



Insuficiencia procesal para la sanción de fraudes tributarios en Ecuador

Procedural insufficiency to sanction tax fraud in Ecuador

Insuficiência processual para sancionar a fraude fiscal no Equador

ARTÍCULO ORIGINAL

 **Marcia Esther Jarrín Salcán**
mjarrin@utmachala.edu.ec

 **Holger Geovanny García Segarra**
hggarcias@ube.edu.ec



Universidad Bolivariana del Ecuador. Machala, Ecuador

Escanea en tu dispositivo móvil
o revisa este artículo en:

<https://doi.org/10.33996/revistalex.v9i32.473>

Artículo recibido: 14 de julio 2025 / Arbitrado: 15 de agosto 2025 / Publicado: 6 de marzo 2026

RESUMEN

El estudio analiza la suficiencia del proceso penal ecuatoriano en la sanción del delito de defraudación tributaria durante la última década. Se examina la evolución normativa introducida por el Código Orgánico Integral Penal y sus reformas, con énfasis en la dimensión adjetiva del procedimiento penal y su impacto en la persecución de fraudes fiscales, particularmente en estructuras empresariales complejas. El objetivo consiste en determinar si el marco procesal vigente garantiza una respuesta eficaz frente a estas conductas o si presenta limitaciones estructurales que afectan su efectividad. La investigación adopta un enfoque cualitativo de carácter jurídico-dogmático, sustentado en revisión sistemática de normativa, doctrina especializada y análisis de derecho comparado, incluyendo referencias a los modelos de España, Colombia y Alemania. Los hallazgos evidencian que, si bien la tipificación sustantiva del delito resulta técnicamente adecuada, persisten deficiencias en la operatividad procesal, especialmente en la acreditación del dolo específico, la dependencia técnica de informes administrativos emitidos por el Servicio de Rentas Internas, la limitada especialización jurisdiccional y la débil coordinación interinstitucional. Estas condiciones inciden en la dilación de los procesos y en la reducida culminación efectiva de causas de gran escala. Se concluye que la insuficiencia identificada no responde a vacíos normativos sustantivos, sino a limitaciones estructurales del aparato investigativo y judicial, lo que afecta la eficacia disuasoria del derecho penal tributario y la tutela efectiva del bien jurídico fiscal.

Palabras clave: Derecho penal; Delitos tributarios; Debido proceso; Defraudación fiscal; Proceso penal

ABSTRACT

The study analyzes the adequacy of the Ecuadorian criminal process in the punishment of the crime of tax fraud during the last decade. It examines the regulatory evolution introduced by the Comprehensive Organic Criminal Code and its reforms, with emphasis on the adjectival dimension of the criminal procedure and its impact on the prosecution of tax fraud, particularly in complex corporate structures. The objective is to determine whether the current procedural framework guarantees an effective response to these conducts or whether it presents structural limitations that affect its effectiveness. The research adopts a qualitative legal-dogmatic approach, based on a systematic review of regulations, specialized doctrine and comparative law analysis, including references to the models of Spain, Colombia and Germany. The findings show that, although the substantive typification of the crime is technically adequate, there are still deficiencies in the procedural operability, especially in the accreditation of specific intent, the technical dependence on administrative reports issued by the Internal Revenue Service, the limited jurisdictional specialization and the weak inter-institutional coordination. These conditions have an impact on the delay of the processes and the reduced effective completion of large-scale cases. It is concluded that the identified insufficiency does not respond to substantive normative gaps, but to structural limitations of the investigative and judicial apparatus, which affects the dissuasive effectiveness of tax criminal law and the effective protection of the fiscal legal right.

