

LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA MEDIANTE EL USO DE COMPROBANTES DE VENTA DE EMPRESAS FANTASMAS, INEXISTENTES O SUPUESTAS.

Dr. Juan Fernando Almeida

Uno de los recursos con los que los Estados siempre cuentan para financiar sus presupuestos está constituidos por los ingresos tributarios y no tributarios, es decir aquella contraprestación que la ciudadanía en general realiza, en retribución de los servicios públicos que el Estado le provee. Dentro de esta carga impositiva casi siempre la más representativa es la del impuesto a la renta.

El sistema tributario se ve fortalecido por la existencia de una cultura tributaria, que no es otra cosa que aquella conducta de los integrantes de una sociedad, que se manifiesta en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios. Lastimosamente, así como existen ciudadanos que están contagiados de esta cultura tributaria, pues existen otros pocos que, por el contrario, buscan incesantemente maneras, muchas de ellas muy ingeniosas para reducir el impuesto a pagar o no pagar impuesto alguno.

Uno de estos mecanismos es el uso de comprobantes de venta (facturas) de empresas que han sido calificadas como fantasmas, inexistentes o supuestas, algo muy similar a las empresas factureras¹ que existen en México, y es sobre ello que se va a desarrollar este documento.

a) UN POCO DE HISTORIA:

En Ecuador, la historia tributaria del país se ve dividida en dos etapas, una etapa anterior a la existencia del Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) y otra posterior a su vigencia legal.

El Servicio de Rentas Internas nació en virtud de una ley en diciembre de 1997, bajo la figura de un órgano autónomo y eminentemente técnico, con facultades para administrar tributos, y como respuesta a una altísima evasión tributaria que existía en el Ecuador.

Este órgano ejecutor de la política tributaria del Gobierno, de a poco vino a modernizar y automatizar los mecanismos de declaración impositiva, y de esta manera también generar

¹ Las empresas factureras son empresas que facturan operaciones simuladas, inexistentes o ficticias. Esto se hace con el fin de aumentar con gastos falsos los gastos de una empresa real. De esta manera, disminuyen sus utilidades y reducen el pago de sus impuestos.

una base de datos de los contribuyentes que año a año le ha permitido tener muchísima información, conducente a mejorar la recaudación tributaria en el Ecuador.

Es justamente esta modernización la que ha llevado a que la gran mayoría de procesos relacionados con esta institución sean manejados y presentados de manera digital y electrónica. Así, por ejemplo, la identificación tributaria de personas naturales y jurídicas (RUC en Ecuador), las declaraciones impositivas mensuales, semestrales y/o anuales, la autorización para emitir facturas o comprobantes de venta, la verificación de la validez de un comprobante de venta, y otros más, se los realiza de manera electrónica, ya sin necesidad de documentos físicos para su presentación.

b) DEFRAUDACION TRIBUTARIA:

Quiero empezar a centrarme ya en el tema penal que nos ocupa y a los problemas jurídicos que encuentro en la posibilidad de una imputación de este delito por aceptar o emitir comprobantes de venta de empresas denominadas fantasmas, inexistentes o supuestas.

Debo indicar inicialmente que el delito de defraudación tributaria es un delito autónomo, que está dentro de la categoría de delitos contra el régimen de desarrollo del Estado, y que sancionan a quien mediante actos dolosos evada el pago de tributos o bien obtenga o se aproveche de beneficios fiscales que no le corresponden.

Se puede definir como: *"1. Acción y efecto de defraudar. 2. 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"*²

Hablando un poco del pasado, les puedo decir que la gran mayoría de delitos de índole tributaria, se encontraban disgregados en varios cuerpos normativos, por ejemplo, en el Código Tributario. El delito de defraudación tributaria como tal, se encuentra tipificado en dicho cuerpo legal desde el año de 1975. A raíz de la expedición del Código Orgánico Integral Penal (en adelante COIP), el 10 de agosto del año 2014, estos delitos de índole tributaria (además de otros) se incorporaron en esta única legislación penal.

² Léxico Jurídico Tributario. (Coautoría). 1ra. edición, 1996. Corporación Latinoamericana para el Desarrollo; 2da. edición Universidad de Cuenca, 2009.

Es importante ver cómo se definía la defraudación tributaria en el Código Tributario³, que en su última codificación de junio del 2005, su artículo 342, lo definía como: *"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"*

Pero, ¿qué conductas el legislador las consideraba como defraudación tributaria? Los artículos 344 y 345 del Código Tributario⁴ establecían la enumeración de estas conductas y pues claro está, su sanción específica. Veamos primero que conductas eran consideradas como defraudación tributaria:

- 1.- *Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;*
- 2.- *Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;* 3.- *Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;*
- 4.- *Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.*
- 5.- *La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;*
- 6.- *La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.*
- 7.- *La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;*
- 8.- *Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;* 9.- *La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;*
- 10.- *Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;*

³ Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio del 2005.

⁴ Código Orgánico Tributario, Registro Oficial Suplemento No. 38 del 14 de junio del 2005.

11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;

12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;

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

14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente; y,

15.- La venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el SRI, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.

