cómplice de la infracción; y, c) Multa equivalente al valor en aduana de la mercancía objeto del delito. Las mercancías declaradas en comiso definitivo, serán rematadas en pública subasta y su producto se depositará en la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional. No serán objeto de remate sino de venta directa cuando: a) Se trate de bienes fungibles, de fácil descomposición o con fecha de expiración, en cuyo caso, el juez dispondrá su venta directa al inicio de la venta de la correspondiente causa; y, b) Efectuadas dos subastas no se presentaren posturas admisibles. En el caso de mercancías de prohibida importación, el juez en el plazo de quince días ordenará su reembarque al exterior a costa del encausado. El incumplimiento de esta disposición causará el decomiso administrativo de las mercancías, las que pasarán a órdenes del Ministro de Finanzas y Crédito Público para que mediante acuerdo determine su destino. En el caso de mercancías de prohibida exportación, sin perjuicio de lo que dispongan leyes especiales, se ordenará la devolución al propietario. En caso de mercancías no aptas para el consumo, se ordenará su inmediata destrucción.</p>	<p>Art. 84.- Sanciones para el Delito.- (...) b) Decomiso de las mercancías materia del delito y de los objetos utilizados para su cometimiento, inclusive los medios de transporte, siempre que sean de propiedad del autor o cómplice de la infracción. En caso de que el medio de transporte no sea de propiedad del autor o cómplice de la infracción, previamente a la devolución del mismo se impondrá a su propietario una multa equivalente al veinte por ciento del valor CIF de la mercancía; c) Multa equivalente al 300% del valor CIF de la mercancía objeto del delito; y, d) Si el autor, cómplice o encubridor fuere un agente de aduana, sin perjuicio de las sanciones que correspondan, se le cancelará definitivamente la licencia.</p>	<p>Art. 84.- Sanciones para el Delito.- Se mantiene la normativa</p>

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS 1994	LEY ORGÁNICA DE ADUANAS, 1998	LEY ORGÁNICA DE ADUANAS, CODIFICACIÓN 2003
<p>Art. 91.- Extinción de la acción penal.- A solicitud del propietario de las mercancías y previo el pago de una multa equivalente al doble del valor en aduana de las mercancías, el Juez declarará sobreseimiento definitivo respecto de éste, autorizando al Administrador de Distrito el despacho de las mercancías, a cuyo efecto se observarán las formalidades legales y el pago de los correspondientes tributos. Se exceptúa de las disposiciones del inciso anterior los casos de reincidencia y tratándose de funcionarios o empleados del Servicio de Aduanas u otros cómplices y encubridores, para quienes la acción penal continuará.</p>	<p>Derogado</p>	
<p>Art. 92.- Competencia y procedimiento.- La función judicial es competente para conocer y juzgar el delito aduanero a través del Juez Fiscal del lugar donde se cometió la infracción, o se aprehendió las mercancías, o se descubrió la infracción, en su caso. En segunda instancia, conocerá el proceso el tribunal distrital fiscal de su respectiva jurisdicción. Para el juzgamiento de los delitos aduaneros, el juez fiscal sustanciará el proceso hasta dictar sentencia, observando el procedimiento del Código Tributario con las modificaciones previstas en esta ley.</p>	<p>Art. 86.- Competencia y Procedimiento.- La Función Judicial es competente para conocer y juzgar el delito aduanero a través del Juez Fiscal de la jurisdicción donde se cometió la infracción, se aprehendieron las mercancías o se descubrió la infracción en su caso. En segunda instancia es competente el Tribunal Distrital de lo Fiscal de su respectiva jurisdicción. Para el juzgamiento de los delitos aduaneros, el Juez Fiscal sustanciará el proceso hasta dictar sentencia, observando el procedimiento establecido en el Código Tributario, en esta Ley y su Reglamento.</p>	<p>Art. 86.- Competencia y procedimiento.- La Función Judicial es competente para conocer y juzgar el delito aduanero. La Administración Tributaria, denunciará ante el Ministerio Público la infracción tributaria o aduanera debiendo el Juez Fiscal conocer y realizar los actos que en el Código de Procedimiento Penal corresponden a los jueces de lo Penal, incluyendo la etapa intermedia; los tribunales distritales de lo Fiscal, el juicio; las cortes superiores de la sede del Juez Fiscal respectivo, las apelaciones y los recursos de nulidad; y, las salas de lo Penal de la Corte Suprema de Justicia, previo sorteo, los recursos de casación y de revisión en contra de las sentencias que expidan los tribunales distritales de lo Fiscal, de conformidad con el artículo 355 del Código Tributario Codificado. <u>Nota: Artículo sustituido por Ley No. 93, publicada en Registro Oficial Suplemento 196 de 23 de Octubre del 2007.</u></p>

Fuente: (Ley Orgánica de Aduanas, 1994),(Ley Orgánica de Aduanas, 1998), (Ley Orgánica de Aduanas, 2003)
Elaborado por: Karina Carrión

En diciembre del año 2010 se expide el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, cuerpo legal con superior jerarquía a la Ley Orgánica de Aduanas que contiene todo lo relativo al régimen aduanero y donde podemos observar lo relacionado a los delitos aduaneros, contravenciones, faltas reglamentarias y sus sanciones:

Tabla 26: Contenido del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI en materia aduanera

Referencia	Concepto
LIBRO IV	DEL COMERCIO EXTERIOR, SUS ÓRGANOS DE CONTROL E INSTRUMENTOS
TITULO I	De la Institucionalidad en Materia de Comercio Exterior
TITULO II	De las Medidas Arancelarias y no Arancelarias
TITULO III	De las Medidas de Defensa Comercial
TITULO IV	Del Fomento y la Promoción de las Exportaciones
LIBRO V	DE LA COMPETITIVIDAD SISTÉMICA Y DE LA FACILITACIÓN ADUANERA
TITULO I	Del Fomento y Promoción de los Sectores Estratégicos claves
TITULO II	De la Facilitación Aduanera para el Comercio
TITULO III	De las Sanciones a las Infracciones Aduaneras
Capítulo II	De los Delitos Aduaneros
Art. 177.	Contrabando.
Art. 178.	Defraudación aduanera.
Art. 179.	Tentativa.
Art. 180.	Sanción Administrativa y Reincidencia.
Art. 181.	Responsabilidad de administradores, directivos y representantes.
Art. 182.	Receptación aduanera.
Art. 183.	Medidas accesorias.
Art. 184.	Delito Agravado.
Art. 185.	Del Procedimiento.
Art. 186.	Medidas cautelares reales.
Art. 187.	Prohibición de devolver los bienes materia de investigación.
Art. 188.	Apoyo y colaboración de las Fuerzas de Orden Público.
Art. 189.	Deber de no injerencia en competencias privativas del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.
Capítulo III	De las Contravenciones
Art. 190.	Contravenciones.
Art. 191.	Sanción aplicable.
Art. 192.	Sanción por no entrega de información.
Capítulo IV	De las Faltas Reglamentarias
Art. 193.	Faltas Reglamentarias.
Art. 194.	Sanciones por faltas reglamentarias.
Art. 195.	Procedimiento y sanción.
Capítulo V	Sanciones administrativas aplicables a los Operadores de Comercio
Capítulo VI	De la Prescripción
Capítulo VII	Subasta pública, Adjudicación gratuita y Destrucción
TITULO IV	De la Administración Aduanera
TITULO V	Auxiliares de la Administración Aduanera

Fuente: (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, 2010)
Elaborado por: Karina Carrión

4.2.3. Promulgación del Código Orgánico Integral Penal

En un esfuerzo por mejorar el sistema jurídico ecuatoriano, el 10 de febrero del 2014 mediante Suplemento del Registro Oficial 180, se publica el Código Orgánico Integral Penal COIP, que busca adaptarse a la realidad del país, mediante la aplicación equitativa e igualitaria en diferentes materias. Un ejemplo de lo expuesto corresponde al ámbito tributario

y aduanero, que se encontraban aislados en otros cuerpos jurídicos con reglas y disposiciones propias que han venido evolucionando, como lo hemos analizado en los puntos anteriores.