Key words: Criminal law; Tax crimes; Due process; Tax fraud; Criminal procedure

RESUMO

O estudo analisa a adequação do processo penal equatoriano na punição do crime de fraude fiscal durante a última década. Examina a evolução normativa introduzida pelo Código Penal Orgânico Integral e suas reformas, com ênfase na dimensão adjetiva do processo penal e seu impacto no julgamento da fraude fiscal, particularmente em estruturas corporativas complexas. O objetivo é determinar se o atual marco processual garante uma resposta efetiva a essas condutas ou se apresenta limitações estruturais que afetam sua eficácia. A pesquisa adota uma abordagem jurídico-dogmática qualitativa, baseada em uma revisão sistemática de regulamentos, doutrina especializada e análise de direito comparado, incluindo referências aos modelos da Espanha, Colômbia e Alemanha. Os resultados mostram que, embora a classificação substantiva do crime seja tecnicamente adequada, ainda há deficiências na operacionalidade processual, especialmente no credenciamento de intenção específica, na dependência técnica de relatórios administrativos emitidos pela Receita Federal, na especialização jurisdiccional limitada e na fraca coordenação interinstitucional. Essas condições têm impacto na demora dos processos e na redução da conclusão efetiva de casos de grande porte. Conclui-se que a insuficiência identificada não responde a lacunas normativas substantivas, mas a limitações estruturais do aparato investigativo e judicial, o que afeta a eficácia dissuasória do direito penal tributário e a efetiva proteção do direito legal fiscal.

Palavras-chave: Direito penal; Delitos tributários; Devido processo legal; Fraude fiscal; Processo penal

INTRODUCCIÓN

El derecho penal tributario en Ecuador constituye una manifestación del poder punitivo del Estado orientada a proteger la hacienda pública frente a conductas que vulneran el deber constitucional de contribuir al financiamiento del gasto público. En los últimos años, este ámbito experimenta transformaciones normativas y procesales relevantes, particularmente a partir de la vigencia del Código Orgánico Integral Penal (2021), que redefine los delitos contra la administración tributaria bajo un modelo acusatorio-adversarial. Esta evolución supone la transición desde una concepción causalista hacia una perspectiva finalista del delito, centrando el análisis en el elemento subjetivo y en la voluntad consciente del sujeto activo. Pérez (2022) sostiene que este cambio se articula con el fortalecimiento del rol investigativo de la Fiscalía General del Estado en coordinación con los organismos de control tributario.

La complejidad estructural del fraude tributario evidencia tensiones entre el diseño normativo y su aplicación práctica. Estas conductas no solo afectan el patrimonio público, sino que comprometen principios de equidad fiscal y justicia social. Aunque las reformas introducidas al Código Orgánico Integral Penal del 2019 buscan superar vacíos legales y fortalecer la eficacia sancionatoria, persisten inconsistencias en la interpretación judicial, limitaciones probatorias y deficiencias en la coordinación interinstitucional. La naturaleza técnica de estos delitos exige la integración de conocimientos contables, financieros, administrativos y penales, así como una actuación articulada entre entidades públicas para garantizar investigaciones oportunas.

En la práctica se observan insuficiencias procesales que dificultan la sanción efectiva del fraude tributario, especialmente en la fase de investigación previa, en la designación y actuación de peritos contables y en la obtención de información empresarial necesaria para sustentar la acusación. Saltos (2017) identifica como indicios frecuentes la presentación de declaraciones con datos falsos, la alteración de registros contables, la utilización de comprobantes inexistentes y la omisión deliberada de obligaciones tributarias. Estas modalidades evidencian un fenómeno que requiere respuestas procesales técnicamente estructuradas y coordinadas.

En este contexto, el Servicio de Rentas Internas intensifica los mecanismos de control y persecución del fraude fiscal. Pérez (2022) señala que en los últimos años se registran miles de denuncias penales por delitos tributarios y se recuperan montos significativos derivados

de subdeclaraciones y retenciones no transferidas al Estado. Entre las prácticas más recurrentes se encuentran la evasión sistemática, la utilización de empresas ficticias y la transferencia de capitales hacia jurisdicciones extranjeras para evitar el control fiscal.

Desde el punto de vista procesal, la reforma de 2019 al Código Orgánico Integral Penal elimina la exigencia de una determinación tributaria previa como requisito habilitante para la acción penal, permitiendo que la investigación administrativa y la penal se desarrollen de forma paralela. Aunque esta modificación fortalece la autonomía del proceso penal, la sobrecarga judicial, la dilación en la sustanciación de causas y la prescripción continúan debilitando la eficacia sancionatoria.

A pesar de la robustez normativa y de la implementación de herramientas tecnológicas de control por parte del Servicio de Rentas Internas, la percepción de impunidad y las deficiencias en la ejecución procesal reducen el efecto disuasorio del sistema. En consecuencia, la respuesta penal frente al fraude tributario revela debilidades estructurales que justifican un análisis crítico sobre la insuficiencia procesal en la sanción de estos delitos en Ecuador.

