

***D*Revista de *P* DERECHO PENAL**

Derecho Penal Económico

2025-1

Blanqueo y defraudación – I

Director

EDGARDO ALBERTO DONNA

Doctrina

Jurisprudencia

Jurisprudencia anotada

Jurisprudencia temática

Actualidad



**RUBINZAL - CULZONI
EDITORES**

Revista de Derecho Penal

CONSEJO DE REDACCIÓN
EDGARDO ALBERTO DONNA
JAVIER ESTEBAN DE LA FUENTE
ROXANA GABRIELA PIÑA

Derecho Penal Económico

DIRECTOR
EDGARDO ALBERTO DONNA

SUBDIRECTORES
VANESA S. ALFARO
MARIO A. VILLAR

SECRETARIA DE REDACCIÓN
VANESA S. ALFARO

CONSEJO DE REDACCIÓN
SANDRO F. ABRALDES
VANESA S. ALFARO
SILVINA BACIGALUPO

Es una publicación del INSTITUTO DE CIENCIAS PENALES
Juncal 2736, piso 1, B, (1425) Buenos Aires, Argentina

Revista de Derecho Penal Económico 2025-1 : Blanqueo
y defraudación - I / Miguel Abel Souto ... [et al.] ;
Director Edgardo Alberto Donna. - 1ª edición. - Santa
Fe : Rubinzal-Culzoni, 2025.

392 p. ; 23 x 16 cm.

ISBN 978-987-30-5226-2

1. Derecho. I. Souto, Miguel Abel. II. Donna, Edgardo
Alberto, dir.

CDD 345

RUBINZAL - CULZONI EDITORES

de RUBINZAL Y ASOCIADOS S. A.

Talcahuano 442 – Tel. (011) 4373-0544 – C1013AAJ Buenos Aires

Queda hecho el depósito que dispone la ley 11.723

IMPRESO EN ARGENTINA

ÍNDICE GENERAL

DOCTRINA

<i>¿Haben sich die deutschen banker in die hose gemacht? (Angst?). Análisis dogmático del tipo penal del § 54A de la ley de créditoalemana ("Gesetz über das kreditwesen", KWG), por Dr. Dr. SEBASTIÁN ALBERTO DONNA</i>	11
<i>Lavado de activos y actos neutros, por LUIS TISNADO SOLÍS</i>	39
<i>AI act and the challenge of protecting fundamental rights: focusing on money laundering and Artificial Intelligence, por MIGUEL ABEL SOUTO</i>	61
<i>La ley de IA y el desafío de proteger los derechos fundamentales: centrado en el blanqueo de dinero y la Inteligencia Artificial, por Prof. Dr. Dr. h. c. múlt. MIGUEL ABEL SOUTO</i>	71
<i>Lavado de dinero. Inquietudes que genera la reforma operada por la ley 27.739, por FRANCISCO J. D'ALBORA (h)</i>	83
<i>El Derecho Penal Económico y su relación con el delito de defraudación tributaria y el delito de lavado de activos: caso Ecuador, por ÁLVARO FRANCISCO ROMÁN MÁRQUEZ</i>	105
<i>Alcances del concepto de "pago" en el marco del artículo 11 de la ley 24.769. Comentario al fallo "ACMC SRL y otros s/Recurso de casación", por LUCÍA MARIEL ALESSANDRELLI</i>	169
<i>Intermediación financiera no autorizada, por CAMILA CARDO</i>	185

JURISPRUDENCIA TEMÁTICA

<i>Sumarios de jurisprudencia de Derecho Penal Económico, por LUCÍA MARIEL ALESSANDRELLI</i>	209
--	-----

EL DERECHO PENAL ECONÓMICO Y SU RELACIÓN CON EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y EL DELITO DE LAVADO DE ACTIVOS: CASO ECUADOR

por **ÁLVARO FRANCISCO ROMÁN MÁRQUEZ***

SUMARIO: 1. Introducción. 2. El Derecho Económico y el delito tributario. 3. El bien jurídico protegido. 4. Análisis de la estructura del tipo penal del delito de defraudación tributaria. 4.1. Relación tributaria en el ámbito del Derecho Tributario. 4.1.1. La autoridad tributaria estatal. 4.1.2. Contribuyente. 4.1.3. Determinación de los tributos debidos. 4.2. Situación típica. Criterios de imputación del delito de defraudación tributaria. 4.2.1. Sujetos del delito. 4.2.2. Acciones u omisiones prohibidas en el tipo penal. 4.2.3. Momento de consumación: resultado típico. 4.2.4. Resultados típicos. 4.2.5. Imputación subjetiva: dolo. 4.2.6. Error de tipo. 4.2.7. Conductas y medios para la defraudación tributaria. 4.3. Antijuridicidad. 4.3.1. Antijuridicidad formal y material. 4.3.2. Antijuridicidad formal. 4.3.3. Antijuridicidad material. 4.4. Culpabilidad. 5. Participación o intervención. 6. Tentativa. 7. Delito de defraudación tributaria y su relación con el lavado de activos. 7.1. El bien jurídico en el delito de lavado de activos. 7.2. Estructura del delito de lavado de activos. 7.3. El delito de lavado de activos y el delito de defraudación tributaria. 8. Conclusiones. Bibliografía.

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo fundamentar la legitimidad de la intervención estatal en la economía y, en consecuencia, la regulación que se debe hacer en el Derecho Económico, que tiene su fuente en la Constitución ecuatoriana. Para ello, se analizan las normas constitucionales que desarrollan el sistema económico, el cual debe ser

* Docente de Derecho Penal de la Universidad Central del Ecuador.

protegido por el poder punitivo, particularmente en el ámbito penal, en especial con el delito de defraudación tributaria donde se considera como legítima la necesidad de su tipificación, y por último relacionarlo con el delito de lavado de activos. En el delito de defraudación tributario se hizo un análisis de una revisión exhaustiva de su descripción y contenido, con el propósito de contribuir a una mejor comprensión y claridad sobre su naturaleza jurídica, ya que existen posiciones que cuestionan su tipificación. Además, las dificultades entre la relación del delito fiscal como delito precedente para el delito de lavado de activos, pese a estos desafíos, es posible reconocer dicha relación dentro de la categoría jurídico-penal. Todo lo anterior se lo hace en el ámbito del caso ecuatoriano; se ha seleccionado material de la ley y de la doctrina para poder explicar los temas tratados.

Abstract

This study aims to establish the legitimacy of state intervention in the economy and, consequently, the regulation required in Economic Law, which is grounded in the Ecuadorian Constitution. To this end, the constitutional norms that shape the economic system are analyzed, emphasizing the need for its protection through punitive measures, particularly in the realm of criminal law. Special attention is given to the crime of tax fraud, whose criminalization is justified as essential for ensuring fiscal integrity. Furthermore, the relationship between tax fraud and money laundering is explored, with tax fraud being considered a predicate offense for the latter. A thorough review of the description and content of tax fraud is conducted to enhance understanding and clarify its legal nature, especially in light of existing positions that question its criminalization. Additionally, while challenges arise in establishing the connection between tax fraud as a predicate offense and money laundering, it is argued that such a relationship can be recognized within the framework of Criminal Law. The analysis is situated within the context of Ecuador, drawing on legal and doctrinal sources to provide a comprehensive examination of the topics addressed. This work seeks to contribute to the debate on state intervention in the economy, the criminalization of tax fraud, and its link to money laundering, offering a critical and well-founded perspective on these issues.

Palabras clave

Derecho Económico. Derecho Penal Económico. Defraudación tributaria. Teoría del delito. Delito de lavado de activos. Legitimidad de la intervención estatal.

Keywords

Economic Law. Economic Criminal Law. Tax Fraud. Theory of Crime. Money Laundering Offense. Legitimacy of State Intervention.

1. Introducción

El presente artículo tiene como finalidad analizar el Derecho Económico y su relación con el Derecho Penal Económico, en específico, el delito de defraudación tributaria que se ha tipificado en la legislación ecuatoriana.

En el mismo determinaremos en qué consiste el bien jurídico que protege, teniendo en cuenta que es la falta de deber que tiene el contribuyente de pagar los tributos debidos, que son necesarios para que el Estado pueda tener como ingresos permanentes para el gasto público.

En el siguiente punto se realizará el análisis e interpretación, cómo se estructura, para determinar la comprensión y el alcance que debe tener cada una de las acciones prohibidas en relación con los medios que están descritos en cada uno de los numerales que producen los resultados típicos.

Debemos entender que la defraudación tributaria es un delito, que tiene oposición por una parte de la doctrina de posición liberal, y por otra quienes tienen como posición el Estado Social, quien debe proveer los derechos sociales, mediante el pago de tributos. En este artículo hemos tomado la segunda posición y por ello la intervención estatal se legitima.

Además, se podrá entender al momento de su aplicación que el engaño que realiza el contribuyente de su autoliquidación, con la finalidad de evadir los tributos mediante el fraude o engaño, hace que esta intervención estatal sea más legítima.

Por último, se tendrán las conclusiones que se derivan del análisis

de la estructura; podemos decir que el delito de defraudación tiene mayor motivo de su existencia siempre que tenga como medios el engaño a la autoridad tributaria.

2. El Derecho Económico y el delito tributario

La existencia del ser humano y su capacidad de tomar conciencia y autoconciencia de sus actuaciones han realizado que sus actividades se organicen tanto en el ámbito personal como social. En ambos ámbitos surgen necesidades que deben ser satisfechas mediante estrategias adecuadas. Esas necesidades desde las básicas hasta las más complejas son parte del desarrollo de vida humana. Entre ellas se encuentran las necesidades de alimentar, vestir, dormir, abrigarse, producir, sexuales, así como otras más complejas, como las actuales, que incluyen participar con su capacidad en una relación de trabajar, diseñar y construir formas de viviendas, lograr que existan actividades comerciales que se deben desenvolver en ámbitos cada vez más complejos como su relación interna e internacional.

Estas actividades se desarrollan en la sociedad y diversas relaciones han generado y confluyen en ámbitos donde existe el intercambio de mercaderías, es decir, el mercado. Éste también tiene injerencia tanto nacional como internacional. Hoy en día existe la globalización económica, un concepto que debe entenderse como ese espacio donde se desarrollan múltiples actividades sociales que generan actividades económicas, así como también relaciones bilaterales, regionales y continentales y mundiales en el ámbito económico.

El Derecho en general y en especial el ecuatoriano regulan estas actividades desde la Constitución, mediante la ratificación de tratados internacionales y la aplicación de normativa secundaria; estas actividades deben ser reguladas y protegidas, esto se infiere cuando el Estado debe intervenir en la economía¹. Esa intervención se determina y desarrolla en la parte de la Constitución económica, la cual cuando regula el régimen de desarrollo dispone que “es el conjunto organizado, sos-

¹ Artículo 1º de la Constitución de la República del Ecuador: “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico”.

tenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales, que garantizarán la realización del buen vivir, del *sumak kawsay*"².

La intervención estatal se da cuando todas las actividades del Estado y de sus órganos, en todos niveles, deben planificar las actividades descritas en la Constitución. Una de ellas es la soberanía económica, que busca regular el sistema económico y la política económica para determinar que el sistema económico es social y solidario. Además, reconoce la relación dinámica de sociedad, Estado y mercado³.

En ese orden de ideas, el Estado tiene el control y la intervención de la planificación económica, lo que implica diseñar las políticas públicas de carácter económico, con la finalidad de buscar el desarrollo para la igualdad de todos quienes tengan su domicilio en el Ecuador. Para la implementación de la política pública, se debe contar con la necesidad de la sociedad, la cual, mediante decisión política, se busca satisfacer; para ello se debe contar con la institución que se hará cargo de dicha implementación, las normas que le regulan sus actividades y el presupuesto que deben tener para poder lograr dicha implementación, y con ello, la satisfacción de la necesidad de la sociedad.

Dentro de este sistema económico, se deben tener en cuenta los tres actores que la Constitución determina que como se dijo son la sociedad, el Estado y el mercado. Con éstos se debe contar para la búsqueda de la adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional, promoviendo la igualdad como objetivo constitucional y de la propia sociedad ecuatoriana.

Esta igualdad se entiende cuando se busca que la economía se preocupe de lo social y la solidaridad que debe existir, dejando de lado la posición individualista que ha generado la idea del mercado como único factor de preocupación económica, lo cual ha provocado crisis en esta libertad absoluta económica.

Esta preocupación social y solidaria busca que el Estado intervenga en esa dinámica entre la sociedad y el mercado, aceptando que la sociedad (lo social) es la prioridad, pero siempre de manera comple-

² Artículo 275 de la Constitución de la República del Ecuador.

³ Artículo 283 de la Constitución de la República del Ecuador.

mentaria al mercado como escenario de generación de riqueza. Esta dinámica hace que, además de los derechos liberales como la libertad de contratación y la propiedad privada, coexistan los derechos sociales, económicos, culturales y ambientales.

Es decir, el mercado produce relaciones sociales, como las que existen entre productor y los consumidores, así como las relaciones laborales. Todas éstas generan derechos que deben ser regulados y protegidos por el Estado, dando origen a un orden económico que debe evitar las desigualdades sociales y las distorsiones de índole económica.

Es en este contexto, cuando se legitima la intervención del Estado, para satisfacer las necesidades sociales, y se considera al mercado como actor clave. Esto genera un orden económico que debe ser regulado por el Derecho Económico, como marco normativo que busque el primer objetivo que es "asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional"⁴. Esto implica que se busque, como se ha sostenido, la preocupación de lo social y su solidaridad, en búsqueda de la igualdad; ésta se logra cuando la redistribución que debe hacer el Estado se consiga con el diseño de las políticas fiscales, que tiene como objetivos buscar el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; esto es posible cuando existe un ingreso mediante la transferencia, tributos y subsidios adecuados, sin olvidarse que el mercado requiere de generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables⁵.

En estas normas constitucionales se encuentran en relación con el Derecho Económico que está bajo el control de Estado legitimando su intervención, ya que debe regular la generación de riqueza y ésta debe ser redistribuida en forma igualitaria entre los miembros de la sociedad. Además, para poder generar la satisfacción de necesidades debe construir una organización institucional, normativa y presupuestaria para lograrlo. Con ello los servicios públicos serán la forma adecuada de atención social.

El sistema económico debe responder al sistema de un orden eco-

⁴ Artículo 284, numeral 1, de la Constitución de la República del Ecuador.

⁵ Artículo 285 de la Constitución de la República del Ecuador.

nómico, que tenga una regulación normativa, que entregue seguridad jurídica para ella, así como también evitar las distorsiones de índole económicas, como son los ingresos ilícitos en la economía, por ejemplo: el delito de lavado; así mismo en los casos de corrupción tanto públicos como privados; como enriquecimiento ilícito público y privado, peculado, concusión, cohecho. La evasión tributaria, en especial la defraudación tributaria. La defensa del consumidor ante los abusos de los productores. La falsedad documental. La afectación del sistema financiero público como privado. La administración ilegal privada.

Con la regulación no penal con los cuerpos normativos de cada área de las actividades económicas se pretende crear el ámbito de confianza, seguridad jurídica y económica para éstas. Es así que existen leyes como el Código Tributario, el Código Monetario y Financiero, la Ley de Defensa del Consumidor, el Código Civil, códigos de índole procesal. También regulaciones de las autoridades de control financiero y económico, como la Unidad de Análisis Financiero y Económico, así como tratados internacionales que luchan contra la corrupción, para evitar el lavado de activos en la economía; el diseño de la política internacional, para luchar contra las actividades ilícitas y que distorsionan la economía tanto mundial como nacional.

Es por ello que la intervención del Estado se va legitimando de manera adecuada y oportuna, en forma primaria con ese cuerpo normativo que regulen las actividades que son componentes del sistema económico, para luego, de ser necesaria, la intervención del Derecho Penal.

Como hemos expresado, el sistema económico tiene un subsistema que es la política fiscal, que responde a la planificación económica que hace el Estado, financia servicios públicos, inversión social y bienes. Para lograrlo, deben existir finanzas públicas, que consisten en la regulación del ingreso y el egreso, que lo hacen a través de tributos.