Esta nueva iniciativa tiene como finalidad regular en un solo cuerpo normativo los distintos delitos a ser juzgados, sus sanciones, en pro de garantizar un proceso adecuado para los ciudadanos bajo el cumplimiento de los principios constitucionales, así como la optimización de los tiempos de resolución de procesos judiciales.

Es así como, en el Capítulo Quinto dentro de los delitos contra la responsabilidad ciudadana se incluyen en la Sección Quinta y Sexta los delitos contra el régimen de desarrollo que incluyen el enriquecimiento privado no justificado, la defraudación tributaria y aduanera, el contrabando y mal uso de exenciones:

Tabla 27: Contenido del Código Orgánico Integral Penal

CAPITULO QUINTO: DELITOS CONTRA LA RESPONSABILIDAD CIUDADANA	
SECCIÓN QUINTA	
Delitos contra el régimen de desarrollo	
Art. 297.	Enriquecimiento privado no justificado.
Art. 298.	Defraudación tributaria.
SECCIÓN SEXTA	
Delitos contra la administración aduanera	
Art. 299.	Defraudación aduanera.
Art. 300.	Receptación aduanera.
Art. 301.	Contrabando.
Art. 302.	Mal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneras.
Art. 303.	Circunstancias agravantes de los delitos aduaneros.

Fuente: (Código Orgánico Integral Penal, 2017)
Elaborado por: Karina Carrión

Es importante considerar que, si bien estas normas relativas a delitos tributarios específicos se encuentran tipificados en estas secciones, el Código Orgánico Integral Penal dispone en otros artículos normas concordantes con actuaciones que afectan al régimen tributario y aduanero, como el testaferrismo, uso de documentos falsos, ruptura de sellos, tráfico de influencias, entre otros.

En resumen, del análisis realizado en el presente capítulo, se puede observar la evolución normativa que parte desde la creación del Código Fiscal de 1963 en el cual se establecen los procedimientos a realizar por parte de la Administración Tributaria en ese entonces Dirección General de Rentas. Lastimosamente dicha norma no establece nada respecto a delitos tributarios, contravenciones y faltas reglamentarias, así como las sanciones a ser aplicadas por su cometimiento. Las disposiciones relativas a delitos tributarios surgen en el

primer Código Tributario de 1975; dicho Código ha pasado por 26 reformas hasta que lo relativo a delitos es comprendida por el Código Integral Penal en el año 2014.

En lo relativo a delitos aduaneros incluidos en el Código Tributario hasta la reforma de 1994 donde son eliminados y se promulga la Ley Orgánica de Aduanas, en lo posterior se deroga la Ley Orgánica de Aduanas con la emisión del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, cuyos artículos relativos a los delitos aduaneros son derogados por la expedición del Código Orgánico Integral Penal. Como podemos observar en temas aduaneros a partir del año 1994, se han tenido 5 reformas.

La diferencia fundamental entre los cambios normativos de los delitos tributarios y los delitos aduaneros se dan en cuanto a que los delitos tributarios se mantienen en una norma de mayor jerarquía mientras que los delitos aduaneros al ser eliminados del Código Tributario pasaron a ser considerados en una Ley Orgánica.

CAPITULO V
BIEN JURÍDICO PROTEGIDO

5.1. Concepto de bien jurídico

Para establecer cuál es el bien o cuáles son los bienes jurídicos protegidos en el delito penal tributario es importante en primer lugar entender el concepto de bien jurídico protegido. Para el efecto a continuación se muestran los conceptos y análisis realizados por varios juristas:

Welzel (1976) señala que “El bien jurídico es un bien vital del grupo o del individuo, que en razón de su significado social es amparado jurídicamente. (...). Bien Jurídico es, por tanto, todo estado social deseado que el derecho quiere asegurar contra lesiones”. (pág. 5).

Roxin (1997) señala: “los bienes jurídicos son circunstancias dadas o finalidades que son útiles para el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de esa concepción de los bienes o para el funcionamiento del propio sistema” (pág. 56)

Peña y Alamanza (2010) señalan que el bien jurídico es:

Es el bien tutelado por el derecho mediante la amenaza penal. El objeto jurídico del delito o bien jurídicamente protegido es el bien o interés que está protegido por el Derecho, “lo que” la norma, mediante la amenaza de la pena, tiende a tutelar, a cuidar, de posibles agresiones. (...)

Un bien jurídico en la teoría del delito es un valor considerado fundamental para una sociedad que la norma penal quiere proteger de comportamientos humanos que puedan dañarlo. Este valor es una cualidad que el legislador atribuye a determinados intereses que una sociedad considera fundamental para el vivir bien (págs. 81, 142)

Mercado (2003), señala que según Cobo del Rosal y Vives Antón, el bien jurídico protegido:

(...) cobra gran importancia como corazón del delito, pues ofrece un criterio material sumamente decisivo, en la interpretación y construcción de la teoría jurídica del

delito, reconociendo al bien jurídico tres funciones básicas: una función exegética, una función sistemática y una función de garantía. La función exegética consiste en que el bien jurídico es el criterio rector de la interpretación en materia delictiva. La función sistemática reside en que, por una parte, el bien jurídico constituye el fundamento de la infracción, y por otra, representa un criterio adecuado para clasificar las diferentes especies de infracciones. Por último, la función de garantía se fundamenta en que el legislador no puede castigar cualesquiera conductas, sino solamente aquellas que lesionen o pongan en peligro bienes jurídicos¹.

Los bienes jurídicos expresan condiciones necesarias para la realización del ser humano y su convivencia como la vida, el honor, la libertad entre otros (Urquizo, 1998).

Adicionalmente, Urquizo (1998) en su escrito señala a Mir Puig, quien advierte que los bienes jurídicos penales son indiscutibles puesto que son los que más afectan a la conciencia social y se han mantenido a lo largo del tiempo puesto que afectan de forma directa y en mayor medida a los individuos.

López y Jarque (2004) señalan:

Hay consenso en la doctrina respecto a que por “bien jurídico” habrá de tenerse a aquellos intereses imprescindibles (trascendentes), para el individuo y la comunidad que han sido elevados a entes protegidos por la norma jurídica (...)

Según Mir Puig, para que un bien jurídico sea penalmente tutelado debe exigirse dos condiciones: suficiente importancia social y necesidad de protección por el derecho penal. Para que un interés o bien jurídico merezca la protección penal es preciso que no sean suficientes para su tutela otros medios de defensa menos lesivos. (...). (págs. 20, 21).

Kierszenbaum (2009), señala que el concepto de bien jurídico, en la dogmática penal han servido para la clasificación de los delitos, elemento de base y límite al orden penal (pág. 187).

Por otro lado, en el mismo escrito, se manifiesta lo siguiente respecto al concepto dado por Van Liszt así:

¹(Cobo del Rosal & Vives Anton, 1996, pág. 298).

(...) “bien jurídico” puede ser definido como un interés vital para el desarrollo de los individuos de una sociedad determinada, que adquiere reconocimiento jurídico.