La sanción que este cuerpo legal estableció para estas conductas estaba graduada sobre la gravedad de la infracción de cada numeral, con sanciones que iban desde 1 a 6 años de prisión y multas de hasta el monto de los impuestos que se pretendieron evadir; o, el doble de los valores retenidos o percibidos por concepto de impuestos que no se entregaron a la Administración Tributaria. La escala de sanciones iba de la siguiente manera:

TIPO DE SANCION	PRISION DE 1 A 3 AÑOS	PRISION DE 2 A 5 ANOS Y MULTA DE IMPUESTOS EVADIDOS	PRISION DE 3 A 6 AÑOS Y DOBLE DE IMPUESTOS RETENIDOS
NUMERALES QUE APLICAN	1,3 Y 15	4,5,6,7,8,9,10,11 Y 12	13 Y 14

Quiero hacer hincapié, para efectos de este análisis, que la utilización de comprobantes de venta de empresas fantasmas o inexistentes, no estaba tipificada como un delito. Es a partir del 10 de agosto del 2014 que el COIP dentro de la tipificación de defraudación tributaria, dentro de los 20 numerales que contienen las conductas que constituyen ese ilícito, se incluye a las empresas fantasmas, inexistentes o supuestas, tal y como se cita a continuación:

ART. 298.- DEFRAUDACION TRIBUTARIA. - La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero será sancionada cuando:.....

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

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

En relación a las sanciones, al igual que como vimos al analizar el Código Tributario, el COIP también las regula en sanciones que van entre tres y diez años de prisión, dependiendo del monto de la defraudación calculado en salarios básicos unificados del trabajador. Para el caso específico de los numerales 13 y 14 la pena privativa de libertad es de tres a cinco años, y si el monto de los comprobantes de venta utilizados supera los cien salarios básicos unificados⁵, en dicho escenario la sanción es el máximo de la pena prevista.

Un aspecto que no quiero dejar de lado y que también resulta interesante para este análisis es que en el Código Orgánico Integral Penal prácticamente se trasladaron los tipos penales de defraudación tributaria que constaban en el Código Tributario. Sin embargo, en el COIP se elimina la palabra dolosa para dichas conductas. Para corroborar voy a citar las normas correspondientes:

Código Tributario. Art. 342. Defraudación Tributaria: **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.(negrillas son mías)

Código Orgánico Integral Penal: Art. 298. Defraudación Tributaria. La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: ..."

En este punto, bien podemos indicar que seguramente este hecho se debió a lo que los Art. 26 y 27 del COIP determinan, en particular el último que habla específicamente que actúa con culpa quien infringe el deber objetivo de cuidado, y que esta conducta culposa es punible sólo cuando se encuentra tipificada como infracción en el Código. Entonces bien podemos concluir que esta omisión, no elimina la necesidad del dolo en la actuación en casos de defraudación tributaria.

⁵ Salario Básico Unificado del Trabajador en general en el año 2021 es la suma de USD \$ 400. Es decir, el monto es de USD \$ 40.000.

c) EMPRESAS FANTASMAS, INEXISTENTES O SUPUESTAS.

DEFINICION:

Podemos iniciar citando la existencia de las denominadas sociedades interpuestas o instrumentales, que normalmente son empresas pantallas creadas con ciertos objetivos diversos, alejados de una realidad de un negocio, y dirigidas a realizar actividades que en muchos casos son ilegales, como el caso de evasión fiscal, corrupción y muchas veces lavado de dinero. En general son empresas anónimas, que encubren sus verdaderos propietarios y se constituyen muchas veces en los denominados paraísos fiscales.

Dentro de estas sociedades instrumentales se encuentran las denominadas fantasmas, inexistentes o supuestas. Estas empresas sirven como vehículo para diferentes operaciones empresariales, y debo ser claro que, éstas empresas no son ilegales en sí ya que pudieren tener objetivos empresariales legítimos. En nuestra legislación no están definidas, sino como veremos más adelante, lo han realizado legislaciones secundarias y resoluciones de la administración tributaria central.

Como conocemos la función principal de los Reglamentos es la de facilitar la aplicación de una ley. En este tema debo empezar manifestando que ni el Código Tributario ni la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contienen en su texto regulación alguna de las empresas denominadas fantasmas, inexistentes o supuestas. Es en la expedición del Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno⁶ y de resoluciones de la Administración Tributaria⁷, que se define este tipo de empresas, especialmente en sus artículos 24 y 25 que cito a continuación:

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

Art. 25, Son empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes, fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones correspondientes.

⁶ Ecuador; Presidencia de la República, "Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno" en Registro Oficial, Suplemento No. 208 (28 de mayo de 2010)

⁷ Resolución NAC-DGERCGC16-00000356 del Servicio de Rentas Internas

Dejando de lado este aspecto, pasemos a analizar como nuestra legislación define a este tipo de sociedades. Quiero indicar que las definiciones al referirse a una sociedad, considera por un lado inexistente a aquella sobre la cual no se pueda verificar su constitución por los documentos que la ley disponga; y en caso de las fantasmas o supuestas, aquellas en las que exista un acuerdo simulado para aparentar la existencia de una sociedad.

Esto quiere decir que, más allá del hecho de que en los dos casos el objeto de este tipo de sociedades sea justificar transacciones supuestas, modificar ingresos, crear gastos sin un proceso productivo real, podemos ver claramente que la definición apunta a su creación. Es decir, a la constitución de la sociedad en la cual o no se la pueda verificar o que se aparente la existencia de una sociedad.