En el Ecuador se busca legitimar la necesidad de la intervención del Derecho Penal, y se ha encontrado que la misma debe ser cuando el contribuyente, al tener el deber de contribuir con el pago de tributos, debe hacerlo sin engañar la autoridad tributaria, quien es la que determina y recauda esos tributos para tener los ingresos que deben destinarlos en los egresos como inversión pública, en la provisión de

bienes públicos como financiar los servicios o actividades estatales como es la protección de los derechos sociales como la salud, la educación, el ambiente, la seguridad, la justicia. De esta manera, se evitará la distorsión de la economía.

Con lo anterior, hemos justificado la legitimidad de la relación entre el Derecho Económico, el Derecho Penal Económico y el delito de defraudación tributaria.

3. El bien jurídico protegido

En el Ecuador, la intervención está legitimada cuando se acoge y reconoce el modelo de la protección de bienes jurídicos, con ello la discusión se encuentra superada. Tomando como punto de partida la intervención estatal o *ius puniendi* debe ajustarse el principio de mínima intervención⁶. Éste prevé que será legítima cuando sea necesaria para la protección de los derechos de las personas (fragmentario/fragmentariedad) y cuando las demás ramas del Derecho no puedan solucionarlo (último recurso o *ultima ratio*).

En el actual marco normativo constitucional ecuatoriano, los derechos se consideran como construcciones sociales que nacen de la misma como valores fundamentales, los cuales deben ser reconocidos por la sociedad y, por ende, por el Estado; al mismo tiempo debe garantizar la protección que la hace a través del Derecho y si lo requiere por parte del Derecho Penal, y no se deben dejar de lado las propias normas constitucionales, que determinan esta tutela y deber del Estado de garantizar los derechos de los ciudadanos y las ciudadanas⁷. Esto implica que los bienes jurídicos, como valoraciones que son, deben ser protegidos por normas legales y jurídicas, que en forma complementaria coexisten.

⁶ Artículo 3º del Código Orgánico Integral Penal de Ecuador: "La intervención penal está legitimada siempre y cuando sea estrictamente necesaria para la protección de derechos de las personas. Constituye el último recurso cuando no son suficientes los mecanismos extrapenales".

⁷ Artículo 3º, numeral 1: "Son deberes primordiales del Estado: 1. Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales, en particular la educación, salud, la alimentación, la seguridad social y el agua para sus habitantes".

Además, la propia legislación penal señala, al tratar la antijuridicidad, que la conducta típica, para ser antijurídica, deberá amenazar o lesionar, sin causa justa, un bien jurídico protegido por esta ley⁸. Esto tiene relación directa con el principio de lesividad o de daño, que actúa como límite al poder punitivo.

Igualmente, se debe relacionar como parte del análisis de estos delitos. La Constitución económica determina un orden económico que debe ser regulado, y asegurar la implementación de una política fiscal, que tiene que ver con el financiamiento económico del Estado para satisfacer los servicios, la inversión y los bienes públicos.

En ese orden de ideas, con esta propuesta del párrafo anterior, como se expresó, la realidad social tiene una complejidad que va desde los bienes jurídicos individuales, como la vida, la propiedad, la libertad, a bienes jurídicos de naturaleza colectiva, como son los bienes jurídicos de orden socioeconómico. En ese contexto, se van encontrando conductas no tipificadas o inadecuadamente descritas en los tipos penales, para determinar su desvalor de acción y de resultado⁹.

La legitimación de estos bienes jurídicos colectivos se apoya en los aportes de Carlos Martínez-Buján Pérez. Su primer aporte es una modernización del Derecho Penal, en la criminalización primaria, frente a nuevas conductas que se deben adecuar para poder prevenir la ejecución de dichas conductas que son socialmente peligrosas y no deseables, por lo que estos bienes jurídicos trascienden de los individuos y llegan a lo colectivo, lo que se quiere que el Estado, al tener el monopolio del poder punitivo, prevenga situaciones de crisis producidas por estos riesgos, que dan una sensación de inseguridad¹⁰.

Otro aporte de Martínez-Buján Pérez es que no se afecta el Derecho Penal, sino que se legitima, ya que el delincuente deja de ser el violento o el más desfavorecido, que en el actual Derecho Penal es seleccionado

⁸ Art. 29: "Antijuridicidad. Para que la conducta penalmente relevante sea antijurídica deberá amenazar o lesionar, sin causa justa, un bien jurídico protegido por este Código".

⁹ PRIAS BERNAL, Juan Carlos, *Anotaciones sobre Derecho Penal Económico*, Legis, Bogotá, 2021, p. 28.

¹⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte general*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, ps. 86 y 94.

por el mismo convirtiéndose en clasista, por lo que estas nuevas conductas son producidas por personas con poder económico para constituirse en el delincuente de cuello blanco, o socialmente poderoso. El autor se apoya en Luis Gracia Martín, quien considera que ellos realizan conductas que pueden causar mayor daño o lesividad a la sociedad¹¹.

Además, el Derecho Penal se expende cuando incluyen como sujetos a las personas jurídicas, quienes tienen la calidad de responder por los delitos que se cometen a través de ellas. Otro es la gran cantidad de delitos de peligros abstractos¹².

Lo anterior es en respuesta a la propuesta de Jesús Silva Sánchez, quien considera que existe una expansión del Derecho Penal; cuando se afecta la mínima intervención con la tipificación de los delitos socioeconómicos, sostiene que no deberían ser parte del Derecho Penal, sino que deberían ser solucionados en el ámbito administrativo sancionador, que se afecta la garantía de la lesividad, por la creación de delitos de peligro abstracto, ya que se considera que no existe dicho daño. Así mismo, contempla la afectación del principio de legalidad por cuanto existe una indeterminación de los tipos penales; en la culpabilidad se afecta la aplicación del error de prohibición, ya que se cree que el conocimiento especial que se requiere para estos delitos no puede dar lugar a este error¹³.

Retomando el bien jurídico en los delitos de defraudación tributaria, éste se encuentra sistemáticamente en la Constitución dentro del sistema de desarrollo, que aborda lo económico y la política fiscal. Por ello, estos delitos forman parte del orden socioeconómico. Estas razones del bien jurídico legitiman cualquier construcción, por lo que se debe delimitar en esta parte. Así, la ubicación sistemática del mismo se encuentra en el apartado de los delitos contra la responsabilidad ciudadana. La norma constitucional, la más de determinar los derechos de los ciudadanos y ciudadanas, señala también la responsabilidad que se tiene frente a la libertad de la que gozamos.

Esta responsabilidad ciudadana genera una íntima relación, desde

¹¹ Íd., p. 93.

¹² Íd., p. 87.

¹³ Íd., ps. 86-89.

el punto de vista objetivo, con la intervención del Estado en la economía, tomando en cuenta que es un Estado Social, el cual debe tutelar y proveer los derechos sociales, como son la salud, educación, vivienda, la construcción de obra pública. Para ello, debe generar ingresos permanentes como son los tributos, ya que éstos serán destinados a los gastos permanentes, que son los derechos descritos en líneas anteriores.

Por lo que los bienes jurídicos serían la economía estatal y en específico, desde una visión funcional, las gestiones que debe hacer el Estado para recibir ingresos y poder satisfacer los egresos en la prestación de servicios e inversión.

Desde el punto de vista subjetivo, tiene su sustento en el deber jurídico de respetar la Constitución y la ley, denunciar y luchar contra la corrupción, cooperar con el Estado y la comunidad pagando los tributos establecidos en la ley¹⁴.

Este deber jurídico de cooperar con el Estado y la comunidad lo realiza a través del pago de tributos y que servirán para que el Estado pueda realizar las actividades que promuevan el desarrollo sustentable y sostenido de la economía en busca del bienestar de sus integrantes. Este pago de tributos debe cumplirse con los principios que se desarrollan en el Derecho Tributario, como son la capacidad contributiva, proporcionalidad, progresividad, legalidad.

Podemos sostener que el bien jurídico en los delitos de defraudación tributaria son los ingresos que el Estado debe percibir como ingresos permanentes para el presupuesto general del Estado, destinados a satisfacer los egresos o gastos permanentes para cubrir las necesidades de los integrantes y promover el desarrollo económico, que tiene por objetivo buscar el bienestar de los ciudadanos que integran el pueblo ecuatoriano, pero que el contribuyente engaña o defrauda a la autoridad tributaria para que no tenga conocimiento y con ello evadir el pago justo de esos tributos.

¹⁴ Art. 83: "Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley [...] 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley".

De lo que se deduce que cualquier conducta humana que viole la norma primaria, la cual contiene las acciones prohibidas u ordenadas, afecta directamente el bien jurídico que se pretende proteger.

Más adelante realizaremos el análisis de las conductas prohibidas y los resultados que afectan el bien jurídico.

4. Análisis de la estructura del tipo penal del delito de defraudación tributaria

Para que se produzca el delito de defraudación tributaria debe en la estructura de la norma, o mejor dicho en el supuesto de hecho, existir el incumplimiento de las obligaciones tributarias o el no pago de los tributos realmente debidos, mediante las acciones y los medios descritos en los veinte numerales de la norma legal.

En un primer momento debemos exponer qué es la relación tributaria y sus criterios. Éstos son desde lo subjetivo: a) *sujeto activo*, es el Estado; b) *sujeto pasivo*, es el ciudadano o la persona colectiva o jurídica, quienes están obligados a contribuir, y c) *determinación de la obligación tributaria*, es el monto que se debe satisfacer.

4.1. Relación tributaria en el ámbito del Derecho Tributario

4.1.1. La autoridad tributaria estatal

El Estado, como se sostuvo en el apartado inicial, tiene una intervención en la economía y en tutelar los derechos. Esto implica que, a más de protección, debe implementar los servicios públicos necesarios para poder proveer los derechos, en especial los de salud, educación, seguridad, trabajo y vivienda.

Para ejecutar estos servicios públicos requiere de ingresos para el presupuesto general de Estado. ¿Cómo consigue esos ingresos? Lo hace a través de la política pública tributaria, cuya institución encargada es el Servicio de Rentas Internas (SRI), que se rige por normas como el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno, entre otras. En estos cuerpos normativos determina la potestad impositiva del Estado, estableciendo, bajo el principio de legalidad, los tributos que se deben pagar en forma debida: como los impuestos, como a la

renta, al valor agregado (IVA); consumos especiales, contribuciones especiales, tasas, salida de divisas, entre otros.

El SRI, como autoridad de control, tiene varias facultades: regulación, determinadora, recaudación, resolutive y sancionadora. La determinación tiene íntima relación con el ámbito penal, ya que ésta es la que debe disponer el hecho generador, base imponible sobre la cual se determinará el valor o la cuantificación del tributo, y la cantidad que se debe pagar como tributo; todo esto se llama obligación tributaria o hecho imponible, lo anterior debe estar contenido en un acto administrativo.

Esta determinación se origina cuando existe una declarativa y otra constitutiva: la primera cuando se tiene el deber de hacerlo y dentro de un tiempo se realiza y se ingresa la información que la autoridad tributaria exige con la regulación determinada, sea en la ley y en las normas secundarias; y la segunda cuando a la autoridad tributaria por mandato legal le corresponde realizar dicha determinación.

4.1.2. *Contribuyente*

El segundo criterio es el sujeto pasivo, es decir, es el ciudadano o la persona colectiva o jurídica, quien tiene el deber de contribuir, por lo mismo realiza la declaración del tributo, producto del hecho generador que se encuentra fijado en la ley; en dicha declaración fija, en forma determinada, el monto del tributo que va a pagar, para lo cual debe acudir en forma oportuna, es decir, dentro de los tiempos que la ley prevé que se deben realizar dichas declaraciones.

No debemos olvidar que la motivación de contribuir se relaciona con la capacidad contributiva. Quien tiene mayor capacidad paga más tributos, mientras que quien no la tiene no está obligado a contribuir. Esto se rige por el principio de progresividad tributaria.

Existen dos figuras en este ámbito: el responsable de deuda propia y el responsable por deuda ajena. El primero es el contribuyente; este sujeto está obligado a satisfacer su propia obligación tributaria al verificarse el hecho generador previsto en la ley. El segundo sujeto actúa como recaudador del tributo que lo ha fijado el Estado, en calidad de sujeto de retención o de percepción, o como mandatario, administrador

de la herencia, síndicos o liquidadores de quiebras, los gerentes de las empresas, fideicomisos y las herencias proindivisas, que los herederos se convierten en contribuyentes.

En materia penal, también se incluyen quienes reciben exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberación, reducción, reintegro o devolución; los agentes de retención de percepción que se apropian indebidamente los tributos, los empleadores que no depositan los tributos que han retenido a sus empleados.

Existen dos tesis respecto de quienes tengan estas condiciones de contribuyentes y responsables en el Derecho Penal para poder imputarles su comportamiento: Una, si puede o no ser un delito especial propio o de posición; la primera es cuando la técnica legislativa exige que tenga una cualidad específica para ser autor directo y restringir dicha intervención a quienes cometen el delito con dominio del hecho y quien tiene el deber de cumplir con sus funciones y con las normas que la determinan. La otra sostiene que debe tener esa posición dentro de la estructura del delito para que tenga dicha autoría. Esto va a ser desarrollado en el análisis del delito.

El contribuyente comete infracción cuando incumple tanto con el monto como el tiempo previsto; es de relevancia penal cuando lo hace mediante la defraudación, el engaño, omisión u ocultamiento.

Podemos sostener que son las personas que tienen una posición frente a la autoridad estatal tributaria. No sólo el contribuyente sino también quien prepara los documentos que sostienen dichas declaraciones, como los contadores, los fiscalizadores, los auditores, el equipo de cada uno de éstos, socios y la junta directiva.

4.1.3. Determinación de los tributos debidos

Una vez realizadas las declaraciones de los tributos debidos, la autoridad tributaria tiene la facultad de realizar una liquidación contrastando la información del contribuyente con la información que posee en sus bases de datos o con otros contribuyentes.

Si existen diferencias sustanciales, se procede a una reliquidación, practicada por la autoridad tributaria; señala la cuantía del tributo debido que se debió recaudar y pagado por el ciudadano, pero las dife-

rencias se deben por acciones que son por defraudación, es decir, de engaño, simulación, omisión, lo cual es la cuantía del tributo debido.

Esta función de determinación que reliquida los tributos debidos está contenida en un acto administrativo, que no sólo debe tener formalidad, sino que debe tener contenido material o sustancial de dicha conducta que pretende defraudar o evadir el pago de los tributos.

Ese acto administrativo tiene la presunción de legalidad, debe ser motivado en forma adecuada y suficiente, y debe ser eficaz, es decir que debe ser notificado para que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda tener conocimiento y ejercer su derecho a la defensa refutando lo sostenido por la autoridad tributaria, en la liquidación que determina la diferencia a pagar.

Éste puede ser impugnado en sede administrativa y luego en sede jurisdiccional sobre su contenido. En sede administrativa existen diversos procedimientos y en sede jurisdiccional con las acciones subjetivas de derechos del contribuyente, de legalidad del acto administrativo y para resolver las impugnaciones de la relación tributaria.

Los actos administrativos efectivamente tienen esta situación jurídica, pero cuando la información de la determinación tiene relevancia jurídica, no se requiere un requisito de procedibilidad o de prejudicialidad para iniciar la acción penal.

¿Cuándo este acto administrativo pasa a sede de relevancia penal? Es cuando ese acto administrativo de determinación se sustenta en las acciones de defraudación o engaño para no pagar los tributos debidos. Se podrá originar una acción penal, para investigar dicha conducta prohibida.

4.2. Situación típica. Criterios de imputación del delito de defraudación tributaria

4.2.1. Sujetos del delito

El texto legal redacta “la persona”, quien es el sujeto activo del delito; de la interpretación puede ser cualquier persona, ya que no exige en forma clara alguna cualidad especial que deba reunir el autor para realizar las acciones prohibidas y lograr la consumación del delito.