“De la definición dada tenemos que el bien jurídico es un a) *interés vital* que preexiste al ordenamiento normativo, pues tales *intereses* no son creados por el derecho sino que éste los reconoce, y, mediante ese reconocimiento, es que esos intereses vitales son bienes jurídicos, b) la referencia a la *sociedad determinada* nos señala que ese interés que es fundamental en un determinado grupo social y en un determinado contexto histórico, puede no serlo en otro, por esa razón es discutible la idea de que existan intereses universales y eternos; c) la idea de que el bien es un interés reconocido por el ordenamiento jurídico nos lleva a preguntarnos qué rama del ordenamiento jurídico es la que “crea” los bienes jurídicos, es decir, la que reconoce intereses fundamentales, (...) *El bien jurídico es creado (lo cual equivale a decir que el interés vital es reconocido) por el Derecho constitucional y el Derecho Internacional.*”(...) el bien jurídico es, esencialmente, un interés vital que adquiere reconocimiento jurídico.(Kierszenbaum, 2009, pág. 188)

De igual forma, según Kierszenbaum (2009), si el bien jurídico protegido es un interés fundamental que tiene reconocimiento en la norma, se podría entender que el bien jurídico podría ser un derecho y que como consecuencia ambos significan lo mismo. Sin embargo, debemos entender que el bien jurídico no es una ley (derecho objetivo) sino el interés fundamental sobre la cual la misma ha sido planteada. El bien jurídico tampoco es la facultad jurídica de exigir un comportamiento (derecho subjetivo), sino el interés afectado por el mismo. Es decir que, el bien jurídico es el elemento que da sentido a la norma y no la potestad de exigir que este elemento sea respetado.

Tal como lo señalan los conceptos antes mencionados, se puede concluir que el bien jurídico protegido se entiende como un interés vital, imprescindible y trascendente para el desarrollo y realización del ser humano y su comunidad, que perdura en el tiempo y que es primordial para el funcionamiento de un sistema. La protección del bien jurídico tiene una importancia social relevante y por consiguiente se requiere de su protección a través del derecho; es así que, el derecho penal establece claramente las afectaciones a éste y las penas que acarrea el cometimiento de delitos en contra del mismo. Es importante recalcar, que según lo menciona Mariano Kierszenbaum, el bien jurídico protegido no es un derecho establecido en la norma, al contrario, es el objeto de protección, los intereses o bienes protegidos por el derecho o por la normativa, sobre el cual se exige el cumplimiento de

derechos y obligaciones, concepto que debe tenerse muy claro para calificar cuales son los bienes protegidos en materia penal tributaria.

5.2. Análisis del bien jurídico protegido en materia penal tributaria

Para el caso objeto de este estudio, en materia penal tributaria se puede establecer que son varios los objetos de protección en el delito de defraudación tributaria, entre ellos podemos nombrar los siguientes:

- Patrimonio público
- Recaudación de impuestos
- Administración Tributaria

5.2.1. Patrimonio público

La Constitución de la República del Ecuador en su artículo 83, establece como deberes y responsabilidades de los ecuatorianos, la administración honrada del patrimonio público y apego irrestricto a la ley, así como denunciar y combatir actos de corrupción.

Según el Código Civil Ecuatoriano (2005) se entiende por patrimonio público a.

Art. 604.-Se llaman bienes nacionales aquellos cuyo dominio pertenece a la Nación toda. Si además su uso pertenece a todos los habitantes de la Nación, como el de calles, plazas, puentes y caminos, el mar adyacente y sus playas, se llaman bienes nacionales de uso público o bienes públicos. (...). Los bienes nacionales cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes se llaman bienes del Estado o bienes fiscales.

Páez y Gómez (2012) en su presentación publicada en prezi.com señalan al patrimonio público como:

Es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que como un todo unitario se atribuye al estado. Comprende los bienes tangibles/intangibles que lo componen y pertenecen a todos los habitantes del territorio Colombiano.

Mayer (2007) señala que el patrimonio público como bien jurídico protegido ha recibido poca atención por parte de los autores, debido a la falta de conexión entre las figuras de los delitos tributarios, el fraude en subvenciones, delitos aduaneros y otros relacionados con el desempeño de la función pública como la malversación de fondos fraude al fisco; sin embargo, señala que este bien jurídico ha sido reconocido por la doctrina chilena principalmente

Arroyo (1987) señala sobre los delitos contra la hacienda pública lo siguiente:

En definitiva, los delitos contra la hacienda pública habrían de ser unos delitos cualificados contra el patrimonio público, y cualificados en atención a un mayor desvalor objetivo o simbólico de la lesión del patrimonio de titularidad pública (...). El delito fiscal protege al sistema de financiación del Erario Público que se instrumenta a través de la obligación jurídica unilateral, que es el tributo.(págs. 92,93)

El patrimonio público se entiende como todos aquellos bienes y servicios, derechos y obligaciones de propiedad o correspondientes al Estado y sus habitantes, que ayudan a éste a acatar la voluntad del pueblo, garantizando el cumplimiento de los deberes primordiales del estado establecidos en el artículo 3 de la Constitución de la República que incluyen: el goce de derechos a la educación, salud, alimentación, seguridad social, defensa de la soberanía, el desarrollo nacional, protección del patrimonio natural y cultural, paz y seguridad.

Los bienes que conforman el patrimonio público comprenden los bienes de uso público como parques, vías, bienes patrimoniales para la prestación de servicios públicos, mismos que son objeto de uso por parte de los habitantes de una nación para realiza el desarrollo de sus actividades y que les permite ejercer los derechos establecidos en la Constitución.

5.2.2. Recaudación de impuestos

El estado obtiene ingresos para su presupuesto general de varias fuentes, una de ellas correspondiente a la administración y recaudación de tributos; por lo que es fácil entender que sin dichos tributos el estado no puede tener o mantener el patrimonio público para el cumplimiento de sus fines establecidos en la Constitución.

Los impuestos constituyen no solo los recursos permanentes del estado, sino que también ayudan a la distribuir la riqueza en la sociedad tratando de reducir así las desigualdades sociales y económicas.

Según el Plan Nacional para el Buen Vivir 2013 - 2017:

La inversión pública es una variable clave para lograr el crecimiento económico, por cuatro razones de carácter coyuntural y estructural. En primer lugar, la inversión pública aumenta la demanda agregada de la economía y, mediante los multiplicadores fiscales keynesianos, impulsa el crecimiento en el corto plazo. En segundo lugar, la misma inversión pública aumenta la dotación de capital de una economía, con lo cual se amplía la frontera de posibilidades de producción y se logra mayor crecimiento económico. En tercer lugar, la inversión pública constituye bienes públicos que incrementan la productividad sistémica de la economía, genera inversión complementaria y, por tanto, aumenta el crecimiento. (pág. 8).

De igual forma el Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021, señala lo siguiente en cuanto a la inversión pública:

La inversión realizada con recursos públicos es uno de los instrumentos para implementar políticas públicas que permitan cumplir con los objetivos y metas de la planificación nacional, con un enfoque de equidad territorial. Esta servirá para el cierre de brechas sociales y la distribución de los beneficios del desarrollo.(Meny & Thoenig, 1992). (...) En los últimos diez años, la inversión pública ha jugado un papel determinante en el desarrollo del país. Se han destinado recursos hacia fines generales y específicos de nuestra sociedad y los diferentes grupos que la componen, para la generación de capacidades, el acceso a oportunidades y la inversión en productividad sistémica. Sin embargo, a pesar de los esfuerzos realizados, todavía existen desafíos pendientes en los cuales se debe trabajar. (pág. 131).

El plan 2017 – 2021, señala que la inversión ejecutada en los últimos 10 años se destinó a la nutrición, educación, salud, vivienda, seguridad social, infraestructura, entre otras. Con la publicación de este nuevo plan se busca que la inversión pública permita reducir la pobreza,

cerrar brechas territoriales, incrementar la productividad; y para el efecto se ha planificado una necesidad de USD 25.591 millones(Senplades, 2017, pág. 131).

Para cumplir con la meta expuesta, el Gobierno necesita establecer su Presupuesto General, mismo que para poder mantenerse en el tiempo necesita una recaudación fiscal sostenible.