METODO

La investigación se desarrolló bajo un enfoque cualitativo de carácter jurídico-dogmático, orientado al análisis sistemático del marco normativo y procesal aplicable a los delitos de fraude tributario en Ecuador. El estudio se sustentó en una revisión documental y doctrinal, mediante la interpretación crítica de normas, jurisprudencia y literatura científica especializada en derecho penal tributario y derecho procesal penal.

El diseño fue descriptivo y analítico, ya que se examinó la configuración normativa del delito de defraudación tributaria y las disposiciones procesales contenidas en el Código Orgánico Integral Penal, así como su evolución legislativa y su aplicación práctica. Se analizó igualmente la actuación institucional del Servicio de Rentas Internas y de la Fiscalía General del Estado en la persecución penal de estos ilícitos, con el propósito de identificar insuficiencias procesales que inciden en la efectividad sancionatoria.

La técnica de recolección de información consistió en la revisión sistemática de fuentes primarias y secundarias. Como fuentes primarias se examinaron cuerpos normativos vigentes, reformas legales y disposiciones reglamentarias relacionadas con la materia tributaria y penal. Entre ellas se consideró de manera central el Código Orgánico Integral Penal y sus reformas posteriores. Como fuentes secundarias

se analizaron artículos científicos indexados, estudios doctrinales y trabajos académicos publicados en los últimos diez años, relacionados con la tipificación del delito tributario, su evolución normativa y las dificultades procesales para su sanción.

Se establecieron criterios de inclusión y exclusión. Se incluyeron estudios con pertinencia directa al marco jurídico nacional, publicados en revistas académicas o editoriales reconocidas, y que abordaran aspectos sustantivos o procesales del delito tributario en Ecuador. Se excluyeron documentos pertenecientes a literatura gris, trabajos con más de diez años de publicación que no aportaran elementos históricos relevantes, y estudios cuyos resultados no guardaran relación con la finalidad analítica del presente trabajo.

El análisis se efectuó mediante la técnica de interpretación jurídica, aplicando métodos exegético, sistemático y teleológico. El método exegético permitió examinar el tenor literal de las disposiciones penales y procesales; el método sistemático facilitó su comprensión dentro del ordenamiento jurídico integral; y el método teleológico permitió valorar la finalidad de las reformas introducidas, particularmente en relación con la eliminación de la determinación tributaria previa como requisito para el ejercicio de la acción penal.

Asimismo, se realizó un análisis crítico de la calidad y pertinencia de los artículos seleccionados, considerando la claridad de sus argumentos, su fundamentación normativa y su coherencia metodológica. La revisión incluyó estudios doctrinales sobre los elementos constitutivos del delito tributario, la evolución normativa de la defraudación tributaria, la problemática de las empresas fantasmas y el impacto socioeconómico de la evasión fiscal. Este análisis permitió estructurar una base teórica sólida para identificar las insuficiencias procesales que limitan la eficacia del sistema penal tributario ecuatoriano.

El procedimiento metodológico consistió en la identificación de fuentes, su clasificación temática, el análisis comparado de posturas doctrinales y la sistematización de hallazgos en función del problema de investigación. Finalmente, se contrastaron los argumentos doctrinales con la normativa vigente y con la práctica institucional, con el fin de determinar las debilidades procesales que inciden en la sanción del fraude tributario.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Determinación normativa del delito de defraudación tributaria y su alcance dogmático

El análisis del marco jurídico vigente permite establecer que el delito de defraudación tributaria en Ecuador se encuentra formalmente consolidado dentro del Código Orgánico Integral Penal. La tipificación prevista en el artículo 298 configura un tipo penal que sanciona la simulación, ocultamiento, falsedad u omisión destinada a disminuir ilegítimamente la obligación tributaria.

Desde una perspectiva dogmática, Barrera-Crespo (2018) sostiene que el delito tributario presenta particularidades estructurales en cuanto a sus elementos constitutivos, especialmente en lo relativo al dolo específico. No basta la existencia de una diferencia entre impuesto causado y declarado; es indispensable acreditar la voluntad consciente de defraudar al fisco. Este elemento subjetivo se convierte en el núcleo problemático del proceso penal tributario, pues exige una actividad probatoria técnicamente compleja.