En Ecuador, hasta antes del establecimiento de la regulación que permite la creación de empresas o sociedades anónimas simplificadas, que permite su constitución por instrumento privado o público, la constitución de una sociedad regulada por entidad de control, debía ser escritura pública. Incluso las sociedades civiles en su origen debían ser aprobadas en sentencia por un juez, y luego de la reforma a la ley notarial, por un notario público.

Como paso obligatorio, estas sociedades deben luego de su constitución y como paso final de la misma, obtener por parte de la Administración Tributaria, su número de identificación tributaria, que se denomina RUC, registro único de contribuyente.

Incluso las sociedades accidentales, consorcios y demás, pese a no necesitar la formalidad del instrumento público, siempre requerían de un instrumento que contenga la voluntad de conformar esta asociación, sin personería jurídica, pero que para efectos tributarios si estaba considerada como tal.

Es a través de este registro de contribuyente, que siempre la autoridad tributaria, recibe toda la documentación que contiene el acuerdo de voluntades para crear una sociedad, el instrumento que contiene su constitución, ya sea en instrumento público o privado.

Es más, es interesante el manifestar que, en Ecuador, la autorización de impresión de todo tipo de comprobante de venta, es potestad exclusiva de la Administración Tributaria. Así lo ha dispuesto el Reglamento de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios⁸, que en su artículo 5 nos dice lo siguiente:

Art. 5.- Autorización de impresión de los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención. - Los sujetos pasivos solicitarán al Servicio de Rentas Internas la autorización para la impresión y emisión de los comprobantes de venta y sus documentos complementarios, así como de los

⁸ Reglamento de Comprobantes de venta, retención y documentos complementarios. Decreto No. 580. Registro Oficial 448 de 28 de febrero de 2015.

comprobantes de retención, a través de los establecimientos gráficos autorizados, en los términos y condiciones del presente reglamento.

A modo de aclaración, nuestra legislación considera comprobante de venta a las facturas, notas de venta, liquidaciones de compras de bienes y servicios, tiquetes por máquinas registradoras, boletos o entradas a espectáculos públicos, y otros complementarios como notas de crédito, notas de débito y guías de remisión.

La existencia de esta disposición no solo alcanza a los contribuyentes, sino que incluye a que las imprentas que pueden emitir los comprobantes de venta también deben ser autorizadas. De tal suerte que si yo voy a una imprenta y solicito que se me imprima un comprobante de venta, de inmediato la imprenta usa un sistema informático para verificar con la base de datos del servicio de rentas y logra obtener la autorización respectiva.

Entonces al aspecto que quiero llegar con este análisis es que, dado el hecho fáctico de que solamente una empresa legal y debidamente constituida puede solicitar a la administración tributaria, autorización para emitir comprobantes de venta; o, en otras palabras, la administración tributaria solo autoriza emitir comprobantes de venta a empresas legalmente constituidas, ¿cómo entonces una empresa fantasma, inexistente o supuesta puede entregar un comprobante de venta para evadir impuestos?

Partimos de un supuesto que es la definición reglamentaria que nos dice que estas empresas con aquellas que no se puede verificar su constitución o que aparentan la existencia de una sociedad, entonces si la empresa está debidamente constituida ¿no podría ser considerada como fantasma o inexistente, aun cuando haya emitido comprobantes de venta sobre transacciones inexistentes?

Si la administración tributaria es quien autoriza a cualquier empresa la emisión de comprobantes de venta, y el hecho de que, obviamente, para que dicha autorización proceda, el contribuyente que la solicita necesita estar al día en sus obligaciones tributarias, ¿de qué manera desvanece la posibilidad de imputar al emisor o al receptor de un comprobante de venta, de una empresa calificada como fantasma, inexistente o supuesta?

Obviamente si una empresa emite comprobantes sin autorización, es decir usa una imprenta sin autorización y logra obtener documentos írritos, pues ya no estaríamos solamente en el campo de la defraudación, sino más bien entramos en el área de la falsificación (ideológica) y el uso doloso de un instrumento falso, que constituyen un delito contra la fe pública y no un delito económico como si es la defraudación.

Como primera conclusión de este análisis, podemos establecer que, bajo la definición reglamentaria existente, difícilmente una empresa fantasma o inexistente va a poder emitir o entregar comprobantes de venta para simular operaciones irreales, dado que es la misma autoridad tributaria la que autoriza la emisión o no de comprobantes de venta por parte de las sociedades.

CATASTRO:

La palabra catastro doctrinalmente está ligada directamente a un censo descriptivo de inmuebles en general, que contiene una cantidad y valor de dichos bienes y los nombres de los propietarios.⁹ Sin embargo, de ello, la autoridad tributaria ha denominado como catastro de empresas fantasmas, a un listado publicado en su web oficial, que contiene las empresas calificadas como inexistentes, fantasma o de personas naturales que realizan actividades supuestas y/o transacciones inexistentes.

Este listado deviene de un procedimiento establecido en una resolución de la administración tributaria¹⁰, procedimiento que establece como se identifica a estas empresas, el proceso de notificación a las mismas para que presenten justificaciones y pues las sanciones para aquellas que no desvirtúen las consideraciones del Servicio de Rentas Internas. Una vez que este procedimiento culmina, se realiza la publicación del listado de estas empresas y en ese momento se les suspende el número de identificación tributaria RUC, así como también se les suspende la vigencia o autorización de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios.