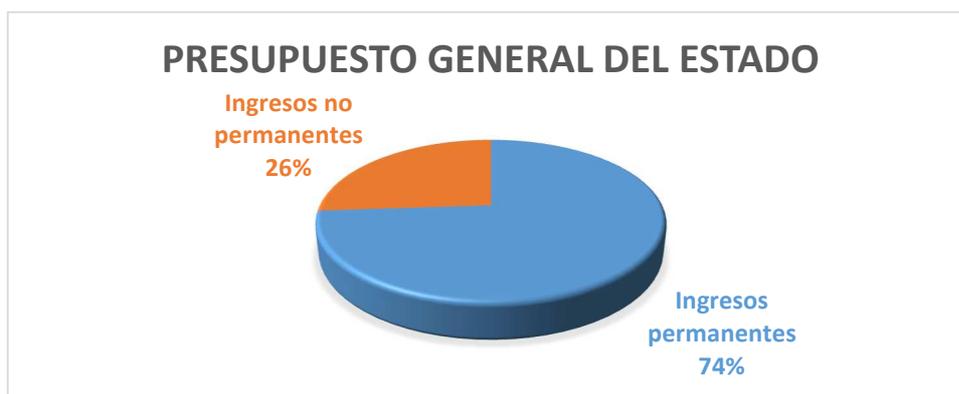
El Presupuesto General del Estado para el año 2016ascendió a USD 28.835,10 millones, mismos que están compuestos.

Tabla 28: Composición del Presupuesto General del Estado

Presupuesto General del Estado miles USD	Concepto	Millones USD	Componente	Millones USD
29.835,10	Ingresos permanentes	22.059,95	Impuestos	14.989,70
			Otros ingresos tributarios	2.593,13
			Cuenta de financiamiento de Derivados Deficitarios	4.477,13
	Ingresos no permanentes	7.775,14	Impuesto temporal	500
			Otros ingresos no permanentes	678,13
			Financiamiento Público	6597,02

Fuente:(Ministerio de Finanzas, 2016)

Elaborado por: Karina Carrión



Gráfica 1: Ingresos del Presupuesto General del Estado

Fuente:(Ministerio de Finanzas, 2016)

Elaborado por: Karina Carrión



Gráfica 2: Presupuesto General del Estado por Componente

Fuente: (Ministerio de Finanzas, 2016)

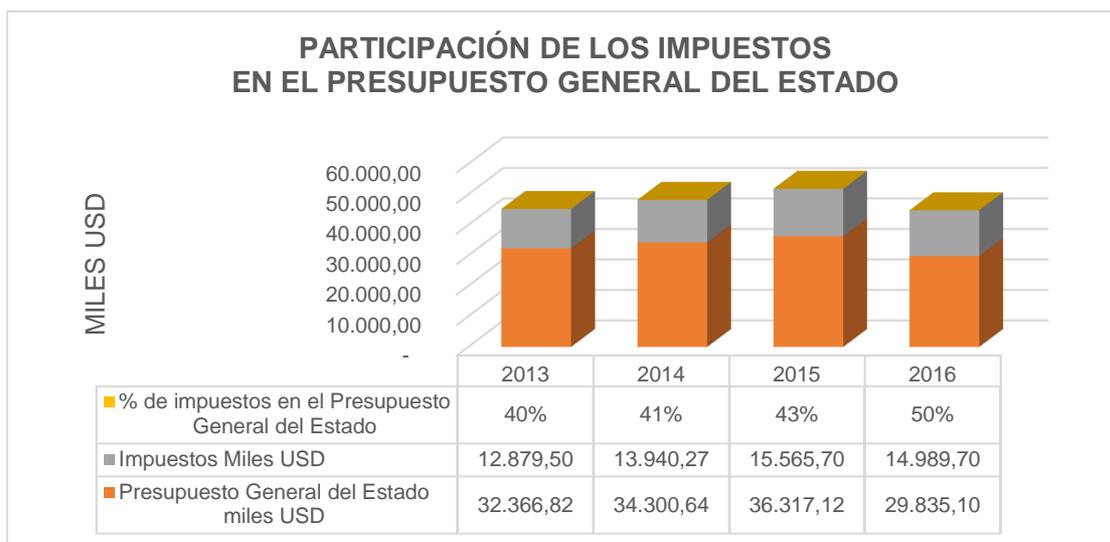
Elaborado por: Karina Carrión

Como se puede observar en la **Gráfica 2**, el Presupuesto General del Estado está compuesto en un 50% de Impuestos; es decir, que la recaudación tributaria es uno de los componentes más importantes para la consecución de los objetivos del Gobierno Ecuatoriano.

Para que el régimen tributario funcione adecuadamente, es necesario que se realicen reformas y se expidan leyes que coadyuven al sostenimiento y mejoramiento del régimen fiscal, que impulse el cumplimiento tributario voluntario, pero que, por otro lado, también sancione los delitos de defraudación.

Por lo tanto, mediante este trabajo de investigación se buscará conocer la evolución de la normativa en cuanto a los delitos tributarios, y como ésta, junto con los principios fundamentales ayudan a proteger el bien jurídico, que le permiten a un Estado cumplir con sus objetivos principales en beneficio del crecimiento de la economía, la distribución de la riqueza y la erradicación de la pobreza.

Según el Ministerio de Finanzas, el Presupuesto General del Estado es la estimación de los recursos financieros que tiene el Ecuador; es decir, aquí están los **Ingresos** (venta de petróleo, recaudación de impuestos, etc.) pero también están los **Gastos** (de servicio, producción y funcionamiento estatal para educación, salud, vivienda, agricultura, seguridad, transporte, electricidad, etc., de acuerdo con las necesidades identificadas en los sectores y a la planificación de programas de desarrollo). En el siguiente cuadro se puede observar el porcentaje que representan los impuestos en el Presupuesto General del Estado durante los años 2013 al 2016:



Gráfica 3: Ingresos del Presupuesto General del Estado

Fuente: (Ministerio de Finanzas, 2013), (Ministerio de Finanzas, 2014), (Ministerio de Finanzas, 2015), (Ministerio de Finanzas, 2016)

Elaborado por: Karina Carrión

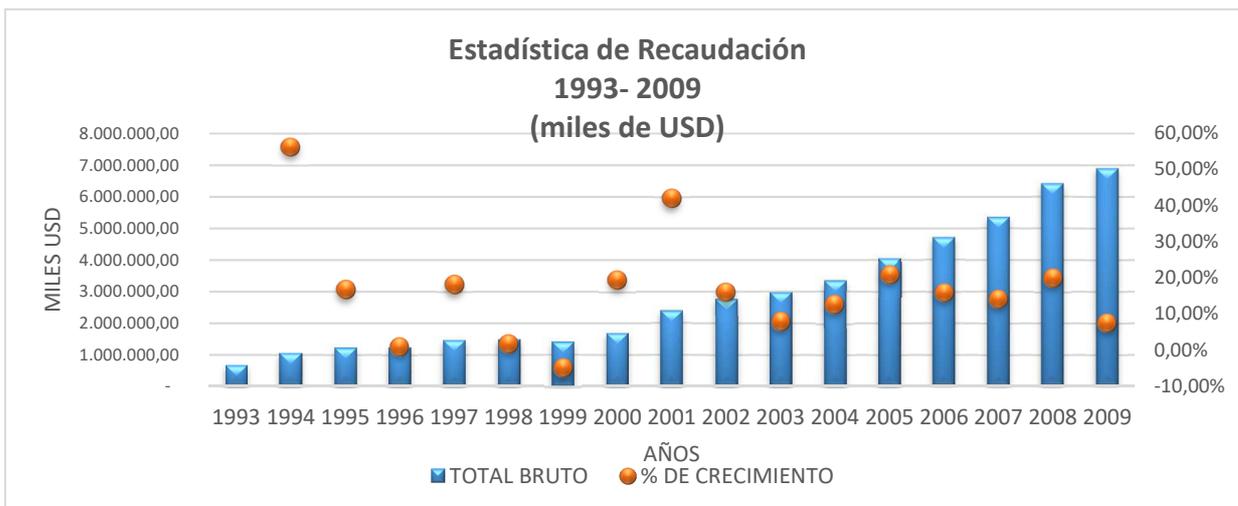
El cuadro estadístico que antecede muestra como los ingresos por impuestos han crecido año a año en la representación del Presupuesto General del Estado, es así que en el año 2013 representaron el 40%, para el año 2014 representaron el 41%, para el año 2015 representaron el 43% y para el 2016 alcanzaron el 50%.

