



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y
POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

TEMA:

Falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria

AUTORA:

Soraya María Valenzuela Bautista

**Trabajo de Titulación Examen Complexivo para la obtención del
Título de Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República
del Ecuador**

Guayaquil, Ecuador

13 de mayo de 2022



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo titulación Examen Complexivo, fue realizado en su totalidad por **Soraya María Valenzuela Bautista**, como requerimiento parcial para la obtención del Título de **Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador**.

TUTORA

Paredes Caveró Ángela María
DIRECTORA DE LA CARRERA

f. _____
Dra. Lynch Fernández María Isabel, Mgs

Guayaquil, a los 13 días del mes de mayo del año 2022



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Yo, Soraya María Valenzuela Bautista

DECLARO QUE:

El Examen Complexivo: Falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria, previo a la obtención del Título de Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador, ha sido desarrollado en base a una investigación exhaustiva, respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de mi total autoría.

En virtud de esta declaración, me responsabilizo del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 13 días del mes de mayo del año 2022

AUTORA

f. _____

Soraya María Valenzuela Bautista



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS
CARRERA DE DERECHO**

AUTORIZACIÓN

Yo, **Soraya María Valenzuela Bautista**

Autorizo a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación Examen Complexivo: Falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria, cuyo contenido, ideas y criterios son de mi exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 13 días del mes de mayo del año 2022

AUTORA

f. _____

Soraya María Valenzuela Bautista

REPORTE URKUND

The screenshot displays the URKUND interface. On the left, document details are shown: 'Documento: UTE - VALENZUELA BAUTISTA.docx (2037030630)', 'Presentado: 2023-05-18 11:36 (-05:00)', 'Presentado por: angela.paredes01@cu.uceg.edu.ec', and 'Recibido: paola.toscanini.uceg@analysis.orkund.com'. A yellow highlight indicates '2% de estas 62 paginas, se componen de texto presente en 6 Fuentes'. On the right, the 'Lista de fuentes' tab is active, showing a table with columns 'Categoría' and 'Enlace/nombre de archivo'. The sources listed include 'Universidad Católica de Santiago de Guayaquil / TESIS, SORAYA MARIA VALENZUELA BAUTIST...', 'https://enlace.uceg.edu.ec/index.php/enlaceuniversitario/articledownload/1571392', 'UNIVERSIDAD DE GUAYAQUIL (.xml)', 'https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo/5627075.pdf', and 'https://www.redalyc.org/journal/6302/630263743814/html/'. The bottom of the interface features navigation icons and buttons for 'Advertencias', 'Reiniciar', and 'Compartir'.

TUTOR:

f. _____
Ab. Ángela Paredes Cavero, Mgs.

AUTOR

f. _____
Soraya María Valenzuela Bautista

AGRADECIMIENTO

Mi Gritud Eterna

A Dios, por guiar siempre mi camino, a mi madre por impulsarme siempre a ser mejor cada día y apoyarme en cada momento, a mis hermanos y sobrinos por darle alegría a mi vida, a mis maestros que han compartido sus conocimientos conmigo y me han ayudado a crecer personal y profesionalmente y a todas las personas que pusieron un granito de arena para que este sueño se haga una realidad.

Soraya María Valenzuela Bautista

DEDICATORIA

Este trabajo va dedicado a los hombrecitos de mi vida, mis dos grandes amores que han estado siempre junto a mí, Santiago y Joaquín.

Los Amo

Soraya María Valenzuela Bautista

ÍNDICE

ÍNDICE DE CONTENIDO	Pág
INTRODUCCIÓN	2
CAPÍTULO I	7
1.1. Marco teórico	7
1.1.1. Delitos contra el régimen de desarrollo.....	7
1.1.2. Delitos contra la eficiencia de la administración pública	12
1.1.3. Delitos económicos.....	17
1.2. Definiciones	22
1.2.1. Defraudación tributaria	22
1.2.2. Incremento patrimonial.....	23
1.2.3. Lavado de activos	24
1.4. Andamiaje Jurídico del delito	25
1.4.1. Defraudación tributaria	25
1.4.2. Lavado de activos	28
1.5. Incremento patrimonial	30
1.5.1. Incremento patrimonial como hecho económico.....	31
1.5.2. Clasificación del incremento patrimonial.....	31
1.6. Hechos contables que constituyen un incremento patrimonial sin sustento	32
1.7. El rol de los organismos de control ante un posible incremento patrimonial sin sustento.....	34
1.7.1. Servicio de Rentas Internas (SRI).....	34
1.7.2. Unidad De Análisis Financiero Y Económico (UAFE)	36
CAPÍTULO II	40
2.1. Marco Jurídico, Los delitos según el Código Orgánico Integral Penal	40
2.1.1. Defraudación tributaria	40
2.1.2. Lavado de activos	42
2.2. Delitos según la doctrina.....	43
2.2.1. Defraudación tributaria.....	43
2.2.2. Lavado de activos	45

2.3. Pretensión judicial de los delitos	48
2.3.1. Defraudación tributaria	48
2.3.2. Lavado de activos	48
2.4. Investigación previa	49
2.5. Etapas de procedimiento	51
2.5.1. Instrucción fiscal	51
2.5.2. Evaluación y preparatoria de juicio.....	55
2.5.3. El juicio	56
2.6. Impugnación	60
2.7. Recursos.....	62
2.7.1. Apelación	62
2.7.2. Casación.....	63
2.7.3. Revisión.....	64
2.8. Procesos cautelares	65
2.9. La prueba.....	68
2.9.2. El documento.....	69
2.9.3. El testimonio	73
2.9.4. La pericia	76
2.10. Relación de la prueba con el incremento patrimonial	77
2.11. El delito de defraudación tributaria como delito previo al lavado de activos	79
2.11.1. Presunta inadmisibilidad de la defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos	80
2.11.2. Idoneidad de la defraudación tributaria para constituirse en delito fuente del delito de lavado de activos	83
2.12. Resultado de la investigación	87
2.13. Discusión	91
PROPUESTA.....	95
CONCLUSIONES.....	99
RECOMENDACIONES	101
BIBLIOGRAFÍA	102

RESUMEN

“Falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria”

En el presente trabajo de investigación titulado “Falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria“, evaluaremos principalmente si es viable tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria con el fin de disminuir la evasión tributaria a través del endurecimiento de las penas para que el estado pueda incrementar sus ingresos fruto de la recaudación de tributos a través del uso de la investigación explicativa basada en técnicas cualitativas que integran la revisión de literatura jurídica, análisis de contenido y entrevistas.

Estableceremos la relación de estos delitos con el incremento patrimonial y analizaremos la ausencia de objeto material por licitud de los activos en el delito de defraudación tributaria, conceptualizaremos la atipicidad por la dificultad de separar la cuota tributaria defraudada del patrimonio lícito e identificaremos la idoneidad y la presunta infracción de las garantías de no juzgar dos veces por el mismo delito y a la no autoincriminación.

Concluiremos, en lo principal, que los delitos analizados tienen una estrecha relación con el incremento patrimonial y que el delito de defraudación tributaria si constituye un delito previo al delito de lavado de activos, por lo que se recomendará reformar el Código Orgánico Integral Penal para tipificar este hecho.

Palabras clave: Defraudación tributaria, lavado de activos, incremento patrimonial, cuota tributaria, derecho penal.

ABSTRACT

In this research work entitled "Lack of legal regulations to classify a crime of money laundering as a result of tax fraud", we will mainly evaluate whether it is feasible to classify a crime of money laundering as a result of tax fraud in order to reduce tax evasion through the hardening of penalties so that the state can increase its income from tax collection through the use of explanatory research based on qualitative techniques that integrate the review of legal literature, content analysis and interviews .

We will establish the relationship of these crimes with the increase in assets and we will analyze the absence of a material object due to the legality of the assets in the crime of tax fraud, we will conceptualize the atypicality due to the difficulty of separating the defrauded tax quota from the legal assets and we will identify the suitability and the alleged infringement of the guarantees of not judging twice for the same crime and of not self-incrimination.

We will conclude, in the main, that the crimes analyzed have a close relationship with the increase in assets and that the crime of tax fraud if it constitutes a crime prior to the crime of money laundering, for which it will be recommended to reform the Comprehensive Criminal Organic Code to typify this fact.

Keywords: Tax fraud, money laundering, wealth increase, tax bill, criminal law.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo titulado “Falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria”, cuyo **campo de estudio** es el derecho tributario y el derecho penal tiene por **objeto** disminuir la evasión tributaria a través del endurecimiento de las penas para que el estado pueda incrementar sus ingresos fruto de la recaudación de tributos y

El **enunciado el problema** en la presente investigación parte en que se la ha llevado a cabo puesto a que según cifras tomadas al 2019 el Ecuador pierde aproximadamente 4.000 millones de dólares anuales por evasión tributaria, sin tomar en cuenta las pérdidas de los ingresos realizados por otras actividades ilícitas de las cuales no hay registro y por lo tanto no se pueden cuantificar.

Para tener una idea de la magnitud del problema, podemos indicar que los 4.000 millones de dólares equivalen a casi el 4% del producto interno bruto y que representaría más del 80% del monto destinado a la educación, y casi el 50% de las inversiones que se realizan en el ámbito de la salud en el país.

Uno de los principales factores identificados que tienen incidencia en la recaudación de ingresos para sostener la economía del país es la falta de conciencia tributaria y el incremento patrimonial no justificado que no tiene parte “lícita” por ningún lado, puesto a que proviene de actividades económicas fraudulentas que realizan personas naturales o jurídicas que muchas veces pretenden hacerlas pasar por actividades lícitas cometiendo así además el delito de lavado de activos.

Frente a este escenario que actualmente vive nuestro país consideramos indispensable que exista normativa que permita tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria.

La **justificación del problema** de la presente investigación es que esta fue realizada porque consideramos que el hecho de que exista normativa clara acerca de la tipificación de un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria ayudará a disminuir la evasión tributaria en Ecuador y facilitará al estado el juzgamiento de estos delitos.

Además, se debe considerar que es importante para incrementar los ingresos del estado y con eso mejorar los servicios que dependen de él, por lo tanto este estudio tiene una gran relevancia social ya que al disminuir la evasión tributaria e incrementar los ingresos de país este podrá atender su misión y brindar los servicios que le corresponden, cumplir los derechos y cumplir de mejor manera con las garantías a todos los ciudadanos como lo son la seguridad, orden, libertad, defensa, educación, salud, vialidad, producción, empleo, entre otras.

En caso de poner en práctica la investigación realizada se beneficiará el estado y por ende todos los ciudadanos ecuatorianos que formamos parte de él ya que ayudaría a resolver parte de un gran problema como lo es la falta de cultura tributaria en el país debido al endurecimiento de las sanciones, por lo que esperamos que como resultado de la presente investigación podamos conocer si en efecto es viable tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria ayudará a disminuir la evasión tributaria en Ecuador.

La **pregunta principal** de la presente investigación es la siguiente: ¿Es viable tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria con el fin de disminuir la evasión tributaria a través del endurecimiento de las penas para que el estado pueda incrementar sus ingresos fruto de la recaudación de tributos?

La **variable independiente** es la pérdida de ingresos del estado producto de la evasión tributaria

La **variable dependiente** es la necesidad de reformar el Código Orgánico Integral Penal con el fin de tipificar al delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria.

La **hipótesis** de la presente investigación es la necesidad de reformar el Código Orgánico Integral Penal con el fin de tipificar al delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria para evitar la pérdida de ingresos del estado producto de la evasión tributaria.

El **objetivo general** es evaluar si es viable tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria con el fin de disminuir la evasión tributaria a través del endurecimiento de las penas para que el estado pueda incrementar sus ingresos fruto de la recaudación de tributos.

Los **objetivos específicos** son:

1. Analizar si existe ausencia de objeto material por licitud de los activos en el delito de defraudación tributaria
2. Conceptualizar la atipicidad por la dificultad de separar la cuota tributaria defraudada del patrimonio lícito
3. Analizar la inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad
4. Identificar la idoneidad y la presunta infracción de las garantías de no juzgar dos veces por el mismo delito y a la no autoincriminación
5. Identificar la voluntad legislativa para tipificar el delito de defraudación tributaria como delito previo al delito de lavado de activos.
6. Conocer la diferencia entre delitos que producen enriquecimiento con la entrada de bienes al patrimonio y delitos de incumplimiento del deber de disposición patrimonial

En el presente trabajo hemos usado investigación explicativa basada en técnicas cualitativas que integran la revisión de literatura jurídica, análisis de contenido y entrevistas.

La novedad científica del presente trabajo es conocer si el hecho de reformar el Código Orgánico Integral Penal con el fin de tipificar al delito de lavado de activos

como resultado de una defraudación tributaria permitirá incrementar los ingresos del estado al disminuir la evasión tributaria por medio del endurecimiento de las penas.

En esta investigación se desarrollan conceptos de los delitos contra el régimen de desarrollo, contra la eficiencia de la administración pública y delitos económicos, con el fin de identificar las diferentes formas fraudulentas que se ejecutan para generar beneficios a título propio o de terceros y la relación de estos delitos con el incremento patrimonial a través de la identificación de los hechos contables que pueden generar un incremento patrimonial sin sustento.

Así mismo, para una adecuada comprensión se identifica los elementos del tipo objetivo de los delitos tales como el sujeto activo, el núcleo de la conducta y sus elementos normativos, partiendo desde su definición conceptual y terminando con sus particularidades y circunstancias que son motivaciones directas para los involucrados.

Se definen también, los delitos de defraudación tributaria y lavado de activos, se conoce conceptos de la doctrina y se analiza su andamiaje jurídico, buscando analizar tanto la norma legal como la contable con el fin de comprender claramente en cómo se cometen los delitos de defraudación tributaria y de lavado de activos y en que consiste un incremento patrimonial sea este justificado o no.

Profundizamos en la pretensión judicial del delito, damos a conocer la etapa de investigación previa, las etapas procesales como lo son la instrucción, la evaluación y preparación del juicio y el juicio, la impugnación, los recursos y procesos cautelares para los casos de defraudación tributaria y lavado de activos.

Nos enfocaremos en el análisis de aspectos legales de los dos delitos objeto del presente trabajo, que son el delito de defraudación tributaria y de lavado de activos, con el fin de tener claras las características legales y contables que pueden relacionar el incremento patrimonial con los delitos de defraudación tributaria y de lavado de activos, analizaremos el rol de los organismos de control ante un posible

incremento patrimonial no justificado y la importancia de la prueba dentro de estos procesos.

Para finalizar determinaremos si el delito de defraudación tributaria se puede considerar un delito previo al lavado de activos por medio del análisis de la existencia de ausencia de objeto material por licitud de los activos en el delito de defraudación tributaria, la atipicidad por la dificultad de separar la cuota tributaria defraudada del patrimonio lícito y la idoneidad y la presunta infracción de las garantías de no juzgar dos veces por el mismo delito y a la no autoincriminación con el fin de determinar si el delito de defraudación tributaria puede constituirse un delito previo al lavado de activos.

CAPÍTULO I

1.1. Marco teórico

1.1.1. Delitos contra el régimen de desarrollo

Son delitos contra el régimen de desarrollo todos los actos u omisiones cometidos que tienen por objeto violar una norma tributaria de manera dolosa o premeditada; usando artimañas, engaños u otras formas fraudulentas para generar un beneficio sea a título propio o para un tercero, lo cual genera un grave perjuicio, puesto a que los impuestos son fondos que los ciudadanos estamos obligados por ley a pagar al Estado, a las Comunidades autónomas o a los Municipios para que sean las Administraciones Públicas las que dispongan recursos para distribuir el ingreso nacional a través de la financiación de la satisfacción de las necesidades públicas, es decir, la provisión de los bienes y servicios públicos y al no contar con estos fondos o no recaudar lo esperado, deben ajustar su presupuesto y por ende bajar el gasto público, perjudicando a todos los ciudadanos.

En Ecuador el Código Orgánico Integral Penal tipifica como delitos contra el régimen de desarrollo al enriquecimiento privado no justificado y a la defraudación tributaria.

En estos delitos el bien jurídico protegido es el régimen de desarrollo del Estado Ecuatoriano, el mismo que es un bien jurídico con rango constitucional, y que el artículo 275 de la Constitución Política de la República del Ecuador, lo define como el “conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socioculturales y ambientales, que garantizan a realización del buen vivir, del sumak kawsay.”. (Constituyente, 2008) es decir el bien jurídico protegido es el acceso a una vida plena de los ecuatorianos, que “presupone tener tiempo libre para la contemplación y la emancipación, y que las libertades, oportunidades, capacidades y potencialidades reales de los individuos se amplíen y florezcan de modo que permitan lograr simultáneamente aquello que la sociedad, los territorios, las diversas identidades colectivas y cada uno -visto como un ser humano universal

y particular a la vez valora como objetivo de vida deseable.” (Mision Permanente ante las Naciones Unidas, 2013)

Sus elementos del tipo objetivo son el sujeto activo, el núcleo de la conducta y los elementos normativos, que son:

- a)** Sujeto activo, es quien ejecuta el acto delictivo y que debe, en consecuencia, sufrir la pena correspondiente, por ende, puede ser cualquier persona, entendiéndose que únicamente pueden ser las personas naturales no las jurídicas, ya que es un principio del Derecho Penal moderno que solo el ser humano, la persona natural, puede ser sujeto activo del delito; el sujeto pasivo, que es aquella persona que sufre el delito, que en este caso sería el Estado.
- b)** El núcleo de la conducta, que es el uso inadecuado de artimañas, engaños u otras formas fraudulentas para generar un beneficio sea a título propio o para un tercero violando las normas tributarias.
- c)** Los elementos normativos que son los artículos 297 y 298 del Código Orgánico Integral Penal que tipifica estos delitos.

Por otro lado, son elementos del tipo subjetivo el dolo, la culpa, sus clases y sus planteamientos problemáticos, que se puede identificar como:

- a)** El dolo, que en este delito es la intención de causar daño al estado por medio de la violación de una norma tributaria obteniendo un beneficio sea a título personal o de un tercero.
- b)** La culpa, considerada como “una garantía individual que conlleva la libertad que tiene el ser humano de decisión o elección, y por ende su responsabilidad frente a sus acciones u omisiones que tienen relevancia jurídica en el ámbito penal al establecerse la reprochabilidad o no de sus conductas que se encuentran prohibidas por la ley” (Ríos, 2018). por lo que en este delito al ser cometido por cualquier persona natural existe esta garantía individual, por ende, existe una responsabilidad directa sobre sus actos.

c) Las clases de culpa, entendiéndose estas como garantía jurídica o como elemento legitimador de la pena y limitador del ius puniendi o la facultad sancionadora del Estado, para lo cual se debe considerar a la culpabilidad como elemento dogmático del delito que se compone de imputabilidad, conciencia de la antijuridicidad e inexigibilidad de otra conducta apegada a derecho, siendo estas:

i. La imputabilidad, entendiéndose como la capacidad legal de una persona, la cual podemos entender a través de la revisión del artículo 1462 del Código Civil que indica que todas las personas son legalmente capaces, excepto aquellas en las que la ley disponga lo contrario y considera absolutamente incapaces según el artículo 1463 del mismo cuerpo legal a los dementes, los impúberes así como los sordos que sean incapaces de hacerse comprender verbalmente, por escrito o por lengua de señas; así mismo considera incapaces no absolutos por lo que pueden tener valor sus acciones acorde a la circunstancia en la que se desenvuelva y bajo el cumplimiento de las leyes emitidas para el cumplimiento de los menores adultos, así también, los que tengan prohibición de administrar sus bienes, y las personas jurídicas y determina como incapacidades particulares al acatamiento de las prohibiciones que la ley haya impuesto a ciertas personas para ejecutar ciertos actos. Por lo que, en este delito al pretender imputar la culpa a una persona natural, está por ley, tiene garantizada la libertad de decisión o elección, y por ende su responsabilidad frente a sus acciones y además se debe analizar que no tenga ninguna de las condiciones contempladas dentro de las diferentes incapacidades citadas anteriormente.

ii. La conciencia de la antijuridicidad que no es más que identificar que el sujeto activo del delito sabe que lo que hace no está jurídicamente permitido, sino prohibido, por lo que en este delito será la persona natural que actúe con conocimiento de la antijuridicidad del uso de artimañas, engaños u otras formas fraudulentas para generar un beneficio sea a título propio o para un tercero violando una norma

tributaria de manera dolosa o premeditada, por lo que el hacerlo es un hecho plenamente imputable.

- iii. La inexigibilidad de otra conducta apegada a derecho, que es determinar si se le puede exigir al sujeto activo de la infracción responder sobre su conducta y considerarle culpable por su actuación, dadas las circunstancias de su situación o por seguir otra conducta adecuada a Derecho, por lo que no se le puede exigir otra conducta distinta de la observada. Por lo citado, consideramos, que, en todo delito debe ser “el legislador quien debe precisar en qué casos ha de ser tenida en cuenta, cuáles serían las circunstancias que ameritarían o no la exigibilidad de otra conducta adecuada a Derecho”. (Ríos, 2018)
- iv. Los planteamientos problemáticos de la culpa, los cuales giran en torno al principio de culpabilidad constitutivo, entre las personas que aseveran que existe el libre albedrío considerado como la libre capacidad del ser humano de autogobernarse y sus impugnadores.

Según Fernando Velásquez, esta disputa, es incomprensible para el conocimiento humano, porque “la ciencia no está en capacidad de demostrar ni de negar lo uno o lo otro, pese a los progresos tecnológicos en tiempos recientes. Así lo comprueban estudios interdisciplinarios los cuales, después de intentar entender la libertad humana como fenómeno de naturaleza empírica y examinarla a la luz de los métodos propios de las ciencias exactas, afirman estar enfrente a un "non liquet" o no está claro, pues ni el indeterminismo ni el determinismo se pueden probar. Ambos son posibles. (Velásquez, 1993)

Por lo que, en este tipo de delitos, los planteamientos problemáticos de la culpa, considero, que deben entenderse como la capacidad del ser humano para autogobernarse, ya que nuestro artículo 1462 del Código Civil que indica que todas las personas son legalmente capaces, excepto aquellas en las que la ley disponga lo contrario.

Además, podemos mencionar que se puede participar de este tipo de delitos sea como autor o como cómplice y que según Eberhard Schmith el autor es aquel que realiza el tipo penal en forma antijurídica y culpable lesionando un bien jurídico

protegido y el cómplice, aquel que realiza la conducta con escasa peligrosidad para el bien jurídico afectado por la conducta del autor; siendo en este tipo de delito el autor quien lesiona el régimen de desarrollo del Estado Ecuatoriano y el cómplice quien no afecta gravemente al el régimen de desarrollo del Estado Ecuatoriano lesionado por el autor del delito.