Pero, en este sentido se debe precisar que este delito, para que

pueda ser considerado autor o coautor o autor mediato, debe tener en cuenta que luego del análisis en líneas anteriores es quien debe realizar alguna actuación que tenga o deba tener la relación jurídica tributaria.

De la primera aproximación se puede considerar como un delito común y no especial. Pero bajo el análisis la calidad del autor, sea directo o coautor, debe ser el sujeto que tiene el deber de contribuir con el pago de tributos.

Robles Planes sostiene que existen los delitos especiales propios o de deber y los delitos de posición: el primero es cuando se exige una cualidad específica de quien puede ser el autor del delito en una posición idónea para lesionar el bien jurídico; el segundo sostiene que es suficiente que tenga esa posición dentro de la estructura del delito para que sea relevante¹⁵.

La técnica legislativa utilizada es para evitar que sea un delito especial propio, en donde los *extraneus* no pueden ser considerados como autores, y no existiendo una norma en la parte general para que regule esta situación, estimo que se opta por esta forma legislativa, para que puedan intervenir, a más del contribuyente, otras personas que pueden tener varias calidades principales o de tener la posición en la realización de las acciones prohibidas por la norma primaria en delito de defraudación tributaria, por ejemplo: los contadores, los auditores.

Podemos concluir que siempre debe existir como autor, sea directo, mediato o coautor, una persona que tenga la condición de contribuyente o el deber de contribución, o tampoco es indispensable que reúna esta calidad, sino que tenga una posición adecuada para tener la realización de esa acción que pueda lesionar el bien jurídico; es el caso del contador, o de otras personas que intervengan en la entrega de documentos para evadir los impuestos.

El sujeto pasivo en este delito sería el Estado y en especial la autoridad tributaria, quien debe recaudar y cobrar los tributos que servirán como ingresos permanentes para el gasto público, y que al ser

¹⁵ RIGGI, Eduardo J., *Interpretación y ley penal: un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2013, p. 130.

evadidos mediante engaño u ocultados para que no ingresen a la cuenta única del Tesoro nacional, lo que se produce es un daño al bien jurídico, siendo el desvalor de resultado.

La técnica legislativa construye a este delito como un delito alternativo y dinámico, esto es, puede ejecutar una o varias conductas y que pueden en el tiempo consumarse por el mismo autor varias de ellas.

Una vez realizados los aportes iniciales de carácter general, a continuación, vamos a realizar en concreto el análisis del tipo penal.

El título del tipo penal es defraudación tributaria: ¿Qué es la defraudación tributaria? Según Mario H. Laporta, defraudar semánticamente significa: “privar a alguien, con abuso de confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho”, o “frustrar, desvanecer la confianza o la esperanza que se ponía en alguien o en algo”.

La defraudación o evasión tributaria opera cuando el contribuyente, al momento de realizar su declaración de tributos transgrede su deber de contribuir con el pago de tributo; con ello fractura la confianza que tiene el Estado, cuando dicha información altera la actividad económica que se realiza cambiándola mediante engaño, simulación, omisión, falseando o engañando, para que la autoridad tributaria no pueda tener acceso a esa información.

Teniendo en cuenta que el Estado confía en que el ciudadano contribuyente en su autodeclaración entregue la información, que tiene como finalidad cumplir el deber ciudadano de aportar o pagar con los tributos debidos, es por ello que si sucede el engaño, se está produciendo esta ruptura de la confianza entre contribuyente-Estado.

Existe también la elusión tributaria; más que una falla del contribuyente, es una falla o anomia de la ley, ya que al dejar vacíos en su formulación, permiten el acomodamiento de la conducta del particular en tal forma que no se configuren los hechos gravados por la ley tributaria¹⁶. Por lo que en la actividad económica se busca la celebración de contratos atípicos que no puedan generar dicho hecho generador, para determinar la capacidad contributiva y que se genere la obligación tributaria. La elusión, continúa sosteniendo Alberto Tarsitano, es el

¹⁶ DÍAZ PALACIOS, Álvaro y RODRÍGUEZ MONTAÑA, Alfredo, *Delitos tributarios*, Legis, Bogotá, 2021, p. 89.

comportamiento ilícito del obligado tributario, que incumple la ley por medio de negocios jurídicos cuya causa típica demuestra que ha verificado el hecho imponible¹⁷.

En ese orden de ideas, la defraudación tributaria es entendida en el cuerpo normativo penal del Ecuador, cuando en el texto legal prevé y describe las acciones u omisiones típicas que deben ser ejecutadas con las siguientes: simule, oculte, omita, falsee o engañe.

Éstas son las acciones u omisiones que se debe ejecutar para que sean consideradas bajo el ámbito penal. Por ello el Ecuador se adhiere a la tesis del engaño y no a la infracción del deber tributario, que existen en la discusión de la doctrina penal, sobre el delito tributario.

En la tesis de la infracción al deber se determina cuando el ciudadano debe hacer la autoliquidación de los tributos debidos (deber jurídico de realizar la declaración y el pago de los tributos); cuando no se cumple lo fijado por la norma se estaría frente a esta institución jurídica.

La tesis del engaño, en cambio, el contribuyente realiza acciones u omisiones con el fin de evitar que la administración tributaria conozca el hecho generador con el cual tiene las expectativas de ingreso al patrimonio estatal. Y no debe ser entendido como el engaño de la estafa, ya que en ese delito el engaño sirve para hacerse entregar el bien por parte de la víctima con los medios engañosos para producir un daño a su patrimonio.

A continuación, vamos a analizar las acciones que producen el engaño a la autoridad tributaria, y defraudan el deber del contribuyente.

4.2.2. *Acciones u omisiones prohibidas en el tipo penal*

Simule: simular significa “hacer que algo parezca real no siéndolo”; los comprobantes falsos, las declaraciones juardas falsas o engañosas. Es decir, cualquier ardid o engaño.

La simulación ocurre cuando se ejecutan acciones por parte del ciudadano en orden de su actividad económica, que no se pueda compatibilizar con esa realidad, teniendo la finalidad de disminuir u ocultar

¹⁷ TARSITANO, Alberto, *La elusión tributaria*, Astrea, Buenos Aires, 2021, ps. 3-8.

ingresos. Esto puede darse, por ejemplo, cuando se utiliza un contrato simulado para evitar el pago de tributos.

En qué forma no se compadece, cuando para estos actos el contribuyente utiliza situaciones jurídicas con las que se pretenda hacer un contrato, y en realidad debían realizar otro con la finalidad de no cumplir con sus obligaciones o de no pagar todo o parte de los tributos debidos.

Según Jesús Silva Sánchez, la simulación se produce cuando “la ingeniería financiera es punible cuando se recurre a configuraciones contractuales que se entienden constitutivas de un negocio simulado o ficto, ya que implica ocultación del hecho imponible”¹⁸. Concluye este autor que la adopción de esta formalidad jurídica es establecer únicamente la apariencia externa de un negocio, excluyendo los efectos jurídicos que le son propios¹⁹.

En resumen, esta utilización lo que pretende es justamente no sólo evitar pagar el tributo, sino que debe defraudar, sea simulando o engañando algo que no es y haciendo pasar en contra de su propia naturaleza jurídica, ya que son las partes quienes declaran su voluntad con la finalidad de que ese negocio jurídico cambie la actividad económica que se pretende realizar y la misma constara en la contabilidad.

Oculte: esta acción prohibida, en términos tributarios, es cuando se pretende ocultar el hecho generador que sirve para la obligación tributaria, sea a través de la simulación de las actividades que cambien la actividad del negocio, o cuando con ese hecho generador se pretende sostener que no está previsto en el principio de legalidad, en el caso de la elusión tributaria.

En el segundo caso, es más complejo que descubrir ya que la propia ley no define el hecho generador, pero cuando se utiliza esta institución con la finalidad de engañar o defraudar se puede entender que existe defraudación tributaria por parte del contribuyente.

Este ocultamiento se presenta en la propia ingeniería financiera o ingeniería contable, donde se realizan la operación o asientos contables que tratan de ocultar dicho hecho generador.

¹⁸ YACOBUCCI, Guillermo, *La conducta típica en la evasión tributaria: un problema de interpretación*, en ALTAMIRANO, Alejandro A. y RUBINSKA, Ramiro M. (coords.), *Derecho Penal Tributario*, Marcial-Pons, Madrid, 2008, t. I, ps. 116-117.

¹⁹ *Íd.*, p. 116.

Omita: esta conducta penalmente relevante se configura cuando:

1. La norma determina el deber de cumplir un deber jurídico.
2. Exista la ausencia de la conducta que debía realizar para evitar el resultado.
3. Tenga la capacidad jurídica y física de realización de esta conducta.

En relación con el delito de tributario, cuando existe una omisión en realizar la declaración en el tiempo previsto por la ley tributaria, pero esta omisión debe obedecer a no dar a conocer su real situación de ingresos que tiene el contribuyente, con la finalidad de la propia autoridad tributaria deba realizar gestiones propias de su actividad determinadora, regulatoria para poder extraer la información de ese contribuyente, es decir, desconociendo dicha información.

Según Carlos Martínez-Buján Pérez, la omisión opera cuando la inactividad del agente deja a los órganos competentes de la Administración tributaria en el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación de tributar²⁰.

Como se sostiene, esta omisión debe dejar en evidencia que se violenta la norma primaria de mandato, que dispone al ciudadano que debe cumplir realizando la acción que se ordena en la misma para evitar que se produzca el resultado típico, presentando la información que conste en la autodeclaración o en la contabilidad o asientos contables con la documentación completa para su determinación.

Falsee: en este caso, falsear implica comprender en su interpretación. En relación con el delito de falsedad documental: en ese delito, se tienen tres categorías, que son la falsedad ideológica, la falsificación ideal y la falsificación material.

La primera es cuando en la formación del documento se hace una declaración de voluntad que se encuentra falsa y que no se compadece con la realidad de la actividad económica con la finalidad de no cumplir con las obligaciones tributarias.

La segunda cuando se forja, es decir, se crea en su integridad el documento que servirá como sustento de la declaración de autoliquidación, haciendo pasar como verdad dicho documento.

La tercera modalidad, cuando existe el documento previo, a éste se le altera su contenido agregando o borrando el texto escrito o nu-

²⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, ob. cit., p. 627.

mérico en el mismo, con la finalidad de cambiar su sentido, que tiene como objeto defraudar el pago de los tributos.

En estos casos, se debe tener en cuenta que los mismos deben cambiar el sentido probatorio de la obligación tributaria, y que tendrá la capacidad de defraudar a la autoridad tributaria.

Entendida la conducta humana de falsear, debemos tener en cuenta que el documento tiene tres funciones: de garantía, de soporte y probatoria. La primera tiene relación con quién es el autor de dicha declaración; la segunda cuándo se debe utilizar un soporte que garantice la perpetuidad de la declaración de la voluntad; y el último es cuándo se debe probar la creación, modificación o extinción de una obligación o derechos tributarios.

Por eso se sostiene que dicha acción debe tener íntima relación con estas funciones y que se pretenda dejar de cumplir la obligación tributaria, o dejando de pagar en todo o en parte la misma.

Engaño: es el convencimiento verbal de que el autor del delito realiza para inducir a error a la víctima, y la otra modalidad es la deformación o las maquinaciones (ardid) que se realizan para alterar la realidad, engañando a la autoridad tributaria.

En este caso, se podría tener en cuenta cuando se utilizan las empresas fantasmas, que son creadas sin ninguna infraestructura, ningún personal, que realizan actividades que no tienen relación con su objeto social, lo que les sirve para la emisión de facturas que ayudarán a la evasión o defraudación tributaria.

El engaño deben ser las maniobras que sean de carácter físico, que consisten en buscar medios que produzcan que la acción sea idónea, para que pueda afectar el bien jurídico.

4.2.3. Momento de consumación: resultado típico

Nuestra legislación crea dos categorías dogmáticas muy importantes para determinar cuándo una conducta es penalmente relevante o típica.

La primera es cuando se exige la ejecución que tiene relación directa con la materialidad de la conducta y su realización en la realidad, esto quiere decir, que en el *iter criminis* deja la esfera de la intelectualidad o subjetividad que son actividades no punibles, y se traslada a la esfera

de objetividad, o de la ejecución o de realización en forma conducente e inequívoca, conforme a lo que se determina en la tentativa²¹, dejando vestigios o huellas que deben ser valoradas para relacionar con la acción en un juicio *ex ante* y en un juicio *ex post* con el resultado.

Y la segunda es la consumación, cuando la voluntad quiere la realización del tipo, incluido el resultado; cuando se determina que tiene relación directa con el resultado que se encuentra previsto en la ley para cada uno de los delitos, y eso determina como consecuencia la actualidad de la realización de la conducta y sus consecuencias.

Es importante destacar que no se debe buscar la figura del agotamiento como una construcción necesaria en la legislación y doctrina ecuatoriana. Pero se podría tener esta figura cuando se busca para beneficio propio o de un tercero.

Además, por su consumación, existen: los delitos de consumación instantánea, permanente, continua y consumación anticipada. ¿En qué consiste este último? Existen dos clases de delito: a) delito mutilado de dos actos, y b) delitos de resultado cortado.

Miguel Poliano Navarrete expresa: "los delitos mutilados de dos actos representan tipos intencionales en los que una acción dolosa es realizada por el sujeto activo como medio ejecutivo del mismo para pretender alcanzar un fin subjetivo constituido por una ulterior actuación del propio autor". Esto quiere decir: "se consuma con la práctica de la acción básica descrita en la norma siempre que el acto sea ejecutado con la finalidad subjetiva exigida en la norma, consistente en el propósito de realizar el ulterior comportamiento del propio autor"²².

En el primer caso podemos sostener que son los que constan de dos acciones intencionales que están descritas en el tipo penal, por ejemplo: en el delito de asociación ilícita, la primera es "asociarse y con el fin de cometer delitos".

²¹ Artículo 39 del Código Orgánico Integral Penal: "La tentativa es la ejecución que no logra consumarse o cuyo resultado no llega a verificarse por circunstancias ajenas a la voluntad del autor, a pesar de que de manera dolosa inicie la ejecución del tipo penal mediante actos idóneos conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito".

²² POLAINO NAVARRETE, Miguel, *El injusto típico en la teoría del delito*, Mave, Buenos Aires, 2000, p. 138.

Continúa Poliano Navarrete, los segundos son tipos subjetivamente configurados en los que, conforme a la naturaleza de los delitos de intención, el injusto de la acción se fundamenta en una finalidad que el sujeto pretende conseguir con la mera realización de la conducta que ejecuta, necesariamente inspirada en esta finalidad intencional. “...No constituye un nuevo acto del sujeto, sino sólo una meta u objetivo que el autor pretende conseguir mediante la realización de la conducta inspirada en tal finalidad”²³.

Para el segundo caso, el de la defraudación tributaria, cuando se simula con la entrega de facturas falsas para no pagar el tributo debido, y en el tipo penal se agrega un nuevo acto que es “en provecho propio o de un tercero”.

En ambos casos, es suficiente que se haya ejecutado la primera acción con la finalidad y en el segundo caso el primer resultado que es no pagar los tributos y la segunda intención o finalidad no es relevante para efectos de la consumación.

Según Aparicio Pérez, citado por Patricia E. Mieres y Natalia Crede, “la consumación de un ilícito se produce cuando se ha realizado íntegramente la conducta tipificada en la ley produciéndose un efectivo ataque al bien jurídico”²⁴.

La propuesta de Patricia Mieres y Natalia Crede es la consumación en el delito de evasión o defraudación tributarias; tiene tres posiciones:

La primera está vinculada cuando la Administración determina en forma definitiva el monto de lo adeudado por el obligado. Los partidarios de esta posición consideran que debe existir una liquidación definitiva de la Administración, ya que el monto adeudado constituye un elemento del tipo. Por ello se estima que mientras no exista el monto de la deuda definitivamente no puede haber delito; se consuma cuando no se pague el monto fijado en esa liquidación.

Según Aparicio Pérez, la liquidación es una simple declaración de una deuda ya existente, tomando en cuenta que la obligación nace

²³ Íd., ps. 158-159.