Como se puede colegir, la recaudación de tributos tiene importancia significativa toda vez que representa el 50% del Presupuesto General del Estado, mismo que está destinado a cubrir el gasto público con la finalidad de cumplir con los fines sociales del estado.

5.2.3. Administración tributaria

De conformidad con lo establecido en el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, la Administración Tributaria Ecuatoriana es una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional; cuyas facultades conferidas por el Código Tributario le autorizan para la aplicación de la ley, determinar la obligación tributaria, resolver, sancionar y recaudar los tributos.

Como se puede observar en el siguiente gráfico la recaudación marca una tendencia de crecimiento a partir del año 1997 con la creación del Servicio de Rentas Internas:



Gráfica 4: Estadística de Recaudación

Fuente: Histórico Recaudación (período 1993- 2009 Consolidado Nacional).(Servicio de Rentas Internas)
Elaborado por: Karina Carrión

Con la creación del Servicio de Rentas Internas SRI como una entidad técnica y autónoma, el 2 de diciembre de 1997, mediante Ley No. 41 publicada en el Registro Oficial, se implanta un nuevo modelo de gestión del régimen tributario con el cual prácticamente se busca eliminar las bases de la antigua DGR y formar un nuevo esquema de administración de impuestos que aporte al Estado Ecuatoriano y a la ciudadanía en general, con la prestación de un mejor servicio a los ciudadanos, pero también con la ejecución de controles cuyo fin es la imposición equitativa y responsable.

Como se muestra en el gráfico estadístico anterior, es evidente el crecimiento de la recaudación de impuestos que presenta la nueva administración tributaria, liderada en sus inicios por la Eco. Elsa de Mena. De tal manera que pasa de USD 1.454.925,40 miles de dólares hasta USD 6.890.276,70 miles de dólares en el año 2009.; y una mediana en la tasa de crecimiento del 15,88%.

En este cambio de política y sistema fiscal, la Administración Tributaria ha realizado un sin número de investigaciones, seguimiento, control y análisis de las prácticas de elusión y evasión tributaria de los contribuyentes a lo largo de los años, para mejorar los procesos de control a los contribuyentes y han llevado a proponer reformas que permiten proteger el sistema tributario, tipificar los delitos tributarios y las correspondientes sanciones, que van a permitir que la política fiscal genere ingresos suficientes para financiar el Presupuesto General del Estado.

Es decir, este ente de control es el medio por el cual se administra y recauda los impuestos que sostienen gran parte del Presupuesto General del Estado para el cumplimiento de sus fines. Pero para cumplir con su misión, el SRI ha ido emprendiendo a lo largo de los años

ciertas acciones institucionales como preparación técnica y profesional, equipamiento y fortalecimiento de sistemas electrónicos, generación de disposiciones legales que fortalezcan la recaudación tributaria, creación de cultura tributaria y ciudadanía fiscal, he aquí la importancia de esta institución en el desarrollo de la recaudación tributaria y el patrimonio público antes referidos.

En consecuencia, la Administración Tributaria, para el caso ecuatoriano el Servicio de Rentas Internas, encargada de la recaudación de tributos, y el patrimonio público son los bienes protegidos por el derecho penal ecuatoriano, bienes jurídicos protegidos que están íntimamente relacionados, pues sin uno de ellos es afectado, la función del estado se ve inutilizada para el cumplimiento de sus fines. Es por ello, que la normativa ecuatoriana prevé el establecimiento tanto de los delitos tributarios como de contravenciones y faltas reglamentarias, así como las penas que acarrearán el cometimiento de los mismos.

5.3. Teorías sobre el bien jurídico protegido en materia penal tributaria

Demostrado entonces que los derechos de protección en el caso ecuatoriano son la Administración Tributaria, la recaudación de impuestos y el patrimonio público, es importante conocer que manifiestan tratadistas al respecto.

Varios autores señalan algunas teorías para el análisis del mismo, entre ellas se observan las teorías patrimonialista, institucional y funcional:

5.3.1. Teoría patrimonialista

Salazar (2007) señala que, según el modelo patrimonialista, el bien jurídico protegido por la norma penal tributaria es la integridad del patrimonio fiscal y por tanto clasifican a los derechos tributarios dentro del grupo de los delitos económicos fiscales. Por lo tanto, la evasión tributaria por incumplimiento de una obligación patrimonial causa un daño económico al fisco por lo que en la norma penal intenta reparar el daño causado al patrimonio fiscal con lo cual se confirma que éste es el bien jurídico protegido. Sin embargo, existen varios inconvenientes al tratar el tema sancionatorio, por cuanto el fisco como acreedor cuenta con un instrumento penal que otros acreedores no tienen, puesto que la obligación tributaria nace de la ley mientras que las otras obligaciones nacen del acuerdo o de la voluntad de las partes (pág. 16).

Por otro lado, el modelo patrimonialista también tiene ventajas puesto que da relevancia a los delitos tributarios por su materialidad. Es así por ejemplo que en el Código Penal Español otorga relevancia penal a la evasión tributaria sobre cierto monto y la nueva redacción del artículo 349 acentuó a la naturaleza del delito fiscal como un delito contra el erario público es así contra el patrimonio de titularidad estatal (Salazar, 2007, pág. 17).

El modelo patrimonialista no presenta problemas en la determinación del sujeto activo del delito puesto que, si existe perjuicio fiscal entonces, los autores son todos los intervinientes según lo establezca cada normativa (Salazar, 2007, pág. 17).

De igual forma, Gambardella (2015) señala que Martínez-Buján Pérez (2015) alineados a la tesis patrimonialista, suponen que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es el patrimonio de la Hacienda Pública desde una concepción económica, puesto que en su primera formulación, se entendió a los delitos tributarios como un delito de estafa en la cual el acreedor económico es el fisco, concepto que fue superando una vez que se le dio la distinción al patrimonio estatal o público el patrimonio privado (págs. 528, 529).

El autor español Martínez Buján Pérez antepone al bien jurídico inmediato, administración tributaria a un bien jurídico mediato y supraindividual que es el orden económico es así que el delito de defraudación se vuelve pluriofensivo puesto que protege dos bienes jurídicos en niveles diferentes. Este autor sostiene que el único bien jurídico afectado por la acción dolosa es la administración tributaria puesto que al ser el orden económico un bien mediato o genérico, éste no puede llegar a ser afectado la ejecución del delito individual. A estas teorías se añaden el hecho de que los impuestos deben ser protegidos en razón de que representan la cantidad de dinero que ingresa al patrimonio del estado o de la administración tributaria (Gambardella, 2015, pág. 11).

Según la política legislativa, el bien jurídico que se intenta proteger es el patrimonio fiscal es decir los ingresos ubicó correspondientes a los tributos el fisco o la hacienda pública, así como los medios para su recaudación es decir la actividad administrativa tributaria. Es así que, el fisco tiene dos vertientes uno objetiva que es el patrimonio del estado y una subjetiva que ese mismo estado como titular de la función administrativa tributaria, por lo que en ambos son bienes jurídicos protegidos por el tipo penal de defraudación tributaria (Zabala, 2008, pág. 333).

En conclusión, la teoría patrimonialista está orientada a que el tipo penal busca proteger el patrimonio fiscal o patrimonio del estado que afecta al cumplimiento de sus políticas económicas y las de sus mandantes.

5.3.2. Teoría institucionalista

Salazar (2007) señala que el modelo institucionalista enfatiza el aspecto ciudadano institucional de la obligación tributaria y por lo tanto el deber de colaborar en la mantención y funcionamiento del aparato estatal (pág. 18).