Para analizar la consumación o la tentativa del delito, se debe considerar la preparación, forma de ejecución, el resultado o la falta de él para ser punibles o no. Entendiéndose a la consumación como “la completa realización de todos los elementos constitutivos de una variedad delictiva, esto es, cuando el hecho completo corresponde enteramente al modo legal delineado en la norma penal en cuestión” (López Cantoral, 2021) y la tentativa la define el artículo 39 del Código Orgánico Integral Penal como como el no llegar a consumir un delito o que no se pueda verificar el cumplimiento de el por circunstancias que no tienen que ver con la voluntad del autor a pesar del inicio de una ejecución penal de manera dolosa.

- a)** La preparación, es la fase anterior a la ejecución y consiste en la preparación de un hecho delictivo, en este tipo de delitos consistiría en preparar las de artimañas, engaños u otras formas fraudulentas para generar un beneficio sea a título propio o para un tercero violando las normas tributarias.
- b)** Forma de ejecución, que son los actos de ejecutar o realizar el delito y no solamente prepararlo, “los actos ejecutivos aparecen con la exteriorización del pensamiento humano mediante conductas que tienen una determinada finalidad”. (López Cantoral, 2021), en este delito sería ejecutar las artimañas, engaños u otras formas fraudulentas para generar un beneficio sea a título propio o para un tercero violando las normas tributarias.

El resultado o la falta de él, es decir, se debe analizar si la ejecución surtió efecto, es decir si el delito se consumó o no; en este tipo de delitos se debe analizar si se logró generar un beneficio sea a título propio o para un tercero violando las normas tributarias por medio del uso de artimañas, engaños u otras formas fraudulentas.

1.1.2. Delitos contra la eficiencia de la administración pública

Partiendo de que “la administración pública, entendida como función pública es un interés o valor constitucionalmente protegido que tiene como finalidad garantizar a las personas el ejercicio de sus derechos fundamentales en condiciones de igualdad, ya que, en un Estado Constitucional de Derecho y Justicia, a través de la administración pública se ponen a disposición de la sociedad los respectivos servicios públicos, que reflejan el cumplimiento efectivo del interés general.” (Cornejo Aguiar, 2020) podemos decir que son delitos contra la administración pública aquellos actos que se realicen en contra de los servicios a la colectividad que brinda el estado, que se rigen por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación, que impidan cumplir con los objetivos trazados con el menor costo y se encuentren tipificados en el Código Orgánico Integral Penal.

Es importante también comprender la definición de funcionarios o servidores públicos, cuya definición consta en el artículo 229 de la Constitución de la República establece que “serán servidoras o servidores públicos todas las personas que en cualquier forma o a cualquier título trabajen, presten servicios o ejerzan un cargo, función o dignidad dentro del sector público.” (Constituyente, 2008) debido a que este tipo de delitos van relacionados con funcionarios públicos o cualquier persona natural.

En Ecuador el Código Orgánico Integral Penal tipifica como delitos contra la eficiencia de la administración pública al peculado, enriquecimiento ilícito, cohecho, concusión, incumplimiento de decisiones legítimas de autoridad competente, ataque o resistencia, ruptura de sellos, tráfico de influencias, usurpación, oferta de realizar tráfico de influencias, y simulación de funciones públicas, uso de fuerza pública contra órdenes de autoridad, testaferrismo, delitos que atenten contra los bienes de la Policía Nacional o las Fuerzas Armadas o, elusión de responsabilidades de las o los servidores de las Fuerzas Armadas o Policía Nacional, alteración de evidencias y elementos de prueba, extralimitación en la ejecución de un acto de servicio, abuso de facultades y a su vez señala como

contravenciones en contra de la eficiencia de la administración pública a la negativa a prestar auxilio solicitado por autoridad civil y usurpación de uniformes e insignias.

El bien jurídico que se protege en este tipo de delitos es, “dicho de forma general, la fidelidad a la pureza de la administración pública o, dicho de forma más detallada, el regular desenvolvimiento de las funciones pública estatales, entendidas estas como la administración de los recursos y de la justicia, así como la legislación, sin que se vean perturbadas por los mismos servidores públicos o por personas que no lo sean.” (Creus, 1999), es decir es velar por el desarrollo adecuado de los servicios públicos que presta el estado, el hecho de que los servidores públicos deben desempeñar sus cargos con fidelidad y honestidad, precautelar el buen uso de sus recursos y evitar el perjuicio patrimonial de las entidades estatales fruto de una mala administración que se está dando y llevando sobre los recursos estatales, ejercer justicia de forma adecuada, velar por el cumplimiento de la normativa vigente y cuidar el buen nombre de las instituciones públicas, las cuales como consecuencia de delitos pierden credibilidad ante la sociedad.

Sus elementos del tipo objetivo son el sujeto activo, el núcleo de la conducta y los elementos normativos, que son:

- a)** Sujeto activo, es quien ejecuta el acto delictivo y que debe, en consecuencia, sufrir la pena correspondiente, por ende, puede ser cualquier persona, entendiéndose que únicamente pueden ser las personas naturales no las jurídicas, ya que es un principio del Derecho Penal moderno que solo el ser humano, la persona natural, puede ser sujeto activo del delito; el sujeto pasivo, que es aquella persona que sufre el delito, que en este caso sería el Estado.
- b)** El núcleo de la conducta, que son los actos que se realicen en contra de los servicios a la colectividad que brinda el estado, que le impiden a este, cumplir con los objetivos trazados con el menor costo y se encuentren tipificados en el Código Orgánico Integral Penal.
- c)** Elementos normativos que son los artículos 278 y 296 del Código Orgánico Integral Penal que tipifica estos delitos.

Por otro lado, son elementos del tipo subjetivo el dolo, la culpa, sus clases y sus planteamientos problemáticos, que se puede identificar como:

- a)** El dolo, que en este delito es la intención de causar daño al estado por medio la realización de actos en contra de los servicios a la colectividad que brinda el estado, que le impiden a este, cumplir con los objetivos trazados con el menor costo y se encuentren tipificados en el Código Orgánico Integral Penal.
- b)** La culpa, considerada como “una garantía individual que conlleva la libertad que tiene el ser humano de decisión o elección, y por ende su responsabilidad frente a sus acciones u omisiones que tienen relevancia jurídica en el ámbito penal al establecerse la reprochabilidad o no de sus conductas que se encuentran prohibidas por la ley” (Ríos, 2018). por lo que en este delito al ser cometido por cualquier persona natural existe esta garantía individual, por ende, existe una responsabilidad directa sobre sus actos.
- c)** Las clases de culpa, entendiéndose estas como garantía jurídica o como elemento legitimador de la pena y limitador del ius puniendi o la facultad sancionadora del Estado, para lo cual se debe considerar a la culpabilidad como elemento dogmático del delito que se compone de imputabilidad, conciencia de la antijuridicidad e inexigibilidad de otra conducta apegada a derecho, siendo estas:
- d)** La imputabilidad, entendiéndose como la capacidad legal de una persona, la cual podemos entender a través de la revisión del artículo 1462 del Código Civil que indica que todas las personas son legalmente capaces, excepto aquellas en las que la ley disponga lo contrario y considera absolutamente incapaces según el artículo 1463 del mismo cuerpo legal a los dementes, los impúberes así como los sordos que sean incapaces de hacerse comprender verbalmente, por escrito o por lengua de señas; así mismo considera incapaces no absolutos por lo que pueden tener valor sus acciones acorde a la circunstancia en la que se desenvuelva y bajo el cumplimiento de las leyes emitidas para el cumplimiento de los menores adultos, así también, los que tengan prohibición de administrar sus bienes, y las personas jurídicas y

determina como incapacidades particulares al acatamiento de las prohibiciones que la ley haya impuesto a ciertas personas para ejecutar ciertos actos. Por lo que, en este delito al pretender imputar la culpa a una persona natural, está por ley, tiene garantizada la libertad de decisión o elección, y por ende su responsabilidad frente a sus acciones y además se debe analizar que no tenga ninguna de las condiciones contempladas dentro de las diferentes incapacidades citadas anteriormente.

- e)** La conciencia de la antijuridicidad que no es más que identificar que el sujeto activo del delito sabe que lo que hace no está jurídicamente permitido, sino prohibido, por lo que en este delito será la persona natural que actúe con conocimiento de la antijuridicidad de la realización de actos en contra de los servicios a la colectividad que brinda el estado, que le impiden a este, cumplir con los objetivos trazados con el menor costo y se encuentren tipificados en el Código Orgánico Integral Penal, por lo que el hacerlos es un hecho plenamente imputable.
- f)** La inexigibilidad de otra conducta apegada a derecho, que es determinar si se le puede exigir al sujeto activo de la infracción responder sobre su conducta y considerarle culpable por su actuación, dadas las circunstancias de su situación o por seguir otra conducta adecuada a Derecho, por lo que no se le puede exigir otra conducta distinta de la observada. Por lo citado, consideramos, que, en todo delito debe ser “el legislador quien debe precisar en qué casos ha de ser tenida en cuenta, cuáles serían las circunstancias que ameritarían o no la exigibilidad de otra conducta adecuada a Derecho”. (Ríos, 2018)
- g)** Los planteamientos problemáticos de la culpa, los cuales giran en torno al principio de culpabilidad constitutivo, entre las personas que aseveran que existe el libre albedrío considerado como la libre capacidad del ser humano de autogobernarse y sus impugnadores.

Según Fernando Velásquez, esta disputa, es incomprensible para el conocimiento humano, porque “la ciencia no está en capacidad de demostrar ni de negar lo uno o lo otro, pese a los progresos tecnológicos en tiempos recientes. Así lo comprueban estudios interdisciplinarios los cuales, después de intentar entender la libertad humana como fenómeno de naturaleza empírica y examinarla a la luz de

los métodos propios de las ciencias exactas, afirman estar enfrente a un "non liquet" o no está claro, pues ni el indeterminismo ni el determinismo se pueden probar. Ambos son posibles. (Velásquez, 1993)

Por lo que, en este tipo de delitos, los planteamientos problemáticos de la culpa, considero, que deben entenderse como la capacidad del ser humano para autogobernarse, ya que nuestro artículo 1462 del Código Civil que indica que toda las personas son legalmente capaces, excepto aquellas en las que la ley disponga lo contrario.

Además, podemos mencionar que se puede participar de este tipo de delitos sea como autor o como cómplice y que según Eberhard Schmith el autor es aquel que realiza el tipo penal en forma antijurídica y culpable lesionando un bien jurídico protegido y el cómplice, aquel que realiza la conducta con escasa peligrosidad para el bien jurídico afectado por la conducta del autor; siendo en este tipo de delito el autor quien lesiona la eficiencia de la administración pública y el cómplice quien no afecta gravemente a la eficiencia de la administración pública lesionado por el autor del delito.

Para analizar la consumación o la tentativa del delito, se debe considerar la preparación, forma de ejecución, el resultado o la falta de él para ser punibles o no. Entendiéndose a la consumación como “la completa realización de todos los elementos constitutivos de una variedad delictiva, esto es, cuando el hecho completo corresponde enteramente al modo legal delineado en la norma penal en cuestión” (López Cantoral, 2021) y la tentativa la define el artículo 39 del Código Orgánico Integral Penal como el no llegar a consumir un delito o que no se pueda verificar el cumplimiento de el por circunstancias que no tienen que ver con la voluntad del autor a pesar del inicio de una ejecución penal de manera dolosa.

- a)** La preparación, es la fase anterior a la ejecución y consiste en la preparación de un hecho delictivo, en este tipo de delitos consistiría en preparar los actos que se realizarán en contra de los servicios a la colectividad que brinda el estado y que le impedirán a este, cumplir con los objetivos trazados con el

menor costo y se encuentren tipificados como delitos en el Código Orgánico Integral Penal.

- b)** (López Cantoral, 2021), en este delito sería ejecutar los actos en contra de los servicios a la colectividad que brinda el estado, que le impiden a este, cumplir con los objetivos trazados con el menor costo y se encuentren tipificados en el Código Orgánico Integral Penal.
- c)** El resultado o la falta de él, es decir, se debe analizar si la ejecución surtió efecto, es decir si el delito se consumó o no; en este tipo de delitos se debe analizar si se logró ejecutar los actos en contra de los servicios a la colectividad que brinda el estado y le impidió a este, cumplir con los objetivos trazados con el menor costo.

1.1.3. Delitos económicos

Son delitos económicos aquellos que afectan al orden económico social, siendo este el resultado de normas jurídicas, económicas, sociales, políticas, filosóficas, éticas, de orden público, de salud pública, de bienestar, entre otras que permiten que “el hombre pueda realizar sus fines y vivir en sociedad dentro de una idea de justicia, tanto para el como para el derecho de los demás.” (Abogados Tenerife, 2015), es decir, son delitos económicos aquellos actos que afectan al orden económico social y que impiden vivir en sociedad, respetando a los demás y gozando el derecho de tener las mismas oportunidades y así poder avanzar en los niveles de calidad de vida, causando una gran afectación a la comunidad, representada por el Estado y que se encuentran establecidos en el Código Orgánico Integral Penal.

En Ecuador el Código Orgánico Integral Penal tipifica como delitos económicos al pánico económico, agiotaje, usura, divulgación de información financiera reservada, ocultamiento de información, falsedad de información, defraudaciones bursátiles, falsedad documental en el mercado de valores, autorización indebida de contrato de seguro, omisión de control de lavado de activos, operaciones indebidas de seguros, lavado de activos, incriminación falsa por lavado de activos, y simulación de exportaciones o importaciones.

El bien jurídico que se protege en este tipo de delitos es el orden económico social, que es aquel que pretende dar seguridad a las relaciones entre personas naturales y/o jurídicas, y entre estos y el Estado, es decir pretende proteger los derechos de la colectividad de cualquier alteración con la finalidad de proteger el sistema social y económico, con la finalidad de que el Estado no se vea en la obligación de implementar medidas de fuerza para mantener a la comunidad unida y a salvo de un daño de mayor magnitud.

Sus elementos del tipo objetivo son el sujeto activo, el núcleo de la conducta y los elementos normativos, que son:

- a)** Sujeto activo, es quien ejecuta el acto delictivo y que debe, en consecuencia, sufrir la pena correspondiente, por ende, puede ser cualquier persona, entendiéndose que únicamente pueden ser las personas naturales no las jurídicas, ya que es un principio del Derecho Penal moderno que solo el ser humano, la persona natural, puede ser sujeto activo del delito; el sujeto pasivo, que es aquella persona que sufre el delito, que en este caso sería el Estado.
- b)** El núcleo de la conducta, que son los actos que se realicen en contra del orden económico social, que buscan desestabilizar la seguridad de las relaciones entre personas naturales y/o jurídicas, y entre estos y el Estado, es decir pretende vulnerar los derechos de la colectividad, obliga al Estado a implementar medidas de fuerza para mantener a la comunidad unida y a salvo de un daño de mayor magnitud y se encuentran establecidos en el Código Orgánico Integral Penal.
- c)** Elementos normativos que son los artículos 307 y 320 del Código Orgánico Integral Penal que tipifica estos delitos.

Por otro lado, son elementos del tipo subjetivo el dolo, la culpa, sus clases y sus planteamientos problemáticos, que se puede identificar como:

- a)** El dolo, que en este delito es la intención de causar daño al estado por medio la realización de actos en contra del orden económico social tipificados en el Código Orgánico Integral Penal, que buscan desestabilizar la seguridad de

las relaciones entre personas naturales y/o jurídicas, y entre estos y el Estado, es decir, es tener la intención de vulnerar los derechos de la colectividad, obligando al Estado a implementar medidas de fuerza para mantener a la comunidad unida y a salvo de un daño de mayor magnitud.

- b)** La culpa, considerada como “una garantía individual que conlleva la libertad que tiene el ser humano de decisión o elección, y por ende su responsabilidad frente a sus acciones u omisiones que tienen relevancia jurídica en el ámbito penal al establecerse la reprochabilidad o no de sus conductas que se encuentran prohibidas por la ley” (Ríos, 2018). por lo que en este delito al ser cometido por cualquier persona natural existe esta garantía individual, por ende, existe una responsabilidad directa sobre sus actos.
- c)** Las clases de culpa, entendiéndose estas como garantía jurídica o como elemento legitimador de la pena y limitador del ius puniendi o la facultad sancionadora del Estado, para lo cual se debe considerar a la culpabilidad como elemento dogmático del delito que se compone de imputabilidad, conciencia de la antijuridicidad e inexigibilidad de otra conducta apegada a derecho, siendo estas:
- d)** La imputabilidad, entendiéndose como la capacidad legal de una persona, la cual podemos entender a través de la revisión del artículo 1462 del Código Civil que indica que toda las personas son legalmente capaces, excepto aquellas en las que la ley disponga lo contrario y considera absolutamente incapaces según el artículo 1463 del mismo cuerpo legal a los dementes, los impúberes, así como los sordos que sean incapaces de hacerse comprender verbalmente, por escrito o por lengua de señas; así mismo considera incapaces no absolutos por lo que pueden tener valor sus acciones acorde a la circunstancia en la que se desenvuelva y bajo el cumplimiento de las leyes emitidas para el cumplimiento de los menores adultos, así también, los que tengan prohibición de administrar sus bienes, y las personas jurídicas y determina como incapacidades particulares al acatamiento de las prohibiciones que la ley haya impuesto a ciertas personas para ejecutar ciertos actos. Por lo que, en este delito al pretender imputar la culpa a una persona natural, está por ley, tiene garantizada la libertad de decisión o elección, y por ende su responsabilidad frente a sus acciones y además se

debe analizar que no tenga ninguna de las condiciones contempladas dentro de las diferentes incapacidades citadas anteriormente.

- e) La conciencia de la antijuridicidad que no es más que identificar que el sujeto activo del delito sabe que lo que hace no está jurídicamente permitido, sino prohibido, por lo que en este delito será la persona natural que actúe con conocimiento de la antijuridicidad de la realización de actos en contra del orden económico social, que buscan desestabilizar la seguridad de las relaciones entre personas naturales y/o jurídicas, y entre estos y el Estado, es decir pretende vulnerar los derechos de la colectividad, obliga al Estado a implementar medidas de fuerza para mantener a la comunidad unida y a salvo de un daño de mayor magnitud y se encuentran establecidos en el Código Orgánico Integral Penal, por lo que el hacerlos es un hecho plenamente imputable.
- f) La inexigibilidad de otra conducta apegada a derecho, que es determinar si se le puede exigir al sujeto activo de la infracción responder sobre su conducta y considerarle culpable por su actuación, dadas las circunstancias de su situación o por seguir otra conducta adecuada a Derecho, por lo que no se le puede exigir otra conducta distinta de la observada. Por lo citado, consideramos, que, en todo delito debe ser “el legislador quien debe precisar en qué casos ha de ser tenida en cuenta, cuáles serían las circunstancias que ameritarían o no la exigibilidad de otra conducta adecuada a Derecho”. (Ríos, 2018)
- g) Los planteamientos problemáticos de la culpa, los cuales giran en torno al principio de culpabilidad constitutivo, entre las personas que aseveran que existe el libre albedrío considerado como la libre capacidad del ser humano de autogobernarse y sus impugnadores.

Según Fernando Velásquez, esta disputa, es incomprensible para el conocimiento humano, porque “la ciencia no está en capacidad de demostrar ni de negar lo uno o lo otro, pese a los progresos tecnológicos en tiempos recientes. Así lo comprueban estudios interdisciplinarios los cuales, después de intentar entender la libertad humana como fenómeno de naturaleza empírica y examinarla a la luz de los métodos propios de las ciencias exactas, afirman estar enfrente a un "non liquet"

o no está claro, pues ni el indeterminismo ni el determinismo se pueden probar. Ambos son posibles. (Velásquez, 1993)

Por lo que, en este tipo de delitos, los planteamientos problemáticos de la culpa, considero, que deben entenderse como la capacidad del ser humano para autogobernarse, ya que nuestro artículo 1462 del Código Civil que indica que todas las personas son legalmente capaces, excepto aquellas en las que la ley disponga lo contrario.

Además, podemos mencionar que se puede participar de este tipo de delitos sea como autor o como cómplice y que según Eberhard Schmith el autor es aquel que realiza el tipo penal en forma antijurídica y culpable lesionando un bien jurídico protegido y el cómplice, aquel que realiza la conducta con escasa peligrosidad para el bien jurídico afectado por la conducta del autor; siendo en este tipo de delito el autor quien lesiona el orden económico social y el cómplice quien no afecta gravemente el orden económico social lesionado por el autor del delito.

Para analizar la consumación o la tentativa del delito, se debe considerar la preparación, forma de ejecución, el resultado o la falta de él para ser punibles o no. Entendiéndose a la consumación como “la completa realización de todos los elementos constitutivos de una variedad delictiva, esto es, cuando el hecho completo corresponde enteramente al modo legal delineado en la norma penal en cuestión” (López Cantoral, 2021) y la tentativa la define el artículo 39 del Código Orgánico Integral Penal como el no llegar a consumir un delito o que no se pueda verificar el cumplimiento de él por circunstancias que no tienen que ver con la voluntad del autor a pesar del inicio de una ejecución penal de manera dolosa.

- a)** La preparación, es la fase anterior a la ejecución y consiste en la preparación de un hecho delictivo, en este tipo de delitos consistiría en preparar los actos que se realizarán en contra del orden económico social tipificados en el Código Orgánico Integral Penal, que buscan desestabilizar la seguridad de las relaciones entre personas naturales y/o jurídicas, y entre estos y el Estado, vulnerando los derechos de la colectividad y obligando al Estado a

implementar medidas de fuerza para mantener a la comunidad unida y a salvo de un daño de mayor magnitud.

- b)** Forma de ejecución, que son los actos de ejecutar o realizar el delito y no solamente prepararlo, “los actos ejecutivos aparecen con la exteriorización del pensamiento humano mediante conductas que tienen una determinada finalidad”. (López Cantoral, 2021), en este delito sería ejecutar los actos en contra del orden económico social tipificados en el Código Orgánico Integral Penal, que buscan desestabilizar la seguridad de las relaciones entre personas naturales y/o jurídicas, y entre estos y el Estado, vulnerando los derechos de la colectividad y obligando al Estado a implementar medidas de fuerza para mantener a la comunidad unida y a salvo de un daño de mayor magnitud.
- c)** El resultado o la falta de él, es decir, se debe analizar si la ejecución surtió efecto, es decir si el delito se consumó o no; en este tipo de delitos se debe analizar si se logró ejecutar los actos en contra del orden económico social tipificados en el Código Orgánico Integral Penal, es decir si se logró desestabilizar la seguridad de las relaciones entre personas naturales y/o jurídicas, y entre estos y el Estado, vulnerar los derechos de la colectividad y/o obligó al Estado a implementar medidas de fuerza para mantener a la comunidad unida y a salvo de un daño de mayor magnitud.

1.2. Definiciones

1.2.1. Defraudación tributaria

La defraudación tributaria se encuentra tipificada como delito en la legislación ecuatoriana desde 1975 por medio del Código Orgánico Tributario (COT) hasta el 10 de agosto de 2014, fecha en la que el Código Orgánico Integral Penal (COIP) entró en vigencia.