Como bien pueden imaginar, este procedimiento se inicia seguramente uno o varios años después de que las empresas hayan efectuado transacciones que con posterioridad la administración tributaria las califica como supuestas o inexistentes; o como podemos anticipar, la calificación de una empresa en la calidad de fantasma o supuesta, ocurre con mucha posterioridad a que la transacción fue efectuada.

La administración tributaria central, incluso podía verse limitada en esta calificación de empresas fantasmas, inexistentes o supuestas por el paso del tiempo. Recordemos que, así como la administración tributaria central puede revisar las declaraciones impositivas y sus declaraciones en base a su potestad determinadora, también debemos recordar que esta potestad caduca. La caducidad de la facultad determinadora implica que por el mero transcurso del tiempo sin que haya sido accionada la determinación tributaria, esta caduca sin necesidad de pronunciamiento previo.

Según el Art. 94 del Código Tributario, esta caducidad opera de la siguiente manera:

Caducidad. - Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

- 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;*
- 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar*

⁹ Guillermo Cabanellas. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo II. Página. 105

¹⁰ Resolución NAC-DGERCGC16-00000356 PUBLICADA EN EL 2S.R.O.820 de 17 de agosto de 2016.

la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y, 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

Entonces debemos partir del hecho de que cuando la administración tributaria realizaba el procedimiento para catastrar una empresa dentro del listado de compañías fantasmas, inexistentes o supuestas, en muchas circunstancias ya había caducado la facultad determinadora sobre ciertos ejercicios fiscales en los que se habrían utilizado los comprobantes de venta emitidos por estas empresas. Por tanto, la entidad tributaria se veía imposibilitada de ejercer ejercicios de determinación y peor aún iniciar una investigación penal tributaria sin que haya podido establecer la conexión entre la transacción efectuada y la empresa calificada como fantasma.

Por ello, a pedido de la administración tributaria central, la Asamblea Nacional efectuó una interpretación a la norma contenida en el Art. 94 antes citado, ampliando el plazo para que aplique la caducidad de la facultad determinadora en los siguientes términos:

Disposición Interpretativa. - Interprétese el artículo 94 del Código Tributario en el sentido de que en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria¹¹.

De esta manera, el legislador interpretó la norma en el sentido de que aun cuando un contribuyente haya presentado su declaración de impuestos dentro de los plazos legales, si se llega a determinar que, para sustentar sus costos, utilizó facturas emitidas por empresas calificadas como inexistentes o fantasmas, en ese escenario el plazo para que caduque la facultad determinadora será el que existe para los casos en que no se ha presentado declaración de impuestos.

Interesante es, el hecho de esta disposición interpretativa, y por, sobre todo, los alcances que pudiese tener. Y tratemos de explicar esto con un ejemplo. Supongamos que mi empresa tuvo actividad empresarial en el año 2017, y que yo presente para sustentar gastos

¹¹ artículo 61 de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 309 de 21 de agosto del 2018

una factura de una empresa llamada X, que en ese año me presentó una factura con las autorizaciones del caso.

Presento mi declaración en el mes de abril del 2018, y estoy muy tranquilo con mis actividades. Llega abril del 2021 y al amparo de lo que dice la norma, sin pronunciamiento previo, para mí ya ha operado la caducidad de la facultad determinadora. Sin embargo, me llega con posterioridad una orden de determinación por parte de la administración tributaria. Yo con sustento, alego que no procede, que esta caducada, viene la administración y me dice que en el año 2020 se calificó a X como fantasma, y que por tanto ya no cabe la caducidad pues se extendió el plazo para que opere la misma. Más allá del hecho de la realidad o no de la transacción (que lo vamos a analizar posteriormente), ¿Pienso entonces, bonita la seguridad jurídica no?

d) PROCEDENCIA, LEGALIDAD Y RETROACTIVIDAD.

Ahora sí, con todos estos antecedentes, pues creo importante ya entrar en el análisis de la procedencia de acusar de defraudación tributaria por el uso de comprobantes de ventas emitidos por empresas calificadas como fantasmas o inexistentes.

El primer punto que quisiera topar es el referente a lo que en derecho penal conocemos como ley penal en blanco. Como analizamos anteriormente, el COIP en la tipificación de los delitos de defraudación tributaria no establece una definición o alcance del término empresa fantasma, supuesta o inexistente. También vimos que la definición y descripción de estas figuras jurídicas no constan de ninguna norma tributaria legal, ya que han sido definidas dentro de un cuerpo reglamentario, así como también en resoluciones emitidas por la administración tributaria central.

Conocemos como ley penal en blanco a aquellas que para su comprensión total se remite a una ley de carácter no penal¹², es decir que los preceptos penales contienen la pena, pero los otros elementos constan en normas legales del mismo o inferior rango. En principio estas leyes penales en blanco podrían suponer una vulneración del principio de legalidad en Derecho Penal, mismo que conlleva la *lex scripta*, *lex certa*, *lex preiva* y *lex stricta*. De ellas, esta remisión a otra norma no penal de inferior rango podría afectar a la *lex scripta* y la *lex certa*, por lo que el uso de estas normas debe ser rechazado por cuanto viola el principio de reserva de ley.