Vilcacundo et al., (2021) evidencian que la evolución normativa desde el Código Tributario hacia el COIP pretendió fortalecer la persecución penal, eliminando barreras formales como la determinación tributaria previa. Sin embargo, el análisis revela que la modificación legislativa no elimina la dependencia funcional respecto de los informes técnicos del Servicio de Rentas Internas, lo que en la práctica mantiene una fase administrativa implícita antes de la activación efectiva del proceso penal.

Se determina, por tanto, que la estructura típica del delito es jurídicamente suficiente, pero su operatividad depende de condiciones institucionales que no siempre se encuentran garantizadas.

Insuficiencia en la dimensión adjetiva del proceso penal tributario

El examen de la parte procesal permite identificar que la principal insuficiencia no radica en la descripción típica del delito, sino en su ejecución adjetiva. Conforme al modelo acusatorio previsto en el Código Orgánico Integral Penal del 2019 la carga probatoria recae en la Fiscalía General del Estado, que debe demostrar la existencia del perjuicio fiscal y la intencionalidad dolosa más allá de toda duda razonable. En delitos tributarios complejos, esta exigencia se ve agravada por la necesidad de peritajes contables especializados y reconstrucciones financieras detalladas.

Usha et al., (2020) sostienen que la respuesta estatal debe extender la responsabilidad a todos los intervinientes en la estructura fraudulenta. No obstante, el sistema procesal ecuatoriano carece de tribunales especializados en materia tributaria, lo que genera dispersión interpretativa y dilaciones que, en numerosos casos, culminan en prescripción.

Asimismo, Luzuriaga (2023) demuestra que la utilización de empresas fantasmas constituye una modalidad sofisticada de defraudación que dificulta la identificación de beneficiarios reales y la acreditación del dolo. La práctica revela que, aunque el SRI detecta estructuras ficticias, la judicialización efectiva de estos casos es limitada, lo que evidencia una brecha entre detección administrativa y sanción penal.

En consecuencia, se verifica que la insuficiencia procesal se manifiesta en la fase investigativa, en la producción de prueba técnica y en la culminación efectiva del proceso.

Recuperación patrimonial y eficacia disuasoria

El análisis normativo muestra que el COIP no contempló originalmente un mecanismo autónomo de extinción patrimonial desvinculado de la sentencia penal. Esta limitación motivó la promulgación de la Ley Orgánica de Extinción de Dominio, que introduce la posibilidad de decomiso sin sentencia ejecutoriada.

Sin embargo, el estudio evidencia que esta herramienta aún no se integra de manera orgánica con el proceso penal tributario, por lo que su capacidad disuasoria depende de su aplicación coordinada con la investigación fiscal. La ausencia de una política articulada de recuperación de activos reduce el impacto restaurativo del sistema y debilita la percepción de justicia fiscal.

Incidencia de la brecha tributaria como manifestación de insuficiencia procesal

El análisis de la eficacia del sistema penal tributario no puede limitarse a la existencia formal del tipo penal ni al número de denuncias iniciadas. Resulta necesario examinar si la persecución penal logra incidir materialmente en la reducción de la evasión y en el cierre de la brecha recaudatoria.

En este sentido, los datos difundidos por Primicias (2023), con base en información del Servicio de Rentas Internas, permiten observar una diferencia sostenida entre el impuesto potencial causado y el impuesto efectivamente recaudado, lo que evidencia un fenómeno estructural de evasión o elusión que no ha sido revertido mediante la intervención penal.

Tabla 1. Brecha tributaria en recaudaciones en Ecuador.

Año	Impuesto potencial causado	Impuesto causado efectivo	Brecha
2014	2106	902	1204
2015	2053	847	1206
2016	1872	770	1102
2020	1723	665	1057
2021	1847	808	1039

Fuente: Adaptado de Primicias (2023).

La persistencia de esta brecha durante varios ejercicios fiscales demuestra que, pese a la existencia del delito tipificado en el Código Orgánico Integral Penal y a las reformas orientadas a fortalecer su persecución, el impacto disuasorio del sistema penal resulta limitado. La intervención sancionatoria no logra traducirse en una reducción estructural del diferencial entre obligación tributaria potencial y recaudación efectiva.