En el Código Orgánico Tributario publicado en junio de 2005, se definía a este delito como los actos dolosos cometidos con el fin de simular, ocultar, omitir, falsear o engañar para que la determinación de la obligación tributaria sea errónea,

por la cuota tributaria no pagada total o parcialmente y dejar este rubro para provecho personal o de un tercero; así como, los actos dolosos que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.

En la actualidad, el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal define al delito de defraudación tributaria como el acto de simular, omitir, ocultar, falsear o engañar a la Administración Tributaria para incumplir con sus obligaciones o para dejar de cancelar los tributos en todo o en parte, en provecho propio o de un tercero.

Por lo que podemos decir que el delito de defraudación tributaria es aquel en el cual se comenten actos omisiones cometidos que buscan violar o vulnerar una norma tributaria mediante una conducta antijurídica, de manera dolosa o premeditada; por medio del uso de artimañas, engaños u otras formas fraudulentas para generar un beneficio sea a título propio o para un tercero, afectando a toda una política económica y social que transgrede directamente sobre la inversión, el ahorro, y la distribución de la Renta del país.

1.2.2. Incremento patrimonial

Partiendo de que el patrimonio es el conjunto de bienes sean estos muebles o inmuebles, derechos, obligaciones y deudas propios de una persona o de una empresa, con el que se puede realizar diferentes transacciones o movimientos y está compuesto por activos y pasivos, que podemos definirlos como:

- a)** Activos son los bienes, derechos y recursos, como por ejemplo dinero en efectivo, pólizas, casas, terrenos, vehículos, mobiliario, patentes, cuentas por cobrar, entre otros.
- b)** Pasivos son obligaciones o deudas que se tiene con terceros que muchas veces se generan luego de la compra de activos, so ejemplos de pasivos un crédito para la compra de una vivienda o de un vehículo, un crédito educativo, deudas con la tarjeta de crédito, una deuda con un familiar, entre otras.

Por lo expuesto, podemos decir que, si el patrimonio es el resultado de la resta de los pasivos a los activos dentro de un periodo, el incremento de este se puede medir porque ese resultado sea mayor dentro de otro periodo.

El patrimonio puede crecer por lo siguiente:

- a) Incremento de sueldos o honorarios
- b) Rendimientos de inversiones
- c) Ganancias fruto de los activos productivos adquiridos
- d) Ganancias obtenidas en empresas en las que se tenga acciones o participaciones.
- e) Reducción de gastos
- f) Pago de una deuda
- g) Ahorrar
- h) Incremento en ventas
- i) Entre otros

1.2.3. Lavado de activos

Según la Unidad de Análisis Financiero y Económico UAFE, “El lavado de activos es el proceso a través del cual los bienes de origen delictivo se integran al sistema económico financiero legal aparentando haber sido obtenidos de forma lícita.” (Unidad de Análisis Financiero y Económico, s.f.)

Es decir, el lavado de activos, es el delito, por medio del cual aparenta que los bienes tienen origen lícito pero se oculta su origen, naturaleza, propiedad, ubicación, o control de bienes y/o dinero obtenidos de manera ilícita, producto de los beneficios y ganancias mal habidas obtenidos, fruto de la ejecución de delitos como el narcotráfico, malversación de fondos públicos, venta ilegal de armas, corrupción, secuestros, redes de prostitución, trata de personas, entre otros; dándoles apariencia de legalidad puesto a que se valen de actividades lícitas, logrando así, disfrazar el origen ilegal de sus recursos y poner a salvo su fuente.

El lavado de activos involucra varios riesgos, sociales porque permite a un delincuente legitimar el producto de sus delitos; económicos, porque distorsiona los movimientos de los sectores más vulnerables; financieros, porque daña la integridad del sistema financiero y reputacionales, debido a la pérdida de prestigio en las entidades financieras, no financieras y de sus profesionales.

1.4. Andamiaje Jurídico del delito

1.4.1. Defraudación tributaria

Para analizar la evolución jurídica del delito de defraudación tributaria en Ecuador, partiremos por indicar que fue originalmente tipificada en el Código Tributario y actualmente se encuentra tipificada en el Código Orgánico Integral Penal.

En el artículo 342 del Código Tributario, se estableció el concepto de defraudación tributaria el cual indicaba que “Constituye defraudación, todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”. (Honorable Congreso Nacional, 2018)

En el artículo 342 de la Ley s/n, publicada en registro oficial 242 tercer suplemento en el año 2007, se amplía el concepto de defraudación tributaria en el Código Tributario, indicando que: “Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria”.

En el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal en el año 2014, se tipifica originalmente a la defraudación tributaria de la siguiente manera: “La

persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”.

Sobre el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, se hacen dos reformas, la primera en la ley s/n, en el registro oficial 598 tercer suplemento en el año 2015 en la que se variaron las conductas, porque se reemplaza en el párrafo penúltimo la palabra “prejuicio” por “perjuicio” Ley s/n, en el registro oficial 802 segundo suplemento en el año 2016 por medio de la Ley Orgánica de prevención, detección y erradicación del delito de lavado de activos y del financiamiento de delitos, en el que se describe la conducta penal de la defraudación tributaria de la siguiente manera: el acto de simular, omitir, ocultar, falsear o engañar a la Administración Tributaria para incumplir con sus obligaciones o para dejar de cancelar los tributos en todo o en parte, en provecho propio o de un tercero.

Como se puede observar en ambos conceptos que la conducta penalmente relevante tanto en el Código Tributario como el Código Orgánico Integral Penal es simular, ocultar, omitir, falsear, engañar, considerando que antes de 2014 en el Código Tributario y entre 2014 y 2016 en el Código Orgánico Integral Penal estas conductas recaían en la “determinación de la obligación tributaria”, mientras que, a partir de las últimas reformas, esas conductas recaen sobre “la administración tributaria”.

Es por esto que es importante conocer el concepto de “administración tributaria”, la cual es el organismo perteneciente al Estado encargado de la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos, por medio de una serie de normas que tienen por objetivo regular las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Por lo que podemos decir al conocer su concepto que es mucho más amplio que la “determinación de la obligación tributaria”, porque, de hecho, la misma administración tributaria tiene facultades de determinación.

Por otro lado, citando el art. 87 del Código Tributario, donde se define el concepto de determinación tributaria, podemos decir que esta es “el acto o conjunto

de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”. (Honorable Congreso Nacional, 2018)

Y en el artículo 88 del mismo cuerpo legal, se establece que la determinación tributaria tiene tres vías que son la declaración del sujeto pasivo, la actuación de la administración y la mixta, por lo que podemos decir que la determinación de la obligación tributaria es aplicable tanto para las declaraciones, como el uso y aplicación de la facultad determinadora propia de la administración tributaria, y desde el punto de vista penal para el: simular, ocultar, omitir, falsear o engañar en una declaración o en la existencia de un hecho generador. Por todo lo expuesto, podemos decir que comete el delito tanto quien presenta una declaración falsa, como quien omite presentarla a pesar de tener la obligación de hacerlo.

Continuando con el análisis, podemos decir que el Código Tributario, en el inciso penúltimo del Art. 345 determinaba a partir del año 2007 hasta el 10 agosto de 2014 que entró en vigencia el Código Orgánico Integral Penal, que “La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los numerales 4 al 14 del artículo anterior iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria”; norma que fue suprimida por la disposición derogatoria Décimo Novena del Código Orgánico Integral Penal.

Por lo expuesto, para las instrucciones fiscales sobre delitos de defraudación tributaria iniciadas antes del 10 de agosto de 2014 era imprescindible que la determinación de la obligación tributaria se encuentre en firme, ya sea por acto administrativo o por sentencia, puesto a que no se podía iniciarlas sin observar forzosamente el requisito de procedibilidad, es decir la resolución ejecutoriada de la administración tributaria o acto firme o prejudicial (sentencia judicial ejecutoriada); situación que, cambió a partir de que entró en vigencia el Código Orgánico Integral Penal, donde dejó de ser un requisito para iniciar el proceso

penal, puesto a que esta determinación se convierte en un acto de responsabilidad obligatoria del sujeto pasivo, facultativa del sujeto activo o de ambos.

1.4.2. Lavado de activos

Para analizar la evolución jurídica del delito de lavado de activos en Ecuador, partiremos por indicar que fue originalmente tipificado el delito de lavado de activos en la que fue la Ley de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos en el año 2005 y actualmente derogada, en la Ley para Reprimir el Lavado de Activos en el año 2005, reformada mediante Ley de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos en el año 2010, misma que quiso incorporar toda la normativa y casos posibles de ser tipificados y fue reformada en los años 2016 y 2017, y actualmente se encuentra tipificada en el Código Orgánico Integral Penal.

La Ley de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos, donde no se establece un concepto de lavado de activos, pero en su artículo 1 indica que: “Esta Ley tiene por finalidad prevenir, detectar oportunamente, sancionar y erradicar el lavado de activos y el financiamiento de delitos, en sus diferentes modalidades. Para el efecto, son objetivos de esta Ley los siguientes:” (Congreso Nacional, 2016) por lo que a pesar de no establecer un concepto, indica que busca “Detectar la propiedad, posesión, utilización, oferta, venta, corretaje, comercio interno o externo, transferencia gratuita u onerosa, conversión y tráfico de activos, que fueren resultado o producto de delitos, o constituyan instrumentos de ellos, para la aplicación de las sanciones correspondientes” (Congreso Nacional, 2016), detectar asociación para cometer dichos actos, decomisar, en beneficio del Estado, los activos de origen ilícito; y recuperar los activos que sean producto de estos delitos, por lo que podemos deducir que según esta norma el lavado de activos es ser propietario, poseer, utilizar, ofertar, vender, realizar actividades de corretaje o comerciales, transferir, convertir y traficar activos que sean el resultado de delitos o a su vez constituyan instrumentos de ellos.

La Ley para Reprimir el Lavado de Activos “creó el Consejo Nacional contra el Lavado de Activos (CONCLA), actualmente ya desaparecido y la Unidad de

Inteligencia Financiera (UIF), que entre 2010 y 2016 pasó a llamarse Unidad de Análisis Financiero (UAF)” (Solano, 2019), sin embargo, tampoco estableció un concepto del delito de lavado de activos y mantiene al igual que la Ley de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos los mismos objetivos, por ende, se puede deducir que mantiene el mismo concepto del delito.

En la Ley de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos del año 2010 hasta la presente fecha, al igual que los otros cuerpos legales anteriores no se establece el concepto del delito de lavado de activos y mantienen los mismos objetivos de las anteriores leyes citadas, por lo que podemos decir que se mantiene el mismo espíritu de la ley y el mismo concepto ya deducido anteriormente, sin embargo, es importante mencionar que una de las modificaciones más relevantes de esta ley es incorporar a un gran número de sujetos obligados a reportar puesto a que originalmente estaban obligados solamente el sistema de bancos y seguros e incrementa el alcance legal al incluir al financiamiento de todo tipo de delito.

En la actualidad el Código Orgánico Integral Penal, tipifica al lavado de activos en su artículo 317, e indica que comete dicho delito “la persona que en forma directa o indirecta:

- a)** Se beneficie de cualquier manera, de activos de origen ilícito, los compre, transporte, convierta, administre, resguarde o mantenga.
- b)** Oculte, disimule o impida, la determinación del origen, procedencia o vinculación de activos de origen ilícito.
- c)** Preste su nombre o el de la empresa en la que sea socio o accionista, para la comisión de los delitos.
- d)** Gestione, organice, asesore, financie o participe la comisión de estos delitos.
- e)** Realice, operaciones y transacciones financieras o económicas, para dar apariencia de licitud a actividades de lavado de activos.
- f)** Ingrese o saque dinero ilícito por los pasos y puentes del país.

Por lo que podemos decir que, según el Código Orgánico Integral Penal, comete el delito de lavado de activos la persona que, cometa uno de los seis numerales anteriormente descritos, dejando más claro que los otros cuerpos

legales las actividades prohibidas por la ley y las penas a cumplirse en caso de cometerlas.

1.5. Incremento patrimonial

Partiendo de que, para fines contables y tributarios el patrimonio se obtiene al aplicar a siguiente fórmula:

$$\text{Patrimonio Neto} = \text{Activo} - \text{Pasivo}$$

El incremento patrimonial sería el resultado de aplicar dicha fórmula en dos periodos fiscales diferentes y obtener la diferencia, es decir, este no es más que el crecimiento de los saldos finales del patrimonio (activos menos pasivos) entre diferentes periodos fiscales, podemos decir que el análisis de los entes de control de su crecimiento es clave para detectar el posible cometimiento de un delito, al identificar un crecimiento inusual o sin sustento.

Al respecto, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) indica que para verificar el incremento patrimonial se deberá comprobar los saldos iniciales y finales de los períodos fiscales sujetos a análisis valorados mediante los métodos establecidos por el Servicio de Rentas Internas y además establece que, cuando se tenga un incremento patrimonial mayor a diez fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta dentro de un proceso de determinación tributaria se debe justificar dicho incremento sea con rentas producidas en el ejercicio de su actividad económica, con transferencias de bienes o servicios a título gratuito o transmisión por herencias o legados o con ajustes y correcciones causadas por la devaluación o apreciación monetaria, inflación, deterioro o depreciación de los activos.

En caso de que este incremento patrimonial no se justifique, estaríamos frente a un incremento patrimonial no justificado, que es un delito tipificado por el Código Orgánico Integral Penal

1.5.1. Incremento patrimonial como hecho económico

El incremento patrimonial constituye un hecho económico de importante relevancia tanto en el ámbito jurídico como tributario, puesto a que es la base de alerta y determinación de movimientos económicos inusuales o posible cometimiento de delitos.

Podemos decir, que el incremento patrimonial es un hecho económico porque:

- a)** Se genera por medio de movimientos económicos en el transcurso de un periodo fiscal, es decir se puede identificar su crecimiento por adquisiciones de bienes o derechos con recursos propios o pago de deudas.
- b)** Todo cambio del patrimonio es fruto de una variación que lo incrementa o disminuye capaz de tener valor económico, como consecuencia de cualquier hecho, acontecimiento, transacción o circunstancia que tenga repercusión patrimonial.

1.5.2. Clasificación del incremento patrimonial

1.5.2.1. Por la cuantía del patrimonio

El incremento patrimonial por la cuantía, se clasifica en:

- a)** Incremento patrimonial bruto, que, considerando que el patrimonio bruto resulta de sumar los bienes y derechos que se pueden valorar, sin tener en cuenta las deudas que pesan sobre ellos o que tiene para con terceros, podemos decir que, el incremento patrimonial bruto, resulta de la diferencia obtenida entre la suma de todos los bienes y derechos que representan al activo total entre dos periodos fiscales.

Este incremento lo podemos representar con la siguiente fórmula:

Incremento patrimonial bruto = Activos periodo fiscal final -Activos periodo fiscal inicial

- b)** Incremento patrimonial neto, considerando que para fines contables y tributarios el patrimonio se obtiene al aplicar a siguiente fórmula:

Patrimonio Neto = Activo – Pasivo

El incremento patrimonial sería el resultado de aplicar dicha fórmula en dos periodos fiscales diferentes y obtener la diferencia, es decir, este no es más que el crecimiento de los saldos finales del patrimonio (activos menos pasivos) entre diferentes periodos fiscales y podemos representarlo así:

Incremento patrimonial neto = (Activos periodo fiscal final -Pasivos) periodo fiscal final) - (Activos periodo fiscal inicial -Pasivos) periodo fiscal inicial)

1.5.2.2. Por las formas de justificación del Incremento Patrimonial

- a)** Incremento patrimonial justificado, siendo este el crecimiento de bienes o derechos o baja de la deuda que conforman el patrimonio neto, fruto de las rentas obtenidas en actividades lícitas.
- b)** Incremento patrimonial no justificado o por justificar, siendo este siendo este el crecimiento de bienes o derechos o baja de la deuda que conforman el patrimonio neto, fruto de las rentas obtenidas no tributadas, sin que se pueda acreditar fehacientemente la causa o la fuente que originó dicho incremento.

1.6. Hechos contables que constituyen un incremento patrimonial sin sustento

En el artículo innumerado de la sección Incremento Patrimonial no Justificado del Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario

Interno (LORTI) que fue incrementado en el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera, señala el concepto de incremento patrimonial, indicado que este es “Cuando, dentro de uno o varios periodos fiscales, los ingresos gravados, exentos y no sujetos, declarados por el contribuyente, sean menores con respecto del consumo, gastos, ahorro e inversión de una persona; o la diferencia entre activo, pasivo y capital, sea mayor a la utilidad líquida determinada por el sujeto pasivo, verificado en dichos períodos, la mencionada diferencia se considerará incremento patrimonial, proveniente de ingresos no declarados y en consecuencia la Administración Tributaria requerirá su justificación y pago de impuestos cuando corresponda.” (Correa Delgado, 2021).

En el mismo cuerpo legal indica que para verificar el incremento patrimonial se deberá comprobar los saldos iniciales y finales de los períodos fiscales sujetos a análisis valorados mediante los métodos establecidos por el Servicio de Rentas Internas y además establece que, cuando se tenga un incremento patrimonial mayor a diez fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta dentro de un proceso de determinación tributaria se debe justificar dicho incremento sea con rentas producidas en el ejercicio de su actividad económica, con transferencias de bienes o servicios a título gratuito o transmisión por herencias o legados o con ajustes y correcciones causadas por la devaluación o apreciación monetaria, inflación, deterioro o depreciación de los activos.

Además, dentro de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en el numeral 10 del artículo 8 establece que el incremento patrimonial no justificado es un ingreso de fuente ecuatoriana sobre los cuales pagará el impuesto a la renta.

Es decir, constituye un incremento patrimonial no justificado cuando fruto de la revisión de los saldos iniciales y finales del patrimonio de un contribuyente, este ha crecido y la causa o la fuente que originó su crecimiento no puede ser acreditada fehacientemente.

Por lo expuesto, los hechos que constituyen un incremento patrimonial no justificado son:

- a) Contar con ingresos gravados, exentos y no sujetos, declarados por el contribuyente, menores con respecto del consumo, gastos, ahorro e inversión de una persona.
- b) Tener una diferencia entre activo, pasivo y capital, mayor a la utilidad líquida determinada por el sujeto pasivo, verificado en dichos períodos.
- c) El incremento patrimonial puede proceder de los beneficios que genere cualquier actividad delictiva.

1.7. El rol de los organismos de control ante un posible incremento patrimonial sin sustento

1.7.1. Servicio de Rentas Internas (SRI)

El Servicio de Rentas Internas nace el 2 de diciembre de 1997 a través de la Ley No 41 como parte indispensable de la administración y modernización en la recaudación de impuestos, así como, para disminuir la evasión y establecer una cultura moral tributaria de sus ciudadanos, fortaleciendo la transparencia fiscal y en pro de aportar con recursos permanentes al Presupuesto General del Estado.

Dentro de las competencias específicas del Servicio de Rentas Internas, existe el control del incremento o variaciones patrimoniales, para tal efecto el 29 de diciembre de 2007, con la publicación de la ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, se establece la obligatoriedad de la “Declaración Patrimonial”, es decir los contribuyentes deberán informar dentro de su ejercicio económico corriente los bienes que se encuentren en el Ecuador o en el exterior.

En este sentido es preciso recalcar que el patrimonio nace de la suma de todos sus activos menos la suma de sus pasivos, es decir que legalmente es un conjunto de derechos y obligaciones de las personas.

En la actualidad y en función de la última reforma según Decreto Ejecutivo No 1613, publicado en el Registro Oficial Tercer Suplemento del 31 de diciembre

de 2014 y el Decreto Ejecutivo No 539 publicado en el Registro Oficial Tercer Suplemento del 31 de diciembre de 2014, la obligación de declaración patrimonial se origina para aquellas personas naturales, residentes en el Ecuador con activos superiores a 20 fracciones básicas desgravadas del impuesto a la renta.

Como se puede evidenciar a través de este mecanismo de control el Servicio de Rentas Internas en su rol mandatorio tiene la obligación de revisar de forma detallada todos los activos, tales como: dinero en efectivo, inversiones financieras, pólizas, certificados de depósito, derechos de capital, documentos y cuentas por cobrar, bienes muebles e inmuebles, así también todos los pasivos, ya sean deudas internas generadas en el Ecuador y en el exterior. Lo expuesto anteriormente entre los principales activos y pasivos de los contribuyentes.

Dentro de las estrategias de control el Servicio de Rentas Internas creó la Unidad de Lavado de Activos que forma parte de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria, la misma que ha ido evolucionando en el tiempo, tomando el nombre de Departamento de Inteligencia Tributaria, esta unidad tiene como finalidad contribuir a identificar posibles riesgos en materia tributaria y coordina operativamente con la Fiscalía General del Estado y la Unidad de Análisis Financiero y Económico, en este ejercicio podría evidenciar o detectar diferentes tramas de incrementos de patrimonio no justificado cuyo efecto es el perjuicio al Estado con defraudación tributaria y a su vez derivarse en la remisión de un Reporte de Operaciones Inusuales e Injustificadas del o los contribuyentes.

Como se puede notar el Servicio de Rentas Internas por medio del Departamento de Inteligencia Tributaria y otras áreas de control entregan información determinante que permite identificar comportamientos de posible perjuicio económico para el Estado.

Por lo tanto, dentro del proceso de control del incremento del patrimonio no justificado los diferentes informes como es el caso de los Reportes de Operaciones e Injustificadas más conocido por sus siglas (ROII) más otros informes de análisis forenses informáticos, de inteligencia estratégica y operativa, contables, tributarios, de riesgos de fraude estructurado, notificaciones sobre recomendaciones para

reducción de riesgos y amenazas, y de identificación de riesgos operativos del resto de instituciones del Estado que también ejercen control vienen hacer operaciones interinstitucionales efectivas que contribuyen con el combate al fraude fiscal y lavado de activos.

En el marco de dicho objetivo el Servicio de Rentas Internas creó la Unidad de Lavado de Activos que se encuentra dentro de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria, misma que fue evolucionando en el tiempo, pasando a finales del 2013 a denominarse Departamento de Investigación del Fraude y Lavado de Activos, y a partir de mayo de 2016, Departamento de Inteligencia Tributaria. Esta unidad, a más de contribuir a la identificación de riesgos en materia tributaria, coordina operativamente con otras unidades similares en Fiscalía y UAFE para fraccionar información de importancia estratégica; dado que, al detectarse indicios de defraudación tributaria, el cual constituye un delito subyacente de lavado de activos, puede derivar en la remisión de un ROII (Reporte de Operación Inusual e Injustificada).

Por lo que, podemos mencionar que el Servicio de Rentas Internas es uno de los organismos de control de apoyo de primera línea a fiscalía puesto a que es tenedor de la información presentada en las declaraciones fiscales de los contribuyentes, posee información de terceros con la cual puede contrastar la veracidad de las mismas y analiza movimientos inusuales dentro del patrimonio que alertan un posible cometimiento de un delito.