Sin embargo, hay otra corriente que considera que ciertas ramas del Derecho son más complejas y pasan por constantes modificaciones, entre ellas el Derecho Ambiental, el Derecho Administrativo y el Derecho Económico. Y que ante esta versatilidad el Derecho Penal debe adaptarse a estas situaciones jurídicas para evitar un constante cambio en el

¹² Norma Jurídico Penal. Dr. José Leonardo Carrión. 15 de Octubre de 2018. DerechoEcuador.com

ordenamiento penal. Se indica que la ley a la que se remite, permite una comprensión clara del delito que se investiga, y no una tipificación en una ley no penal.

He encontrado un fallo de la Corte Constitucional de Colombia, que nos explica las razones por las que la complementación de un tipo penal en blanco, no constituye una vulneración al principio de legalidad, y que cito a continuación:

*“Para la Corte Constitucional, lo cual está de acuerdo con la doctrina pertinente, la integración o complementación de un tipo penal en blanco con disposiciones expedidas por autoridades administrativas no constituye, per se, una vulneración del principio de legalidad penal, que consagra la garantía de que nadie será juzgado por conducta que no esté previamente descrita en la ley [...] En este sentido, el debate admite que los tipos penales en blanco implican un tratamiento menos estricto del principio de legalidad, que resulta proporcional con el objeto del derecho penal y que, de todos modos, no renuncia, a la necesidad de que las normas de diferente jerarquía que complementan el tipo cumplan con las garantías de publicidad acordes con el tipo de acto de que se trate y sean respetuosas de los derechos constitucionales. Sólo de este modo se garantiza el cumplimiento de los principios de Ley previa, cierta y expresa, de que habla la jurisprudencia pertinente”.*¹³

A modo de ejemplo de normas que podrían ser consideradas ley penal en blanco, el COIP en relación a delitos ambientales, en su Art. 247 se hace una remisión expresa a los listados emitidos por Autoridad Ambiental Nacional o tratados internacionales, para determinar la flora y fauna silvestre que constituye en bien jurídico protegido por dicha norma.

El Art. 18 regla segunda del Código Civil ecuatoriano, al tratar de la interpretación judicial de la ley, nos dice que las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará a estas su significación legal. Como vimos al analizar los conceptos de los significados de empresas fantasmas o inexistentes, no fue el legislador quien les dio una definición expresa en materia tributarias, sino más bien fue otra función del Estado, el Ejecutivo, quien en uso de su facultad reglamentaria definió a estas entidades, entonces un buen análisis a realizar es si este tipo penal específico del Art. 298 numerales 13 y 14 pueden ser consideradas ley penal en blanco.

Por otro lado, debemos recordar que, si bien estamos hablando de un delito de defraudación tributaria, pues tiene su origen en el régimen tributario del Ecuador, y creo pertinente

¹³ Corte Constitucional de Colombia. *Causa C-605/06* de 1 de agosto de 2006 .

recordar cuáles son los principios por los que se rige y que se encuentran contenidos en el Código Tributario¹⁴ y que cito a continuación:

Art. 5.- Principios tributarios. - El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

De estos principios quiero resaltar específicamente dos, el relacionado con la legalidad y el de la irretroactividad, no por considerar que los otros no son importantes, sino porque me parece que son los más aplicables al aspecto que estamos analizando.

Hablando del principio de legalidad, debemos partir del axioma que dice "Nullum tributum sine lege", el cual significa que no hay tributos sin ley; por lo tanto, este principio exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones, sanciones, órgano habilitado para recibir el pago, y los derechos y obligaciones tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria¹⁵.

Por otro lado, tenemos el principio de irretroactividad, por el cual el régimen tributario rige para lo venidero, no puede haber tributos posteriores con efectos retroactivos, por ende, la Ley tributaria no tiene carácter retroactivo, en forma más sencilla y espontánea el presente principio permite a *las personas tener confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas*¹⁶.

Entonces estamos en una situación en la que, un contribuyente ha realizado una transacción con una empresa que a la fecha de dicha transacción estaba en lista blanca de cumplimiento de obligaciones con la autoridad tributaria, que tenía un registro de contribuyente al día, cuyos comprobantes de venta contaban con la autorización expresa y vigente de la autoridad, pero este mismo contribuyente, meses o años después de haber presentado su declaración impositiva, se encuentra con la novedad de que el Servicio de Rentas Internas, ha calificado a la compañía con la que realizó la transacción como fantasma, supuesta o inexistente.

Si partimos de un hecho cierto y es que los dos pilares fundamentales que sustentan el derecho penal es la presunción de inocencia y el principio de legalidad; y, concentrándonos en que la presunción de inocencia tiene un estándar probatorio tan fuerte que el juzgador solo puede dictar sentencia condenatoria con el convencimiento de la culpabilidad más allá de toda duda razonable; encuentro que va a ser muy problemático comprobar una actitud dolosa de quien recibe un comprobante de venta de una compañía que a esa fecha no tenía la calificación de fantasma, supuesta o inexistente.