²⁴ MIERES, Patricia E. y CREDE, Natalia, *Tentativa de evasión tributaria*, en ALTAMIRANO y RUBINSKA (coords.), *Derecho Penal Tributario* cit., t. I, p. 303.

con la realización del hecho imponible y la falta de ingreso total o parcial del tributo debido²⁵.

La segunda posición es la mayoritaria, ya que este ilícito se consuma con la finalización del plazo de ingreso de la deuda tributaria, exigiéndose como mínimo que la deuda resulte exigible.

Continúan sosteniendo las autoras que la evasión tributaria es una forma de resultado, que sólo se puede hablar de resultado lesivo cuando es exigible el pago de la deuda tributaria. La exigibilidad de la deuda tributaria se produce con la finalización del plazo previsto para el ingreso del monto debido. Vencido el plazo, la deuda se vuelve exigible y en ese momento se tiene que existe el perjuicio al Fisco nacional, y por ende, se habría consumado el delito²⁶.

La tercera posición es la que la vincula entre la consumación formal y la consumación material. Considera que una vez vencido el plazo para la autoliquidación para que el contribuyente ingrese el tributo, éste puede hacer actos que contribuyen al delito tributario o que eviten la producción del resultado que habrá de considerar que no se consumó el delito tributario²⁷.

Es en ese sentido que la relación que existe entre la acción u omisión con el resultado comprende los medios mediante los cuales expresan cada una de las acciones que están descritas en el tipo penal en cada uno de los numerales y que sirven para realizar los juicios de imputación.

Por ello, es importante cuándo se produce la defraudación tributaria, lo cual será analizado a continuación con el resultado típico.

4.2.4. Resultados típicos

a) *En la determinación de sus obligaciones tributarias.* Este resultado se relaciona con las acciones en las que se incumplen ciertas obligaciones, como son la de operar en establecimientos que se encuentran clausurados, o en el caso de entregar datos falsos en las solicitudes de inscripción.

²⁵ Íd., p. 304.

²⁶ Ibíd.

²⁷ Ibíd.

b) *Para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos.* En este caso cuando se realizan las acciones como la defraudación tributaria, por simulación, omitir, ocultar, falsear y engañar, mediante los medios que están descritos en el tipo penal, para no pagar los tributos debidos.

1. Debemos tener en cuenta que existe un tiempo oportuno de realizar las declaraciones de los diversos tributos.
2. Debe existir el hecho generador que está previsto en la ley.
3. Debe realizarse la autoliquidación por parte del contribuyente.
4. Debe realizarse el pago correspondiente.
5. La autoridad tributaria debe realizar reliquidación y determinar que existe una diferencia entre lo que se pagó y lo que se debía pagar.

En ese ámbito se tomará en cuenta que si en la determinación se encuentra que existe la intención de evadir o defraudar el pago de esos tributos, se iniciará la fase de ejecución del delito.

Además, el tipo penal utiliza los términos “tributos debidos”. ¿Cuándo se consideran debidos? Serán aquellos que, conforme a la capacidad contributiva del ciudadano, el hecho generador debidamente previsto, deben ser autoliquidados según los ingresos y egresos correspondientes y pagados a la autoridad tributaria dentro de los plazos previstos en la ley o reglamento, en ese momento se da la exigibilidad de los mismos.

No es necesario esperar ninguna resolución previa como prejudicial en el caso que se ha impugnado en sede jurisdiccional o se reclame en sede administrativa para determinar su procedibilidad.

El problema jurídico se encuentra cuando existe una declaración, pero en ésta se puede realizar una declaración sustitutiva. La pregunta es: ¿cuándo se consuma el delito? Según la propia norma penal, es cuando finalizado el tiempo para presentar la autodeclaración del monto del tributo debido éste ya es exigible; por lo mismo estaría consumado el delito de defraudación tributaria, lo que implica que estaríamos aceptando la segunda posición, que es la dominante.

Sin embargo, existen excepciones previstas en el mismo tipo penal, es el supuesto de la declaración sustitutiva dentro del año posterior a

la presentación de la declaración. Esto se consideraría como una forma de arrepentimiento ya que existe el acto de ejecución y se defraudaron o evadieron los impuestos, los mismos que debían presentarlos dentro del plazo debido. No obstante, con esta actuación el sujeto activo del delito pretende que no se verifique el resultado, aunque sufrirá una pena atenuada como la tentativa acabada.

Otro problema jurídico surge cuando existe una remisión o amnistía en el pago de los impuestos que se los realiza mediante ley. En ese caso se debe tomar en cuenta que la conducta se consumó al momento de no pagar los tributos debidos. La remisión se debe sólo a los intereses, siempre que se reconozca la legalidad del hecho generador.

Además, se está discutiendo que si caduca la capacidad de determinación de la autoridad tributaria, decae el poder estatal de cobrar tributos, y estaríamos frente a una situación de extinción de la existencia del delito. Uno de los actos de la autoridad tributaria es la reliquidación de los tributos mediante su facultad de determinación y de recaudación, con la primera es la que fija los tributos que se deben pagar.

Si esa facultad se extingue por caducidad, no tendría ya la potestad de fijar si se pagó o no lo debido. Como consecuencia, se extinguirá la acción penal. Esto tomando en cuenta el principio de mínima intervención, siendo el Derecho Penal subsidiario y no primero en su aplicación. Pero es una posición discutible, ya que eso no altera el deber de pagar en la fecha determinada en la ley o reglamento.

Además, debemos tener en cuenta que eso no es imputable al Estado, la falta de determinación en el pago debido de los tributos, sino al ciudadano que debe hacer su autodeclaración dentro del plazo previsto en la ley.

4.2.5. Imputación subjetiva: dolo

El elemento subjetivo tiene dos criterios que se deben tomar en su momento oportuno, conforme lo determina el artículo 26 del Código Orgánico Integral Penal, que define qué es el dolo: 1. El conocimiento de los elementos del tipo objetivo. 2. Ejecuta voluntariamente la conducta.

El primer criterio de imputación refiere que los seres humanos tenemos la capacidad de previsibilidad objetiva, que es producto de tener el conocimiento de que se pueda producir un resultado. Este conocimiento se debe sustentar en otros subcriterios de imputación o valoración como: que debe ser actual, real y efectivo, de los elementos descriptivos, normativos, subjetivos diferentes del dolo, esenciales y eventuales, agravantes y atenuantes. Por lo que ello nos deriva que teniendo ese conocimiento debe ser de los elementos del tipo penal de defraudación tributaria. En otras palabras, que el contribuyente cuando ejecuta las acciones u omisiones que fueron analizadas en líneas anteriores, más los medios, debe conseguir el resultado típico que se analizará en líneas posteriores, que es el no pago de los tributos debidos. Además, ese autor tiene conocimiento de su negocio o empresa y sabe qué ingresos y egresos tiene como puede o no con el asesoramiento de su personal operativo en declarar o no.

El segundo criterio es ejecutar voluntariamente la conducta, esto debe entenderse que es la materialidad de voluntad que se va a conducir a la conducta penalmente relevante o típica; ello implica que con la voluntad existe el dominio del hecho, para conducir la realización de la conducta que se encuentra escrita en el tipo penal con todas las circunstancias.

La ejecución voluntaria puede referirse a tres aspectos: la primera, la realización; para la consumación, mantener el resultado. La primera tiene relación con la intención de ejecutar la acción contenida en el tipo, y que se encuentra descrita con circunstancias esenciales y eventuales. La segunda tiene que ver con la voluntad de consumir la conducta del tipo, tiene relación en buscar el resultado típico que se encuentra previsto en el tipo. Y, por último, la de mantener el resultado tiene relación con la tentativa, el desistimiento y el arrepentimiento.

Ésta es la posición que se encuentra prevista en nuestra legislación ecuatoriana. Ya se ha definido el dolo, sin embargo, existe otra posición teórica que sostiene que el criterio de la voluntad no tiene relevancia, y fundamenta la construcción del dolo sólo con el conocimiento. Esta tesis ayuda de mejor manera para explicar los delitos económicos, como el delito de defraudación tributaria.

Los delitos económicos son delitos que producen riesgos o peligros,

y las personas que están siendo parte de las organizaciones económicas empresariales, como estatales, deben prever esos riesgos, y éstos deben ser un deber que debe constar en los reglamentos o normativa interna para que los ejecutivos, organizadores y operativos de la empresa deban realizar, y con ello la evitabilidad de que se produzcan los resultados típicos.

Según James Reátegui Sánchez, la imputación subjetiva en los delitos económicos difiere de los delitos tradicionales, donde la intención o querer o la voluntad de realización está identificada con la propia realización y sabe qué va a realizar para conseguir el resultado típico, por ejemplo: la utilización de revólver en los casos de homicidio o de lesiones, aborto²⁸.

En cambio, los delitos económicos de la imputación subjetiva tienen una carga diferente, ya que la “especialidad” que se tiene en dicha actividad hace que el criterio de valoración del conocimiento sea más desarrollado o profundo en esta clase de delitos. Tomando en cuenta la complejidad del negocio y la diversidad y cantidad de normativa que tienen las actividades económicas, como son las leyes económicas, tributarias, de producción, tratados internacionales.

Reátegui Sánchez sostiene que el juez no debe determinar qué tenía en mente el autor del delito ni ubicarlo en el momento de la realización del delito, sino que lo que tiene que determinar “es su posición de administrador de una empresa aceitera y determinar si las competencias de conocimiento derivadas de tal posición pueden exigírseles en sus concretas circunstancias personales”²⁹. Es decir, sostiene el autor que ese empresario tenía el conocimiento por su posición y actividad, que el producto o la actividad que se realizó pondría en riesgo la salud, la economía. Tomando en cuenta su experiencia en la actividad comercial empresarial, le genera un conocimiento por esa especialidad y hace que pueda prever teniendo el conocimiento real de dicha actividad en la cual se desarrolla su negocio empresarial, así como la cantidad de normas que limitan la actividad dentro del riesgo permitido o disminuyéndolo, para poder evitar el resultado típico.

²⁸ REÁTEGUI SÁNCHEZ, James, *La imputación subjetiva en el Derecho Penal*, San Bernardo, Lima, 2024, ps. 88-9.

²⁹ *Íd.*, p. 89.

Además, en esta parte el autor sostiene que Percy García Caveró expone que, en los delitos económicos, existe una imputación subjetiva escalonada, considerando que existe una intervención de diversas personas que tienen la previsibilidad y la evitabilidad del resultado en razón de sus propios roles, teniendo en cuenta el conocimiento de los peligros y la evitabilidad dentro de la actividad empresarial³⁰.

No debemos olvidarnos de que una empresa o negocio tiene una estructura en tres niveles: 1) planificación; 2) organización, y 3) ejecución.

Es por ello por lo que propone, siguiendo a García Caveró, que la imputación subjetiva se puede hacer con el dolo de directriz y mando, para quienes tienen el nivel en la organización como el directorio, que será la fuente de las actuaciones de los demás integrantes de la organización.

También tiene su intervención dolosa el administrador, quien va a realizar las acciones u omisiones en la actividad empresarial, en la organización y cumplimiento de dichas directrices, y también los contadores o personal financiero en el nivel de ejecución para la preparación, elaboración y presentación de los documentos de soporte de los asientos contables que serán presentados a la autoridad tributaria.

También propone que pueden existir diversos niveles de imputación subjetiva en dolosa y culposa, por ejemplo, propone que el directorio decide con dolo eventual diseñar el no pago de los tributos, con lo cual el personal financiero debe hacer la ejecución de dicha disposición incumpliendo el deber objetivo de cuidado, es decir, que su actuación será imprudente³¹. O puede suceder al revés, que la directiva por su poca experiencia en la actividad empresarial realice actuaciones de índole culposa y el personal como el administrador y el financiero actúan con dolo.

Lo que se entiende es que todas las personas deben conocer el rol que realizan dentro de la empresa, en la cual tienen el dominio de hecho y el conocimiento de poder prever que su conducta puede poner en riesgo con el resultado típico del bien jurídico que se encuentra protegido por el tipo penal.

³⁰ Íd., p. 93.

³¹ Íd., p. 94.

Debemos anotar que en el delito de defraudación tributaria no existe la posibilidad de la imprudencia como elemento subjetivo.

4.2.6. *Error de tipo*

Éste se encuentra descrito en el Código Orgánico Integral Penal en el artículo 28.1: “No existe infracción penal cuando, por error e ignorancia invencibles debidamente comprobados, se desconocen uno o varios de los elementos objetivos del tipo penal”.

Si el error es vencible, la infracción persiste y responde por la modalidad culposa del tipo penal, si aquélla existe.

El error invencible que recae sobre una circunstancia agravante o sobre un hecho que califique la infracción impide la apreciación de ésta por parte de las juezas o los jueces.

Conforme lo determinado en la normativa, la posición asumida es la dominante en la teoría de la culpabilidad, si el sujeto desconoce alguno de los elementos del tipo o del lado objetivo, esto hace que decaiga la parte subjetiva que lo relaciona con el hecho. En consecuencia, es independiente de una valoración posterior del desconocimiento. En cambio, es diferente si el sujeto tiene un desconocimiento del significado o alcance o la intervención del frente al ordenamiento jurídico, esto es el error de prohibición³².

El disvalor de acción en el delito tributario es el conocimiento que se tenga sobre el hecho y la ejecución voluntaria de esa conducta, como es simular, omitir, engañar, defraudar. El autor o coautores conocen y ejecutan los actos para poder simular los comprobantes que son falsos o alterados, para incluirlos en la declaración como gastos y poder ocultar el verdadero ingreso del contribuyente.

El disvalor de resultado es cuando no se ha pagado el tributo debido en forma oportuna por parte del contribuyente, ya que se está produciendo un daño al bien jurídico.

El tipo penal, como se ha sostenido, contiene caracteres de la conducta que están descritos en el texto legal. El conocimiento de éstos

³² VAN WEEZEL, Alex, *Error en delito tributario*, en ALTAMIRANO y RUBINSKA (coords.), *Derecho Penal Tributario* cit., t. I, p. 169.

es objeto del dolo, cuando se tiene el deber de conocerlos y la voluntad de querer conocerlos.

Sostiene Alex Van Weezel, sobre la teoría del error, que el mero desconocimiento no es relevante para el Derecho Penal, lo relevante es la causa del desconocimiento y el juicio que respecto de esa causa realiza el ordenamiento jurídico³³.

A este conocimiento se debe agregar otro criterio que es la vencibilidad o la invencibilidad, que se pueda tener por parte del autor.

Esta vencibilidad o invencibilidad tiene que ser valorada si el conocimiento fue actual, es decir que se tenga al momento de la ejecución de los hechos, si no se tiene dicho conocimiento, debe ser real y efectivo, esto es, el autor del delito tuvo la previsibilidad de motivarse en conocer que tenía la obligación tributaria de pagar los tributos, o de presentar o cumplir con los deberes de impuestos por la autoridad tributaria.

Si el autor tuvo la imposibilidad de poder tener acceso a ese conocimiento, bajo criterios de la imprevisibilidad, es decir, ello lo vuelve invencible, por cuanto le impidieron al sujeto poder conocer. Pero no se podrá sostener que no se tuvo el conocimiento mínimo, cuando se le enviaron informes, correos, memorándums, etcétera. Si el autor no procesó aquella información, no se puede en forma razonable como una falta de conocimiento, peor de error o desconocimiento³⁴. Lo mismo sucedería si en forma deliberada se aparta de adquirir conocimiento, pero teniendo acceso a la información en forma diaria y adecuada de la misma.

Podrá ser considerado error si en la actuación no se tuvo ese conocimiento de que la documentación que sirvió de sustento para la declaración era falsa, o respondía a facturas de empresas fantasmas, tomando en cuenta la documentación y los asientos contables estarían en responsabilidad del contador y su equipo. No se tuvo conocimiento actual y efectivo del hecho, por ello sería invencible y por lo mismo un error de tipo invencible, que tiene como efecto la atipicidad.

³³ Íd., p. 173.