Esta teoría está alineada al deber ciudadano de contribuir a mantener el estado social y el estado de derecho y supone reducir el delito fiscal a un instrumento de política económica lo que provoca la legitimación de los delitos tributarios por la mera transgresión a una norma y genera contradicción en cuanto a montos mínimos de defraudación al no existir perjuicio patrimonial (pág. 18).

En España por tratarse de un delito que forma parte del derecho penal económico se mantenía la idea de que el bien jurídico protegido era la economía nacional y la administración del estado, puesto que la defraudación tributaria alteraba el orden económico del estado y volvía al delito fiscal como un instrumento de política financiera puesto que a pesar de alterar el orden económico la ejecución de dicho delito va mucho más allá (pág. 19).

Salazar (2007) señala además las siguientes tesis de otros juristas:

Pérez Royo, mantiene la tesis de que el bien jurídico protegido es la función recaudatoria del Estado en vistas a la suficiencia de medios para la realización de los fines que constitucionalmente tiene encomendados. Esta posición es compatible con la configuración del Delito Fiscal como delito de resultado, pues el resultado exige un perjuicio para la función recaudatoria, elemento esencial en la Hacienda dinámica.

Simón Acosta, va más allá considerando que la función en sí misma tiene un carácter instrumental y, por tanto, no constituye el bien jurídico protegido, sino que hay que buscar cuál es la finalidad perseguida por la propia función. (...)

Aparicio Pérez apoya “una interpretación teleológica que nos lleve a la finalidad racional que la norma persigue y que conecta con los principios consagrados por la Constitución como inspiradores del funcionamiento de nuestro sistema tributario”.

En definitiva, nosotros opinamos que el bien jurídico protegido por los delitos e infracciones tributarias no es otro que el patrimonio fiscal pero en sentido dinámico (La Hacienda Pública como ente en funcionamiento), pues con la comisión de un ilícito tributario lo que se afecta y perjudica directamente es el ingreso del Estado y su patrimonio en relación con su función de redistribución de la riqueza; estimando que cualquier otra opinión es rebuscada y simplemente artificial para intentar justificar la amplitud, extensión y arbitrariedad con la que el Fisco interpreta La Ley tributaria, siendo que el derecho penal es *Lex Stricta*. (pág. 21)

En consecuencia, la teoría institucionalista establece que el delito de defraudación tributaria afecta a la recaudación tributaria en el marco de que el bien jurídico protegido es la institucionalidad de la contribución de los contribuyentes al estado mediante la función que realiza la Hacienda Pública o Administración Tributaria.

5.3.3. Teoría funcionalista

Gambardella (2016) señala a la Hacienda Pública como un ente embestido por funciones públicas tributarias, que constituye patrimonio público cuya función estatal es la recaudación. Según el autor español Pérez Royo, la función de la Administración Tributaria es la gestión de tributos, pero según Martínez Buján Pérez la función tributaria es el bien jurídico protegido genérico es que afectado de forma general por todos los delitos tributarios. Estas argumentaciones dan nacimiento a las teorías conciliadoras que establecen como bien jurídico inmediato el patrimonio público y como mediato a la función de la Hacienda Pública (pág. 16).

Los autores García Martín y Echavarría Ramírez opinan que las teorías funcionalistas castigan una mera infracción como un delito penal y define como bien jurídico protegido a la función del tributo traducida en la recaudación como instrumento de la consecución de los fines del estado (pág. 12).

En la teoría funcionalista se encuentra dos líneas, una orientada a la función de recaudación y otra a los fines que debe cumplir el estado con los impuestos (pág. 12).

Zavala (2008) en cuanto al bien jurídico protegido señala:

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

(...) 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”. (...) 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 financiera. (pág. 334).

La Administración Tributaria es el sujeto de la administración pública del Estado que realiza la gestión de recaudación de tributos y donde se genera la relación entre el estado y los contribuyentes, por lo que, según esta teoría, este ente es el protegido por la normativa penal y se busca ampararlo de la consecución de los delitos penales tributarios que ponen en peligro sus resultados y la consecución de los fines del estado

Con base en lo antes expuesto, en base a varias teorías se puede calificar el bien jurídico protegido en materia penal tributaria. La patrimonialista que establece que la normativa está orientada a proteger al patrimonio fiscal o al patrimonio de la hacienda pública traducida en la recaudación de impuestos. La institucionalista que establece la relación entre el estado y la ciudadanía contributiva por intermedio de la Administración Tributaria. La funcionalista que establece a la función desarrollada por la Administración Tributaria como el bien protegido sin el cual no existiría recaudación; y por lo tanto, sin la cual el Estado no podría llegar a cumplir con sus fines específicos. Finalmente, las teorías conciliadoras en las cuales se establece que estos 3 presupuestos: el patrimonio público, la recaudación de tributos y la Administración Tributaria son bienes jurídicos protegidos inmediatos y mediatos, objetos de protección que tienen dependencia entre sí, pues sin uno de ellos o lesionado uno de ellos, no se concretarían los fines del Estado.

En nuestro Código Orgánico Integral Penal se encuentran tipificados los delitos de defraudación tributaria, aduanera y contrabando, mismos que se encuentran enmarcados en la sección quinta y sexta de delitos contra el régimen de desarrollo y delitos contra la administración aduanera.

El artículo 298 de este cuerpo legal establece que: “La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada (...)”. Este artículo sanciona a quien deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, tributos que son la base fundamental del patrimonio público; por lo tanto, se colige que el legislador buscaba proteger la recaudación tributaria y como consecuencia el patrimonio público. Recaudación administrada por el Servicio de Rentas Internas, facultada por el artículo 67 y siguientes del Código Tributario para la aplicación de la ley, determinación la obligación tributaria, resolución, sanción y recaudación de los tributos que justamente permiten garantizar el financiamiento del Presupuesto del Estado.

Podemos concluir entonces que nuestra legislación presenta una mezcla de las teorías antes mencionadas pues mediante el establecimiento de los delitos penales tributarios, los bienes jurídicos protegidos corresponden en primera instancia al patrimonio público, traducido en la recaudación de impuestos y la funcionalidad de la Administración Tributaria para lograr los fines que persigue el estado de establecer un adecuado régimen de desarrollo económico y social, enmarcado a la política del buen vivir establecida en la Constitución de la República del Ecuador.

CONCLUSIONES

El presente trabajo muestra un análisis de lo que comprende el delito tributario y como la normativa relativa a su tipificación y de sus penas ha ido evolucionando a lo largo del tiempo en el Ecuador. Es importante destacar que con estos cambios normativos adecuados a la realidad de nuestro país, considerando la evolución del comportamiento de los contribuyentes, las reformas han permitido ir cerrando las brechas y vacíos legales en beneficio de que el Estado pueda cumplir con su política pública mediante la protección de los bienes jurídicos protegidos, recaudación, la Administración Tributaria y el patrimonio fiscal, que son la base para el financiamiento del presupuesto general del Estado, que permite cumplir con los principios del plan del Buen Vivir establecido en la Constitución de la República del Ecuador.

El esfuerzo de los legisladores por crear un cuerpo legal actualizado como el Código Orgánico Integral Penal – COIP- que integra las distintas ramas de actuación como la tributaria, permite establecer bases sólidas para generar procesos jurídicos de calidad optimizando tiempo y recursos en pro de que todos nos veamos beneficiados

Es importante destacar además, la labor realizada por el Servicio de Rentas Internas, y como esta institución a través de sus funcionarios pueden asesorar a los legisladores para realizar las reformas normativas necesarias que permitan mantener un fuerte sistema de ataque contra la evasión y elusión fiscal. Debemos recordar que las tramas de riesgo de defraudación fiscal son cada vez más complejas, un ejemplo de esto es la reciente difusión de información de los llamados Panamá Papers que revelan como cientos de empresas a nivel mundial realizan programas con estructuras complejas de planificación fiscal agresivas y nocivas que son difíciles de detectar por las Administraciones Tributarias.