1.7.2. Unidad De Análisis Financiero Y Económico (UAFE)

Acorde al artículo 11 de la Ley de Prevención de lavado de activos y financiamiento de delitos “La Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) es la entidad técnica responsable de la recopilación de información, realización de reportes, ejecución de las políticas y estrategias nacionales de prevención y erradicación del lavado de activos y financiamiento de delitos.” (Asamblea Nacional, 2016).

La UAFE, fue creada el 18 de octubre de 2005, su trabajo se fundamenta en tres ámbitos estratégicos que son:

- a)** Prevención, para ello mediante capacitaciones orienta a los sujetos obligados, Unidades Complementarias, entidades de control y ciudadanía en general, a la prevención de lavado de activos y financiamiento de delitos y en la ejecución de los procesos oportunos de debida diligencia para detectarlos a tiempo.
- b)** Detección, en este ámbito se solicita y recibe, bajo reserva, información sobre operaciones o transacciones económicas inusuales e injustificadas para procesarla, analizarla y, de ser el caso, remitir un reporte de Operaciones Inusuales e Injustificadas (ROII) a la Fiscalía General del Estado (FGE), con carácter reservado y con los debidos soportes.
- c)** Erradicación, es aquí, donde la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) actúa como parte procesal para casos que se hayan categorizados por lavado de activos, permitiendo mayor oportunidad de gestión para el seguimiento, con el propósito de ser la contraparte del Estado.

Dentro las instituciones internacionales catalogadas como aliados estratégicos para el intercambio de información financiera, se encuentra el Grupo Egmont, organismo internacional que reúne a las Unidades de Inteligencia Financiera del Mundo y la Red de Recuperación de Activos, Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GALAFILAT), organismo intergubernamental de base regional que agrupa a 17 países de América del Sur, Centroamérica y América Latina del Norte.

Acorde al artículo 5 de la Ley de Prevención de lavado de activos y financiamiento de delitos, son os sujetos obligados al control de la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) los siguientes:

- a)** Instituciones del Sistema Financiero y de seguros.
- b)** Filiales extranjeras bajo control de las instituciones del Sistema Financiero Nacional
- c)** Bolsas y Casas de Valores.

- d)** Administradoras de Fondos y Fideicomisos.
- e)** Fundaciones y organismos no gubernamentales (OSFL).
- f)** Personas naturales y jurídicas que se dediquen a la comercialización de embarcaciones, vehículos, naves y aeronaves.
- g)** Empresas dedicadas al servicio de transferencia nacional e internacional de dinero o valores, encomiendas o paquetes postales, transporte nacional e internacional de dinero, correos y correos paralelos, incluyendo sus agentes, operadores y agencias.
- h)** Agencias de turismo y operadores turísticos.
- i)** Personas naturales y jurídicas que se dediquen en forma habitual a la inversión e intermediación inmobiliaria y a la construcción.
- j)** Hipódromos.
- k)** Montes de Piedad y las casas de empeño.
- l)** Negociadores de joyas, metales y piedras preciosas.
- m)** Comerciantes de antigüedades y obras de arte.
- n)** Promotores artísticos y organizadores de rifas.
- o)** Registradores de la propiedad y mercantiles.
- p)** Partidos y organizaciones políticas.
- q)** Transportadoras de valores.

Es notorio que el rol de la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) frente a la detección del incremento patrimonial no justificado, es clave y que normalmente tiene su fuente de origen del delito a un sinnúmero de artimañas que se configuran dentro del marco de lavado de activos, para ello este organismo ha desarrollado un manual de señales de alerta o focos de atención que avizoran dicho cometimiento de manera temprana y oportuna, mismo que es aplicado en todas las actividades económicas obligadas.

Dentro de este manual se establecen principalmente, las señales de alerta consideradas por la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) que pueden indicar el posible cometimiento de un delito y son, “comportamientos particulares de los clientes, los usuarios, el mercado y las situaciones atípicas que presentan las operaciones o transacciones que pueden encubrir actividades de

lavado de activos o de financiamiento de delitos como el terrorismo.” (Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE), 2020)

Sin embargo, menciona que se debe considerar que no todas las operaciones inusuales son operaciones sospechosas, ya que, a veces, es necesario relacionar más de una señal de alerta para iniciar el análisis de una operación inusual, para ello el oficial de cumplimiento deberá hacer un análisis y valorar la inusualidad con la documentación que tenga disponible, sus conocimientos del mercado y la actividad económica, para finalmente valorar si procede el envío de un reporte a la a la institución.

CAPÍTULO II

2.1. Marco Jurídico, Los delitos según el Código Orgánico Integral Penal

2.1.1. Defraudación tributaria

Según el artículo 288 del Código Orgánico Integral Penal menciona que comete este delito busca realizar actos que le permitan simular, omitir, ocultar, falsear o engañar a la Administración Tributaria para incumplir con sus obligaciones o para dejar de cancelar los tributos en todo o en parte, en provecho propio o de un tercero. y se aplican sanciones cuando:

- a)** Utilicen una identidad falsa o entreguen información, datos, documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
- b)** Realicen actividades en un establecimiento clausurado.
- c)** Imprimir o usar comprobantes preimpresos que no sean autorizados por la Administración Tributaria.
- d)** Proporcione a la administración tributaria informes, reportes o entregue declaraciones con datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que, dentro del año siguiente a la declaración no hay presentado una declaración sustitutiva.
- e)** Falsificar o alterar permisos, facturas, actas, guías, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de consumo, fabricación, transporte, importación y exportación de bienes gravados.
- f)** Altere libros contables, anotaciones, operaciones o asientos relativos a la actividad económica, registre en ellos datos falsos o lleve doble contabilidad.
- g)** Destruya los libros contables o los documentos que los respalden con la finalidad de evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.
- h)** Venda aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, y la venta fuera del cupo establecido, del alcohol

etílico destinado a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.

- i)** Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
- j)** Emita o presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas o las utilice a estas o a personas naturales interpuestas para así evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- k)** Omita ingresos, incluya deducciones, costos, exoneraciones, gastos, rebajas, retenciones falsas o superiores a las legales, para evitar el pago de los tributos debidos.
- l)** Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o haga uso de ellos sin derecho, o simule actos o contratos para obtenerlos.
- m)** Falta de entrega deliberada de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.
- n)** Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.

Por lo que, podemos observar que el Código Orgánico Integral Penal actual detalla minuciosamente todos los actos considerados como defraudación tributaria, a fin de que no haya lugar a confusiones al momento de juzgar.

Asimismo, señala las penas aplicables al delito, que van de uno a diez años, según la gravedad del mismo, considerando que:

- a)** Constituye defraudación agravada la cometida con la participación de servidores de la administración tributaria y serán, además, destituidos del cargo.
- b)** Las personas jurídicas o cualquier otra entidad que carezca de personería jurídica, que cree una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, será sancionada con pena de extinción de la persona

jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general.

- c) Los representantes legales y el contador, serán responsables como autores en la defraudación tributaria por las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos.
- d) Los socios, empleados, accionistas, profesionales o trabajadores que hayan participado intencionadamente en la defraudación, también deberán responder por sus acciones en el caso de participar en el delito.
- e) Cuando el agente de retención o percepción sea una institución del Estado, el funcionario encargado de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos retenidos o percibidos, además, será sancionado con la destitución y quedará inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses.

2.1.2. Lavado de activos

Según el artículo 317 del Código Orgánico Integral Penal menciona que comete este delito “la persona que en forma directa o indirecta:

- a) Se beneficie de cualquier manera, de activos de origen ilícito, los compre, transporte, convierta, administre, resguarde o mantenga.
- b) Oculte, disimule o impida, la determinación del origen, procedencia o vinculación de activos de origen ilícito.
- c) Preste su nombre o el de la empresa en la que sea socio o accionista, para la comisión de los delitos.
- d) Gestione, organice, asesore, financie o participe la comisión de estos delitos.
- e) Realice, operaciones y transacciones financieras o económicas, para dar apariencia de licitud a actividades de lavado de activos.
- f) Ingrese o saque dinero ilícito por los pasos y puentes del país.

Se debe considerar que, estos delitos son autónomos de otros cometidos dentro o fuera del país y se sanciona con una pena de uno a trece años, dependiendo de los agravantes, siendo estas penas de:

- a) Uno a tres años cuando los activos objeto del delito sean inferiores a cien salarios básicos unificados del trabajador en general.
- b) Cinco a siete años cuando no exista asociación para delinquir.
- c) Siete a diez años cuando la valoración de los activos objeto del delito sea igual o mayor a cien salarios básicos unificados del trabajador en general, si presupone asociación para delinquir, sin servirse de empresas constituidas o constituir la, utilice instituciones del sistema financiero o de seguros; instituciones públicas o dignidades; o, en el desempeño de cargos directivos, funciones o empleos en dichos sistemas.
- d) Diez a trece años y una multa equivalente al doble del monto de los activos objeto del delito, si es que el monto de los activos objeto del delito supera los doscientos salarios básicos unificados del trabajador en general, presupone la asociación para delinquir por medio de la constitución de empresas, o utilice las que se encuentren ya constituidas, cuando ha utilizando instituciones públicas, o dignidades, cargos o empleos públicos.

Por lo expuesto, podemos mencionar que el Código Orgánico Integral Penal actual **promueve** sanciones más fuertes para quienes cometen este delito y deja claro que considera un agravante no solo el monto del delito, sino también el hecho del uso o creación de sociedades o empresas para la comisión del delito, así como el uso de dignidades, cargos o empleos públicos, instituciones públicas y la asociación para delinquir.

2.2. Delitos según la doctrina

2.2.1. Defraudación tributaria

Para hablar, acerca de la doctrina de la defraudación tributaria, me permito citar a varios autores que comparten conceptos e ideas importantes respecto al tema:

a) Miguel Orrala en su obra el delito tributario en Ecuador, indica acerca de la defraudación tributaria como: “El incumplimiento del pago de tributos es una falta al deber social porque no le permitiría al Estado contar con los recursos suficientes para cumplir con su fin de instaurar el bien común o el buen vivir dentro de la sociedad (Medrano Cornejo, 1991). Los elementos del tipo penal tributario de forma sencilla pero completa son explicadas por Serrano & Serrano (2014), que nos dice que el bien jurídico serán los intereses económicos estatales, el sujeto activo será el obligado al pago que comete la conducta tipificada como delito, el sujeto pasivo será el Estado a través de la Administración Tributaria y que la defraudación debe verse como el engaño de parte del contribuyente en contra del fisco (La reforma de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social). Todo esto a criterio de MartínezBujan Pérez (2011) se relaciona con el orden económico del Estado, así nos dice.” (Saltos Orrala, 2017)

b) Según varios autores de la revista: Defraudación tributaria: un atentado al interés general, esta es: “En materia Tributaria, constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que conduzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por lo que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación sanción que ejerce la Administración Tributaria.

La evasión tributaria o de impuestos se refiere a la violación de la norma fiscal de hechos económicos, ocasionado de manera total o parcial el pago del tributo previsto por la ley, los mismos que van desde la disminución de valores obligados a pagar por el Estado hasta inflar los gastos permitidos como deducible por la normativa tributaria, ocasionado así la probabilidad de ser detectada para evitar las multas que impone la Administración Tributaria por no declarar sus actividades económicas en los tiempos establecidos por la misma.” (Centeno Maldonado, 2021)

c) Para Vicente Díaz citado en (Alvarado, 2003) señala al delito tributario como: [...] el acto de una persona, positivo o negativo, tentado o consumado,

contrario a la ley y sujeto a pena, por medio del cual la aplicación del tributo es violada en todo o en parte, o bien que por intermedio de dicho acto se viola la disposición legal de control, resaltando que en todos los casos la violación consiste en la vulneración del reparto jurídico tributario. (Alvarado, 2003)

Por lo citado, podemos ver, que hay muchos autores que hablan acerca de la defraudación tributaria y su contexto, pudiendo determinar que, en la mayoría de la doctrina se establece que la defraudación tributaria es un perjuicio patrimonial al Estado causado mediante engaño de manera dolosa, es decir estando conscientes que esta actuación es contraria a la ley y actuando con plena voluntad.

2.2.2. Lavado de activos

Para hablar acerca de la doctrina del lavado de activos me permito citar a cuatro autores que comparten conceptos e ideas importantes respecto al tema:

- a) Viviana Moreno en su obra: La administración del riesgo de lavado de activos y su incidencia en el manejo financiero del sector cooperativo, menciona que: “El delito de lavado de activos es un delito autónomo que proviene de un delito subyacente, quienes cometen este tipo de flagelo pretenden legitimar las ganancias ilícitas obtenidas, la susceptibilidad del sistema financiero de ser utilizado como medio de blanqueo de capitales es latente. Al ser una problemática mundial, tanto organismos nacionales como internacionales aúnan esfuerzos para contribuir en la lucha contra el intento de insertar en sistema económico recursos obtenidos de delitos subyacentes. El Fondo Monetario Internacional ha calculado que la suma de fondos blanqueados en el mundo podría variar entre 2% y 5% del Producto Interno Bruto- PIB mundial, en la República del Ecuador de ahora en adelante Ecuador para el año 2018 el PIB fue de \$ 104 millones lo que representaría que está expuesto a la posibilidad de que se lave capitales en territorio nacional de alrededor de \$2 a \$5 millones. (Moreno Sánchez, 2020)

Generalmente se identifica el narcotráfico como el principal delito base del lavado de activos. No es el único: el LA también se puede originar en la venta ilegal de armas, la trata de personas, las redes de prostitución, la malversación de fondos públicos, el uso malicioso de información privilegiada, el cohecho, el fraude informático y el terrorismo, entre otros delitos. Todos ellos producen beneficios y ganancias mal habidas, que crean incentivos para que se intente legitimarlas.” (La administración del riesgo de lavado de activos y su incidencia en el manejo financiero del sector cooperativo)

- b)** Según varios autores de la publicación Contadores y su relación en el lavado de activos, menciona que: “ El LA se realiza principalmente en triangulaciones entre el narcotraficante, paraísos fiscales y legalización por medio de exportaciones, o nacionalmente por medio de exportaciones ficticias, en las cuales se realizan todos los documentos requeridos por las aduanas para generar los documentos de exportaciones y así poder legalizar dichos dineros.
- c)** El LA conlleva una investigación financiera dirigida a los delitos determinantes y su actividad criminal con el objeto de conocer el alcance de las redes criminales, identificar y rastrear activos ilegítimos provenientes de esos delitos conexos y desarrollar evidencia que pueda ser utilizada en los procesos penales, demostrándose que en el Ecuador se viene adoptando una nueva forma de lavar dinero por parte del crimen organizado, utilizando un sistema “Unitario de Compensación Regional de Pagos – SUCRE”. (Medina, Garcés, & Valdez, 2020)
- d)** Roberto Bulit Goñi, lo define como “la acción que tiene como finalidad la conversión del producto monetario o de las utilidades de una actividad ilícita en activos – financieros o no– que muestren un origen legítimo” (Bulit Goñi, 1991)
- e)** Gómez Iniesta, define el blanqueo de capitales como “aquella operación a través de la cual el dinero de origen siempre ilícito es invertido, ocultado, sustituido o transformado y restituido a los circuitos económicos-financieros

legales, incorporándose a cualquier tipo de negocio como si se hubiera obtenido de forma lícita” (Gómez Iniesta, 1996)

- f) Según Diego, Maldonado, en su obra *Construcción y calibración de un índice multicriterio para la detección del lavado de activos en un Banco Ecuatoriano*, define al lavado de activos como: “un servicio de apoyo que permite a los delincuentes disfrutar de los beneficios de su negocio de manera legal; es decir, los activos se lavan para encubrir aquellas actividades delictivas o ilegales que se asocian con ellos, en las que se incluyen el tráfico de estupefacientes, de armas, de menores, trata de blancas, evasión de impuestos. Así, el lavado exitoso es parte de las actividades delictivas, pues debe esconder u ocultar, la naturaleza, procedencia, localidad, propiedad o control de beneficios que se hayan generado de las fuentes ilícitas de las que procedan las ganancias, las cuales posteriormente se liberan para aplicarse en una economía legítima. El lavado de activos es un proceso por el cual se intenta cortar la relación existente entre un delito y los bienes producidos por esa conducta prohibida, permitiendo a los activos ilícitos la apariencia de lícitos a través de una serie de operaciones y su inyección en circuitos legítimos, que involucran al sector financiero o cualquier otro sector económico.” (Maldonado, 2011)

Por lo citado, podemos ver, que hay muchos autores que hablan acerca del lavado de activos y que “existe un consenso en la doctrina de que las conductas que hoy se tipifican como lavado de dinero, se encuadraban en los delitos de encubrimiento y receptación que existieron tradicionalmente, pero, a inicios la década de los años noventa la Comunidad internacional adquiere conciencia clara de los problemas que lleva aparejados el blanqueo de capitales, y que no se trata solo de una figura más, sino de conductas que afectan tanto el sistema económico financiero interno de los Estados, como a toda la comunidad.” (Medina Cuenca, 2018). Asimismo, podemos decir que existen dos amenazas graves con la comisión de este delito que son el favorecimiento de la actividad criminal subyacente y la desestabilización del sistema financiero internacional.

2.3. Pretensión judicial de los delitos

2.3.1. Defraudación tributaria

Partiendo de que, a la pretensión judicial la podemos definir como “el medio de concreción del derecho de acción; es decir, la declaración de voluntad dirigida a un tribunal y frente a un sujeto distinto del autor de la declaración, sobre un determinado bien jurídico, reclamando con fundamento en hechos específicos -sustrato fáctico- y disposiciones legales concretas -fundamento jurídico-” (Sentencia 556-99, 2000), podemos decir que esta no es más que solicitar a un órgano jurisdiccional que constituya, declare o imponga una situación jurídica y obligue al imputado a observarla, es decir a cumplir con la ley.

Podemos decir, que, en el delito de defraudación tributaria el acusador particular y/o el fiscal pretenden demostrar que existió el delito, por el cometimiento por parte del imputado de uno de los veinte actos penados por el Código Orgánico Integral Penal (COIP) y de esta forma, insistir en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del pago de los impuestos generados, y, en los casos aplicables que: ingrese a las arcas fiscales el valor de la multa por cometer este delito, la destitución del cargo de funcionarios de la administración tributaria que hayan participado en el delito y el declarar la inhabilidad para ocupar cargos públicos por seis meses.

2.3.2. Lavado de activos

Al igual que el delito anterior, podemos definir a la pretensión judicial como “el medio de concreción del derecho de acción; es decir, la declaración de voluntad dirigida a un tribunal y frente a un sujeto distinto del autor de la declaración, sobre un determinado bien jurídico, reclamando con fundamento en hechos específicos -sustrato fáctico- y disposiciones legales concretas -fundamento jurídico-” (Sentencia 556-99, 2000), podemos decir que esta no es más que solicitar a un órgano jurisdiccional que constituya, declare o imponga una situación jurídica y obligue al imputado a observarla, es decir a cumplir con la ley.

Por esto, el delito de lavado de activos el acusador particular y/o el fiscal pretenden demostrar que existió el delito, por el cometimiento por parte del imputado de uno de los seis actos penados por el Código Orgánico Integral Penal (COIP) y de esta forma, en los casos que aplique, que ingrese a las arcas fiscales, el valor de la multa equivalente al doble del monto de los activos objeto del delito y la emisión de una orden para la liquidación de la persona jurídica creada para la comisión del delito.

2.4. Investigación previa

La investigación previa, la cual es una etapa pre procesal penal de suma importancia para el desarrollo de cualquier proceso penal y para la posible imputación de un delito, ya que en ella se investiga y cumple con el ordenamiento jurídico, donde él o la fiscal deberán decidir argumentadamente, si se inicia o no un proceso judicial por una posible existencia de una infracción penal.

Oswaldo Soler, define a la investigación o indagación previa como: “el conjunto de actividades investigativas que se desarrollan en el tiempo anterior al inicio de la Instrucción Fiscal, tiene objetivos y características reguladas por el ordenamiento jurídico, y debe ser explotada al máximo por el funcionario investigador ya que de los resultados que se obtengan dependerá el inicio o no de un proceso por parte del Ministerio Público en contra del presunto infractor.” (Soler, 2002)

Según el Código Orgánico Integral Penal (COIP), el o la fiscal pueden iniciar una investigación una vez que tengan conocimiento por:

- a)** Denuncia, puesto a que cualquier persona está facultada para denunciar la existencia de una infracción.
- b)** Informes de supervisión, presentados por los órganos de control y que han sido remitidos a la Fiscalía.

- c)** Providencias judiciales, que son autos y sentencias que han sido emitidas por tribunales o jueces.

Durante esta fase, el o la fiscal está facultado para:

- a)** Recibir versiones que esclarezcan los hechos.
- b)** Actuar con urgencia para conservar, obtener, preservar evidencias o impedir la consumación de un delito.
- c)** Solicitar autorización por fax, correo electrónico, llamada telefónica, entre otros, cuando la necesite.

Además, es importante mencionar que esta etapa judicial exige que se mantenga en reserva toda la información y que solamente puedan acceder a ella, la víctima, personas a las cuales se investiga y sus abogados y su duración es de:

- a)** En delitos sancionados con pena privativa de libertad de hasta cinco años, hasta un año
- b)** En delitos sancionados con pena privativa de libertad de más de cinco años, hasta dos años.

En materia tributaria, podemos decir que esta etapa del proceso varía de los otros delitos penales, puesto a que tiene como base la actuación de la administración tributaria, la cual ha hecho un proceso de determinación tributaria, que ha sido resuelto y está ejecutoriado; o a su vez cuando, exista una sentencia dictada en el juicio de impugnación, donde se establezca indicios de responsabilidad penal en contra del contribuyente.

En cambio, en el delito de lavado de activos, la investigación previa, se inicia sea por denuncias públicas, reportes recibidos de la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) acerca de las operaciones inusuales, por información emitida por la Unidad de Lavado de Activos o el Ministerio del Interior de la que se puede deducir que existe o es probable que exista un delito de lavado de activos, para lo cual, la fiscalía deberá investigar en esta etapa si el origen de los activos objeto del presunto delito es ilícito o no, apoyándose en los informes emitidos por todas las

instituciones que tienen algún tipo de conocimiento sobre los movimientos financieros, tributarios, aduaneros inusitados, de cualquier persona.

Transcurridos los plazos señalados, al carecer de los elementos ineludibles para formular cargos, porque no hay actuaciones suficientes para promover un juicio en contra del imputado, el o la Fiscal de los delitos tributarios se abstendrá de acusar y solicitará el archivo de la causa al Juez Penal, quien comunicará este particular a la víctima o denunciante y al denunciado, y decidirá sin derecho a impugnación si se ratifica el archivo de la causa o si se revoca el archivo y nombrará a un nuevo fiscal a fin de que continúe con la investigación.