³⁴ GARCÍA CAVERO, Percy, *Derecho Penal Económico. Parte general*, Instituto Pacífico, Lima, 2022, p. 457.

En el caso de que sea vencible el error de tipo, igualmente lo sería la previsibilidad de acceder al conocimiento real, actual de realizar todo lo posible para conocer y no violentar la norma de conducta y realizar la acción típica, pero no se hizo todo lo posible para adquirir ese conocimiento y cuando se deje de lado el mismo estaríamos ante el vencible; ello sería un delito imprudente o culposos, lo cual en el caso ecuatoriano sería atipicidad, ya que el sistema que se utiliza es el sistema cerrado o *numerus clausus*³⁵.

Percy García Caveró determina los casos de error tipo cuando existe una ley penal en blanco, cuando tiene relación sobre el elemento cuantitativo del delito económico, el error de valoración debido a los informes técnicos defectuosos, el error de valoración debido a decisiones judiciales, el error de sacar una autorización o de la legalidad de dicha autorización.

Analizaremos brevemente los casos propuestos por García Caveró. El primer supuesto, la ley penal en blanco, es una técnica legislativa que se utiliza por el legislador para la elaboración de los textos legales penales, cuando no se pueden prever en forma clara y determinada los elementos del tipo; además, las leyes tributarias tienen una hiperactividad, cuando se remiten para complementar el texto de la ley. En el caso se remite a la ley tributaria o extrapenal. Esto quiere decir que se tenga un desconocimiento de esa ley extrapenal; puede producirse si existe un cambio, modificación que tenga relación con una obligación tributaria.

En cuanto al error sobre el elemento cuantitativo del delito tributario, éste tiene una relación que puede suceder cuando se tiene en la información que la base imponible, el hecho generador, se haya modificado en la cantidad que va a generar la obligación tributaria. O el beneficio o la exención tributaria en cuanto a su cantidad. Éste es posible por la hiperactividad de la ley.

En el segundo caso, es cuando los abogados, técnicos, ingenieros, elaboran informes, que pueden tener errores en la metodología, el objeto

³⁵ Artículo 27 del Código Orgánico Integral Penal de Ecuador: "Actúa con culpa la persona que infringe el deber objetivo de cuidado, que personalmente le corresponde, produciendo un resultado dañoso. Esta conducta es punible cuando se encuentra tipificada como infracción en este Código".

de dichos informes, que van a llevar conclusiones que van a guiar en la toma de decisiones que el error se convierta en invencible.

El error cuando se valoran las decisiones judiciales, cuando en las decisiones judiciales se interpreta sobre el alcance y el sentido de la norma por parte de los tribunales, en forma homogénea, teniendo una línea jurisprudencial que es clara, pero la dificultad se da cuando existen diversos criterios de los tribunales y han resuelto en forma contradictoria. Si en sentencias entre diversos tribunales de distintos niveles no existe problema, se tomará por el tribunal superior; lo problemático es cuando son de la misma jerarquía, en ese caso existe la probabilidad de que el error sea invencible y se pueda alegar el error de tipo.

Con respecto al error sobre la autorización, en ese caso el ciudadano contribuyente tiene desconocimiento actual, real y efectivo e hizo las averiguaciones en la autoridad tributaria y no logró que esa autorización se obtuviera; en ese caso, existiría error de tipo invencible.

4.2.7. Conductas y medios para la defraudación tributaria

El tipo utiliza las conductas que han sido interpretadas en líneas anteriores, y sostiene que se impondrá pena privativa de libertad “cuando” hay autores que afirman que pueden ser medios o conductas mediales que sirven para engañar, para ocultar el pago de tributos o el incumplimiento de las obligaciones; se puede asegurar que se tratan por técnica legislativa las formas que se pueden simular, omitir.

1. Cuando se utilizan identidades falsas para solicitar, actualizar o cancelar el registro. Es claro que se falsea utilizando identidades que no corresponden para que acompañen a la solicitud para pedir el registro.

Lo cual, si tomamos en cuenta, es un delito de mera actividad, ya que el solo hecho de la ejecución de acompañar una identidad falsa a la solicitud de registro, claro está que con ello incumpliría las obligaciones frente a la Administración tributaria, ya que si en este documento consta alterada o suplantada la identidad, como cédula de ciudadanía, certificados de votación, justamente no siendo la persona real sino otra, se engaña a la autoridad, porque no será la persona que deberá cumplir con los deberes de contribuir.

2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada

en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que lleva la administración tributaria.

Este medio incluye los datos del negocio, su dirección de lugar de funcionamiento, números de teléfonos, correo electrónico.

También se prevé que alternativamente se utilice documentación que no sea real o que esté adulterada, eso determina que no se ajusta a la realidad, lo que llevaría a la autoridad tributaria a no poder tener la información adecuada para poder realizar sus actividades de control, ya que si la inscripción, actualización o cancelación se encuentran afectadas por esta documentación falsa provocaría un engaño a la autoridad tributaria.

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

Las actividades económicas se deben desarrollar con la presentación de la solicitud y posterior inscripción para otorgar los permisos, que le permitan realizarlas dentro del marco de la legalidad y que sean contraladas por la autoridad tributaria.

Dentro de los controles que realiza la autoridad tributaria, lo que significa que si ella en sus funciones de control, en sus visitas a los contribuyentes, no tiene los documentos dentro del marco de la legalidad, le podrá dar un término de 7 días para que justifique el incumplimiento de la normativa tributaria, sea ésta de permisos, contabilidad, facturas.

Si el contribuyente no logra justificar, la autoridad deberá clausurar el establecimiento. En el supuesto de hecho bajo análisis, la técnica legislativa determina que si el sujeto activo de la relación tributaria realiza actividades económicas, conociendo que se encuentra con los sellos de clausura, actúa con dolo, ya que no sólo es que está incumpliendo la orden de autoridad competente sino que además engaña a la autoridad, al no cumplir con sus obligaciones tributarias; teniendo en cuenta que su local está cerrado o clausurado, esto impide desarrollar las actividades económicas y, si lo hace, éstas son fraudulentas, considerando que ellas no serán declaradas.

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

En este texto legal, se describe: 1. La existencia de instrumentos

como las notas de venta, retención o documentos complementarios. 2. Que no están autorizados por la Administración Tributaria. 3. Que se imprima o se haga uso. La impresión debe ser existir un documento físico. Actualmente la autoridad tributaria dispuso que los documentos sean de carácter electrónico.

En el caso del segundo supuesto, que se haga uso de documentos que no tengan autorización de la autoridad, esto cabe en el registro que ejerce la autoridad para poder cruzar en la función de control, y determinación para poder recaudar en forma correcta los tributos debidos. En el caso de que no exista dicho registro se estaría simulando y engañando a la autoridad tributaria, ya que no existiría un correcto control.

En los demás numerales, las formas en que se exterioriza, la simulación, engaño, falsedad, omitir u ocultar, podemos analizarlas de la siguiente manera.

Tiene como elementos comunes:

1. Se sustenta en la mayoría de los casos en las declaraciones que debe presentar el sujeto contribuyente, para el pago de tributos, sean éstos para el impuesto a la renta.
2. En los actos en los que se ejecutan la simulación, omisión, ocultar, la falsedad, engaño:

En la falsedad: se pueden adecuar cuando existe alteración de libros de contabilidad, presentación de documentación falsa.

La simulación se da cuando se utilizan empresas falsas, inexistentes para hacer aparecer una situación que no es, ya que la empresa, a pesar de tener legalidad en cuanto a su forma, en su materialidad, no existe estructura de personal, de infraestructura, no tiene contabilidad, sólo tiene la emisión de facturas con autorización que son utilizadas con fines de aumentar los gastos de cualquier contribuyente.

Además, que simule contratos o actos jurídicos para obtener beneficios de subsidios, exenciones o estímulo fiscal.

El omitir tiene relación cuando no se declaran los ingresos que tienen un hecho generador de declararlos, se oculta para no pagar la parte de tributos que se debe hacer, evadiendo o defraudando los ingresos permanentes que debe percibir el Estado.

4.3. Antijuridicidad

Las preguntas que se irán contestando son las siguientes: ¿Qué es la antijuridicidad? ¿Qué es la antijuridicidad formal y material?

El artículo 29 del COIP determina que “para que la conducta penalmente relevante sea antijurídica deberá amenazar o lesionar, sin causa justa, un bien jurídico protegido por este Código”.

Esta norma determina dos criterios que componen la antijuridicidad:

- a) Que debe existir una conducta, sea típica o penalmente relevante, es decir que haya cumplido con su adecuación con el tipo penal, con ello existe la tipicidad.
- b) Que exista ausencia de causa de justificación, que sería la contrariedad contra la norma y el bien jurídico, ya que si existe una causa justa, la conducta típica deja de ser antijurídica o es adecuada conforme al Derecho.

Analizando el primer criterio, tenemos que la antijuridicidad es un carácter de la conducta humana y se constituye en el juicio negativo o el juicio de desvalor de la conducta y del resultado, que tiene relación con el principio de lesividad.

¿Cuándo se da el juicio negativo? La conducta en primer nivel debe ser penalmente relevante o típica, esto es, cuando la acción se exterioriza, se convierte en conducta o comportamiento humano; la misma debe adecuarse a la descripción que se encuentra en la ley penal, y cumplir con estos criterios (caracteres esenciales o eventuales) que se determinan, ahí como resultado del juicio se convierte en conducta típica o penalmente relevante.

Además, cuando esta conducta es típica o penalmente relevante, es decir, cumplió con los criterios del tipo penal, se da otro fenómeno que es la violación de la norma primaria, ya que está violentando la norma de conducta que le prohibía o le ordenada una conducta; esto se denomina como la antinormatividad.

Si asumimos la teoría del tipo penal, la conducta penalmente relevante se constituye en un indicio, es considerada como antijurídica formal, por lo mismo debemos seguir con el siguiente criterio de valoración que es la antijuridicidad material.

Con respecto al otro criterio, debemos entender que no toda con-

ducta típica puede ser considerada antijurídica. Para que sea antijurídica, debe afectar sin causa justa y poner en amenaza o lesión al bien jurídico, es decir que ya deja de lado la formalidad, para ingresar en el ámbito de la materialidad, que tiene íntima relación con el daño social. Para que sea considerada antijurídica no debe existir una causa justa o una causa de justificación que la pueda justificar. Al existir esta ausencia en ese instante la conducta típica o penalmente relevante será considerada como injusta.

Si existe una causa de justificación sería justa y es solamente típica pero antijurídica, ya que sería una actuación que se encuentra protegida por el Derecho. Por ejemplo, las causas de justificación son la legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento de orden de autoridad competente u obediencia debida, y cumplimiento del deber o deber legal. Si actúa cumpliendo los criterios de una de ellas la conducta sería típica pero no antijurídica.

Para concluir, el Ecuador se adhiere a la posición del injusto personal; cuando se produce la tipicidad y la antijuridicidad se produce el injusto personal, ya que la conducta no es justa es un injusto y por lo mismo en la culpabilidad será la imputación en forma personal al ciudadano que va a ser declarado responsable.

El siguiente tema es la antijuridicidad formal y material y su relación con el desvalor de acción y de resultado.

4.3.1. Antijuridicidad formal y material

En las explicaciones anteriores hemos sostenido que existe una contrariedad de la conducta tanto formal como material.

La antijuridicidad es el juicio negativo de imputación, donde se desvalora la acción y se desvalora el resultado. Para determinar la existencia de la antijuridicidad, tanto formal como material, debemos tomar en cuenta el artículo 66, numeral 5, de la Constitución, que describe que es el libre desarrollo de la personalidad sin afectar derechos de los demás.

Esta norma constitucional ya fue interpretada en los apartados anteriores. La libertad la tienen los seres humanos y está protegida por el Estado; la misma tiene una relación con el ámbito de ejercicio e

injerencia, pues cuando se hace un ejercicio estamos haciendo uso de ella, y la estamos expandiendo; tiene dos momentos: uno que no afecte y otro que afecte los derechos de otras personas. Depende de que esa expansión pudo ser respetando la dignidad humana, en ese caso no afecta cuestiones de índole social valiosa, pero si no ha respetado la dignidad humana estaríamos ante la afectación de derechos y por lo mismo la conducta sería contraria a la ley y al Derecho o materialidad. Y la injerencia tiene que ver con la intervención que se puede hacer, sea por parte del Estado o por otras personas.

4.3.2. *Antijuridicidad formal*

En la norma penal, el artículo 29 del COIP determina que “para que la conducta penalmente relevante sea antijurídica deberá amenazar o lesionar, sin causa justa, un bien jurídico protegido por este Código”.

Enrique Cury Urzúa sostiene que la voz “antijuridicidad” representa un intento de traducir el vocablo alemán *Rechtswidrigkeit*, que significa “lo contrario a derecho” y, por lo mismo, algo más que lo contrario a lo puramente ilícito o “contrario a la ley”³⁶. Por lo que este autor considera que la “antijuridicidad es un desvalor. Esto significa que la afirmación de la ilicitud es el resultado de un juicio en virtud del cual se declara que la conducta típica es contraria a los valores reconocidos por la norma”³⁷.

Tanto de la norma legal penal como del concepto podemos hacer una interpretación. La antijuridicidad formal la podemos inferir cuando “la conducta penalmente relevante sea antijurídica”. Como se sostuvo en líneas anteriores, el momento de la conducta penalmente relevante o típica se da cuando se ha cumplido con el tipo penal tanto objetivo como subjetivo, es decir, sus criterios de imputación, sean éstos esenciales o eventuales, constan en el tipo objetivo, y el tipo subjetivo o imputación subjetiva.

Además, al ser una conducta típica o penalmente relevante, también se da otro fenómeno que es la violación de la norma primaria, que es la norma de conducta, es la que se entiende que ésta prohíbe u ordena; si se violenta la misma sólo estamos frente a la violación estrictamente

³⁶ CURY URZÚA, Enrique, *Derecho Penal. Parte general*, Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, 2009, p. 353.

³⁷ *Íd.*, p. 354.

formal, ya que es la violación de una norma que está contenida en el texto legal, se estaría violentando el Derecho Penal.

La antijuridicidad formal debemos entenderla como la infracción a la ley, bajo la posición estrictamente positivista, ya que para esta posición dogmática con el solo hecho de violentar la ley estaríamos determinando que nuestra conducta es antijurídica. En el artículo 19 del COIP se utiliza la palabra “infracción”. Podemos sostener que se mantiene el criterio positivista formal, y la otra es que sirve solamente para clasificar en delitos y contravenciones. En una primera aproximación estaríamos ante una posición positivista, no tiene relación con la antijuridicidad, sino con la clasificación de las infracciones entre delitos y contravenciones dependiendo la gravedad.

Eugenio Raúl Zaffaroni sostiene que la antijuridicidad debe ser vista como la antinormatividad más la ausencia de causas de justificación³⁸. La primera es la antijuridicidad formal, el autor en su análisis afirma que la acción o la conducta tiene relevancia jurídica o es típica; cuando es sometida al juicio de la tipicidad y cumplida con dicha adecuación la conducta ha violentado la norma de conducta (prohibición y mandato), por ese motivo se considera que es un desvalor de acción o un desvalor que el autor hizo de la norma (que es una realidad), y por eso es antinormativo.

Para Diego Manuel Luzón Peña, en sentido formal la antijuridicidad es una relación entre la acción o conducta y el Derecho, concretamente la contrariedad a Derecho de la conducta. La acción es antijurídica si es contraria a las normas jurídicas y por tanto es prohibida y desvalorada por la misma³⁹.

Para Roxin, “una acción antijurídica es formalmente antijurídica en la medida en que contraviene una prohibición o mandato legal; y es materialmente antijurídica en la medida en que en ella se plasma una lesión de bienes jurídicos socialmente nociva y que no se puede combatir suficientemente con medios extrapenales”⁴⁰.

³⁸ ZAFFARONI, Eugenio Raúl, *Tratado de Derecho Penal*, Ediar, Buenos Aires, 2008, t. III, p. 562.