Finalmente, se han confirmado las preguntas de investigación planteadas al inicio, por cuanto se evidencia la evolución normativa en relación al delito penal tributario. Por otro lado, si bien al inicio se planteó como bien jurídico protegido al régimen tributario y su funcionamiento, en este trabajo de investigación se ha concluido que los bienes jurídicos protegidos por la normativa corresponden al patrimonio público, la administración tributaria y la recaudación de impuestos, siendo estos dos últimos el motor del régimen tributario creado con la finalidad de generar ingresos suficientes al Presupuesto General del Estado para el desarrollo y cumplimiento de los fines del Gobierno Ecuatoriano.

RECOMENDACIONES

Como se puede apreciar, se han realizado muchos esfuerzos por generar cuerpos legales más fuertes para combatir los delitos penales tributarios; sin embargo, es importante seguir trabajando en ellos. El Servicio de Rentas Interna como órgano de control debe buscar alianzas estratégicas con otras instituciones estatales y con Administraciones Tributarias de otros países para fortalecer sus procesos de control. Solo en base a la experiencia del organismo de control se puede generar un escudo más fuerte que no deje vacíos legales que permitan sustentar mejor los procesos judiciales y que los jueces puedan imponer las penas a los infractores con la finalidad de proteger el patrimonio del estado.

Si bien se habla mucho de los delitos y penas impuestos a los contribuyentes que incumplen con la normativa y realizan actos dolosos con la finalidad de pagar menos impuestos, no existe normativa que alcance a sancionar la actuación poco ética de asesores o consultores tributarios que con sus servicios en lugar de ayudar a mejorar el cumplimiento tributario en muchos casos provocan conflictos entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, por lo que sería valioso contar con normativa que establezca su responsabilidad y sanciones.

Nosotros como profesionales del derecho debemos tener claro cuáles son nuestros derechos y obligaciones y saber siempre que nuestra actuación debe estar enmarcada en el código de ética, debemos considerar que nuestra labor en la carrera como abogados es muy importante frente a quienes requieren de nuestros servicios y los mismos deben realizarse alineados a lo que establecen las normas.

Por otro lado, es necesario establecer cada vez sanciones más duras que ayuden a regular el comportamiento de los contribuyentes; pero por otro lado es importante también generar programas de educación en estas materias desde las escuelas y colegios, no debemos olvidar que la base de nuestra sociedad en el futuro está cimentada en lo que los niños y jóvenes serán cuando sean adultos; por tanto, es importante que estos conozcan lo que se puede o no hacer en el marco de la ley.

Finalmente, es importante además generar reformas para regir a mediano y largo plazo pues la reforma a corto plazo genera inseguridad jurídica a los contribuyentes y disminuye las inversiones extranjeras.

BIBLIOGRAFÍA

- Aftalión, E. (s.f.). La definición del delito. Obtenido de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1055/3.pdf>
- Andrade, L. (26 de abril de 2013). *Delito tributario*. Obtenido de <http://www.derechoecuador.com/articulos/detalle/archive/doctrinas/derechotributario/2013/04/26/delito-tributario>
- Arroyo Zapatero, L. (1987). *Delitos contra la hacienda pública en materia de subvenciones*. Madrid. Obtenido de https://books.google.com/books?id=06gUEaF_dswC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false
- Cabanellas de Torres, G. (1993). *Diccionario Jurídico Elemental Nueva Edición Actualizada, Corregida y Aumentada* (Undécima edición ed.). I.S.B.N.
- Cabanellas de Torres, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental Nueva Edición Actualizada, Corregida y Aumentada* (Décimo octava edición ed.). Editorial Heliasta.
- Calvachi Cruz, R. (s.f.). Los delitos tributarios: La defraudación fiscal. Obtenido de http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/IurisDictio_5/Los_delitos_tributarios.pdf
- Carrión Ocaña, K. (Mazo de 2007). Propuesta de un Modelo de Ejecución del Proceso de Determinación de Impuesto a los Consumos Especiales e Impuesto al Valor Agregado Aplicable para sujetos pasivos de ICE. *Trabajo de Grado para la obtención del título de Magister en Contabilidad y Auditoría CPA - Universidad Tecnológica Equinoccial*. Ecuador.
- Centro de Estudios Fiscales. (noviembre de 2012). Historia de la tributación en Ecuador: cambios sociales y organizacionales. *Jornadas Tributarias*.
- Cobo del Rosal, M., & Vives Anton, T. (1996). *Derecho Penal* (4ª Edición conforme al Código Penal de 1995 ed.). Valencia.
- Código Civil*. (2005).
- Código Fiscal. (25 de junio de 1963). *Decreto - Ley de Emergencia No. 29 - Registro Oficial No. 490*. Obtenido de <http://www.lexis.com.ec/website/default.aspx>.
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, COPCI. (2010). Obtenido de <http://www.lexis.com.ec/website/default.aspx>
- Código Orgánico Integral Penal. (2017). Obtenido de <http://www.lexis.com.ec/website/default.aspx>
- Código Penal. (1871). Publicado en Registro Auténtico 1871 de 3 de noviembre de 1871. Obtenido de <http://www.lexis.com.ec/website/default.aspx>
- Código Tributario. (23 de diciembre de 1975). *Suplemento del Registro Oficial No. 958 - Decreto Supremo 1016*. Obtenido de <http://www.lexis.com.ec/website/default.aspx>

Código Tributario. (2017). Obtenido de <http://www.lexis.com.ec/website/default.aspx>

Código Tributario. (De abr/98 a jul/98). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De abr/99 a nov/99). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De ago/95 a dic/97). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/2003 a sep/2004). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/2007 a jul/2008). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/2009 a sep/2012). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/2014 a abr/2016). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/75 a sep/86). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/88 a dic/89). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/88 a dic/89). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/89 a may/90). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/93 a mar/94). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De dic/97 a abr/98). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De feb/2014 a sep/2014). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De jul/2008 a mar/2009). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De jul/98 a abr/99). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De jun/2005 a dic/2007). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De mar/2009 a oct/2009). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De mar/94 a ago/95). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De may/2001 a dic/2003). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De may/90 a may/92). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De may/92 a may/93). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De may/93 a dic/93). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De nov/99 a may/2001). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De oct/2009 a dic/2009). Obtenido de
<http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De sep/2004 a jun/2005). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De sep/2012 a feb/2014). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De sep/2014 a dic/2014). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario. (De sep/86 a dic/88). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Código Tributario . (De abr/2016 a may/2016). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/Search/Derogada/DerogadaSimple.aspx>

Constitución de la República del Ecuador. (2008). Obtenido de <http://www.lexis.com.ec/website/default.aspx>

Enciclopedia Jurídica. (2014). Obtenido de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/tipicidad/tipicidad.htm>

ESILEC. (s.f.). Obtenido de <http://www.silec.com.ec>

Gambardella d'Etigny, M. (2016). Una Reconstrucción Del Bien Jurídico Patrimonio Público En Los Delitos Tributarios. *Memoria para optar al grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile*. Chile. Obtenido de <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/139665/Una%20reconstrucci%C3%B3n%20del%20bien%20jur%C3%ADdico%20patrimonio%20p%C3%ABlico%20en%20los%20delitos%20tributarios.pdf?sequence=1>

Jiménez Larriva, P. (s.f.). Patrimonio Público. Obtenido de <https://es.slideshare.net/videoconferencias/patrimonio-pblico>

Juicio de Impugnación 09502-2010-0090, 162-2012 (Corte Nacional de Justicia 29 de mayo de 2013).

Juicio de impugnación, 93-93 (Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia 22 de junio de 1999).