¹⁴ Código Tributario. Codificación. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

¹⁵ Principios y Obligación Tributaria. Dr. Robert Blacio Aguirre. 12 de enero del 2010.

¹⁶ Principios y Obligación Tributaria. Obra citada.

Entonces considero yo, para quien defiende a una persona acusada de incurrir en cualquiera de los dos numerales del Art. 298 del COIP, ya sea de la empresa emisora o la receptora, de un comprobante de venta por una operación realizada con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas, va a ser suficiente, por un lado, desvirtuar que la empresa se encuentre inmersa en los parámetros de su definición reglamentaria, mediante la presentación de documentación de la existencia legal de las mismas, su constitución como empresas, su registro único de contribuyente, y por otro lado, demostrar que la factura recibida contenía una autorización para su emisión emitida por la autoridad tributaria, que incluso se puede verificar en el sistema del Servicio de Rentas Internas que la factura emitida, a esa fecha, era válida y podría incluso tener una certificación en ese sentido que emite la administración tributaria central, de tal suerte de verificar que a la fecha que se recibió dicha factura, el sistema manejado por la propia administración tributaria, no reflejaba novedad alguna.

Pero aún más, puedo presentar el catastro de empresas fantasmas, inexistentes o supuestas que estaba vigente a la fecha que recibí la misma, y demostrar que la empresa que giró la factura no estaba enlistada por la administración tributaria en la categoría de fantasma o inexistente. Entonces va a quedar claro que esta calificación fue realizada con posterioridad al ejercicio fiscal en la que dicha factura fue presentada y utilizada como sustento de gasto.

Por todo lo anterior, me parece a mí que el acusar de un delito de defraudación tributaria, sobre la base de los numerales que establecen como acto típico antijurídico la emisión o recepción de un comprobante de venta emitido por empresas calificadas como fantasmas, inexistentes o supuestas, presenta una serie de problemas jurídicos que bien pueden dejar en la impunidad varios de estos actos.

e) PRINCIPIO DE LA REALIDAD DE LA TRANSACCION.

Hecho el análisis anterior, no quiero dejar la imagen que resulta imposible tanto para la administración tributaria como para la Fiscalía el lograr sancionar conductas a la que acuden los sujetos pasivos, creando figuras para llegar a disminuir o eliminar el pago de impuestos. Obviamente las empresas denominadas fantasmas, inexistentes o supuestas, son mecanismos que, en materia tributaria, si se utilizan para fines de incrementar gastos a fin de reducir la base imponible y de esta forma pagar menos impuestos. Lo que debemos analizar es que estas conductas deben ser sancionadas no desde la óptica de quien emite el comprobante de venta utilizado para esta desviación (sin importar si la empresa es fantasma o no) sino desde la perspectiva que varias escuelas alemandas han denominado como la realidad económica en el derecho tributario.

Creo que el primer aspecto que debemos aclarar es que al analizar la transacción debemos enfocarnos más en el fondo que en la forma. Me explico. En el análisis efectuado hemos visto que, en el caso de empresas fantasmas o supuestas, se han catalogado como aquellas

que informalmente aparentan la estructura y existencia para dar lugar a transacciones falsas. Como vimos, si ante esta calificación presento la constitución de la empresa, presento que tiene identificación tributaria, incluso si presento que la factura impugnada contaba con la autorización para su emisión, pues bien puedo desacreditar la acusación porque con documentos denoto que la calificación de empresa fantasma es desacertada. Pero como vemos, me estoy manejando dentro de lo formal, no he llegado al fondo del asunto.

Por el contrario, si lo que hace la administración tributaria es concentrarse en el fondo de la transacción, pues ahí es donde podemos lograr el objetivo. ¿Qué es ir al fondo o a la realidad de la transacción? Pues la respuesta es simple. Es ir a verificar que el objeto que motivó la misma sea real y no solo eso, sino que sea relacionado con las actividades de quien recibió el supuesto producto o servicio que motivó la emisión del comprobante de venta.

Esto es lo que se llama la realidad económica en el derecho tributario, y para el efecto me gustaría citar al tratadista Dino Jarach, quien nos dice:

“En resumidas cuentas, la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente. Es decisiva, en efecto, la distinción que deriva del análisis dogmático formal y substancial del presupuesto, entre voluntad importante para el derecho impositivo, que es solamente la que crea la relación económica y voluntad que no lo es y que está dirigida a determinar la disciplina jurídica del negocio, para finalidades fiscales u otras.”¹⁷

En este sentido lo que tiene que verificar la administración es que el sustento de los comprobantes de venta entregados, puedan estar respaldado debidamente. Al efecto pues, dependiendo del caso, si es una factura por un servicio, los entregables del servicio, los comprobantes de que fue efectuado, un acta de entrega recepción de los mismos; si es una factura por bienes, pues el inventario contable de los bienes, la entrada y salida de los mismos en la Bodega, la entrega o uso de los mismos en una obra, etc.

Esta necesidad de prescindir de la forma y acudir al fondo del asunto, en nuestro país determinó que la Corte Nacional de Justicia, en uso de su potestad constitucional de expedir precedentes jurisprudenciales con sustento en fallos de triple reiteración¹⁸, elaboró uno en el que se habla de estos aspectos, que cito a continuación:

“PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL OBLIGATORIO GASTO DEDUCIBLE PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO A LA RENTA

¹⁷ JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Abeledo-Perrot. Página 14.