Este resultado debe interpretarse con cautela: la brecha tributaria no se explica exclusivamente por fraude penalmente relevante, sino también por informalidad, deficiencias administrativas y factores económicos. Sin embargo, la magnitud sostenida del diferencial permite inferir que el sistema procesal penal no opera como un mecanismo suficientemente eficaz para desalentar conductas defraudatorias de gran escala. En consecuencia, la brecha recaudatoria se convierte en un indicador indirecto de insuficiencia procesal, en tanto revela la distancia entre la detección administrativa del incumplimiento y la consolidación de una respuesta penal efectiva que restituya el daño fiscal y refuerce la función preventiva del derecho penal tributario.

Contraste con sistemas jurídicos comparados

El derecho comparado permite identificar que la eficacia del sistema no depende exclusivamente de la severidad de la pena. Código Penal español, artículo 305. Establece que comete delito contra la Hacienda Pública quien, por acción u omisión, defraude tributos, cantidades retenidas o ingresos

a cuenta, obtenga devoluciones indebidas o disfrute beneficios fiscales indebidamente, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o de los beneficios fiscales indebidamente obtenidos exceda de 120 000 €. Colombia, Código Penal, art. 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes: “El que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, con el propósito de defraudación o evasión, en las declaraciones tributarias, por un monto igual o superior a mil (1.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes (...) incurrirá en prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ocho (108) meses.” Texto vigente modificado por la Ley 2277 de 2022. En Alemania, el § 370 del Abgabenordnung incorpora una cooperación estructural entre administración fiscal y fiscalía, así como herramientas probatorias que facilitan la acreditación del ilícito.

Navarro (2024) señala que el derecho comparado permite identificar variables determinantes como umbral económico, extinción por pago, régimen de agravantes y especialización jurisdiccional. El contraste evidencia que Ecuador presenta debilidades en materia de especialización orgánica y articulación institucional.

Impacto institucional y legitimidad del sistema tributario

Los datos expuestos por Pérez (2022) revelan que el Servicio de Rentas Internas ha perseguido montos significativos derivados de presuntos delitos tributarios; sin embargo, la persistencia de brechas recaudatorias demuestra que la intervención penal no logra un efecto disuasorio estructural. Casos vinculados a la empresa estatal Petroecuador evidencian que la responsabilidad penal corporativa enfrenta limitaciones prácticas, lo que incide en la percepción social de impunidad. El análisis permite determinar que la insuficiencia procesal impacta directamente en la legitimidad del sistema tributario, pues la falta de sanción efectiva debilita la confianza ciudadana y afecta la moral tributaria.

Discusión

El eje central del problema jurídico abordado consiste en determinar si el diseño procesal ecuatoriano permite materializar de manera efectiva la sanción del fraude tributario o si, pese a la solidez normativa del tipo penal, existen limitaciones estructurales que impiden su aplicación eficaz. El análisis desarrollado permite sostener que la tensión no se sitúa en la configuración sustantiva del delito, sino en la operatividad de su dimensión adjetiva y en la capacidad institucional para ejecutarla.

Desde el plano dogmático, el Código Orgánico Integral Penal establece una estructura típica técnicamente adecuada, delimitando con precisión las conductas defraudatorias y sus circunstancias agravantes. La exigencia de acreditar el dolo específico responde al principio de culpabilidad y evita la criminalización de meras irregularidades administrativas. Sin embargo, como advierte Barrera-Crespo (2018), esta exigencia impone una carga probatoria cualificada que requiere herramientas técnicas y capacidades investigativas especializadas. Cuando tales condiciones no están garantizadas, el estándar probatorio se convierte en un factor que dificulta la culminación de los procesos, especialmente frente a estructuras empresariales complejas y esquemas financieros sofisticados.

La eliminación de la determinación tributaria previa como requisito de procedibilidad buscó reforzar la autonomía de la acción penal. No obstante, los hallazgos coinciden con lo señalado por Vilcacundo et al., (2021): en la práctica persiste una dependencia funcional respecto de los informes del Servicio de Rentas Internas. Esta situación genera una disonancia entre la autonomía formal prevista por la ley y la realidad operativa del proceso penal, donde la investigación suele iniciarse solo tras la consolidación administrativa del caso. La consecuencia es una afectación a la oportunidad procesal y un incremento del riesgo de prescripción.