Kierszenbaum, M. (2009). El bien jurídico en el derecho penal. Algunas nociones básicas desde la óptica de la discusión actual. *Lecciones y Ensayos No. 86*. Obtenido de <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/86/07-ensayo-kierszenbaum.pdf>

Ley Orgánica de Aduanas. (1994). Obtenido de <http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=HISTORIC->

LEY_ORGANICA_DE_ADUANAS_1994&query=ley%20organica%20aduanas#l_DXDataRow0

Ley Orgánica de Aduanas. (1998). Obtenido de http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=HISTORIC-LEY_ORGANICA_DE_ADUANAS_1994&query=%22ley%20organica%20de%20aduanas%22#l_DXDataRow0

Ley Orgánica de Aduanas. (2003). Obtenido de http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=HISTORIC-LEY_ORGANICA_DE_ADUANAS_CODIFICACION_2003&query=%22ley%20organica%20de%20aduanas%22#l_DXDataRow0

López Camelo, R., & Jarque, G. (Septiembre de 2004). Curso de Derecho Penal. Argentina. Obtenido de https://books.google.com.ec/books?id=xWGIbDZwv5sC&pg=PA17&lpg=PA17&dq=BUSTOS+RAM%C3%8DREZ,+Juan,+Manual+de+Derecho+Penal+Parte+General,&source=bl&ots=83K9BUDvFo&sig=TfV-_Y3RsCh6-22AYkFOG9jQ2rM&hl=es&sa=X&ved=0ahUKEwj1w56MmoLVAhVCGT4KHQIqB6cQ6AEIRjAl#v=one

Machicado, J. (2010). Concepción Jurídica del Delito. Obtenido de <https://jorgemachicado.blogspot.com/2010/06/cjd.html>

Machicado, J. (2010). Concepto de Delito. (M. Serra, Ed.) Obtenido de <http://ermoquisbert.tripod.com/pdfs/concepto-delito.pdf>

Martínez, C., & Pérez, B. (2015). El delito de defraudación tributaria. *Revista penal.com*. España. Obtenido de <http://www.uhu.es/revistapenal/index.php/penal/article/viewFile/14/14>

Mayer Lux, L. (junio de 2007). El patrimonio del estado como objeto de protección penal. Valparaíso, Chile. Obtenido de http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-68512007000100006

Meny, Y., & Thoenig, J.-C. (1992). *Las Políticas Públicas. Madrid-España*. Barcelona: Ariel.

Mercado Rilling, D. (2003). Protección Penal del Consumidor. *Memoria de prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Austral de Chile*. Chile. Obtenido de <http://cybertesis.uach.cl/tesis/uach/2003/fjm553p/pdf/fjm553p-TH.back.1.pdf>

Ministerio de Finanzas. (2013). Justificativo de Ingresos y Gastos Presupuesto General del Estado. Obtenido de http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2014/05/JUSTIFICATIVO_INGRESOS_Y_GASTOS_2013.pdf

Ministerio de Finanzas. (2014). Justificativo de Ingresos y Gastos Presupuesto General del Estado. Obtenido de <http://www.finanzas.gob.ec/wp->

content/uploads/downloads/2014/10/Justificativo-de-Ingresos-y-Gastos-de-Proforma-2014-PDF.pdf

Ministerio de Finanzas. (2015). Obtenido de <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2016/04/Resumen-Ejecutivo-Justificativo-de-Ingresos-y-Gastos-Proforma-Presupuestaria-2016.pdf>

Ministerio de Finanzas. (2015). Justificativo de Ingresos y Gastos Presupuesto General del Estado. Obtenido de <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/01/Justificativo-de-Ingresos-y-Gastos-Proforma-2015-PDF.pdf>

Ministerio de Finanzas. (2016). Justificativo de Ingresos y Gastos Presupuesto General del Estado. Obtenido de <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2016/04/Resumen-Ejecutivo-Justificativo-de-Ingresos-y-Gastos-Proforma-Presupuestaria-2016.pdf>

Ojeda Jaramillo, P. (2008). El Proceso Penal para la sanción del delito aduanero. *Tesis Maestría en Derecho - Mención en Derecho Tributario - Universidad Simón Bolívar*. Ecuador. Obtenido de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1167/1/T688-MDE-Ojeda-El%20proceso%20penal%20para%20la%20sanci%C3%B3n%20del%20delito%20tributario%20aduanero.pdf>

Páez Marín, S. S., & Gómez Lozano, J. S. (2012). *Patrimonio Público*. Obtenido de <https://prezi.com/ovyxii0jcsax/patrimonio-publico/>

Paz y Miño Cepeda, J. (junio de 2015). Historia de los Impuestos en el Ecuador. Quito, Ecuador. Obtenido de http://the.pazymino.com/JPyM-HISTORIA_DE_LOS_IMPUESTOS_EN_ECUADOR-Quito-JunJul2015.pdf

Peña Gonzáles, O., & Almanza Altamirano, F. (2010). *Teoría del delito. Manual práctico para su aplicación en la teoría del caso*. Perú: Editorial Nomos & Thesis E.I.R.L. Obtenido de <http://www.derecho.usmp.edu.pe/instituto/libro-teoria-del-delito-oscar-pena.pdf>

Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017. (13 de julio de 2015). Ecuador.

Ponce de León Armenta, L. (2011). La Metodología de la Investigación Científica del Derecho. *Revista de la Facultad de Derecho Mexicano*. Obtenido de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/28239/25507>

Radovic Schoepen, A. (s/f). *Sistema Sancionatorio Tributario*. Chile, Chile: Editorial Jurídica de Chile. Obtenido de https://books.google.com.ec/books?id=ue8847YvGrQC&pg=PA45&dq=derecho+tributario+sancion&hl=es&sa=X&ved=0ahUKewiSzN_qmr3YAhVDct8KHV62CCAQ6AEIQDAE#v=onepage&q=derecho%20tributario%20sancion&f=false

Recurso, 127-2017 (Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 3 de Abril de 2009).

- Recurso, 006-2012 (Corte Nacional de Justicia 29 de mayo de 2013).
- Recurso de casación, 28-2011 (Corte Nacional de Justicia 24 de agosto de 2012).
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (2017). Obtenido de <http://www.lexis.com.ec/website/default.aspx>
- Resolución, 07-2016 - R.O. 894 (Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 1 de 12 de 2016).
- Resolución No. 66-2009, 0127-2007 (Ex Sala de Lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia 3 de abril de 2009).
- Roxin, C. (1997). *Derecho Penal*. (D.-M. L. otros, Trad.) Madrid: Editorial Civitas.
- Salazar Gonzalez, M. (noviembre de 2007). Sistemática de la Teoría del Delito en relación con el artículo 97 No. 4 del Código Tributario. *Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile*. Chile. Obtenido de http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/113216/de-salazar_m.pdf?sequence=1
- Senplades, S. N. (22 de septiembre de 2017). Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021. Toda una vida. Obtenido de http://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2017/10/PNBV-26-OCT-FINAL_0K.compressed1.pdf
- Servicio de Rentas Internas. (2002). *Memoria Institucional - Septiembre 1998 - Diciembre 2002 una respuesta a la sociedad*. Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas. (s.f.). Plan Estratégico 2012 - 2015 . Obtenido de <http://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/3af05371-0cd1-482d-be7a-97c17e62d026/PLAN+ESTRAT%C9GICO+INSTITUCIONAL+2012-2015.+%282%29%5B1%5D.pdf>.
- Servicio de Rentas Internas. (s.f.). Resumen de la Recaudación de Rentas Internas. Obtenido de www.sri.gob.ec
- Urquiza Olaechea, J. (mayo de 1998). El Bien Jurídico. Obtenido de http://sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtual/Publicaciones/Catedra/1998_n3/El_Bi_Jur.htm
- Welzel, H. (1976). *Derecho Penal Alemán*. (J. B. Yañez, Trad.) Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Zabala Egas, J. (mayo de 2008). El Delito de Defraudación Tributaria. Obtenido de <http://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2009/02/24-el-delito-de-defraudacion-tributaria.pdf>