2.5. Etapas de procedimiento

Partiendo de que entendemos como etapas del juicio, al procedimiento para perseguir a los delitos, para los delitos de defraudación tributaria y lavado de activos según nuestro Código Orgánico Integral Penal (COIP) empiezan por una instrucción, siguen con la evaluación y preparatoria de juicio y terminan el juicio, en el caso de procesos ordinarios.

2.5.1. Instrucción fiscal

Según Benítez Chiriboga “La instrucción fiscal (procedimiento preparatorio preparatoria) es el período procesal cuya tarea principal consiste en averiguar los rastros-elementos de prueba- que existen acerca de un hecho punible que se afirmó como sucedido, con el fin de lograr la decisión acerca de si se promueve el juicio penal-acusación-o si se clausura la persecución penal-sobreseimiento”. (Benitez Chiriboga, 2009), podemos decir, que esta etapa tiene por finalidad, según el Código Orgánico Integral Penal (COIP) “determinar elementos de convicción, de cargo y descargo, que permita formular o no una acusación en contra de la persona procesada.” (Asamblea Nacional, 2018).

Por lo que, podemos mencionar que la instrucción fiscal es una fase del proceso penal comprendida por una serie de actuaciones que buscan constatar el

hecho delictivo imputado, a través de la recolección de diversas pruebas para determinar si hay o no indicios del cometimiento del delito y por ende bases para acusar al imputado.

La instrucción fiscal, se da inicio con la audiencia de formulación de cargos, la cual deberá:

- a)** Ser solicitada por el o la fiscal al juzgador, cuando haya reunido los elementos necesarios para considerar que existe evidencia suficiente de que el imputado haya cometido el delito.
- b)** En ella deben comparecer el fiscal, la persona procesada o su defensora o defensor público o privado.
- c)** Dentro de la misma, se deberá determinar el tiempo de duración de la instrucción, que no excederá del plazo máximo de noventa días, excepto cuando sea un delito flagrante, que no podrá durar más de treinta días o cuando exista vinculación a la instrucción o cuando exista reformulación de cargos, donde se ampliará el plazo por treinta días adicionales improrrogables, considerando que nunca una instrucción fiscal puede durar más de ciento veinte días.
- d)** El procesado, podrá solicitar la aplicación del procedimiento abreviado o cualquier derecho o garantía.
- e)** Cuando el fiscal, soliciten al juzgador dicha audiencia, este, dentro de veinticuatro horas notificará a los sujetos procesales, señalará día y hora para la misma, dentro de los cinco días posteriores a la solicitud, salvo los casos de flagrancia.
- f)** Es obligación de la o el fiscal agotar todos los medios necesarios a fin de poder identificar el domicilio del investigado.
- g)** Los sujetos procesales en la audiencia quedarán notificados con el inicio de la instrucción y todas las decisiones que en ella se tomen.

La formulación de cargos según el artículo 595 del Código Orgánico Integral de Penal (COIP) debe contener la individualización de la persona procesada, la relación de los hechos relevantes, la infracción penal que se le impute, los elementos y resultados de la investigación que son utilizados como fundamento

jurídico para la formulación los cargos, la solicitud de medidas cautelares y de protección, salidas alternativas al procedimiento o cualquier otro pedido que no afecte al debido proceso.

Una vez iniciada la instrucción fiscal, los sujetos procesales (persona procesada, víctima, la Fiscalía y la defensa) deben obtener observando siempre el principio del debido proceso todos los elementos que sustentan sus alegaciones, para lo cual pueden ejecutar las actividades investigativas que considere pertinentes y utilizar los medios de prueba incluyendo pericias de cualquier tipo, por lo que, la persona procesada podrá presentar al fiscal todos los descargos que considere convenientes para su defensa y la víctima podrá solicitar que el o la fiscal los ejecuten los actos procesales que estime convenientes con la finalidad de comprobar la existencia o no del delito.

Una instrucción fiscal, según el artículo 599 del Código Orgánico Integral Penal (COIP), puede concluir por cumplimiento del plazo determinado, cuando la o el fiscal considere que cuenta con todos los elementos para concluir la instrucción y no existan petitorios pendientes de la parte procesada y por decisión judicial, cuando transcurrido el plazo, la o el fiscal no ha concluido la instrucción.

Ya concluida la instrucción fiscal, la o el fiscal:

- a)** En caso de acusar solicitará al juzgador que señale día y hora para la audiencia de evaluación y preparatoria de juicio, misma que deberá ser convocada en un plazo no mayor a cinco días y deberá a cabo en un plazo no mayor a quince días.
- b)** En caso de no acusar, emitirá su dictamen fundamentado y notificará al juzgador para que disponga su notificación a los sujetos procesales.
- c)** Cuando se trate de un delito sancionado con pena privativa de libertad de más de quince años o a pedido del acusador particular, elevará la abstención en consulta a la o al fiscal superior, para que la ratifique o revoque, en un plazo máximo de treinta días y pondrá en conocimiento de tal actuación al juzgador.

- i. Si la o el fiscal superior ratifica la abstención, remitirá el expediente al juzgador para que dicte el sobreseimiento o cancelación en un plazo máximo de diez días o a más tardar en tres días cuando exista una persona privada de libertad y revocará todas las medidas cautelares y de protección dictadas.
- ii. Si la o el fiscal superior revoca la abstención, designará a otro fiscal para que sustente la acusación en audiencia, la misma que se efectuará dentro de los cinco días siguientes de recibido el expediente.

Por todo lo expuesto, en el delito de defraudación tributaria, la acción penal comienza con el acto administrativo en firme y esta será una etapa al igual que, con otros delitos, eminentemente investigativa, que busca comprobar la existencia de un hecho tipificado como delito y quiénes son sus presuntos responsables, recolectando evidencias y practicando diligencias investigativas y cautelares.

Al ser un acto administrativo el que inicia en este tipo de delitos, este, es promovido por el Servicio de Rentas Internas, entidad estatal, que realiza procedimientos de control tributario e informa a la Fiscalía General del Estado en el caso de que detecte conductas de que le hagan sospechar que se ha cometido defraudación tributaria, con la finalidad, de que esta inicie las acciones penales pertinentes.

Además, según el artículo 128 del Código Tributario, en esta materia, son admitidos todos los medios probatorios, es decir son admitidos documentos, testimonios sólo cuando no pudiere acreditarse de otro modo los hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y pericias, excepto la confesión de funcionarios y empleados público.

Por otro lado, en el delito de lavado de activos, se debe considerar que, el autor del delito previo que genero el dinero ilícito no necesariamente puede ser el autor del lavado de activos y que al ser este un delito autónomo del precedente, puede concluirse por medio de pruebas que hay un presunto lavado y que los recursos proceden de actividades ilícitas sin que sea necesario su acreditación previa.

Para finalizar, diremos que, consideramos que esta etapa es clave dentro del proceso, ya que en la misma se recepta la prueba, que es la que llevará al juzgador al “convencimiento de los hechos y circunstancias materia de la infracción” (Derecho Ecuador, s.f.), por lo que aquí juega un papel muy importante la actuación oportuna y breve del fiscal, así como la pronta entrega de la información por parte de entes de control, IFIS, peritos, entre otros.

2.5.2. Evaluación y preparatoria de juicio

La etapa de evaluación y preparatoria de juicio es la segunda etapa del proceso penal, es en este período donde se analiza las investigaciones realizadas por el Ministerio Público a través del Agente Fiscal y tiene por finalidad que el juez reúna todos los elementos posibles que lo ayuden a establecer responsabilidades de los hechos delictivos que se le atribuyen al imputado en base de evidencias o elementos de prueba que el fiscal y la policía llegan a obtener.

Es en esta etapa donde, además, se revisa temas de procedibilidad, prejudicialidad, competencia y procedimiento, se establece la validez procesal, se evalúa los elementos en que se sustenta la acusación fiscal, se delimita los temas por debatirse en el juicio oral, se anuncia todas las pruebas que van a ser practicadas dentro de la audiencia de juicio y se aprueba todos los acuerdos probatorios a los que lleguen las partes.

Cuando el fiscal considere que la investigación que ha realizado ha rendido frutos y tiene resultados que arrojan datos que hacen presumir sobre la existencia del delito y tiene un fundamento que le permite deducir que el procesado es autor o partícipe del delito penal, este solicitará al juez que fije día y hora para la audiencia donde sustente su acusación, dentro de los cinco días siguientes a su petición y la audiencia se realizará máximo quince días siguientes a ella.

En la audiencia preparatoria del juicio, la acusación fiscal podrá referirse únicamente a hechos y personas que fueron incluidas en la formulación de cargos y deberá contener según el Código Orgánico Integral de Penal (COIP) la

individualización de los acusados y grado de participación, la relación de los hechos atribuidos de la infracción, los elementos en los que se funda la acusación, los preceptos legales aplicables al hecho que acusa, anuncio de los medios de prueba, si se ofrece rendir prueba de testigos o peritos, una lista individualizándolos y la solicitud para que se apliquen medidas cautelares o de protección, su sustitución o renovación.

Esta audiencia se desarrolla en forma oral, es presidida por el juez, quien escuchará en el siguiente orden: al imputado, al fiscal; y, al acusador particular si lo hubiere, directamente o a través de sus abogados.

- a) En la primera intervención discuten aspectos de carácter legal y jurídico que pudieran afectar a la validez del proceso, talvez como los requisitos de procedibilidad.
- b) En la segunda intervención primero interviene el fiscal, luego el acusador particular si lo hubiere y al final el imputado; los dos primeros intervinientes tratan de demostrar al juez los fundamentos que tienen para acusar, la participación y responsabilidad del imputado, para lo cual los sujetos procesales pueden exhibir toda la evidencia documental que sustenten las alegaciones y a su vez el imputado a través de su abogado defensor trata de desvirtuar los elementos de convicción que han sido presentados al juez por los acusadores.

Al finalizar la audiencia el secretario del juzgado levantará un acta con todo lo que se haya dicho dentro de la misma y el juez emitirá una resolución no impugnabile, donde se determine el auto de llamamiento a juicio o el sobreseimiento, por medio del cual cesará temporal o definitivamente el proceso penal, porque no ha encontrado méritos suficientes para continuar con el desarrollo del juicio y calificará la temeridad o malicia de la denuncia.

2.5.3. El juicio

Partiendo de que la etapa del juicio “es un proceso estructurado a través del cual los hechos y circunstancias relativos a la acusación y la defensa son

presentados al Tribunal de enjuiciamiento, los medios probatorios son desahogados y sometidos al debate de las partes, las alegaciones de la Fiscalía - del acusador coadyuvante y la defensa- son formuladas, y finalmente y con base en ello, el órgano jurisdiccional emite un fallo de absolución o de condena.” (Alvarado Martínez & Calvillo Díaz, 2017)

Podemos decir que, es la etapa judicial en la que se presenta frente a un juez toda la evidencia o pruebas recabadas por la parte acusadora en contra del imputado y a su vez, este, presenta todos los descargos que los desvinculen de la acusación, con la finalidad de que el juez en base a todo lo que le ha sido presentado pueda emitir una sentencia sea esta a favor o en contra de la persona imputada, por lo que los objetos de esta etapa son:

- a)** Probar la existencia del delito
- b)** Probar de la culpabilidad del imputado
- c)** Imponer la pena correspondiente al delito cometido o absolver al imputado

Según nuestro Código Orgánico Integral Penal esta etapa se subdivide en la instalación, práctica de pruebas, alegatos, emisión de la sentencia y la suspensión provisional de la pena.

La instalación es la etapa principal del proceso, porque se llevará a cabo la audiencia de juzgamiento,

Donde se da a cumplir con el principio de inmediación, ya que los jueces que conforman el Tribunal y las partes procesables tendrán contacto directo, así mismo tendrán a su disposición evidencias y pruebas que presenten las partes con la finalidad de sostener y defender sus pretensiones; así como el principio de publicidad, ya que la audiencia es pública y sin reserva.

La audiencia se realizará ante el Tribunal, el día y hora que hayan sido señalados y comparecerán los miembros del Tribunal, el acusado, el acusador particular si lo hubiere, los defensores, el fiscal, el secretario y en caso de ser necesario un testigo, un intérprete o un perito; y se debe considerar que:

- a)** Si no comparece a la audiencia, se oficiará al fiscal para que inicie la instrucción fiscal al rebelde.
- b)** El acusador particular podrá intervenir a través de un procurador judicial.
- c)** Las personas jurídicas podrán comparecer por medio de su representante legal o procurador judicial.
- d)** Si no comparece la acusación particular, esta se entenderá abandonada.

Para dar inicio a la audiencia el juzgador instala la misma después de que ha sido verificada la presencia de las partes procesales y primero dará la palabra al fiscal, quien expondrá el motivo que lo llevó a determinar la acusación, al acusador particular quien al igual que el fiscal expondrá las causas que motivaron su acusación, considerando que tanto el fiscal como el acusador particular deberán finalizar su intervención solicitando se incorpore las pruebas que considere necesarias para sustentar sus afirmaciones dentro del proceso.

En el caso tributario se debe considerar que acorde al artículo 227 del Código Tributario el acusador puede ser un tercero que sea “titular de un derecho incompatible con el que pretenda el actor y solicite ser oído en la causa” (Honorable Congreso Nacional, 2018).

Una vez concluidas las exposiciones se da inicio a la segunda etapa de la audiencia que es la presentación de pruebas, donde el juez dispone que se llame a los peritos y testigos solicitados por el fiscal y el acusador particular uno por uno, quienes declararán ante el Tribunal bajo juramento y tendrán que responder a los interrogatorios y contrainterrogatorios de las partes procesales.

A su vez el imputado, también rinde su declaración, donde expondrá el hecho que motivó su presencia en el Tribunal y deberá dar respuesta a interrogatorios y contrainterrogatorios, considerando que:

- a)** Puede consultar a su abogado defensor cuando considere necesario.
- b)** Puede negarse a contestar las preguntas.

c) Acogerse al derecho al silencio y no responder.

Asimismo, en esta etapa se presentarán todos los documentos, objetos u otros medios que se pretenda incorporar como prueba documental, los cuales, serán exhibidos y examinados por las partes, pero deberán ser acreditadas por la persona que las presenta indicando su origen.

Concluida la fase probatoria, para finalizar la audiencia se inicia con la fase de alegatos, que no consiste en otra cosa que debatir sobre “la existencia de la infracción, la responsabilidad de la persona procesada y la pena aplicable” (Asamblea Nacional, 2018), fase que se llevará a cabo, de la misma forma y en el orden que la intervención anterior.

Una vez concluidos los alegatos, se procede a tomar la decisión judicial, misma que se indica en forma oral en la audiencia, haciendo referencia a los hechos, determinando si existe de la infracción y si la persona imputada es culpable, individualizando la responsabilidad penal y la pena de cada una de las personas imputadas, disponiendo la reparación integral de la víctima y ordenando medidas cautelares.

Pero, se debe considerar que en caso de el imputado sea considerado inocente, el tribunal dispondrá su inmediata libertad, revocará medidas cautelares y de protección impuestas y entregará la orden de libertad.

Una vez comunicada la decisión de manera oral, se procede a redactar la sentencia de manera motivada, misma que según Guillermo Cabanellas es “Dictamen, opinión, parecer propio. Máxima, aforismo, dicho moral o filosófico. Decisión extrajudicial de la persona a quien se encomienda resolver una controversia, duda o dificultad. Resolución judicial en una causa. Fallo en la cuestión principal de un proceso. El más solemne de los mandatos de un juez o Tribunal, por oposición a auto o providencia. Parecer o decisión de un jurisconsulto romano. La palabra sentencia procede del latín sintiendo; por expresar la sentencia lo que siente u opina quien la dicta.” (Cabanellas de Torres, 1997).

Por lo que, podemos definir a la sentencia el acto jurisdiccional que cierra el juicio, donde el juez decide la culpabilidad imponiendo la pena o ratifica la inocencia del imputado, fruto del análisis de pruebas practicadas, descargos recibidos y razones expuestas dentro del juicio oral. Esta, debe cumplir con los requisitos del artículo 622 del Código Orgánico Integral Penal, que son:

- a) Mención del tribunal, el lugar, la fecha y hora en que se dicta; el nombre y el apellido de la o el sentenciado y otros datos que sirvan para identificarlo.
- b) Relación del hecho punible y de los actos del sentenciado que el tribunal considere probados en relación a las pruebas que ha practicado.
- c) Consideraciones por las que se da por probada o no, materialidad de la infracción y cual es la responsabilidad de los procesados, así como todas las pruebas de descargo o de atenuación de su responsabilidad.
- d) La parte resolutive, mencionando las disposiciones legales aplicadas.
- e) La determinación de la participación individual de las personas juzgadas en relación con las pruebas practicadas y la pena por imponerse.
- f) La condena que debe reparar integralmente por los daños ocasionados al cometer la infracción.
- g) Cuando se determine responsabilidad penal de una persona jurídica, los jueces deberán verificar los daños a los terceros para poder imponer la pena.
- h) Las costas y la restitución del producto de su enajenación, valores o rendimientos que hayan generado a las personas que les corresponde.
- i) La orden de destruir las muestras de las sustancias por delitos de producción o tráfico ilícitos de sustancias catalogadas sujetas a fiscalización.
- j) La suspensión condicional de la pena y señalamiento del plazo dentro del cual se pagará la multa, cuando corresponda.
- k) La firma de los jueces.

2.6. Impugnación

Partiendo de que la impugnación “es la reivindicación de la justicia a través de una revisión del proceso judicial o actos procesales. A petición del “perjudicado” logrará se le conceda la impugnación para que se realice un nuevo estudio del

proceso y se puedan apreciar los errores dentro del mismo, de tal manera que se garantice una resolución justa con la aplicación de la ley.” (Piedra Tigreiro & Rivera Vega, 2016).

Podemos decir, que, en esta etapa, la parte que se considere perjudicada, con la decisión de un órgano judicial inferior, puede impugnar ante uno superior, a través del ejercicio de los recursos de apelación, de nulidad, de casación, de revisión o de hecho, pero si las partes están conformes con la sentencia y no la impugnan el proceso judicial concluye.

Según el artículo 652 del Código Orgánico Integral Penal (COIP), la impugnación se rige a lo siguiente:

- a)** Las sentencias, resoluciones o autos definitivos son impugnables solo en los casos y formas expresamente determinados en la ley.
- b)** Quien haya interpuesto un recurso, puede desistir de él.
- c)** El defensor no puede desistir de los recursos sin mandato expreso del procesado.
- d)** Los recursos deberán resolverse en la misma audiencia en que se fundamenten.
- e)** Al momento de concederse un recurso se ubicará a las partes para que concurren ante el tribunal de alzada.
- f)** Cuando existan varias personas procesadas, el recurso interpuesto por una de ellas, beneficiará a todas.
- g)** La interposición de un recurso suspenderá la ejecutoria de la decisión
- h)** El tribunal de alzada, no podrá empeorar la situación jurídica de la persona que ha sido sentenciada cuando sea la única recurrente.
- i)** La no comparecencia de uno o más recurrentes a la audiencia, da lugar a que se declare el abandono del recurso respecto de los ausentes y se continuará la audiencia con relación a quienes se encuentren presentes.
- j)** Si el recurrente no fundamenta el recurso, se entenderá por sentado su desistimiento.
- k)** Si al momento de resolver un recurso, el juez aprecia que hay alguna causa que vicie el procedimiento, está obligado a declarar la nulidad del proceso

únicamente si la causa que la provoca tiene influencia en la decisión del proceso.

2.7. Recursos

2.7.1. Apelación

El recurso de apelación esta normado en los artículos 653 al 655 del Código Integral Penal (COIP), donde se menciona que este puede proceder de una resolución que declara la prescripción del ejercicio de la acción o la pena, de un auto de nulidad o sobreseimiento, si existió acusación fiscal, de las sentencias o una resolución de conceda o niegue la prisión preventiva dictada en la formulación de cargos o durante la instrucción fiscal, y para tramitarlo se debe obedecer las siguientes reglas, le corresponde al juez o tribunal:

- a)** Conocer el recurso interpuesto dentro de los tres días de notificado el auto o sentencia.
- b)** Resolver sobre la admisión del recurso dentro de tres días desde su interposición.
- c)** Remitir el proceso a la Sala en el plazo de tres días contados desde que se encuentra ejecutoriada la providencia que lo conceda en caso de admitir el recurso a trámite.

Una vez recibido el expediente, la sala respectiva de la corte, deberá convocar a los sujetos procesales a una audiencia, en el plazo de cinco días posteriores de haber recibido el expediente, con el fin de que se fundamente el recurso y puedan exponer sus pretensiones, donde intervendrán la recurrente y luego la contraparte, con derecho a réplica y contrarréplica.

Una vez finalizado el debate, la sala procederá a la deliberación y anunciará su resolución motivada verbalmente y la escribirá para notificarla dentro del plazo de tres días después de que ha sido anunciada en audiencia.

2.7.2. Casación

El recurso de casación esta normado en los artículos 656 al 657 del Código Integral Penal (COIP), donde se menciona que este recurso “procederá contra las sentencias, cuando se haya violado la ley, ya por contravenir expresamente a su texto, ya por haber hecho una indebida aplicación de ella, o por haberla interpretado erróneamente” (Asamblea Nacional, 2018) y será de competencia de la Corte Nacional de Justicia.

Además, indica que no serán admitidos los recursos que tengan pedidos de revisión de los hechos del caso concreto, ni de una nueva evaluación de la prueba y será remitido a la Corte Nacional de Justicia, máximo de tres días hábiles, de ejecutoriada la providencia que la conceda.

El recurso se fundamentará en audiencia con el tribunal designado por sorteo que la convocará dentro del plazo de tres días y se deberá resolver dentro del plazo de cinco días desde la convocatoria, quienes, de rechazar el recurso interpuesto, ordenarán la devolución de regreso al juzgador de origen, si se considera que el recurso es procedente, se pronunciará a en sentencia por medio de una enmienda a la violación a la ley y de estimarse improcedente, se declarará así, igualmente en sentencia.

En esta audiencia el recurrente es quien debe fundamentar sus pretensiones y los otros sujetos procesales deberán pronunciarse sobre la misma, si el recurso es interpuesto por el fiscal, lo fundamentará el Fiscal General del Estado o su delegado.

La sentencia se notificará dentro de los tres días después de finalizada la audiencia y una vez notificada se devuelve el proceso al juez o tribunal respectivo para su ejecución.

2.7.3. Revisión

El recurso de revisión está normado en los artículos 658 al 660 del Código Integral Penal (COIP), donde se menciona que este recurso podrá proponerse fundamentadamente en cualquier tiempo por la persona condenada y si ha fallecido, por su cónyuge, pareja en unión de hecho, sus hijos, sus parientes o herederos, ante la Corte Nacional de Justicia y después de ejecutoriada la sentencia condenatoria cuando haya nuevas pruebas que demuestren el error de hecho de la sentencia impugnada, y contendrá la petición o inclusión de nuevas pruebas, considerando que:

- a)** No serán admisibles los testimonios de las personas que declaren en la audiencia de juicio.
- b)** La interposición de este recurso no suspende la ejecución de la sentencia.