³⁹ LUZÓN PEÑA, Diego Manuel, *Lecciones de Derecho Penal. Parte general*, 3ª ed. ampl. y rev., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 166.

⁴⁰ ROXIN, Claus, *Derecho Penal. Parte general. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, Civitas, Madrid, 2001, p. 558.

Jescheck y Weingend afirman que a efectos de mantener la convivencia de los seres humanos el legislador establece normas de comportamientos vinculantes (normas primarias o de conducta), que son mandatos y prohibiciones. La esencia de la antijuridicidad consiste en que ciertas conductas infringen un deber de acción u omisión que está contenido en la norma jurídica. Desde este punto de vista se trata de la antijuridicidad formal⁴¹.

Podemos concluir lo siguiente: que la antijuridicidad formal es la contrariedad no solamente a la ley; si analizamos ésta sólo es la constatación de la conducta con lo que está descrito en el tipo penal. Ya lo sostenía Binding, que el delincuente cumple con lo descrito en el tipo penal, y la infracción sería estar contra esa ley, en la posición del positivismo jurídico formal. Es decir, sostener que la simple infracción de la ley es que la conducta es antijurídica es reducir la discusión que en el Ecuador está superada con la nueva estructura y normativismo que implica el garantismo.

Por ello es que la antijuridicidad formal es más que la simple infracción de la ley, es la contrariedad de la conducta con la norma de conducta o primaria, que como ciudadano debe cumplir, ya que esta norma jurídica tiene un deber jurídico que le prohíbe o le ordena, que tiene una función para mantener la seguridad y que está en el ámbito de su libertad.

Esta norma primaria o de conducta que se infiere de la interpretación del texto legal, esta norma vinculante que prohíbe o manda, es la que se violenta cuando se construye la antijuridicidad formal. Por ejemplo, cuando en el tipo penal de defraudación tributaria, artículo 298 del COIP, "la persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar en todo o en parte de pagar los tributos realmente debidos". Éste es el texto legal o enunciado, que cuando se hace la interpretación se infiere que existe una norma jurídica, que no está escrita, pero que se deduce que existe una norma de mandato que le ordena al contribuyente que cumpla las obligaciones tributarias y pague sus tributos debidos.

⁴¹ JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Thomas, *Tratado de Derecho Penal. Parte general*, Comares, Granada, 2002, p. 250.

4.3.3. *Antijuridicidad material*

Como hemos sostenido con la simple contrariedad a la ley, tampoco es suficiente la contrariedad con la norma jurídica primaria o de conducta, para considerar la antijuridicidad.

Para que la conducta sea antijurídica, ésta debe ser contraria a los valores sociales que tienen relación con el ciudadano, que son los bienes jurídicos que están protegidos por la norma primaria, que fue contrariada la conducta dando lugar a la antijuridicidad material.

Ya hemos dicho con respecto al tema del bien jurídico y la lesividad que el bien jurídico tiene una relación del individuo con cuestiones de índole social, que determinan valores que son fundamentales para la sociedad, que se llaman bienes jurídicos.

Y es por esa importancia que una conducta debe ser calificada como antijurídica cuando con su conducta produce un resultado típico, que produce un daño a ese bien jurídico de relevancia social.

Cuando debemos comprobar si existe un daño al bien jurídico, que se puede expresar en amenaza o lesión al mismo, para ello debemos someternos al juicio de antijuridicidad material, para comprobar que su conducta no es justa, ya que al hacerle daño al bien jurídico lo que se evidencia es que su conducta penalmente relevante es contraria al Derecho, ya que existe una ausencia de causas que pueden justificar sus actos.

La ausencia o la no existencia de una causa de justificación, que pueda determinar si esa acción fue jurídica o contraria a derecho, se constituiría en el desvalor de resultado, ya que este resultado típico que produce el daño (amenaza o lesiona) al bien jurídico hace que esa conducta sea antijurídica material, ya que es contraria a derecho o a los bienes jurídicos socialmente valiosos.

En el caso de la defraudación tributaria, está dentro de los bienes jurídicos colectivos, que son los de orden socioeconómico, en especial los de la responsabilidad ciudadana. En el caso ecuatoriano, se estaría afectando cuando la conducta ordenada se consume cuando deje de cumplir con las obligaciones tributarias o haya dejado de pagarlas.

4.4. *Culpabilidad*

Debe tener la capacidad de comprender que su actuación es contraria a la norma de prohibición por lo mismo que es antijurídica. La capacidad tiene relación con las capacidades mentales y biológicas que debe tener una persona para poder actuar bajo su capacidad de entender o de comprensión, dejando de lado el simple conocimiento.

Y el segundo criterio es que debe actuar bajo esa comprensión de que su conducta es antijurídica, por lo que requiere que no tenga ningún momento de error de la norma de conducta que le prohibía.

En esta parte del análisis, el autor del delito debe tener en cuenta que las acciones que ha realizado deban haber violentado la norma de prohibición que le advertía que no debía realizar o que le ordenaba realizar. Esa comprensión es la forma como interpreto la norma y determino el alcance de su actuación, considerando que estaba violentando la norma de conducta.

En este caso, el contribuyente debe considerar que la norma que le prohíbe realizar acciones prohibidas o le ordena realizar acciones para evitar el resultado típico está dentro del juicio de entender que debe motivarse en esas normas y realizar o no las conductas que constan en las normas primarias.

5. Participación o intervención

En el Ecuador, existe una confusión al utilizar la palabra "participación" como sinónimo de "intervención". Como conocemos, esa imprecisión conceptual provoca un error profundo de una construcción dogmática. Por ello utilizaremos para referirnos a quienes actúan en el delito la palabra "intervención delictual". Con esta aclaración, existe la autoría, autoría mediata, la coautoría y la participación como la complicidad.

Según la posición de Carlos Martínez-Buján Pérez, con sustento en la teoría objetiva formal, sostiene que la delimitación del concepto de autor deberá llevarse a cabo merced a un proceso de interpretación de los diversos verbos típicos, conforme al uso común del lenguaje. Una vez aprehendido el sentido de las diferentes conductas que se

describen en los tipos penales, se podrá averiguar quién es la persona que realiza el sentido de la acción⁴².

Crítica la posición de Roxin de la teoría objetiva material del dominio del hecho, ya que considera que el término “dominio del hecho” tiene una vaguedad, que debe ser llenado por criterios normativos extrapenales, lo cual se demuestra que nunca se llega al dominio pleno del delito, ya que no es un proceso naturalístico sino normativo⁴³.

Roxin propone que el autor es la figura central del tipo penal, quien tiene el dominio del hecho, en sus tres formas: dominio de la acción, de la voluntad y de la organización. Además, plantea los delitos de infracción del deber.

Edgardo Alberto Donna, para concretar qué es el dominio del hecho, sostiene que no se puede negar tal carácter al individuo que realiza el verbo típico, pero afirma que el aspecto objetivo formal no alcanza para definir la autoría sino que debe ser complementado con un criterio material: autor será quien “tiene el dominio final del hecho”, mientras que los partícipes, en cambio, carecen del mismo⁴⁴.

Continúa Donna expresando que se debe conectar lo que está descrito en el tipo penal de la Parte especial con el concepto del autor. La autoría no se puede basar en cualquier contribución a la causación del resultado, sino sólo, por principio, en la realización de una acción típica; esta acción típica debe reunir los aspectos objetivo y subjetivo. El hecho aparece así como obra de una voluntad que dirige el suceso⁴⁵.

Donna sostiene que debe entenderse por dominio del hecho no sólo la acción típica y contraria a la norma; también se compone de elementos subjetivos y objetivos. Desde el punto de vista objetivo, es tener en las manos el curso del acontecer típico, en la posibilidad fáctica de dirigir en todo momento la configuración típica. Se puede reconocer el dominio del hecho a todo aquel que puede inhibir, dejar

⁴² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, ob. cit., p. 502.

⁴³ Íd., p. 503.

⁴⁴ DONNA, Edgardo Alberto, *La autoría y la participación*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2009, p. 36.

⁴⁵ Íd., p. 36.

correr o bien interrumpir la realización del resultado completo. Autor es quien maneja la causalidad⁴⁶.

Desde el punto subjetivo, el autor es quien tiene el dolo de autor, esto es, la voluntad del dominio fáctico del hecho. Quien actúa y no sabe quién tiene el dominio del hecho no es autor en este sentido⁴⁷.

Mario Laporta explica que el delito fiscal es de omisión pura, especial y de infracción del deber, y que el delito de evasión tributaria es especial, de infracción del deber con elementos de dominio⁴⁸.

Sostiene que es un delito especial. Tomando el criterio de Johannes Welses, "la propiedad del sujeto de la acción descrita en el tipo deslinda el grupo de autores"⁴⁹; continúa el autor diciendo que esta idea devino en la reformulada de los "delitos consistentes en la infracción del deber"; el elemento relevante para decidir la autoría es la infracción de un deber extrapenal que no se extiende a todos los implicados en el delito pero que es necesaria para la realización del tipo. Es decir, el deber se origina en una norma que determina su actuación y, como indica, sobresale entre los demás intervinientes por una especial relación con el contenido del injusto del hecho y porque el legislador los considera como figura central del suceso de la acción, como autores, precisamente debido a esta obligación⁵⁰.

Esta posición dogmática considera que la infracción al deber no distingue entre delitos de comisión u omisión. Así, sean de comisión por omisión o de comisión, ya que en ambas situaciones tiene posición de garante por incumbencia institucional⁵¹.

Sostiene Mario Laporta que, respecto a los delitos especiales o comunes, derivan los primeros en el delito tributario; existen delitos especiales por posición, esta especialidad tiene dos posiciones: una son los delitos denominados de posición "en donde la mención de un

⁴⁶ *Ibíd.*

⁴⁷ *Íd.*, p. 37.

⁴⁸ LAPORTA, Mario, *La evasión tributaria como delito de infracción de un deber*, en ÁLVAREZ, Juan Manuel y SFERCO, José María (dirs.), *Derecho Penal Tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019, p. 347.

⁴⁹ *Íd.*, p. 349.

⁵⁰ *Ibíd.*

⁵¹ *Íd.*, p. 351.

sujeto responsable a un mero acontecimiento de la situación vital o social en la que se manifiesta la conducta típica. De este modo la posición (o cualidad) no es más que un simple elemento más del tipo que ni siquiera determina la autoría"⁵². Por último, es técnica legislativa que no incide en seguir con las reglas de la intervención delictiva.

La otra forma es que los delitos especiales de deber en donde la propia posición de especial tiene relevancia frente al bien jurídico y de confianza que posee el sujeto fundamentan que la infracción a un deber extrapenal (propio de dicha posición) justifique, ya *per se*, la realización del injusto⁵³. Robles Planes, explicado en líneas anteriores, sostiene que existen diferencias a la posición mantenida por Laporta, que el delito no es especial sino de posición que se tiene en la ejecución del delito.

Hay posiciones que expresan que los delitos de dominio de la acción también implican infracción del deber, tomando en cuenta que, si no se tiene ese dominio de continuar o de hacer o no hacerlo, no se puede tener la posición de una infracción del deber. El autor sostiene que el delito fiscal es de omisión y por lo mismo no se pueden complementar los criterios de la infracción al deber con los de dominio.

El delito tributario no sólo es de omisión sino de comisión; existen omisiones propias o puras en la propia redacción del tipo, por ejemplo, ocultar u omitir; así como las acciones están para engañar, simular, defraudar; es decir, existen las dos modalidades en el tipo analizado en líneas anteriores, y en ambos casos el obligado debe pagar tributos, puede hacer estos comportamientos por comisión teniendo en cuenta que sus actuaciones lo hacen con un dominio de la acción. Y que, además, se realiza una infracción al deber fijado por la norma extrapenal, aclara de mejor forma la autoría y la exclusión de quienes no la tengan.

Ahora bien, en el caso ecuatoriano, cuál es la teoría que se implementa, bajo el análisis realizado por Martínez-Buján Pérez.

En el caso ecuatoriano, la interpretación e integración de las normas pertinentes, el autor es quien "comete la infracción de una manera directa

⁵² Íd., p. 353.

⁵³ Íd., p. 352.

e inmediata”; al integrar la norma de la tentativa es la ejecución del “acto idóneo conducente de modo inequívoco a la realización del delito”⁵⁴. Además, cuando define el dolo: “es el conocimiento de los elementos objetivos del tipo penal, y la ejecución voluntaria de la conducta”⁵⁵.

Con estas normas podemos entender y restringir quién es autor; no sólo es quien cometa (es ambiguo, puede ser autor o el cómplice), agrega que debe ser en forma directa e inmediata, esto restringe a quien lo hizo, pero además debemos integrar a lo descrito quien realiza o ejecuta. Tomando los criterios de la tentativa y del dolo, podemos decir que autor es quien comete la infracción (delito o contravención) en forma directa e inmediata, con la realización del delito y la ejecución voluntariamente de la conducta.

A esta interpretación literal e integradora de las normas podemos darle el sentido y contenido de la realización o ejecución; se identifican, debe ser en forma conducente e inequívoca, ya que buscan que se ejecute la conducta que se encuentra descrita en el tipo penal o la infracción. Eso hace que tengamos una primera aproximación con la teoría formal objetiva de la autoría.

Es decir que el término “realización” o “ejecución” es decisivo en la atribución de quien tiene la calidad de autor; para el caso de coautoría es la realización conjunta de los actos conducentes e inequívocos en la consumación del tipo. Lo que no debemos dejar de lado es que la voluntad de realización tiene relación con la finalidad.

En los delitos tributarios, a más de los criterios expuestos, se requiere que sean delitos especiales que tengan la posición, que surge de la obligación tributaria. Sostengo que se deben agregar los criterios adicionales materiales como son el dominio del hecho que se tenga en la realización y ejecución del delito tributario. No es suficiente el conocimiento especial que se requiere ya sin el elemento volitivo.

6. Tentativa

Es importante haber delimitado cuál es el bien jurídico. Habíamos sostenido que es la economía nacional como la facultad de recaudación

⁵⁴ Artículo 39 del Código Orgánico Integral Penal.

⁵⁵ Artículo 26 del Código Orgánico Integral Penal.

para poder realizar las gestiones que son determinadas por la Constitución al Estado, en la presentación de servicios, inversión pública. Cualquier conducta que dañe a este bien jurídico será lesiva y por lo tanto relevante para ser sancionada con la imposición de una pena privativa de libertad.

La tentativa como categoría debemos tenerla no como un nuevo tipo penal, sino como una extensión o un amplificador del tipo que se tiene como congruente entre el tipo objetivo y el tipo subjetivo; la tentativa es incongruente cuando el tipo subjetivo es más que el tipo objetivo, tomando en cuenta que no se produce el resultado típico.

Esta institución considera la existencia de actos preparatorios: éstos son los que están en la fase interna o son exteriorizados y todavía son equívocos sin ninguna relevancia penal. Posteriormente están los actos de ejecución: éstos deben tener las condiciones de idóneos, conducentes e inequívocos.

Según la norma del artículo 39 del Código Orgánico Integral Penal, “tentativa es la ejecución que no logra consumarse o cuyo resultado no llega a verificarse por circunstancias ajenas a la voluntad del autor, a pesar de que de manera dolosa inicie la ejecución del tipo penal mediante actos idóneos conducentes de modo inequívoco a la realización del delito”.

De la interpretación podemos determinar los siguientes criterios que componen a la tentativa:

- a) Que se considera el inicio de la fase ejecutiva de cualquier delito, sea éste de peligro o de lesión.
- b) Que la conducta o acto debe estar en fase de ejecución; se entiende por ejecución cuando éstos, luego de cumplir la fase interna de idea, deliberación y resolución, se exteriorizan para la realización del delito. La propia norma determina otros criterios normativos, para entender esa exteriorización.
 - b.1) Sea idónea, es decir, que sea adecuada teniendo en cuenta la previsibilidad objetiva, de tener el conocimiento de los elementos que configuran la tipificación del tipo.
 - b.2) Los actos de ejecución deben ser conducentes, es decir que en la selección de los medios se busquen los que sean

adecuados para conseguir que la acción sea peligrosa para el bien jurídico y consiga el resultado para su afectación.