¹⁸ Constitución de la República del Ecuador. Art. 184, numeral 2.

También, es de vital importancia establecer la veracidad de la existencia económica de las transacciones realizadas como justificativos del gasto, en consonancia con lo dispuesto en el Art. 10 Ley de Régimen Tributario Interno, que manifiesta que se deducirán los costos y gastos que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no se encuentren exentos, siempre que los mismos cuenten con los debidos respaldado de comprobantes de venta, retención y complementarios que cumplan con los requisitos legales establecidos para el efecto; sin embargo al señalar que son gastos para obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana amerita establecer el alcance de esta disposición legal aplicada en los casos concretos. De ahí surge entonces la inquietud de determinar el alcance de la citada norma jurídica para establecer ¿Cuáles son las condiciones que deben ser observadas para que un gasto sea considerado como deducible además de los requisitos formales? Entonces, es importante contestar a esta interrogante en el sentido de que en el proceso judicial se tendrá que analizar la verdadera esencia y naturaleza económica para comprobar la real existencia de las transacciones, no sólo por medio de los comprobantes de venta, retención y complementarios que en primera instancia transparentan el intercambio económico y por tanto coadyuvan a la confirmación de la realización del hecho económico, los cuales deben de manera imprescindible determinar y contemplar los requisitos legales que la norma jurídica ha señalado para el efecto, sino también se debe verificar la secuencialidad material del mismo y su ...Resolución No. 07-2016 ... 9 vinculación con los ingresos gravados, dando cumplimiento a cabalidad con el círculo contable completo, descrito en líneas anteriores.

Art. 3.- DECLARAR COMO JURISPRUDENCIA VINCULANTE, el siguiente punto de derecho: "Para que un gasto sea considerado como deducible a efecto del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, debe tener una secuencialidad formal - material, demostrándose sustentadamente a través de la emisión de los comprobantes de venta, retención y complementarios, forma de pago, acreditación en cuenta en favor del beneficiario y la verificación de la fuente de la obligación que demuestre que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio", reiterado en las sentencias que se detallan en el numeral anterior.; y en tal virtud declarar que CONSTITUYE PRECEDENTE OBLIGATORIO a partir de la fecha de publicación de esta Resolución en el Registro Oficial".¹⁹

Como podemos verificar, la Corte Nacional ha dispuesto en un fallo que tiene el carácter de normativa de aplicación obligatoria en todos los procesos judiciales que se instauran por

¹⁹ RESOLUCIÓN No. 07-2016 Suplemento 1 del Registro Oficial 894, de 1 de diciembre del 2016.

causas que se refieran a la realidad económica de las transacciones. Este criterio establece que debe existir una secuencialidad formal – material, dirigida más que nada a la acreditación de un servicio prestado de manera efectiva.

Bajo este criterio, me gustaría volver al tipo penal de defraudación tributaria, y pues citar lo que dice el Art. 298 ya citado, pero en su numeral 12:

ART. 298.- DEFRAUDACION TRIBUTARIA. - La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero será sancionada cuando:

12.- Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.²⁰

Este tipo de defraudación tributaria está sancionada con la misma pena que para el caso de que se emita o se acepte un comprobante de venta proveniente de empresas catalogadas como fantasmas, inexistentes o supuestas. La pregunta es, ¿por qué lo traigo a colación?

La respuesta es simple. Como podemos ver de su texto, esta norma claramente habla de operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. Vamos a topar exclusivamente el tema de operaciones inexistentes.

Constituyen operaciones inexistentes aquellas que se derivan de emitir un comprobante de venta sin contar con los recursos necesarios para desarrollar una actividad de las que se encuentran determinadas en la factura, y que son usados para intentar justificar gastos deducibles.

Entonces al tenor de lo dispuesto por la Corte Nacional, una operación inexistente, estaría constituida por aquella en la cual no existe la secuencialidad formal – material que sustente la realidad económica de la transacción por la que se emitió el comprobante de venta. Esto evidentemente conlleva a que, ante la falta de sustentación, el sujeto pasivo habría incurrido en el tipo penal antes manifestado y que, por supuesto no está opacado por las objeciones que hemos anotado para el caso de las empresas fantasmas o inexistentes.

Por el contrario, el aplicar este numeral a las transacciones efectuadas con empresas (fantasmas o no) que hubieren emitido comprobantes de venta para que otra intente sustentar gastos a fin de reducir o no pagar impuestos, ya no dependería de ninguna calidad de la empresa, de ningún catastro posterior, de ningún direccionamiento hacia otra norma para complementar la tipicidad. Por ende, al solo aplicar el criterio jurisprudencial de aplicación obligatorio relacionado a la realidad económica, pues tendría la administración

²⁰ Código Orgánico Integral Penal. Norma citada.

tributaria en primer lugar y luego la Fiscalía, la potestad de investigar, enjuiciar y pedir la sanción correspondiente por este delito de evasión tributaria.

f) PREJUDICIALIDAD

En el Diccionario Jurídico de CABANELLAS, se entiende por PREJUDICIAL se entiende aquello «que requiere decisión previa al asunto o sentencia principal. De examen y decisión preliminar, referido a ciertas acciones y excepciones».²¹

El COIP nos establece la definición de esta institución en su Art. 414, que dice a la letra lo siguiente:

Art. 414.- Prejudicialidad.- *En los casos expresamente señalados por la Ley, si el ejercicio de la acción penal depende de cuestiones prejudiciales, cuya decisión compete exclusivamente al fuero civil, no podrá iniciarse el proceso penal antes de que exista auto o sentencia firme en la cuestión prejudicial.*²²

Como vemos, nuestra normativa establece únicamente aspectos prejudiciales cuya decisión compete al ámbito civil. Entonces mi pregunta en este punto es ¿Y para el caso de defraudación tributaria, no se requerirá un acta de determinación en firme por parte de la administración central?