El recurso de revisión puede interponerse por los siguientes motivos:

- a)** Si se comprueba la existencia de la persona que se creía muerta, y, en este caso únicamente podrá interponer el recurso la persona condenada, por cualquier persona o por el mismo juzgador.
- b)** Si existen, simultáneamente, dos sentencias condenatorias sobre una misma infracción contra diversas personas sentenciadas que, por ser contradictorias, revelen que una de ellas está errada.
- c)** Si la sentencia se ha dictado en virtud de documentos o testigos falsos o de informes periciales maliciosos o errados.

Para dar trámite al presente recurso, una vez recibido el expediente, se pondrá en conocimiento de las partes la recepción del proceso en el plazo máximo de cinco días y se señalará día y hora en que se celebrará la audiencia.

En la audiencia los sujetos procesales deberán exponer sus fundamentos y practicar las pruebas solicitadas, teniendo en cuenta que, si la revisión se produce a una sentencia dictada en un proceso de ejercicio público de la acción, se contará con la intervención del Fiscal General del Estado o su delegado.

Al finalizar la audiencia se dará a conocer la resolución y será notificada dentro de los tres días siguientes, se debe considerar que:

- a) Si se ha declarado el abandono del recurso, no se podrá admitir uno nuevo por las mismas causas.
- b) El rechazo de la revisión, no impide que pueda proponerse nuevamente el recurso, fundamentado en una causa diferente.

2.8. Procesos cautelares

Las medidas cautelares, son aquellas que están destinadas a cumplir ciertos fines procesales, como lo es la protección de los bienes y el asegurar la presencia de la persona procesada, que son los dos focos en los cuales se basa el Código Orgánico Integral Penal (COIP) para establecerlas.

Según el artículo 519 Código Orgánico Integral Penal (COIP) el juzgador puede ordenar una o varias medidas cautelares previstas en la ley con el fin de:

- a) Proteger los derechos de las víctimas y demás participantes en el proceso penal.
- b) Garantizar la presencia de la persona procesada en el proceso penal, el cumplimiento de la pena y la reparación integral.
- c) Evitar que se destruya u obstaculice la práctica de pruebas que desaparezcan elementos de convicción.
- d) Garantizar la reparación integral a las víctimas.

Se debe considerar que las medidas cautelares y de protección podrá ordenar el juez en delitos a través de una solicitud fundamentada del fiscal de manera motivada considerando la necesidad y proporcionalidad de la medida, en audiencia oral, pública y contradictoria y de ser el caso, se considerará las solicitudes de suspensión, sustitución y revocatoria de la medida, u ofrecimiento de caución que se formule al respecto, así como se encargará de notificar a los sujetos

procesales de la interposición, sustitución, suspensión o revocatoria de estas medidas y de vigilar el cumplimiento de las mismas con intervención de la Policía Nacional.

Se debe, además, considerar que, una vez ordenadas, estas medidas deberán cumplirse en forma inmediata, así se interponga recursos, ya que el hacerlo no implica que se suspenda la ejecución, dejando en libertad al fiscal solicitar su sustitución por otra medida más eficaz en caso de incumplimiento.

Son medidas cautelares para asegurar la presencia de la persona procesada:

- a)** Prohibición de ausentarse del país, donde el juzgador puede ordenar el uso de un dispositivo de vigilancia electrónica.
- b)** Obligación de presentarse periódicamente ante el juzgador que conoce el proceso o ante la autoridad o institución que designe y de no presentarse, es obligación del funcionario a cargo notificar este particular dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes al día previsto para la presentación, así mismo en el caso de esta medida el juzgador puede ordenar el uso de un dispositivo de vigilancia electrónica.
- c)** Arresto domiciliario, considerando que, la persona no estará sometida a vigilancia policial permanente, que puede tener una vigilancia policial periódica y obligatoriamente deberá usar el dispositivo de vigilancia electrónica.
- d)** Dispositivo de vigilancia electrónica.
- e)** Detención, para lo cual el juzgador deberá emitir una boleta con la motivación, lugar y fecha de expedición y su firma y no podrá durar más de veinticuatro horas.
- f)** Prisión preventiva, cuando:
 - i.** Exista argumentos suficientes sobre la existencia de un delito de ejercicio público de la acción
 - ii.** Haya elementos de convicción claros y precisos de que el procesado es autor o cómplice de la infracción.

- iii. Existan indicios de los cuales se desprenda que las medidas cautelares no privativas de la libertad son insuficientes y que es necesaria la prisión preventiva para asegurar su presencia en el juicio o el cumplimiento de la pena.
- iv. Que se trate de una infracción sancionada con pena privativa de libertad superior a un año.

Se debe considerar que en este tipo de medidas se puede solicitar la caución siguiendo el trámite y formas definidas en la ley para los delitos, que es la garantía entrega una persona como respaldo para asegurar el cumplimiento de sus obligaciones y responsabilidades a través de “dinero, póliza, fianza, prenda, hipoteca o carta de garantía otorgada por una institución financiera” (Asamblea Nacional, 2018) con su dinero o bienes o con los de un garante, excepto cuando:

- a) Las víctimas del delito son niñas, niños o adolescentes, personas con discapacidad o adultas o adultos mayores.
- b) La pena máxima privativa de libertad sea superior a cinco años.
- c) La persona procesada ocasione la ejecución de la caución.
- d) En delitos de violencia contra la mujer o miembros del núcleo familiar.

Por otro lado, tenemos las medidas cautelares sobre bienes, que según el artículo 549 Código Orgánico Integral Penal (COIP) son:

- a) El secuestro
- b) Incautación
- c) La retención
- d) La prohibición de enajenar.

Y para finalizar tenemos las medidas cautelares para personas jurídicas, que según el artículo 550 Código Orgánico Integral Penal (COIP) son:

- a) Clausura provisional de locales o establecimientos.
- b) Suspensión temporal de actividades de la persona jurídica.
- c) Intervención por parte del ente público de control competente.

2.9. La prueba

Partiendo de que la prueba es todo sustento que se ha aportado al proceso de la forma y manera determinada por la ley, presentada al juez con la finalidad de aportar razones para probar sus pretensiones dentro de los hechos discutidos en un proceso y será valorada considerando su “legalidad, autenticidad, sometimiento a cadena de custodia y grado actual de aceptación científica y técnica de los principios en que se fundamenten los informes periciales.” (Asamblea Nacional, 2018)

Según el artículo 454 del Código Orgánico Integral Penal (COIP), esta debe estar regida por los siguientes principios:

- a) Oportunidad, es decir, la prueba se debe anunciar en la etapa de evaluación y preparatoria de juicio y se practica únicamente en la audiencia de juicio, las investigaciones y pericias deben ser practicadas durante la investigación y alcanzará el valor de prueba, cuando sean presentadas, incorporadas y valoradas en la audiencia oral de juicio.
- b) Inmediación, es decir los jueces y las partes procesales deberán estar presentes en la práctica de la prueba.
- c) Contradicción, es decir las partes tienen derecho a conocer oportunamente y debatir las pruebas.
- d) Libertad probatoria, es decir todos los hechos y circunstancias pertinentes al caso, se podrán probar por cualquier medio que no sea contrario a la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado y demás normas jurídicas.
- e) Pertinencia, es decir las pruebas deberán referirse, directa o indirectamente a los hechos relativos a la comisión de la infracción, sus consecuencias o a la responsabilidad penal de la persona procesada.
- f) Exclusión, es decir toda prueba obtenida sin observar las leyes deberá excluirse de la actuación procesal.

- i. Se inadmitirán conversaciones que haya tenido el fiscal con la persona procesada o su defensa en desarrollo de manifestaciones preacordadas.
 - ii. Cualquier declaración previa, solo se podrán utilizar en el juicio con la única finalidad de recordar y destacar contradicciones, pero no sustituirán al testimonio
- g)** Principio de igualdad de oportunidades para la prueba, es decir, se deberá garantizar la igualdad material y formal de los intervinientes en el desarrollo de la actuación procesal.

Es importante señalar que toda prueba y sus elementos deben tener un nexo causal entre la infracción y la persona procesada que sea fundamentado en hechos reales que consten en el proceso o pueda ser introducidos a él como prueba y no en presunciones, además que por ley se debe aplicar cadena de custodia a los elementos físicos o contenido digital materia de prueba, para garantizar su autenticidad, acreditando su identidad y estado original.

Según el artículo 498 de Código Orgánico Integral Penal (COIP), los medios de prueba son el documento, el testimonio y la pericia.

2.9.2. El documento

El documento es uno de los medios reconocidos por la ley que tienen como finalidad demostrar la claridad de un hecho alegado. Esto por cuanto la información que consta en documentos o escritos puede ser valorada por un juez como muestra veraz de la autenticidad de un hecho.

Acorde al artículo 499 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) la prueba documental obedecerá las siguientes reglas:

- a)** Se aceptará el reconocimiento voluntario de la persona procesada, pero no se obligará a reconocerlos o firmarlos.
- b)** El fiscal o el defensor, puede solicitar informes acerca de datos que consten dentro de archivos o registros, archivos, incluyendo los informáticos.
- c)** Se hará uso solamente de la correspondencia y otros documentos que consten en el proceso necesarios para aclarar las circunstancias y hechos objeto juicio, así como sus posibles responsables.
- d)** Si los documentos presentados como prueba son parte de otro proceso, registro o si se encuentran en algún archivo público, no se agregará los originales sino se deberá obtener una copia certificada de ellos, excepto cuando sea indispensable para constancia del hecho.
- e)** Está prohibido usar procesal o extraprocesalmente los datos que suministren los documentos relacionados con el proceso.
- f)** El contenido digital se puede admitir como medio de prueba.

Acorde al artículo 500 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) el contenido digital son datos almacenados, procesados o transmitidos por cualquier medio tecnológico que representa hechos, información o conceptos de la realidad y se rige a las siguientes reglas:

- a)** La presentación de esta prueba se realizará a través de técnicas digitales forenses.
- b)** La presentación de esta prueba se realizará a través de técnicas digitales forenses, se aplicará la cadena de custodia y se lo recolectará en el lugar y en tiempo real cuando forme parte de la infraestructura crítica del sector público o privado.
- c)** La presentación de esta prueba se realizará a través de técnicas digitales forenses, se aplicará la cadena de custodia y cuando este se encuentre almacenado en medios no volátiles.
- d)** Para la recolección del medio físico a registrarse o allanarse dentro de una investigación que almacene, procese o transmita contenido digital, se deberá identificar e inventariar cada objeto, fijar su ubicación a través de fotos y un plano del lugar, será protegido por medio de técnicas digitales forenses y

será trasladado a través de la cadena de custodia al centro de acopio especializado para este efecto.

Dentro de los delitos analizados en el presente trabajo que son el de defraudación tributaria y de lavado de activos la prueba documental es de las más importantes del proceso, puesto a que, en la etapa de instrucción, el fiscal se apoya de los entes de control para recibir información tanto física como digital.

Por parte del Servicio de Rentas Internas recibe principalmente la siguiente documentación:

- a)** Declaraciones patrimoniales
- b)** Declaraciones de impuesto a la renta
- c)** Declaraciones de fuente e IVA
- d)** Anexos transaccionales simplificados
- e)** Comprobante de retenciones en la fuente del impuesto a la renta por ingresos del trabajo en relación de dependencia
- f)** Resumen Ejecutivo de Riesgos Tributarios
- g)** Información obtenida del Anexo Reporte de Operaciones, Transacciones Económicas y Financieras (ROTEF) a partir del año 2012.
- h)** Detalle de proveedores, donde resume la información que consta en el Anexo Transaccional (Compras) reportadas por el contribuyente.
- i)** Detalle de clientes, donde resume la información que consta en el Anexo Transaccional (ventas) reportadas por el contribuyente.
- j)** Reporte de terceros donde resumen la información presentada por terceros que atañe al contribuyente

Por parte del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social la siguiente documentación:

- a)** Historia laboral del IESS donde se puede conocer sus ingresos en relación de dependencia.

Por parte de la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) la siguiente documentación:

- a)** Informe de movimientos financieros ampliado.

Por parte de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros la siguiente documentación:

- a)** Detalle de acciones o participaciones en empresas sujetas a su control que posee en imputado.
- b)** Detalle de empresas sujetas a su control en las que ejerce la representación legal.

De manera adicional, la fiscalía al ser delitos que involucran movimientos económicos, como prueba documental requiere tanto en físico como en electrónico a las instituciones bancarias y financieras nacionales:

- a)** Certificado de cuentas existentes en la institución
- b)** Estados de cuenta bancarios de los periodos sujetos a análisis
- c)** Detalle de inversiones que mantiene con la institución

Se debe considerar que en caso de que el fiscal presuma que se posee dineros en cuentas del exterior oficiará a la institución del exterior de la que sospeche la existencia de los mismos a fin de recabar la misma información que entregan las instituciones locales.

Asimismo, dependiendo del caso, puede solicitar información adicional sea a entes de carácter público o privado como lo son:

- a)** Documentos de respaldo de operaciones económicas
- b)** Evidencia de ejecución de contratos
- c)** Etc.

2.9.3. El testimonio

Partiendo de que, el testimonio es el medio de prueba por medio del cual se da a conocer la declaración del imputado, la víctima y demás personas que conocen el contexto del cometimiento de la infracción penal o que han presenciado el hecho, podemos decir que esta y sus elementos de convicción deben ser obtenidos por medio de una declaración y acorde al artículo 502 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) principalmente, debe obedecer las siguientes reglas:

- a)** Serán valorados en base a toda la declaración rendida y en relación con las demás pruebas presentadas.
- b)** Se practicarán en forma directa o a través de videoconferencia en la audiencia de juicio, excepto los testimonios anticipados.
- c)** Se podrá recibir como prueba anticipada testimonios de personas gravemente enfermas, víctimas o testigos protegidos, de quienes van a salir del país, personas imposibilitadas físicamente, informantes, agentes encubiertos, y de aquellas que demuestren que no pueden comparecer a la audiencia de juicio, solamente, en casos de audiencia fallida en la que se pruebe el impedimento de los testigos de comparecer a un nuevo señalamiento, se receptorá el testimonio anticipado bajo los principios de inmediación y contradicción.
- d)** Se procederá conforme con las normas internacionales o nacionales para el auxilio y la cooperación judicial si el testigo reside en el extranjero y de ser posible se establecerá comunicación telemática.
- e)** No se podrá obligar a declarar contra su cónyuge, pareja o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad en juicio penal, con excepción de los casos de violencia contra miembros del núcleo familiar, la mujer, de género y sexual, pero se debe considerar que se admitirá declaraciones voluntarias de las víctimas de una infracción o de sus parientes con independencia del grado de parentesco.
- f)** Las niñas, niños y adolescentes declararán sin juramento, con la presencia de su representante.
- g)** Las niñas, niños o adolescentes, personas con discapacidad y adultos mayores, tendrán derecho a rendir su testimonio de forma adecuada a su

situación y desarrollo evolutivo, para lo que podrán usar elementos como videoconferencia, circuitos cerrados de televisión, o similares por una sola vez y la grabación de esta declaración se incorporará como prueba.

- h)** Cuando el testigo no sepa el idioma castellano el juez nombrará y posesionará en el mismo acto a un traductor.
- i)** Si el testigo es sordomudo, el juzgador recibirá su testimonio por escrito, con el auxilio de un intérprete o de una persona que lo entienda.
- j)** Los testimonios pueden ser interrumpidos únicamente cuando exista una objeción de los sujetos procesales.
- k)** Los testigos que estén en situación de riesgo para garantizar su integridad personal, su testimonio y comparecencia a la audiencia de juicio tienen derecho al resguardo de la Policía Nacional o del Sistema nacional de protección y asistencia de víctimas, testigos y otros participantes, considerando que pueden testificar también a través de caracterizaciones que aseguren su integridad.
- l)** Podrán rendir su testimonio mediante informe juramentado Los servidores públicos que gozan de fuero de Corte Nacional.
- m)** Los testigos deben informar sus nombres, apellidos, edad, nacionalidad, domicilio o residencia, estado civil, oficio o profesión, excepto el testigo protegido, informante, agente encubierto o persona cuya integridad se encuentre en riesgo y permanecerán aislados, declararán individualmente y de forma separada con el fin de que no puedan oír mutuamente sus declaraciones.
- n)** Se le comunicará las penas estipuladas con las cuales será sancionado el perjurio ya que, al momento de rendir su testimonio, se considerará juramento en todo cuanto conoce y se es preguntado.
- o)** Los sujetos procesales pueden realizar preguntas u objetarlas, y el juez deberá resolver la objeción con la finalidad de que el testigo conteste o se abstenga de hacerlo.
- p)** No se podrán realizar preguntas autoincriminatorias, capciosas, engañosas o impertinentes.
- q)** No se podrán realizar en el interrogatorio preguntas sugestivas, salvo cuando se trate de una pregunta introductoria o que recapitule información que ya haya entregado el declarante.

- r) Podrán hacerse preguntas sugestivas durante el contra examen.
- s) Los peritos deberán sustentar de manera oral los resultados de sus pericias y tiene la obligación de responderán al interrogatorio y al contrainterrogatorio realizado por los sujetos procesales.

Dentro del juicio, además pueden existir testimonios de terceros, que acorde al artículo 503 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) se rige por las siguientes reglas:

- a) Serán obligados a comparecer personalmente con la finalidad de rendir su testimonio los terceros conozcan de una infracción que no sean sujetos ni partes del proceso y en el caso de que no la cumplan de ser necesario se hará uso de la fuerza pública.
- b) No se podrá recibir declaraciones de las personas depositarias de un secreto sobre la materia del secreto en razón de su profesión, oficio o función y si han sido convocadas, deberán presentarse, explicar el motivo del cual surge la obligación de mantener el secreto y abstenerse de declarar exclusivamente en lo que se refiere a la reserva de fuente secreto o secreto.
- c) Los testigos o peritos deberán declarar las veces que ordene el juez en la audiencia de juicio, solamente cuando hayan más de veinte testigos y peritos, el juez en conjunto con los sujetos procesales deberá determinar por día cuantas personas y quiénes comparecerán.
- d) Cuando existan varios testimonios o peritos, estos, permanecerán en un lugar aislado para evitar que se comuniquen entre sí y sus testimonios se deberán recibir por separado.

Se debe considerar que debe rendir testimonio también la persona procesada, la cual, acorde al artículo 508 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) deberá obedecer las siguientes reglas:

- a) Nunca se le obligará a que declare sobre asuntos que puedan ocasionarle responsabilidad penal, a rendir versión contra su voluntad ni se le debe hacer ofertas para conseguir su confesión.

- b)** La persona investigada tiene derecho a contar con un defensor que le ofrezca asesoría antes y durante su versión.
- c)** El fiscal de considerar necesario puede disponer que la versión se amplíe.

Y para finalizar hablaremos de las reglas para que pueda rendir su testimonio la víctima, acorde al artículo 510 del Código Orgánico Integral Penal (COIP):

- a)** Previa justificación puede solicitar rendir su testimonio a través de video conferencia, cámara de Gesell u otros medios que eviten la confrontación visual con el procesado y mantener su derecho a la defensa y a contrainterrogar y será obligación de juez comprobar su identidad.
- b)** El juez a pedido del fiscal, del defensor o de la víctima, dispondrá, medidas que faciliten el testimonio y que eviten cualquier tipo de hostigamiento o intimidación de la víctima, en especial de niñas, niños, adolescentes, adultos mayores o víctimas de delitos contra la integridad sexual o reproductiva, trata de personas, violencia contra la mujer o miembros del núcleo familiar.
- c)** Cuando el juez considere necesario y la víctima acepte o lo solicite, su testimonio será receptado junto con personal especializado en atención a víctimas en crisis, en especial en casos en que la víctima sea niña, niño, adolescente, adulto mayor o persona con discapacidad.

2.9.4. La pericia

La pericia es un medio probatorio a través del que se intenta obtener un dictamen fundamentado en una opinión de un experto (perito) en una materia determinada que aporte una mayor valoración como elemento de prueba.

Mientras que un perito es una persona profesional experta en un área en especial, titulado o con conocimientos, experiencia, o experticia, acreditado por el Consejo de la Judicatura que es reconocida como una fuente confiable en un determinado tema, técnica, o habilidad, a la cual la autoridad le otorga capacidad emitir una opinión al respecto de un tema acorde a su especialidad que debe y confía en que lo hace de manera correcta.

Un perito debe desempeñar su función de manera obligatoria y solo podrá excusarse en los casos permitidos por la ley, están en la obligación de presentar sus informes en el plazo que le fue otorgado, aclarar o ampliar los mismos cuando lo soliciten los sujetos procesales y debe comparecer en la audiencia de juicio, sustentar sus informes y contestar interrogatorios; además, se debe considerar que un perito no puede ser recusado, sin embargo, si un perito con inhabilidad o excusa presenta el informe, este no tendrá valor alguno.

El informe pericial que sea presentado para ser admitido como prueba “deberá contener como mínimo el lugar y fecha de realización del peritaje, identificación del perito, descripción y estado de la persona u objeto peritado, la técnica utilizada, la fundamentación científica, ilustraciones gráficas cuando corresponda, las conclusiones y la firma”. (Asamblea Nacional, 2018) y en el caso de que sea emitido por un perito internacional, puede ser incorporado por medio de testimonios anticipados o serán receptados a través de video conferencias.

Dentro de los delitos analizados en el presente trabajo que son el de defraudación tributaria y de lavado de activos la pericia es otro de los elementos probatorios más importantes del proceso, puesto a que, en la etapa de instrucción, el fiscal se apoya de la opinión de expertos en materias contables y tributarias con la finalidad principal de, detectar la razonabilidad del monto del dinero ingresado en las cuentas bancarias de los imputados en relación con los ingresos declarados al Servicio de Rentas Internas y determinar si la variación en el incremento patrimonial del imputado, guarda relación con los ingresos declarados en el Servicio de Rentas Internas, puesto a que al resolver estas preguntas podrá determinar si existe un incremento patrimonial no justificado que de indicios de cometimiento de lavado de activos e ingresos no tributados que de indicios de cometimiento de defraudación fiscal.

2.10. Relación de la prueba con el incremento patrimonial

Como se ha podido ver en los numerales anteriores la prueba documental y pericial son la base de la determinación de del incremento patrimonial y a su vez

permite identificar si este incremento ha sido debidamente justificado o no, puesto a que al ser el Servicio de Rentas Internas el organismo que se encarga de receptor la información tributaria y contable que por ley están obligados los contribuyentes a presentar, tiene información no solo del imputado sino de todas las personas naturales o jurídicas a nivel nacional, por lo que, tiene la información del imputado y la que han reportad los terceros sobre este, información que el perito puede utilizar dentro de su informe para determinar diferencias en ingresos, gastos y en pago de tributos mensuales y anuales.