- b.3) Inequívoca, es decir, que no exista ninguna duda de que esos actos idóneos conducentes sean los que consigan la realización del delito.
- b.4) Por último, esa conducta debe ser dolosa, que comprende el plan del autor y el propósito o intención; con ello, debe tener el conocimiento de los elementos del tipo penal, en forma real, efectiva y actual, con ello los actos serán idóneos ya que hace que pueda elegir los medios o herramientas adecuadas para conducir la causalidad y controlar el riesgo. Además, tiene la voluntad de ejecutar para conseguir la realización de conducta que se encuentra descrita en el tipo con todas sus circunstancias.
- b.5) Con los criterios anteriores de la conducta debe tener la voluntad de consumir el delito, con ello amenaza o pone en peligro el bien jurídico.
- c) Debe existir una cercanía temporal con la consumación, ya que es la ligazón entre la conducta y el resultado, si no se considera que este hecho estaría alargando innecesariamente el inicio de la conducta.
- d) Que no se produzca la consumación por cuestiones extrañas a la voluntad del autor.

Con estos criterios normativos, que no ayudan a valorar, tenemos en cuenta la importancia de la conducta y su inicio con la ejecución, pero otro elemento es la consumación.

Esto considerando que según la norma existen las dos tentativas: la inacabada y la acabada. La primera es cuando se realizan los actos ejecutivos, idóneos, conducentes e inequívocos que no logran el resultado típico descrito en el tipo. La segunda es cuando se agotan todos los actos y se da la consumación, pero no se verifica el resultado.

En el caso de delitos de peligro abstracto o concreto sólo cabe la primera. En los delitos de lesión caben las dos, por lo que es importante determinar el momento de la consumación. En cuanto a la defraudación tributaria se entiende como un delito de resultado material.

Como sostuvimos en el apartado de consumación y resultado típico, la posición mayoritaria se da cuando se consuma este ilícito con la finalización del plazo de ingreso de la deuda tributaria, exigiéndose como mínimo que la deuda resulte exigible.

Continúan sosteniendo las autoras que la evasión tributaria es una forma de resultado, que sólo se puede hablar de resultado lesivo cuando es exigible el pago de la deuda tributaria. La exigibilidad de la deuda tributaria se produce con la finalización del plazo previsto para el ingreso del monto debido. Vencido el plazo la deuda se vuelve exigible y en ese momento se tiene que existe el perjuicio al fisco nacional, y por ende estaría consumando el delito⁵⁶.

Con los criterios anteriores no cabe ninguna tentativa, ni acabada ni inacabada.

En otro supuesto propuesto por Patricia R. Mieres y Natalia C. Crede, ellas aluden al registro contable por parte de un contribuyente de facturación apócrifa (respaldatoria de gastos inexistentes) o de quebrados inexistentes o la existencia de una doble contabilidad, o de facturas de empresas inexistentes o fantasmas. Son conductas de engañar, son detectadas con anterioridad. En el caso de que se hagan facturas falsas que un socio o administrador utilicen para hacer el asiento contable falso, con la finalidad de contar con liquidez y que luego de hacer esta operación ésta retrotrae antes de la presentación de la declaración y se paga lo debido.

Las autoras consideran que se debe hacer un análisis de los actos preparatorios y de los ejecutivos. En los casos propuestos las autoras plantean que no existe tentativa y que es difícil la propuesta de los actos ejecutivos, pero admiten que debe existir la tentativa como institución⁵⁷.

Considero que la tentativa sí cabe, en la modalidad de inacabada, ya que se debe interrumpir antes de que se produzca su consumación, esto es, una vez finalizado el plazo para su presentación, porque si se da estaríamos ante un delito consumado.

⁵⁶ LAPORTA, *La evasión tributaria como delito de infracción de un deber* cit., p. 304.

⁵⁷ *Íd.*, ps. 307-308.

Deberíamos valorar los criterios de inicio de la ejecución siendo un acto idóneo que está conduciendo al perjuicio del Estado. No debemos olvidarnos de que la defraudación debe crear un fraude, engaño o simulación para que la autoridad tributaria no pueda acceder a la información real y se produzca el perjuicio de no pagar en forma total o parcial el tributo debido. No es el engaño de la estafa, aquí el Estado no es engañado para que entregue dinero o bienes.

Debemos tener en cuenta que en el momento que el obligado tributario presenta su declaración, antes de la exigibilidad de la obligación de pagar la deuda del tributo, puede existir la intervención de un tercero, que interrumpe, y estaríamos ante una tentativa inacabada.

7. Delito de defraudación tributaria y su relación con el lavado de activos

El delito de lavado de activos o de blanqueo de capitales o legitimación de actos de origen ilícito, en esa línea argumentativa, el poder punitivo se legitima tomando en cuenta que la finalidad de la tipificación de esta conducta es grave, ya que la ejecución de ella lo que pretende es legalizar lo que produce el delito, y que los autores de esos delitos pretenden hacerlo, para poder disfrutar en forma posterior, llevando un mensaje negativo de que el “delito sí produce”, lo cual es algo que afecta la propia democracia, en el pilar que la sostiene que es el principio de la transparencia, en los derechos de participación de quienes trabajan lícitamente por un salario digno, y en empresas reguladas que cumplen con las normas societarias, tributarias y comerciales.

En esa línea la decisión de la política pública internacional de lucha contra el lavado de activos es herir de muerte la capacidad financiera de esos grupos delictivos, o de los delincuentes, que ejecutan esos delitos de modo organizado y que constituye la “sangre vital” que preserva su funcionamiento⁵⁸.

⁵⁸ ABOSO, Gustavo Eduardo, *Criminalidad organizada y Derecho Penal*, B de F, Buenos Aires, 2019, p. 313.

7.1. *El bien jurídico en el delito de lavado de activos*

En ese orden de ideas, el bien jurídico que se pretende proteger tiene dos posiciones: la primera que se afecta a la administración de justicia; tomando en cuenta que el delincuente engaña a los jueces al colocar fuera del alcance, cuando esconde, oculta, convierte, integra, con estas acciones prohibidas, el juez no puede ordenar el decomiso total de los bienes que son producto de ese delito. Además, el autor de este delito se puede tener como un encubridor de la actividad ilícita previa. Con ello se hace un cambio en la criminalización primaria y se lo eleva a la calidad de autor y no de encubridor; esta última es más privilegiada, y fue eliminada de la legislación penal ecuatoriana con la aprobación del Código Orgánico Integral Penal de 2014.

Otra posición propone que el bien jurídico es el orden económico. En un primer momento de la legislación ecuatoriana, este delito de lavado de activos está ubicado en los delitos económicos; segundo, la ubicación sistemática que el legislador hace tomó en cuenta que el ingreso de cualquier activo ilícito, que se pretende hacer en la economía, a través de cualquier actividad, en especial la financiera, lo que produce es una distorsión de la economía, creando una burbuja de desarrollo y progreso ficticio o irreal, ya que no están siendo generadas por actividades lícitas que están reguladas, no originan plazas de trabajo reales, no se hacen declaraciones de estos ingresos para el pago de tributos, hay empresas que no cumplen ninguna actividad y son inexistentes o “fantasmas”, eso produce un menoscabo en la integridad, la transparencia y el funcionamiento del sistema económico y financiero nacional, situación que repercute en definitiva en la integridad de las instituciones públicas y privadas que participan del mercado de bienes y capitales en su conjunto⁵⁹. Ya que cualquier compra de bienes, servicios o acciones se hace con dinero ilícito (el delito produce), esto es, no tiene una causa lícita que es el sostén de las obligaciones y de los contratos, lo que puede generar la extinción del dominio, tomando en cuenta el origen ilícito y que no nacen de relaciones económicas contractuales legales.

Por estas razones, los delitos de lavado de activos de origen ilícito

⁵⁹ Íd., p. 321.

son comportamientos graves que se desarrollan en el ámbito económico y financiero, ya que, en el ámbito ilícito, generan grandes cantidades de dinero por el pago del producto o precio de las actividades de carácter ilícito; este dinero los delincuentes necesitan que pueda circular en las actividades económicas, por ello es que se requiere poder legalizar estos activos y disfrutarlos en una aparente legalidad en forma posterior.

Por ese motivo es que consideramos que el bien jurídico es el ámbito económico, que puede estar implícitamente la administración de justicia, considerando lo que se expuso anteriormente. Pero para que sea necesaria la intervención del poder punitivo, deben existir las conductas graves que afectan a la economía, y el delito de lavado de activos de origen ilícito es una conducta grave, idónea para destruir o amenazar el bien jurídico.

7.2. Estructura del delito de lavado de activos

El delito de lavado de activos tiene una estructura, que según el modelo previsto en el Convenio de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional⁶⁰, define como bienes los activos de cualquier tipo, corporales o incorporables, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, los documentos o instrumentos legales que acrediten la propiedad u otros derechos sobre dichos activos. Este delito tiene tres fases.

1. Colocación: su finalidad es ingresar el dinero en efectivo, producto del ilícito, en el circuito financiero o comercial.
2. La decantación o estratificación: se trata la realización de diferentes operaciones en el ámbito nacional o internacional, a efectos de cortar la cadena de evidencias ante posibles investigaciones respecto al origen de los activos. Por ejemplo, realizar transferencias electrónicas a cuentas bancarias anónimas en países con secreto bancario que muchas veces responde a empresas fantasmas.
3. La integración consiste en lograr el ingreso de los activos de origen ilícito en el circuito económico o comercial ya "legitimados"⁶¹.

⁶⁰ Íd., p. 337.

⁶¹ Ibíd.

Luego de determinar el bien jurídico así como la estructura, las conductas deben seguir la lógica interna del delito de lavado, que es el encubrimiento a través del blanqueo o ayuda posdelictual bajo conocimiento previo del carácter maculado de los bienes y buscar conductas que vayan más allá del simple aprovechamiento de los bienes por parte del autor⁶².

Esas conductas, para tener relevancia penal, deben tener el encubrimiento posterior para ocultar, adquirir, transferir, utilizar, mantener, resguardar, entregar, transportar, convertir o beneficiar de cualquier manera, de activos de origen ilícito⁶³. También existe el autolavado cuando se prohíbe que realice por sí mismo o por medio de terceros operaciones y transacciones financieras o económicas, con el objetivo de dar apariencias de licitud a actividades de lavado de activos⁶⁴. Posteriormente, el favorecimiento para que se integre y la consecuente devolución al “dueño” del dinero o activo ilícito.

En primer momento la prueba del origen ilícito de estos activos debe ser fehaciente más allá de la duda razonable⁶⁵, exigencia que se requiere en nuestro sistema procesal penal, en cuanto a la prueba aportada para verificar y demostrar la existencia del delito y la intervención del autor de éste, para con ello hacer decaer la presunción de inocencia⁶⁶ que goza el ciudadano que es procesado.

Esto hace que dejemos de lado que se deba presumir el origen ilícito. Con ello se deben tomar en cuenta los siguientes criterios de valoración:

- a) Que exista una conducta idónea, que ejecute actos conducentes en forma inequívoca, a la realización de la conducta penalmente relevante del delito que genere los activos de origen ilícito.

⁶² ABANTO VÁSQUEZ, Manuel, *El autolavado y el delito de defraudación tributaria. Derecho Penal, delitos económicos y delitos contra la administración pública*, Instituto Pacífico, Lima, 2022, p. 260.

⁶³ Artículo 317 del Código Orgánico Integral Penal de Ecuador.

⁶⁴ *Ibíd.*

⁶⁵ Artículo 5º, numeral 2, del Código Orgánico Integral Penal de Ecuador: “La o el juzgador para dictar sentencia condenatoria debe tener el convencimiento de la culpabilidad penal de la persona procesada, más allá de toda duda razonable”.

⁶⁶ Artículo 5º, numeral 4: “Toda persona mantiene su estatus jurídico de inocencia y debe ser tratado como tal, mientras no se ejecute una sentencia condenatoria que determine lo contrario”.

- b) Que existan actos de transferencia, conversión, ocultamiento, transporte, tenencia, de operaciones financieras y económicas, la creación de compañías “fantasmas” o inexistentes o con las empresas.
- c) Actuar con el elemento subjetivo, es decir, actuar con dolo directo, o eventual, teniendo el conocimiento actual, real del origen o procedencia de esos activos, con la finalidad de ocultar, evitar la identificación, incautación o el decomiso⁶⁷.

El delito de lavado también tiene un problema que se deriva del criterio del origen ilícito de los activos; esto hace reflexionar si al ser previo y probada su ilicitud, debe existir una sentencia de pena de privación de libertad, o el delito de blanqueo de activos es un delito autónomo e independiente que no requiere dicha sentencia y solamente la prueba de la ilicitud.

Antes de contestar las preguntas, debemos hacer una breve evolución del delito de lavado y su relación con la sentencia previa o no, y la autonomía en el desarrollo normativo en el Ecuador. En un primer momento el delito de blanqueo de activos estuvo relacionado únicamente con el delito de narcotráfico; es así que en el Ecuador, en el año 1987 se promulga la Ley de Tráfico Ilegal de Sustancias Psicotrópicas y Estupefacientes. No estaba tipificado este delito. Posteriormente, en el año 1989 el Ecuador suscribe la Convención contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas, Convención de Viena, por lo cual con el deber que se asume con el Derecho Internacional, se introdujo el delito de lavado, testaferrismo.

Posteriormente, en el año 2000 con la suscripción del Tratado de Palermo, que es el instrumento internacional que desarrolla la delincuencia organizada, y profundiza en la lucha contra el crimen organizado y el delito de lavado, como otros crímenes graves. En el año 2005, se promulga la Ley de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos, publicada en el Registro oficial 127, del 18 de octubre de 2005. En este cuerpo normativo se crea una institución específica para el control

⁶⁷ PARIONA ARANA, Raúl, en PARIONA ARANA, Raúl; ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, Carlos y ARMENDÁRIZ, Luis (dirs.), *El delito de lavados de activos en la sentencia casatoria de la Corte Suprema de Justicia. Tipología y Fundamentos en el Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Editorial del Centro, Lima, 2022, p. 105.

que es la Unidad de Inteligencia y Análisis Financiero. En esta ley se amplía que el delito de lavado deja de ser conectado sólo con el tráfico ilegal de estupefacientes. Y amplía que los delitos conexos incluyen cualquier actividad que genere activos. En el año 2014, en el Código Orgánico Integral Penal, se sigue en este criterio de que en la política internacional se tipifica el delito de lavado de activos. En el año 2016 se promulga una nueva Ley de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos; se modifica la Unidad de Análisis Financiero Económico, y amplía a todas las actividades económicas, fortaleciendo dicha institución. Actualmente en el año 2025 se modifican ciertas competencias administrativas reforzando las acciones de la Unidad de Análisis Financiero. Lo importante es que se sigue manteniendo que el delito de lavado de activos es autónomo e independiente.

Una vez realizada la aproximación histórica, procedemos a responder el primer cuestionamiento: ¿Se requiere una sentencia previa? Como expusimos en líneas anteriores, que se debe en forma fehaciente y suficiente probar su origen ilícito más allá de la duda razonable para poder destruir el estatus jurídico de inocencia que goza el ciudadano procesado, ello nos infiere que no se requiere que exista sentencia condenatoria.

Y para el segundo cuestionamiento: ¿En qué consiste esta autonomía? Se determinan dos formas: sustantiva y procesal⁶⁸.

Con respecto a la primera, tenemos dos ámbitos: la autonomía sustantiva se da cuando tiene su propia tipificación y es un delito que se integra por el encubrimiento posterior de un tercero o por el mismo autor del delito precedente (autolavado), para que colaboren en el ocultamiento y luego disfrute de los activos ilícitos. Y, por otra parte, se considera que no existe dicha autonomía en forma absoluta, sino que debe existir una conexión con un delito precedente, que se convierte como elemento esencial en la descripción del tipo, por ejemplo, cuando la normativa penal describe como en el tipo de lavado "de activos de origen ilícito"⁶⁹, esto hace que tenga una cierta dependencia.