La ausencia de especialización jurisdiccional constituye otro elemento determinante. Mientras que en otros ámbitos del derecho penal ecuatoriano existen órganos con competencia especializada, en materia tributaria los casos son conocidos por jueces ordinarios sin formación técnica específica. Este escenario contrasta con modelos comparados. En Alemania, el § 370 del Abgabenordnung se inserta en un sistema donde la cooperación entre administración fiscal y fiscalía se encuentra estructuralmente consolidada. En Colombia, el artículo 434A del Código Penal opera dentro de un contexto de mayor especialización en delitos económicos. En España, el Código Penal permite una actuación coordinada entre la administración tributaria y el Ministerio Fiscal. En estos sistemas, la coherencia institucional y la especialización técnica reducen la dispersión interpretativa y fortalecen la eficacia investigativa.

En lo que respecta a la recuperación patrimonial, la promulgación de la Ley Orgánica de Extinción de Dominio representa un avance en la desvinculación del decomiso respecto de la sentencia penal firme. No obstante, su potencial preventivo depende de su integración efectiva con la investigación tributaria y penal. Si la recuperación de activos no se activa de manera oportuna y coordinada, la sanción privativa de libertad pierde parte de su eficacia disuasoria, ya que no neutraliza el incentivo económico que motiva la conducta defraudatoria.

El debate sobre el endurecimiento de penas debe analizarse a la luz de estos elementos estructurales. El incremento abstracto de la sanción no garantiza por sí mismo una mayor efectividad, como lo demuestra la experiencia comparada. La eficacia observada en Alemania o España no responde exclusivamente a la severidad de la pena, sino a la articulación institucional, a la autonomía investigativa y a la especialización técnica. En ausencia de estas condiciones, el aumento punitivo puede tener un carácter simbólico sin modificar sustancialmente la tasa de judicialización efectiva.

La dimensión institucional del problema se refleja en casos de alta complejidad vinculados a la empresa estatal Petroecuador, donde la persecución penal individual no siempre se traduce en responsabilidad corporativa integral ni en recuperación patrimonial proporcional al daño. Este tipo de situaciones alimenta la percepción de selectividad o insuficiencia en la respuesta estatal frente a fraudes de gran escala.

Desde una perspectiva constitucional, la insuficiencia procesal incide directamente en el principio de justicia tributaria y en el deber general de contribuir al financiamiento del gasto público. Cuando la persecución penal no logra sancionar eficazmente las conductas defraudatorias más significativas, se produce una distorsión en la distribución de cargas fiscales y se debilita el principio de igualdad ante la ley. Ello repercute en la moral tributaria y en la legitimidad institucional, aspectos esenciales para la sostenibilidad financiera del Estado.

En consecuencia, el análisis desarrollado permite sostener que el sistema ecuatoriano presenta una brecha entre la solidez normativa del tipo penal y la capacidad real para ejecutarlo eficazmente. La insuficiencia procesal identificada responde a limitaciones estructurales en materia de especialización judicial, coordinación interinstitucional, capacidad probatoria técnica y recuperación efectiva del daño fiscal. Mientras estas condiciones no se fortalezcan, la respuesta penal frente al fraude tributario continuará evidenciando una tensión entre formalidad legislativa y eficacia material.

CONCLUSIONES

El estudio permitió determinar que el delito de defraudación tributaria en el Ecuador se encuentra normativamente consolidado dentro del Código Orgánico Integral Penal, con una estructura típica clara y coherente con los principios del derecho penal contemporáneo. Desde el punto de vista legislativo, el marco sustantivo no presenta vacíos estructurales que impidan la persecución del ilícito.

Sin embargo, el alcance del análisis evidencia que la problemática no se sitúa en la definición normativa del delito, sino en las condiciones institucionales que rodean su aplicación. La complejidad técnica de la prueba, la necesidad de peritajes contables especializados, la limitada especialización jurisdiccional y la persistente dependencia operativa respecto de los informes del Servicio de Rentas Internas configuran un escenario en el que la activación formal del proceso penal no siempre se traduce en sanciones efectivas.

La reforma que eliminó la determinación tributaria previa como requisito de procedibilidad constituyó un avance en términos de autonomía procesal. No obstante, su impacto ha sido más formal que estructural, en la medida en que la dinámica práctica continúa condicionada por factores administrativos y por limitaciones técnicas del aparato judicial.