De manera adicional esta institución posee las declaraciones patrimoniales, donde se puede evidenciar el patrimonio inicial y final de cada periodo, de cuya diferencia arrojará el incremento del mismo y cuya reconstrucción se puede hacer igualmente en el informe pericial, determinando así, si el patrimonio declarado es correcto.

Otro documento importante que tiene este ente es el comprobante de retenciones en la fuente del impuesto a la renta por ingresos del trabajo en relación de dependencia, que puede ser cruzado con el historial laboral del IESS, para conocer los ingresos de los imputados en relación de dependencia, logrando así, conocer los ingresos totales de los imputados por concepto de facturación, rendimientos financieros y relación de dependencia.

Además, el Servicio de Rentas Internas, aporta a la instrucción fiscal con el Resumen Ejecutivo de Riesgos Tributarios y la Información obtenida del Anexo Reporte de Operaciones, Transacciones Económicas y Financieras (ROTEF), donde se hace un análisis completo del perfil de los imputados y se aporta información adicional importante como prueba del proceso y fuente de la elaboración del informe pericial.

Por otro lado, la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE), aporta al proceso el informe de movimientos financieros ampliado, mismo donde se evidencia los movimientos de dinero realizados entre las cuentas bancarias del imputado, cuanto dinero ingresó a sus cuentas y cuanto salió, pudiendo así, por medio de la pericia, determinar el dinero ingresado a cuentas y no tributado en caso

de existir diferencia de los ingresos declarados en el impuesto a la renta con los ingresos recibidos en las cuentas bancarias.

Asimismo, la información requerida a las instituciones bancarias y financieras nacionales se puede dentro de la pericia comparar con los reportes entregados tanto por el Servicio de Rentas Internas como por la UAFE para determinar diferencias de dineros captados o pagados versus lo declarado.

Por lo que, en base a todo lo citado podemos decir que, la prueba presentada en los delitos de defraudación tributaria y lavado de activos está íntimamente relacionada con el incremento patrimonial del imputado ya que fruto de un adecuado análisis realizado por un perito de la información recabada por la fiscalía, se pueden arrojar indicios del cometimiento o no del delito.

En base a todo lo citado podemos concluir que la prueba cuando se persigue un delito de defraudación tributaria al detectar un incremento patrimonial que el imputado no ha podido justificar y sobre el cual no tributó, puede ser utilizada a su vez para perseguir al delito de lavado de activos por la cuota tributaria que ha dejado de cancelar al estado que viene del cometimiento de este delito y que ha tomado para sí.

2.11. El delito de defraudación tributaria como delito previo al lavado de activos

Respecto a la consideración de los delitos tributarios como actos previos al delito de lavado de activos podemos decir que hay dos posturas, las que consideran inadmisibles la defraudación tributaria como un delito previo para el lavado de activos y las que consideran que sí es admisible este hecho.

2.11.1. Presunta inadmisibilidad de la defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos

Quienes defienden la presunta inadmisibilidad de la defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos se basan principalmente en las siguientes posturas para sostener este hecho: la ausencia de objeto material por licitud de los activos, la atipicidad por la dificultad de individualizar la cuota tributaria defraudada dentro del patrimonio lícito, la capacidad del objeto por ausencia de relación de causalidad y la presunta infracción de las garantías del non bis in idem y a la no autoincriminación, siendo estas:

- a)** La ausencia de objeto material por licitud de los activos, siendo uno de los principales argumentos sostenidos para considerar como inadmisibile que la defraudación tributaria se convierta en un delito fuente radica en que los bienes no tienen origen delictuoso, es decir hay una presunta ausencia del objeto material.

Según nuestra legislación para que se constituya un acto de lavado de activos se deben ejercer sobre bienes de origen o ilícito fruto de una ganancia obtenida por una actividad criminal previa, por lo que, según esta argumentación, el defraudador tributario no genera ni obtiene algo que no poseía con anterioridad, por lo que consideran que los valores impagos por concepto de impuestos al estado originado al cometer el delito de defraudación tributaria no constituyen lavado porque fue obtenida mediante actividades permitidas por la ley, por lo que, al existir una la falta del objeto típico, quedaría demostrado la inviabilidad de un delito de lavado.

- b)** La atipicidad por la dificultad de individualizar la cuota tributaria defraudada dentro del patrimonio lícito, puesto a que forzosamente se debe individualizar la cuota tributaria defraudada dentro del patrimonio lícito del agente, por lo que, según esta teoría se estaría ahorrando un gasto, más no cometiendo un delito de lavado, porque todo el patrimonio no proviene de una actividad ilícita.

Según varios autores, la confusión de bienes de origen lícito con los de procedencia criminal, lleva a la discusión sobre si el íntegro del patrimonio se ve contaminado por las dificultades para individualizarlo, con lo cual se justificaría la presunta inadmisibilidad de la defraudación tributaria como delito fuente.

- c)** La inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad, que es identificar una relación causal entre el delito previo y los frutos de la actividad delictiva o rendimientos económicos que genere la actividad ilícita, puesto a que, según este criterio, esta dependerá de confirmar si existe un nexo causal de desplazamiento patrimonial de los bienes delictivos hacia quien posteriormente cometa el delito de lavado de activos, por lo que solamente al comprobar este desplazamiento sería posible configurarse un delito fuente.

- d)** La presunta infracción de las garantías del non bis in idem y a la no autoincriminación, dentro del análisis de la infracción a estas garantías se debe considerar que el delito de defraudación tributaria, sanciona a quien, valiéndose de varias artimañas o actos fraudulentos, no paga sus tributos, sea de manera total o parcial, por lo que, el autor de este delito posee el monto no cancelado dentro de su patrimonio ya que no lo entrega al Estado, quien es su legítimo propietario, por lo que el defraudador puede efectar actos de disposición de los dineros no ingresados a las arcas del Estado, surgiendo así la cuestión analizar la compatibilidad con las garantías del non bis in idem y a la no autoincriminación, sancionar como lavado de activos la conversión, transferencia de estos recursos o mera posesión, porque serían actos ejecutados sobre los activos mantenidos fraudulentamente al no entregarlos al Estado.

Con relación a la primera de las garantías hay varios autores que indican que, si el hecho de convertir o transmitir dinero que sea originado de un delito tributario fuese un delito de lavado de activos, todo delito de elusión o evasión tributaria traería consigo necesariamente un adicional delito de lavado de activos, lo cual no sería compatible con la garantía del non bis in idem.

Sin embargo, se debe considerar, que, la garantía del non bis in idem debe constar con una estructura con un sujeto, hecho y fundamento, es decir tiene una triple identidad, por lo que, si bien quien defrauda al Estado es la misma persona que comete este delito quien mantiene en su dominio dicho bien, por lo que tenemos al sujeto.

Además, al buscar el delito de lavado de activos “ocultar o disimular dinero, valores, bienes muebles e inmuebles cuyo origen es delictivo o ilícito” (Unidad de Análisis Financiero y Económico, s.f.) se puede afirmar la concurrencia de su injusto penal, puesto que se debería demostrar que la persona que cometió el delito de defraudación tributaria, guardó para si dicho fondos con el fin de ocultar su origen ilícito e integrarlos a la economía, por lo que, desde nuestra perspectiva, no se cumple la identidad de hecho.

Por otro lado, que en ambos delitos el bien jurídico protegido es diferente, en el delito de defraudación tributaria se pretende proteger la efectiva realización de la recaudación tributaria, mientras que el delito de lavado de activos, pretende proteger el orden socio-económico y la licitud de los bienes que circulan en el mercado, de modo que el desvalor de un delito, no abarca el otro, por lo que la defraudación tributaria en su relación con el lavado de activos no se cumple la identidad de fundamento.

Por lo que, en base a lo citado, no compartimos que, la admisión de la defraudación tributaria como delito previo infrinja la garantía del non bis in idem, porque no obedece al contenido material de la garantía y por no cumplir con la triple identidad, anteriormente analizada.

En segundo lugar, analizaremos el derecho a la no autoincriminación, para lo cual, es importante indicar que, se sostiene que es un acto de agotamiento el mantener en su poder o utilizar los recursos fruto de cometer un delito, por lo que el autor de la defraudación tributaria que mantenga en su poder o utilice el dinero que no canceló al Estado, constituiría una consecuencia necesaria e inmediata de cometer dicho delito tributario, es decir que, este debería autodenunciarse, desistir o pagar inmediatamente al Estado, los impuestos no pagados, junto al delito

tributario el defraudador cometería ineludiblemente el lavado de activos, por lo que una exigencia como esta infringiría el derecho a la no autoincriminación.

Es necesario, volver a indicar que el delito de lavado de activos busca “ocultar o disimular dinero, valores, bienes muebles e inmuebles cuyo origen es delictivo o ilícito” (Unidad de Análisis Financiero y Económico, s.f.), por lo que la sola posesión de los dineros no cancelados al Estado producto de la defraudación tributaria no constituiría un delito de lavado, ya que para que este se constituya, requiere actos concretos e identificados realizados de manera posterior, por lo que, podemos decir que la norma penal no establece un deber de autoinculpación, sino que se evite la circulación de bienes con origen ilícito, por lo que no existe una disposición de autodenunciarse sino de no transferir activos de procedencia delictuosa.

2.11.2. Idoneidad de la defraudación tributaria para constituirse en delito fuente del delito de lavado de activos

Quienes apoyan la idoneidad de la defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos se basan principalmente en las siguientes posturas para sostener este hecho: la voluntad legislativa y la diferenciación entre delitos que producen enriquecimiento con la entrada de bienes al patrimonio y delitos de incumplimiento del deber de disposición patrimonial, siendo estas:

- a) La voluntad legislativa, para analizar la voluntad legislativa veremos primeramente al delito de lavado de activos, mismo que en Ecuador fue originalmente tipificado en la que fue la Ley de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos en el año 2005 y actualmente derogada, en la Ley para Reprimir el Lavado de Activos en el año 2005, reformada mediante Ley de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos en el año 2010, misma que quiso incorporar toda la normativa y casos posibles de ser tipificados y fue reformada en los años 2016 y 2017, y actualmente se encuentra tipificada en el Código Orgánico Integral Penal.

La Ley de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos, donde no se establece un concepto de lavado de activos, pero en su artículo 1 indica que: “Esta Ley tiene por finalidad prevenir, detectar oportunamente, sancionar y erradicar el lavado de activos y el financiamiento de delitos, en sus diferentes modalidades. Para el efecto, son objetivos de esta Ley los siguientes:” (Congreso Nacional, 2016) por lo que a pesar de no establecer un concepto, indica que busca “Detectar la propiedad, posesión, utilización, oferta, venta, corretaje, comercio interno o externo, transferencia gratuita u onerosa, conversión y tráfico de activos, que fueren resultado o producto de delitos, o constituyan instrumentos de ellos, para la aplicación de las sanciones correspondientes” (Congreso Nacional, 2016), detectar asociación para cometer dichos actos, decomisar, en beneficio del Estado, los activos de origen ilícito; y recuperar los activos que sean producto de estos delitos, por lo que podemos deducir que según esta norma el lavado de activos es ser propietario, poseer, utilizar, ofertar, vender, realizar actividades de corretaje o comerciales, transferir, convertir y traficar activos que sean el resultado de delitos o a su vez constituyan instrumentos de ellos.

La Ley para Reprimir el Lavado de Activos “creó el Consejo Nacional contra el Lavado de Activos (CONCLA), actualmente ya desaparecido y la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), que entre 2010 y 2016 pasó a llamarse Unidad de Análisis Financiero (UAF)” (Solano, 2019), sin embargo, tampoco estableció un concepto del delito de lavado de activos y mantiene al igual que la Ley de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos los mismos objetivos, por ende, se puede deducir que mantiene el mismo concepto del delito.

En la Ley de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos del año 2010 hasta la presente fecha, al igual que los otros cuerpos legales anteriores no se establece el concepto del delito de lavado de activos y mantienen los mismos objetivos de las anteriores leyes citadas, por lo que podemos decir que se mantiene el mismo espíritu de la ley y el mismo concepto ya deducido anteriormente, sin embargo, es importante mencionar que una de las modificaciones más relevantes de esta ley es incorporar a un gran número de sujetos obligados a reportar puesto a que originalmente estaban

obligados solamente el sistema de bancos y seguros e incrementa el alcance legal al incluir al financiamiento de todo tipo de delito.

En la actualidad el Código Orgánico Integral Penal, tipifica al lavado de activos en su artículo 317, e indica que comete dicho delito “la persona que en forma directa o indirecta:

- a)** Se beneficie de cualquier manera, de activos de origen ilícito, los compre, transporte, convierta, administre, resguarde o mantenga.
- b)** Oculte, disimule o impida, la determinación del origen, procedencia o vinculación de activos de origen ilícito.
- c)** Preste su nombre o el de la empresa en la que sea socio o accionista, para la comisión de los delitos.
- d)** Gestione, organice, asesore, financie o participe la comisión de estos delitos.
- e)** Realice, operaciones y transacciones financieras o económicas, para dar apariencia de licitud a actividades de lavado de activos.
- f)** Ingrese o saque dinero ilícito por los pasos y puentes del país.

Por lo que podemos decir que, según el Código Orgánico Integral Penal, comete el delito de lavado de activos la persona que, cometa uno de los seis numerales anteriormente descritos, dejando más claro que los otros cuerpos legales las actividades prohibidas por la ley y las penas a cumplirse en caso de cometerlas.

Como podemos evidenciar en nuestra legislación no está estipulado específicamente que comete el lavado de activos quien previamente cometió un delito de defraudación tributaria, sin embargo, la norma establece claramente que comete este delito quien se beneficie de cualquier manera de activos de origen ilícito y quien comete el delito de defraudación tributaria está beneficiándose del activo proveniente de la cuota tributaria no cancelada al estado configurándose así el delito de lavado de activos.

Se debe indicar además que el delito de defraudación tributaria esta tipificado en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, al cual se hacen

dos reformas, la primera en la ley s/n, en el registro oficial 598 tercer suplemento en el año 2015 en la que se variaron las conductas, porque se reemplaza en el párrafo penúltimo la palabra “prejuicio” por “perjuicio” Ley s/n, en el registro oficial 802 segundo suplemento en el año 2016 por medio de la Ley Orgánica de prevención, detección y erradicación del delito de lavado de activos y del financiamiento de delitos, en el que se describe la conducta penal de la defraudación tributaria de la siguiente manera: el acto de simular, omitir, ocultar, falsear o engañar a la Administración Tributaria para incumplir con sus obligaciones o para dejar de cancelar los tributos en todo o en parte, en provecho propio o de un tercero, por lo que el hacerlo es una conducta penal tipificada, es decir el dinero proveniente del cometimiento de este delito provechoso es un dinero obtenido ilícitamente, siendo este argumento otra base para considerar a este delito como fuente del delito de lavado de activos.

b) La diferenciación entre delitos que producen enriquecimiento con la entrada de bienes al patrimonio y delitos de incumplimiento del deber de disposición patrimonial, para lo cual recordaremos que Según la Unidad de Análisis Financiero y Económico UAFE, “El lavado de activos es el proceso a través del cual los bienes de origen delictivo se integran al sistema económico financiero legal aparentando haber sido obtenidos de forma lícita.” (Unidad de Análisis Financiero y Económico, s.f.) por lo que, el producto del cometimiento de un delito que se caracteriza por producir rendimientos económicos como lo es el delito de defraudación tributaria sería el origen delictivo o la contaminación del objeto material, por lo que existe un nexo directo entre el delito fuente y los activos producidos.

Además, se puede determinar la contaminación de los activos producidos por el cometimiento de un delito previo al establecer un nexo indirecto entre ellos, es decir se debe admitir como objeto material del delito de lavado de activos a los bienes que provienen de aquellos otros que, previamente, han procedido del delito previo, incluyendo a los bienes que han sufrido sustituciones anteriores.

Se debe considerar, que, para analizar adecuadamente el vínculo de contaminación delictiva en delitos que producen enriquecimiento con la entrada de

los bienes al patrimonio debe examinarse la estructura morfológica del delito fuente, por lo que se debe identificar cuándo nos encontramos ante aquellos delitos previos caracterizados por producir rendimientos económicos que puedan ingresar en el patrimonio del propio autor del delito o de terceros, mismos que se caracterizan porque con su realización se obtienen ganancias ilícitas producidas como resultado del cometimiento del delito y son fuente de los bienes o activos producidos ilícitamente, por lo que los actos posteriores efectuados sobre dichos bienes o activos de origen delictivo cumplen la tipicidad del delito de lavado de activos.

Por otro lado, los delitos que no producen activos que ingresan al patrimonio del autor del delito o de terceros; sino que, se encontraba en los activos, con anterioridad al cometimiento del delito y eran obtenidos de manera lícita; el delito de lavado de activos se configura por el incumplimiento de los deberes jurídicos penales de disposición patrimonial, es decir por el no entregar de su patrimonio la cuota tributaria que ya no le pertenece a él sino al estado.

2.12. Resultado de la investigación

Como resultado de la presente investigación se ha logrado comprobar el objetivo general que la evaluación de la viabilidad de tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria con el fin de disminuir la evasión tributaria a través del endurecimiento de las penas para que el estado pueda incrementar sus ingresos fruto de la recaudación de tributos, puesto a que fruto de nuestro análisis podemos concluir en que el delito de defraudación tributaria constituye un tipo delictivo idóneo para dar base al delito lavado de activos ya que su estructura legal permite constatar que se trata de un delito, en el que quien lo comete, efectúa maniobras fraudulentas con el fin de evitar ilegalmente el pago de impuestos y por ende desprenderse del patrimonio que ya se encuentra, con antelación al delito tributario, por lo que consideramos, que, no existe inconveniente dogmático para considerar que la defraudación tributaria puede configurarse en una actividad criminal previa al delito de lavado de activos.

Es decir, los actos constitutivos del delito de lavado de activos, se pueden realizar sobre activos que derivan de dos tipologías de delitos que tienen en común permitir que sus autores logren rendimientos económicos y se vinculen con la criminalidad organizada, por lo que según esta postura, se debe considerar que con el delito de defraudación tributaria no se obtienen activos que no se encontraran ya anticipadamente en el patrimonio de su autor, por lo que este, no obtendría nada que antes no estuviera bajo su dominio, por tanto, a nuestro criterio, mantenemos que al ser la defraudación tributaria, un delito provechoso da lugar al delito de lavado de activos en caso que los beneficios de este, transferidos.

Se ha cumplido con el análisis de la existencia de la ausencia de objeto material por licitud de los activos en el delito de defraudación tributaria que es el objetivo específico número uno y se ha identificado que según nuestra legislación para que se constituya un acto de lavado de activos se deben ejercer sobre bienes de origen o ilícito fruto de una ganancia obtenida por una actividad criminal previa, por lo que, según esta argumentación, el defraudador tributario no genera ni obtiene algo que no poseía con anterioridad, por lo que consideran que los valores impagos por concepto de impuestos al estado originado al cometer el delito de defraudación tributaria no constituyen lavado porque fue obtenida mediante actividades permitidas por la ley, por lo que, al existir una la falta del objeto típico, quedaría demostrado la inviabilidad de un delito de lavado.

Se ha conceptualizado la atipicidad por la dificultad de separar la cuota tributaria defraudada del patrimonio lícito, siendo este el objetivo específico dos, determinando que según esta teoría forzosamente se debe individualizar la cuota tributaria defraudada dentro del patrimonio lícito del agente, por lo que, se estaría ahorrando un gasto, más no cometiendo un delito de lavado, porque todo el patrimonio no proviene de una actividad ilícita.

Se ha analizado la inidoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad que es el objetivo específico número tres, determinándose que, según este criterio, dependerá de confirmar si existe un nexo causal de desplazamiento patrimonial de los bienes delictivos hacia quien posteriormente cometa el delito de

lavado de activos, por lo que solamente al comprobar este desplazamiento sería posible configurarse un delito fuente.

Se ha identificado la idoneidad y la presunta infracción de las garantías de no juzgar dos veces por el mismo delito y a la no autoincriminación, que es el cuarto objetivo específico, concluyendo que la garantía del non bis in idem debe constar con una estructura con un sujeto, hecho y fundamento, es decir tiene una triple identidad, por lo que, no compartimos que, la admisión de la defraudación tributaria como delito previo infrinja la garantía del non bis in idem, ya que no obedece al contenido material de la garantía y no cumple con la triple identidad indicada.

Así mismo, la garantía no autoincriminación, consideramos que no es vulnerada, puesto a que el delito de lavado de activos busca “ocultar o disimular dinero, valores, bienes muebles e inmuebles cuyo origen es delictivo o ilícito” (Unidad de Análisis Financiero y Económico, s.f.), por lo que la sola posesión de los dineros no cancelados al Estado producto de la defraudación tributaria no constituiría un delito de lavado, ya que para que este se constituya, requiere actos concretos e identificados realizados de manera posterior, por lo que, podemos decir que la norma penal no establece un deber de autoinculpación, sino que se evite la circulación de bienes con origen ilícito, por lo que no existe una disposición de autodenunciarse sino de no transferir activos de procedencia delictuosa.

Se ha identificado la voluntad legislativa para tipificar el delito de defraudación tributaria como delito previo al delito de lavado de activos, cumpliendo así con el objetivo específico número cinco, determinándose que en nuestra legislación no está estipulado específicamente que comete el lavado de activos quien previamente cometió un delito de defraudación tributaria, sin embargo, la norma establece claramente que comete este delito quien se beneficie de cualquier manera de activos de origen ilícito y quien comete el delito de defraudación tributaria está beneficiándose del activo proveniente de la cuota tributaria no cancelada al estado configurándose así el delito de lavado de activos.

Además, que, el delito de defraudación tributaria está tipificado en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, al cual se hacen dos reformas, la primera

en la ley s/n, en el registro oficial 598 tercer suplemento en el año 2015 en la que se variaron las conductas, porque se reemplaza en el párrafo penúltimo la palabra “prejuicio” por “perjuicio” Ley s/n, en el registro oficial 802 segundo suplemento en el año 2016 por medio de la Ley Orgánica de prevención, detección y erradicación del delito de lavado de activos y del financiamiento de delitos, en el que se describe la conducta penal de la defraudación tributaria de la siguiente manera: el acto de simular, omitir, ocultar, falsear o engañar a la Administración Tributaria para incumplir con sus obligaciones o para dejar de cancelar los tributos en todo o en parte, en provecho propio o de un tercero, por lo que el hacerlo es una conducta penal tipificada, es decir el dinero proveniente del cometimiento de este delito provechoso es un dinero obtenido ilícitamente, siendo este argumento otra base para considerar a este delito como fuente del delito de lavado de activos.

Se ha dado a conocer la diferencia entre delitos que producen enriquecimiento con la entrada de bienes al patrimonio y delitos de incumplimiento del deber de disposición patrimonial, cumpliendo con el objetivo específico número seis de investigación, determinándose que los delitos previos caracterizados por producir rendimientos económicos que puedan ingresar en el patrimonio del propio autor del delito o de terceros, se caracterizan porque con su realización se obtienen ganancias ilícitas producidas como resultado del cometimiento del delito y son fuente de los bienes o activos producidos ilícitamente, por lo que los actos posteriores efectuados sobre dichos bienes o activos de origen delictivo cumplen la tipicidad del delito de lavado de activos.