⁶⁸ Íd., p. 106.

⁶⁹ Artículo 317 del Código Orgánico Integral Penal: "...tenga, adquiera, transfiera, posea, administre, utilice, mantenga, resguarde, entregue, transporte, convierta o se beneficie de cualquier manera, de activos de origen ilícito".

Para Josué Pariona Pastrana, el delito de lavado es un delito de encubrimiento, por lo que es un delito conexo. ¿Qué es un delito conexo? Es el que necesita la existencia de un delito previo para su configuración, ya que la existencia de éste es considerada como un elemento típico de éste. Debido a ello debe comprobarse la presencia del delito previo ya que, de lo contrario, como señala Mazzini, no se puede poner a cargo de alguien el haber cometido actos de encubrimiento posteriores a la perpetración de un delito que no existe en su materialidad⁷⁰.

Además, no requiere que sea delito (acción típica antijurídica y culpable) sino que debe tener actos de ejecución que inicien la conducta penalmente relevante y debe tener la tipicidad y antijuridicidad o el grado de tentativa y antijuridicidad, es decir que reúna los caracteres de injusto. La falta de concurrencia de estas dos condiciones repercute en forma negativa en la legitimización de actos provenientes de comisión de delitos penales⁷¹ de lavado de activos.

En lo referente a la autoría es autor quien hace los actos de encubrir los activos de origen ilícitos; además, está considerado que también puede ser autor quien hizo el delito presente, cuando está previsto el delito de autolavado, en la legislación penal ecuatoriana.

En relación con una de las formas de extinción, sobre la situación de la prescripción del delito precedente, se considera que la prescripción del delito tiene como efecto el decaimiento del poder punitivo, mas no de la existencia del delito; éste, a pesar de prescribir, no deja de ser idóneo para haber producido las ganancias ilícitas, es decir, un delito nunca deja de ser delito, por ello como se sostuvo sigue siendo idóneo como elemento del tipo penal de lavado de activos. Las ganancias y efectos producidos por el delito prescrito siguen siendo de carácter ilícito: el transcurrir del tiempo no limpia ni legaliza a dicho producto criminal. Por lo tanto, seguirá existiendo la posibilidad de lavar dicho dinero o efectos⁷².

⁷⁰ PARIONA PASTRANA, Josué, *El delito precedente en el delito de lavado. Aspectos sustantivos y consecuencias procesales*, Instituto Pacífico, Lima, 2017, p. 88.

⁷¹ ABOSO, ob. cit., p. 312.

⁷² PARIONA PASTRANA, ob. cit., ps. 142-143; ABOSO, ob. cit., ps. 310-311 y 319.

Carlos Aránguez Sánchez, citando a Stephan Burton, considera que la prescripción del delito previo, del que provienen los bienes, ocasiona la ruptura del nexo entre el bien y su ilícito origen, descontaminándolo. Carlos Aránguez Sánchez sostiene, no obstante, en el caso de que se produzca un delito de blanqueo en el plazo en el que transcurre la prescripción, que se iniciará un nuevo plazo de prescripción, el correspondiente a ese nuevo delito de blanqueo⁷³.

Ambas posiciones tienen un elemento en común, sosteniendo que no importa la prescripción del delito precedente; la segunda solución parece más adecuada ya que, al ser parte como elemento del tipo penal, el activo ilícito ingresa en la autonomía que habíamos sostenido en cuanto a la tipificación, por ello es correcto sostener que inicia una nueva prescripción.

Ahora, qué sucede cuando el delito precedente no prescribe tanto en la acción de perseguir y la pena, como en el caso ecuatoriano, el peculado, la concusión, cohecho, enriquecimiento ilícito⁷⁴; considero que si seguimos la segunda posición, sí cabría en esos casos la prescripción del delito de lavado de activos, tomando en consideración que es un elemento del tipo. Pero se mantiene la imprescriptibilidad del delito precedente, sin que se pueda ya perseguir el delito de lavado.

En cuanto a la autonomía procesal, se puede investigar en forma autónoma, pero siempre dependerá de que exista un activo de origen ilícito, sin el cual no progresará dicha investigación.

Una vez aclaradas ciertas situaciones políticas y dogmáticas del delito de lavado de activos ilícitos, en líneas posteriores trataremos la relación del delito de defraudación tributaria y el delito de lavado.

7.3. El delito de lavado de activos y el delito de defraudación tributaria

En esta parte realizaremos la relación de la defraudación o la evasión tributarias. Una preocupación que genera en los delitos conexos es que toda actividad que pretenda tener ganancias de carácter ilícito debe

⁷³ ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, Carlos, *El delito de blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2000, ps. 218-219.

⁷⁴ Artículo 233 de la Constitución de la República del Ecuador.

ser considerada como un delito que origina activos de carácter ilícito, por ello Gustavo Eduardo Aboso explica que, en Suiza, se trata de identificar en la mejor forma posible a la persona individual (accionista) que es beneficiada por las actuaciones de la persona jurídica, sobre la evasión tributaria grave de la legitimación de los activos provenientes de delitos, ampliación de las personas políticamente expuestas⁷⁵.

A continuación, vamos a hacer una aproximación: ¿En qué casos puede existir la defraudación tributaria como un delito procedente para que convierta en activos de origen ilícito? ¿Y en qué casos no es idóneo?

En una primera hipótesis, Manuel Abanto Vázquez propone que si la persona que ha generado un activo ilícito tiene el deber jurídico de declararlo para pagar impuesto, si la respuesta es afirmativa, eso sería que el empleado público debe declarar sobre el dinero recibido en cohecho o concusión, o quien obtiene dinero por un delito de estafa u otros delitos como la trata de personas, tráfico de drogas, tráfico de órganos o tejidos.

Añade que puede encontrarse cuando se abren dos investigaciones: una por el delito precedente y otra por defraudación tributaria; si no se consigue la sentencia condenatoria por el primer delito, en forma residual se buscaría la sentencia por el delito fiscal, ya que éste permite encontrar bienes maculados, que llevarían a descubrir el delito antecedente. El mismo autor concluye que si se admite la declaración de bienes de origen ilícito lo que se produciría es que la autoridad tributaria se convierta en receptora o blanqueadora de dinero, estaría permitiendo el ingreso de dinero a la circulación económica y financiera⁷⁶.

Considero que la última posición es la correcta, ya que la declaración de bienes ilícitos no debería generar el deber de declararlos para pagar tributos. Puesto que al ser considerados como ingresos susceptibles de ser declarados para efectos de pago de tributos, se afectaría el principio de transparencia democrático que debe guiar en las actividades privadas y públicas, ya que en forma directa se estaría fomentando que los actos ilícitos estarían protegidos por el propio Estado.

⁷⁵ ABOSO, ob. cit., p. 296.

⁷⁶ ABANTO VÁSQUEZ, ob. cit., ps. 246-248.

Además, el hecho de que los bienes del delito precedente que no hayan sido decomisados por el juez constituyen un incremento patrimonial privado injustificado, por lo que este incremento patrimonial ya constituye un acto ilícito o un injusto, que no puede el Estado tolerar o permitir su legalización vía autodeclaración para el pago de tributos.

Puede existir pago de tributos, sea por vía de tasas o impuestos por transferencia de dominio por la adquisición de bienes inmuebles, pero esto no significa que este bien maculado o manchado por la ilegalidad pueda ser considerado un bien lícito, y que su no declaración constituya una evasión tributaria o delito fiscal, ya que no se tiene el deber jurídico de hacerlo; además, se estaría engañando a la autoridad tributaria, lo cual daría lugar en forma paralela a la acción de extinción de dominio y al decomiso de los valores.

Además, conforme a la posición del autor Abanto Vásquez, en la lógica que efectivamente el delito precedente tiene la función de producir bienes maculados, éstos a través del delito de lavado son ocultados, convertidos, transferidos, es decir, con la actuación de apoyo de los autores o de la propia actuación en el autolavado.

En conclusión, no es posible la declaración de los ingresos ilícitos para ser pagados como tributos.

Una segunda propuesta, que sí se puede tratar de un delito de defraudación tributaria y el delito de lavado, es cuando en primer lugar no constituya un simple aprovechamiento, sino que debe existir una separación temporal entre el delito fiscal, y el de lavado, cuando el autor (autolavado) pretende introducir los activos ilícitos del delito precedente, con maniobras fraudulentas, con ello brinda información a un sujeto obligado simulando una condición económica que no se tiene, o una identidad nominal diferente a la que se tiene, o los asientos contables fraudulentos llevando doble contabilidad, o utilizando empresas fantasmas, o engaño del negocio principal cuando se trata del pago de valores aislados⁷⁷; esto genera que sean hechos temporalmente diversos, por lo que se puede determinar que existe una relación con el delito de defraudación tributaria o aduanera, es un caso solucionado en Alemania, que propone el autor, así como Gustavo Eduardo Aboso, como análisis.

⁷⁷ ABANTO VÁSQUEZ, ob. cit., p. 256. ABOSO, ob. cit., p. 352.

En el tercer caso de propuesta es cuando el delito fiscal o de defraudación tributaria se convierte en el delito precedente, es decir, el que origina los activos ilícitos.

La autodeclaración que se tiene que realizar para cumplir con el deber de contribuir conforma a la capacidad contributiva; en ésta se realizan actos para engañar, simular, omitir información a la autoridad tributaria, como la utilización de empresas “fantasmas” o inexistentes, utilización de facturas falsas, con la finalidad de que los ingresos que tuvieron que ser pagados en forma oportuna, no fueron pagados parcial o totalmente en el plazo previsto en la ley.

En esta parte surge si este dinero no pagado en forma oportuna se puede considerar un bien maculado o manchado por la ilegalidad, es decir, que pueda ser considerado activo de origen ilícito.

Considero que efectivamente sí es un activo ilícito, ya que ese dinero fue obtenido con el engaño a la autoridad tributaria. Pero para que se relacione con el delito de lavado éste debe ser ocultado, por ejemplo, en el caso de los bienes obtenidos de la defraudación tributaria cuando son ocultados en cuentas *off shore*, en ese supuesto estaríamos ante un delito de lavado o de autolavado⁷⁸. Pero si el mismo dinero es introducido en el mismo negocio o en la compra de casas o vehículos no se podría decir que existe el ocultamiento.

Hay posiciones, sostiene el autor, que consideran estos bienes o dinero no pagado tributariamente como ahorros de la empresa, por lo que nunca se pueden considerar como ilícitos. Además, los argumentos a favor de esta posición es que éstos pueden ser declarados en forma posterior, como en el caso de la sustantiva de la declaración realizando la corrección o el reconocimiento del tributo que se debe pagar, o cuando se presenta la remisión de la deuda tributaria.

En conclusión, la discusión de la relación entre delito de defraudación tributaria y el delito de lavado debe ser analizada en casos donde se produzca el engaño, con conductas graves que pretendan ocultar de la autoridad tributaria y luego reciban ayuda posterior para ocultar y gozar de dichos activos ilícitos. Si no existen estas características no se podría estar frente a lo que se propone.

⁷⁸ ABANTO VÁSQUEZ, ob. cit., p. 267.

8. Conclusiones

1. La intervención estatal en la economía genera posiciones a favor y en contra, pero en el caso ecuatoriano esta discusión por la intervención está superada, ya que la misma se hace necesaria, pero dejando en claro que tanto lo público como lo privado deben ser complementos en la economía.
2. Esta intervención genera que exista el Derecho Económico, el ámbito en el cual se desarrolla, se genera la política fiscal como una decisión política y que requiere de normas que regulen y adicionalmente protección de carácter penal frente a conductas que puedan afectar el bien jurídico.
3. El delito de defraudación tributaria tiene su necesidad de tipificación, cuando las conductas pretenden engañar o defraudar a la Administración, para obtener los ingresos debidos.
4. El Ecuador se adhiere a la tesis del engaño y no del deber, ya que la propia descripción de los tipos penales tiene acciones prohibidas que describen circunstancias constitutivas de esa tesis.
5. El delito de defraudación tributaria podrá ser criticado cuando se sostenga que afecta el patrimonio estatal cuando no es sólo eso, sino que es el no pago de tributos que según la legislación ecuatoriana se constituye en un ingreso permanente para la inversión social en gastos permanentes.
6. Las diversas acciones prohibidas describen el perjuicio o daño al bien jurídico en defraudar los tributos que debían ser pagados en el tiempo fijado.
7. Existen los cinco primeros numerales que es más una desobediencia administrativa, pero si tiene la finalidad de engañar a la autoridad tributaria debería ser delito.
8. El delito de lavado de activos también es un delito que afecta la economía, por lo mismo el Derecho Económico, como el Derecho Penal, deben regular y prohibir conductas para que este delito no afecte a la misma.
9. La relación que existe entre el Derecho Económico, la defraudación tributaria y el delito de lavado ha sido argumentada y se hace necesaria.

Bibliografía

- ABANTO VÁSQUEZ, Manuel, *El autolavado y el delito de defraudación tributaria. Derecho Penal, delitos económicos y delitos contra la administración pública*, Instituto Pacífico, Lima, 2022.
- ABOSO, Gustavo Eduardo, *Criminalidad organizada y Derecho Penal*, B de F, Buenos Aires, 2019.
- ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, Carlos, *El delito de blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- CURY URZÚA, Enrique, *Derecho Penal. Parte general*, Universidad Católica de Chile, Santiago de Chile, 2009.
- DÍAZ PALACIOS, Álvaro y RODRÍGUEZ MONTAÑA, Alfredo, *Delitos tributarios*, Legis, Bogotá, 2021.
- DONNA, Edgardo Alberto, *La autoría y la participación*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2009.
- GARCÍA CAVERO, Percy, *Derecho Penal Económico. Parte general*, Instituto Pacífico, Lima, 2022.
- JESCHECK, Hans-Heinrich y WEIGEND, Thomas, *Tratado de Derecho Penal. Parte general*, Comares, Granada, 2002.
- LAPORTA, Mario, *La evasión tributaria como delito de infracción de un deber*, en ÁLVAREZ, Juan Manuel y SFERCO, José María (dirs.), *Derecho Penal Tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos, *Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- MIERES, Patricia E. y CREDE, Natalia, *Tentativa de evasión tributaria*, en ALTAMIRANO, Alejandro C. y RUBINSKA, Ramiro M. (coords.), *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, t. I.
- PARIONA ARANA, Raúl, en PARIONA ARANA, Raúl; ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, Carlos y ARMENDÁRIZ, Luis (dirs.), *El delito de lavados de activos en la sentencia casatoria de la Corte Suprema de Justicia. Tipología y fundamentos en el Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Editorial del Centro, Lima, 2022.
- PARIONA PASTRANA, Josué, *El delito precedente en el delito de lavado. Aspectos sustantivos y consecuencias procesales*, Instituto Pacífico, Lima, 2017.

- POLIANO NAVARRETE, Miguel, *El injusto típico en la teoría del delito*, Mave, Buenos Aires, 2000.
- PRÍAS BERNAL, Juan Carlos, *Anotaciones sobre Derecho Penal Económico*, Legis, Bogotá, 2021.
- REÁTEGUI SÁNCHEZ, James, *La imputación subjetiva en el Derecho Penal*, San Bernardo, Lima, 2024.
- RIGGI, Eduardo J., *Interpretación y ley penal: un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2013.
- ROXIN, Claus, *Derecho Penal. Parte general. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, Civitas, Madrid, 2001.
- TARSITANO, Alberto, *La elusión tributaria*, Astrea, Buenos Aires, 2021.
- VAN WEEZEL, Alex, *Error en delito tributario*, en ALTAMIRANO, Alejandro C. y RUBINSKA, Ramiro M. (coords.), *Derecho Penal tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, t. I.
- YACOBUCCI, Guillermo, *La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación)*, en ALTAMIRANO, Alejandro A. y RUBINSKA, Ramiro M. (coords.), *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, t. I.

Leyes

Código Orgánico Integral Penal del Ecuador.

Constitución de la República del Ecuador.