Las razones por la que topo este tema, pues tienen que ver con el hecho de que, cómo hemos analizado, la mejor forma de lograr una imputación efectiva y sustentada por defraudación tributaria por una transacción inexistente, termina siendo que se determine que no existe una realidad económica en dicha transacción.

Para ello, la administración tributaria, única competente para efectuar un proceso determinativo de impuestos, tiene que realizar un análisis de la declaración de impuestos que ha realizado el contribuyente y pues verificar la secuencialidad formal – material de los comprobantes de venta que se han utilizado para sustentar gastos.

Obviamente esta facultad determinadora, debe ejercerse respetando el debido proceso y derecho a la defensa de parte del contribuyente, y pues está sujeto incluso a recursos administrativos ante la propia entidad tributaria, así como también a una impugnación judicial ante los Tribunales Contenciosos Tributarios. Esta última impugnación judicial solamente suspende los efectos de la determinación en los casos en los que se caucione (garantice) la obligación conforme a la ley.

²¹ Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo V. Editorial Heliasta S.R.L.

²² Código Orgánico Integral Penal. Obra citada.

Dado que esta determinación, termina siendo un requisito indispensable para sustentar una acusación fiscal, esto nos llevaría a pensar en que es imperativo en este tipo de delitos un acto administrativo firme del Servicio de Rentas Internas. Este hecho ¿establecería una prejudicialidad en el ámbito tributario? ¿Qué pasaría si el Tribunal Contencioso Tributario declara nulo o revierte el acto administrativo de determinación, y aun así se ha iniciado un proceso penal?

En mi criterio no se trata de una prejudicialidad, sino que se trata de un requisito sine qua non para una correcta investigación fiscal, misma que puede durar hasta un año en este tipo de delitos, y en la que es menester que se realicen todas y cada una de las diligencias necesarias para, bajo un principio de objetividad, ver los elementos de cargo y de descargo del delito investigado.

Obviamente, va a ser necesario contar con el apoyo de la administración tributaria central a fin de poder tener elementos de convicción sobre transacciones inexistentes que hayan pretendido sustentarse en comprobantes de venta alejados de la realidad económica. Y que, con ellos, se hayan reducido o eliminado impuestos a pagar.

El trabajo conjunto entre Fiscalía y la administración tributaria termina siendo imprescindible para lograr buenos resultados, no acelerando indebidamente la investigación pre procesal penal, ni formulando cargos para que inicie el proceso penal, sin contar con los elementos de juicio necesarios, derivados de la facultad determinadora de la administración. Caso contrario, nos veremos ante acusaciones débiles, sin sustento y que pueden ser fácilmente defendibles por parte de los imputados por defraudación tributaria.

g) CONCLUSIONES

1.- El procesamiento penal por un delito de defraudación tributaria, al amparo de los numerales que sancionan la emisión o la recepción comprobantes de venta de empresas calificadas como fantasmas, inexistentes o supuestas, presentan una enorme dificultad desde mi perspectiva de poder desvirtuar, más allá de toda duda razonable, la presunción de inocencia del sujeto pasivo imputado.

2.- El hecho de que la calificación de una empresa como fantasma, inexistente o supuesta, se realice por parte de la administración tributaria, varios años después de la emisión del comprobante de venta, conlleva a que no se podría acusar de un delito de defraudación si a la fecha en que el comprobante fue emitido o recibido, la empresa no estaba calificada como tal. Hacerlo, en mi criterio, implicaría una violación al principio de irretroactividad.

3.- El principio de la realidad económica de la transacción nos lleva a entender que, sin importar quien emite o de quien se recibe el comprobante de venta, si la operación sustentada en tal documento no es real o no está sustentada, no puede ser utilizada como gasto deducible para reducir la base imponible para el pago de impuesto. El utilizar

comprobantes de venta sin sustento para tal hecho, constituye evidente defraudación tributaria y debe ser sancionada.

4.- Es necesario una integración entre la Fiscalía General y la administración tributaria central, a fin de que las investigaciones por defraudación tributaria cuenten con un soporte técnico especializado en tributos, que permitan entender de mejor forma los alcances de las deducciones y estructurar de mejor manera las investigaciones fiscales por tales delitos.

5.- La calificación de empresas como fantasmas, inexistentes o supuestas debería quedar exclusivamente para aplicar sanciones de índole administrativa a tales sociedades, tales como suspensión de la identificación tributaria, clausuras de establecimientos, o la disolución de la personería jurídica. Todo ello sin entrar en el campo penal por las complicaciones que hemos analizado.

Quito, 3 de marzo del 2021