Además, se indica que en los delitos que no producen activos que ingresan al patrimonio del autor del delito o de terceros; sino que, se encontraba en los activos, con anterioridad al cometimiento del delito y eran obtenidos de manera lícita; el delito de lavado de activos se configura por el incumplimiento de los deberes jurídico penales de disposición patrimonial, es decir por el no entregar de su patrimonio la cuota tributaria que ya no le pertenece a él sino al estado.

Por otro lado, se ha cumplido con la comprobación de la **hipótesis** de la presente investigación que es la necesidad de reformar el Código Orgánico Integral Penal con el fin de tipificar al delito de lavado de activos como resultado de una

defraudación tributaria para evitar la pérdida de ingresos del estado producto de la evasión tributaria, ya que en base a los resultados previamente indicados es indispensable realizar una reforma normativa en este sentido, con el fin de endurecer las penas, proteger al estado y disminuir la evasión tributaria.

Para finalizar, se debe mencionar que el resultado de la presente investigación se ha dado por medio de la investigación explicativa basada en técnicas cualitativas que integran la revisión de literatura jurídica, análisis de contenido y entrevistas, cuyos datos obtenidos han sido resumidos a lo largo del presente trabajo.

2.13. Discusión

La falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria es un tema muy preocupante en la actualidad, debido a que el hecho de que no esté estipulado claramente dentro del Código Orgánico Integral Penal este particular puede conllevar a que resulte más difícil para la fiscalía perseguir este tipo de delitos y para el juez juzgarlos.

Es importante mencionar que, gracias a la aplicación de la investigación explicativa, basada en técnicas cualitativas que integran la revisión de literatura jurídica, análisis de contenido y entrevistas se ha podido realizar un análisis que contemple diferentes puntos de vista que nos permite tener una visión más amplia y objetiva del tema.

Como hemos evidenciado en el presente trabajo la principal discusión se da entre quienes consideran que existe una presunta inadmisibilidad de la defraudación tributaria como delito fuente del delito de lavado de activos y entre quienes consideramos que existe idoneidad de la defraudación tributaria para constituirse en delito fuente del delito de lavado de activos.

Quienes defienden la primera postura se basan principalmente en la existencia de la ausencia de objeto material por licitud de los activos en el delito de

defraudación tributaria, la atipicidad por la dificultad de separar la cuota tributaria defraudada del patrimonio lícito, la idoneidad del objeto por ausencia de relación de causalidad y en la idoneidad y la presunta infracción de las garantías de no juzgar dos veces por el mismo delito y a la no autoincriminación.

Sin embargo, como vimos en los objetivos específicos, de estos postulados el de mayor relevancia es la falta del objeto típico analizado por quienes adoptan esta postura, pero, según se ha evidenciado en el presente análisis existen elementos de sobra para considerar idóneo que la defraudación tributaria se constituya en un delito fuente del delito de lavado de activos.

Se ha identificado, que si bien es cierto en nuestra legislación no está estipulado específicamente que comete el lavado de activos quien previamente cometió un delito de defraudación tributaria, la norma establece claramente que comete este delito quien se beneficie de cualquier manera de activos de origen ilícito y quien comete el delito de defraudación tributaria está beneficiándose del activo proveniente de la cuota tributaria no cancelada al estado configurándose así el delito de lavado de activos.

Además, que, el delito de defraudación tributaria está tipificado en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, al cual se hacen dos reformas, la primera en la ley s/n, en el registro oficial 598 tercer suplemento en el año 2015 en la que se variaron las conductas, porque se reemplaza en el párrafo penúltimo la palabra “prejuicio” por “perjuicio” Ley s/n, en el registro oficial 802 segundo suplemento en el año 2016 por medio de la Ley Orgánica de prevención, detección y erradicación del delito de lavado de activos y del financiamiento de delitos, en el que se describe la conducta penal de la defraudación tributaria de la siguiente manera: el acto de simular, omitir, ocultar, falsear o engañar a la Administración Tributaria para incumplir con sus obligaciones o para dejar de cancelar los tributos en todo o en parte, en provecho propio o de un tercero, por lo que el hacerlo es una conducta penal tipificada, es decir el dinero proveniente del cometimiento de este delito provechoso es un dinero obtenido ilícitamente, siendo este argumento otra base para considerar a este delito como fuente del delito de lavado de activos.

Por otro lado, se ha comprobado que se puede configurar un delito de lavado de activos fruto del cometimiento previo de un delito de defraudación tributaria porque este puede darse sea por el cometimiento de delitos que producen enriquecimiento con la entrada de bienes al patrimonio y delitos de incumplimiento del deber de disposición patrimonial, dejando así claro que no es válido considerar que la dificultad de separar la cuota tributaria defraudada del patrimonio lícito sea un argumento válido para considerar que el delito de defraudación tributaria no es un delito previo al delito de lavado de activos, ya que el delito de lavado de activos se configura por el incumplimiento de los deberes jurídico penales de disposición patrimonial, es decir por el no entregar de su patrimonio la cuota tributaria que ya no le pertenece a él sino al estado.

De igual manera, en el presente análisis se ha podido determinar que no es necesario identificar el nexo causal de desplazamiento patrimonial de los bienes delictivos hacia quien posteriormente cometa el delito de lavado de activos, puesto a que según nuestra normativa comete el delito de lavado de activos quien se beneficie de cualquier manera de activos de origen ilícito y quien comete el delito de defraudación tributaria está beneficiándose del activo proveniente de la cuota tributaria no cancelada al estado configurándose así el delito de lavado de activos.

Además, se ha dejado claro que el hecho de tipificar el delito de defraudación tributaria como delito previo al lavado de activos no infringe las garantías de no juzgar dos veces por el mismo delito y a la no autoincriminación.

Por lo que, según nuestro análisis es claro que se puede tipificar al delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria, reformando el Código Orgánico Integral Penal, lo que permitirá incrementar los ingresos del estado al disminuir la evasión tributaria por medio del endurecimiento de las penas.

La novedad científica del presente trabajo planteada, consideramos que se cumple, puesto a que, si se tipifica el hecho citado, quien cometa un delito de defraudación tributaria cometería un delito de lavado de activos y al existir en Ecuador la acumulación de penas y de multas, mismas que según el Código

Orgánico Integral Penal pueden acumularse máximo hasta 40 años y las multas hasta el doble de la máxima impuesta, se estarían endureciendo las penas para quienes comentan este tipo de delitos.

Al endurecer la pena, por el cometimiento de estos dos delitos, consideramos que va a haber una mayor prevención general para evitar cometer el delito de defraudación tributaria, ya que en la actualidad este delito muchas veces es cometido por desconocimiento, despreocupación o falta de cultura tributaria, sin embargo, el hecho de que el delito de defraudación tributaria sea un delito previo al delito de lavado de activos consideramos que va a ser una gran alerta para todos los contribuyentes que va a generar un impacto positivo reflejado en una mayor recaudación de tributos por parte del estado producto de la baja de la evasión tributaria.

PROPUESTA

Se propone presentar un proyecto de ley orgánica reformativa al Código Orgánico Integral Penal a la Asamblea Nacional como ciudadana o por medio de una organización social contando con el apoyo de al menos el cero punto veinte y cinco por ciento de inscritos en el padrón electoral nacional, con el fin de tipificar al delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria, en el siguiente esquema:

PROYECTO DE LEY ORGÁNICA REFORMATIVA AL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Este proyecto de ley orgánica reformativa al Código Orgánico Integral Penal, plantea tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria, puesto a que en la actualidad no existe una normativa clara al respecto.

Según cifras tomadas al 2019 el Ecuador pierde aproximadamente 4.000 millones de dólares anuales por evasión tributaria, sin tomar en cuenta las pérdidas de los ingresos realizados por otras actividades ilícitas de las cuales no hay registro y por lo tanto no se pueden cuantificar.

Para tener una idea de la magnitud del problema, podemos indicar que los 4.000 millones de dólares equivalen a casi el 4% del producto interno bruto y que representaría más del 80% del monto destinado a la educación, y casi el 50% de las inversiones que se realizan en el ámbito de la salud en el país.

Uno de los principales factores identificados que tienen incidencia en la recaudación de ingresos para sostener la economía del país es la falta de

conciencia tributaria y el incremento patrimonial no justificado que no tiene parte “lícita” por ningún lado, puesto a que proviene de actividades económicas fraudulentas que realizan personas naturales o jurídicas que muchas veces pretenden hacerlas pasar por actividades lícitas cometiendo así además el delito de lavado de activos.

Frente a este escenario que actualmente vive nuestro país consideramos indispensable que exista normativa que permita tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria.

Además, se debe considerar que es importante para incrementar los ingresos del estado y con eso mejorar los servicios que dependen de él, por lo tanto consideramos que esta reforma tiene una gran relevancia social ya que al disminuir la evasión tributaria e incrementar los ingresos de país este podrá atender su misión y brindar los servicios que le corresponder, cumplir los derechos y cumplir de mejor manera con las garantías a todos los ciudadanos como lo son la seguridad, orden, libertad, defensa, educación, salud, vialidad, producción, empleo, entre otras.

Por lo que, en virtud de lo expuesto y en ejercicio de las facultades conferidas por la ley, se presenta el presente proyecto de ley orgánica reformativa al Código Orgánico Integral Penal:

EL PLENO

CONSIDERANDO

Que, en el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador se recoge el orden jerárquico de aplicación de las normas: la Constitución, los tratados y convenios internacionales, las leyes orgánicas, las leyes ordinarias, las normas regionales y las ordenanzas distritales, los decretos y reglamentos, las ordenanzas, los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos;

Que, en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal se tipifica a la defraudación tributaria como el acto de simular, omitir, ocultar, falsear o engañar a la Administración Tributaria para incumplir con sus obligaciones o para dejar de cancelar los tributos en todo o en parte, en provecho propio o de un tercero;

Que, en el artículo 87 del Código Tributario, se define a la determinación tributaria, como el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo;

Que, en el artículo 317 del Código Orgánico Integral Penal, se tipifica al lavado de activos, e indica que comete dicho delito: la persona que en forma directa o indirecta:

1. Se beneficie de cualquier manera, de activos de origen ilícito, los compre, transporte, convierta, administre, resguarde o mantenga.
2. Oculte, disimule o impida, la determinación del origen, procedencia o vinculación de activos de origen ilícito.
3. Preste su nombre o el de la empresa en la que sea socio o accionista, para la comisión de los delitos.
4. Gestione, organice, asesore, financie o participe la comisión de estos delitos.
5. Realice, operaciones y transacciones financieras o económicas, para dar apariencia de licitud a actividades de lavado de activos.
6. Ingrese o saque dinero ilícito por los pasos y puentes del país;

Que, es deber del Estado precautelar el ejercicio de los derechos individuales y colectivos garantizados por las normas nacionales y por los acuerdos internacionales vigentes de los que Ecuador es parte; y,

En uso de sus atribuciones constitucionales y legales expide la siguiente:
LEY ORGÁNICA REFORMATORIA DEL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL

LEY ORGÁNICA REFORMATORIA DEL CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL

Artículo. 1.- En el artículo 317, increméntese el numeral 7 que diga: “Quien cometa el delito de defraudación tributaria, por las ganancias ilícitas que no se hayan justificado dentro del patrimonio de una persona o por el no pago de la cuota tributaria correspondiente al estado.”

DISPOSICIÓN FINAL

La presente ley entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación en Registro Oficial.

Dado y suscrito por la Asamblea Nacional, en el Distrito Metropolitano de Quito, a los ____ días, del mes de _____ de dos mil veinte y dos.

CONCLUSIONES

- a)** La prueba documental recibida por la fiscalía en base a sus requerimientos a entes de control e instituciones bancarias y financieras analizadas por un perito con el debido expertis en el tema, permitirán detectar la razonabilidad del monto del dinero ingresado en las cuentas bancarias de los imputados en relación con los ingresos declarados al Servicio de Rentas Internas y determinar si la variación en el incremento patrimonial del imputado, guarda relación con los ingresos declarados en el Servicio de Rentas Internas, pudiendo así determinar si existe un incremento patrimonial no justificado que de indicios de cometimiento de lavado de activos e ingresos no tributados que de indicios de cometimiento de defraudación fiscal.
- b)** El incremento patrimonial no justificado determinado contablemente está directamente relacionado con el delito de lavado de activos, ya que al detectarse un incremento patrimonial que no ha podido ser justificado por el imputado, se presume que este incremento se obtuvo fruto de la realización de actividades ilícitas.
- c)** La persona que comete el delito de defraudación tributaria al no pagar su cuota impositiva acorde a la ley está guardando para sí recursos que no le pertenecen a él sino al Estado, por ende, existe un incremento de su patrimonio fruto del no reconocimiento de un pasivo que tiene para con el Estado.
- d)** La garantía del non bis in idem debe constar con una estructura con un sujeto, hecho y fundamento, es decir tiene una triple identidad, por lo que, no compartimos que, la admisión de la defraudación tributaria como delito previo infrinja la garantía del non bis in idem, ya que no obedece al contenido material de la garantía y no cumple con la triple identidad indicada.
- e)** La garantía no autoincriminación, consideramos que no es vulnerada al tipificar un delito de defraudación tributaria como delito previo al delito de lavado de activos, puesto a que el delito de lavado de activos busca “ocultar o disimular

dinero, valores, bienes muebles e inmuebles cuyo origen es delictivo o ilícito” (Unidad de Análisis Financiero y Económico, s.f.), por lo que la sola posesión de los dineros no cancelados al Estado producto de la defraudación tributaria no constituiría un delito de lavado, ya que para que este se constituya, requiere actos concretos e identificados realizados de manera posterior, por lo que, podemos decir que la norma penal no establece un deber de autoinculpación, sino que se evite la circulación de bienes con origen ilícito, por lo que no existe una disposición de autodenunciarse sino de no transferir activos de procedencia delictuosa.

- f) El delito de defraudación tributaria constituye un tipo delictivo idóneo para dar base al delito lavado de activos ya que su estructura legal permite constatar que se trata de un delito, en el que quien lo comete, efectúa maniobras fraudulentas con el fin de evitar ilegalmente el pago de impuestos y por ende desprenderse del patrimonio que ya se encuentra, con antelación al delito tributario, por lo que consideramos, que, no existe inconveniente dogmático para considerar que la defraudación tributaria puede configurarse en una actividad criminal previa al delito de lavado de activos.

RECOMENDACIONES

- a)** Realizar capacitaciones en temas contables y tributarios a los fiscales que persiguen los delitos de lavado de activos y defraudación tributaria, puesto a que es importante que tengan conocimientos básicos en estos temas para dirigir de mejor manera la instrucción fiscal y reunir evidencia de mayor calidad.

- b)** Realizar convenios internacionales para acceder con facilidad a la entrega de información bancaria que soliciten los fiscales de los imputados.

- c)** Promover políticas de estado que faculten a la banca a notificar a la Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE) cuando detecte transacciones monetarias inusuales de sus clientes.

- d)** Promover políticas de estado que creen en los ciudadanos una adecuada cultura tributaria y que de a poco se deje el quemeimportismo y desgano por la contabilidad y la tributación, puesto a que muchas veces una mala contabilidad no solo genera grandes pérdidas económicas, sino que también puede dar indicios del cometimiento de delitos o promover el cometerlos.

BIBLIOGRAFÍA

- Abogados Tenerife. (27 de 09 de 2015). Abogados Tenerife. Obtenido de <https://www.abogadosdetenerife.com/concepto-derecho/>
- Albán Gomez, E. (2009). Manual de derecho penal ecuatoriano.
- Alpaca Pérez, A. (2016). Delincuencia organizada, delitos tributarios y delito del lavado de activos. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- Alvarado Martínez, I., & Calvillo Díaz, G. (2017). Etapa de juicio en el proceso penal acusatorio. Bosh Mexico.
- Alvarado, M. (2003). El juzgamiento del delito tributario. Quito.
- Asamblea Nacional. (2016). Ley de Prevención de lavado de activos y financiamiento de delitos.
- Asamblea Nacional. (2018). Código Orgánico Integral Penal.
- Benitez Chiriboga, M. (2009). Manual Tributario. Quito: Corporación de.
- Bulit Goñi, R. (1991). Revista Jurídica Argentina La Ley. Revista Jurídica Argentina.
- Cabanellas de Torres, G. (1997). Diccionario Jurídico Elemental. Heliasta S.R.L.
- Centeno Maldonado, P. A. (2021). Defraudación tributaria: un atentado al interés general. Revista Universidad y Sociedad.
- Conde, M. A. (2015). Lavado de activos. Perfil criminológico.
- Congreso Nacional. (2010). Ley para reprimir el lavado de activos.
- Congreso Nacional. (2016). Ley de Lavado de Activos y Financiamiento de Delitos.
- Constituyente, A. (2008). Constitución de la República del Ecuador. Montecristi: Registro oficial.
- Cornejo Aguiar, J. S. (2020). El sistema de los delitos contra la eficiencia de la administración pública. Consideraciones político criminales. Quito: Licencia Creative Commons AtribuciónNoComercial 4.0 Internacional.
- Correa Delgado, R. (2021). Reglamento de Aplicación a la Ley de Regimen Tributario Interno.
- Creus, C. (1999). Derecho Penal Parte Especial. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Derecho Ecuador. (s.f.). Derecho Ecuador. Obtenido de Derecho Ecuador: <https://derechoecuador.com/prueba/>
- FLACSO Ecuador. (2015). Lavado de activos. Perfil criminológico.

- Gálvez Villegas, T. A. (2014). El delito de lavado de activos. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- Gómez Iniesta, D. (1996). El delito de blanqueo de capitales en el Derecho español. Barcelona: Editorial Cedecs.
- Honorable Congreso Nacional. (2018). Código Tributario.
- La administración del riesgo de lavado de activos y su incidencia en el manejo financiero del sector cooperativo. (s.f.).
- López Cantoral, E. (19 de 05 de 2021). Enfoque derecho. Obtenido de <https://www.enfoquederecho.com/2021/05/19/el-iter-criminis-en-el-derecho-penal/>
- Maldonado, D. (2011). Construcción y calibración de un índice multicriterio para la detección del lavado de activos en un Banco Ecuatoriano. Banco General Rumiñahui.
- Medina Cuenca, A. (2018). El delito de lavado de activos, fundamentos, conceptos y el bien jurídico protegido. Centro de Investigación interdisciplinaria de derecho penal económico.
- Medina, A. N., Garcés, C. J., & Valdez, Y. C. (2020). Contadores y su relación con el lavado de activos. Fundación Universitaria del Área Andina.
- Mision Permanente ante las Naciones Unidas. (2013). Comisión de la Condición Jurídica y Social de la Mujer, Sesión 57, Tema 3. Intervención de Yina Quintana, Presidenta de la Comisión. Nueva York.
- Moreno Sánchez, V. E. (2020). La administración del riesgo de lavado de activos y su incidencia en el manejo financiero del sector cooperativo. Ambato: UTA.
- Nacional, H. C. (2019). Código Civil.
- Piedra Tigrero, S. P., & Rivera Vega, A. A. (2016). Principio de impugnación constitucional de medida cautelar independiente en el caso de acción de protección. Machala: Universidad Técnica de Machala.
- Prado Saldarriaga, V. R. (s.f.). El delito de lavado de dinero en Perú.
- Ríos, A. M. (06 de 08 de 2018). Derecho Ecuador. Obtenido de <https://derechoecuador.com/culpabilidad-en-el-derecho-penal/>
- Saltos Orrala, M. Á. (2017). El delito tributario en Ecuador. Latindex.
- Sentencia 556-99, 556-99 (Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia 31 de 05 de 2000).

- Solano, D. (2019). Lavado de activos, Ecuador en la mira GAFI, 2010-2014. Quito: Casa Andina y Jefatura de Publicaciones.
- Soler, O. (2002). Derecho Tributario Económico. Buenos Aires: La ley.
- Unidad de Análisis Financiero y Económico (UAFE). (2020). Tipologías de lavado de activos. Tipologías de lavado de activos.
- Unidad de Análisis Financiero y Económico. (s.f.). Infórmate sobre el Lavado de Activos. Obtenido de <https://www.uafe.gob.ec/informate-sobre-el-lavado-de-activos/>
- Velásquez, F. (1993). La culpabilidad y el principio de culpabilidad. Revista de Derecho y Ciencias Políticas, 9-10.

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **Valenzuela Bautista Soraya María**, con C.C: # 172091607-9 autora del componente práctico del examen complejo: **Falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria**, previo a la obtención del título de **Abogada de los tribunales y juzgados de la República del Ecuador** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 13 de mayo del 2022

f. _____
Nombre **Valenzuela Bautista Soraya María**
C.C: 172091607-9

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TEMA Y SUBTEMA:	Falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria.		
AUTOR(ES)	Valenzuela Bautista Soraya María		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Franco Loor Eduardo Julián		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.		
FACULTAD:	Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Políticas.		
CARRERA:	Carrera de Derecho.		
TÍTULO OBTENIDO:	Abogado de dos Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador.		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	13 de mayo del 2022	No. DE PÁGINAS:	103
ÁREAS TEMÁTICAS:	Derecho		
PALABRAS CLAVE/ KEYWORDS:	Defraudación Tributaria, Lavado de Activos, Incremento Patrimonial, Cuota Tributaria, Derecho Penal		
RESUMEN:	<p>En el presente trabajo de investigación titulado “Falta de normatividad jurídica para tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria”, evaluaremos principalmente si es viable tipificar un delito de lavado de activos como resultado de una defraudación tributaria con el fin de disminuir la evasión tributaria a través del endurecimiento de las penas para que el estado pueda incrementar sus ingresos fruto de la recaudación de tributos a través del uso de la investigación explicativa basada en técnicas cualitativas que integran la revisión de literatura jurídica, análisis de contenido y entrevistas.</p> <p>Estableceremos la relación de estos delitos con el incremento patrimonial y analizaremos la ausencia de objeto material por licitud de los activos en el delito de defraudación tributaria, conceptualizaremos la atipicidad por la dificultad de separar la cuota tributaria defraudada del patrimonio lícito e identificaremos la idoneidad y la presunta infracción de las garantías de no juzgar dos veces por el mismo delito y a la no autoincriminación.</p> <p>Concluiremos, en lo principal, que los delitos analizados tienen una estrecha relación con el incremento patrimonial y que el delito de defraudación tributaria si constituye un delito previo al delito de lavado de activos, por lo que se recomendará reformar el Código Orgánico Integral Penal para tipificar este hecho.</p>		
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: + 593 995285472	E-mail: sora_136_5@googlemail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN	Nombre: Paredes Cavero Ángela María		
	Teléfono: +593-997604781		
	E-mail: angela.paredes01@cu.ucsg.edu.ec		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			