El contraste con experiencias comparadas —como las previstas en el Código Penal, el Código Penal y el § 370 del Abgabenordnung— permite concluir que la eficacia en la persecución del fraude fiscal depende fundamentalmente de la especialización orgánica, la coordinación interinstitucional y la capacidad investigativa, más que del incremento abstracto de la pena. En este sentido, el endurecimiento punitivo, aislado de reformas estructurales, no constituye una solución suficiente frente a la insuficiencia procesal identificada.

La reciente Ley Orgánica de Extinción de Dominio introduce un instrumento relevante para la recuperación patrimonial; sin embargo, su eficacia dependerá de su integración operativa con la investigación penal tributaria y de la capacidad institucional para ejecutar oportunamente el decomiso.

En definitiva, la investigación confirma que la insuficiencia procesal en la sanción del fraude tributario en Ecuador se origina en limitaciones estructurales del sistema de justicia penal y no en una deficiencia tipológica del delito. Esta brecha entre robustez normativa y eficacia material afecta la función preventiva del derecho penal tributario y compromete la tutela efectiva del bien jurídico protegido. Mientras no se fortalezcan las capacidades técnicas y la articulación institucional, la respuesta penal continuará evidenciando una tensión entre formalidad legislativa y efectividad práctica.

CONFLICTO DE INTERESES. Los autores declaran que no existe conflicto de intereses para la publicación del presente artículo científico.

REFERENCIAS

- Aranda, M., Martínez, M., y Camacho, A. (2024). Análisis documental, un proceso de apropiación del conocimiento. *Revista Digital Universitaria*, 25(6)=<http://doi.org/10.22201/ceide.16076079e.2024.25.6.1>, 2-11.
- Asamblea Nacional (2021). *Código Orgánico Integral Penal*. Quito, Ecuador: Registro Oficial Suplemento 180 de 10-feb.-2014.
- Barrera-Crespo, B. (2018). *El delito tributario: elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Código Penal español, art. 305. Disponible en Iberley: Artículo 305 del Código Penal. https://www.iberley.es/legislacion/articulo-305-codigo-penal?utm_source
- Colombia, Código Penal, art. 434A. Ley 599 de 2000, modificado por Ley 2277 de 2022. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes en declaraciones tributarias. Texto disponible en Gestor Normativo – Función Pública. https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=199883&utm_source
- ICLG – Business Crime Laws and Regulations Germany 2026. Regulación del § 370 del Abgabenordnung (Código Fiscal alemán) sobre evasión fiscal y sus consecuencias penales. Disponible en International Comparative Legal Guides (ICLG). https://iclg.com/practice-areas/business-crime-laws-and-regulations/germany?utm_source=
- Internas, S. d. (2023). *Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar*. Quito, Ecuador: Buro Tributario.
- Luzuriaga, E. (2023). *El delito de defraudación tributaria por la utilización de gastos por operaciones con empresas fantasmas en el Ecuador*. Cuenca, Ecuador: Universidad de Cuenca. <https://dspace.ucuenca.edu.ec/items/0873eac0-316d-4768-ab5e-220e48adf2e0>.
- Navarro, H. (2024). *La selección y revisión de sentencias en Ecuador desde el derecho comparado*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/10531>
- Pérez, M. (2022). *El derecho tributario penal ecuatoriano. El ilícito tributario y su sanción*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar. <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/6617>
- Primicias. (2023). *Ecuador pierde USD 1.121 millones cada año por evasión del Impuesto a la Renta de personas*. Obtenido de <https://www.primicias.ec/noticias/economia/evasion-sri-impuesto-renta-ecuador/>
- Salto, M. (2017). El delito tributario en Ecuador. *Revista Empresarial, ICE-FEE-UCSG*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6053449>, 43-47.
- Usha, N., Cabrera, B., Aguas, R., & Suárez, S. (2020). Lo ilícito tributario y la aplicación de las normas ecuatorianas. *Journal of Science and Research: Revista Ciencia e Investigación*, 5(20). <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7723206>, 845-855.
- Vilcacundo, X., Chimborazo, A., & Ribadeneira, C. (2021). Evolución normativa del delito de defraudación tributaria en el Ecuador. *Enlace Universitario*, Vol. 20, Nº. 1. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=9232383>, 1-7.