



**UNIVERSIDAD ESTATAL
PENÍNSULA DE SANTA ELENA**

**FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
CARRERA DE DERECHO**

**TRABAJO DE INTEGRACIÓN CURRICULAR
PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADOS**

TÍTULO:

**DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: ESTUDIO DEL ART.298 # 12-15 DEL COIP EN EL
CONTEXTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, 2025**

AUTORES:

**IRVING LEANDRO MERA ORRALA
ANDRES ENRIQUE NAVAS YAGUAL**

TUTOR:

AB. ANDRES ZULETA ARAQUE, MGT

LA LIBERTAD – ECUADOR

2026

**UNIVERSIDAD ESTATAL PENÍNSULA DE SANTA ELENA
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES**

CARRERA DE DERECHO

TÍTULO:

DEFRAUDACION TRIBUTARIA: ESTUDIO DEL ART.298 # 12-15
DEL COIP EN EL CONTEXTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, 2025

LÍNEA: DERECHO TRIBUTARIO

SUBLÍNEA: DERECHO PENAL

**TRABAJO DE INTEGRACIÓN CURRICULAR PREVIO A LA
OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADO**

AUTORES:

IRVING LEANDRO MERA ORRALA

ANDRÉS ENRIQUE NAVAS YAGUAL

TUTOR:

AB. ANDRÉS ZULETA ARAQUE, MGT

LA LIBERTAD – ECUADOR

2026

UPSE


APROBACIÓN DEL TUTOR

CERTIFICO

Que he analizado el trabajo de integración curricular con el título “**DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: ESTUDIO DEL ART.298 # 12-15 DEL COIP EN EL CONTEXTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, 2025**” presentado por los estudiantes **IRVING LEANDRO MERA ORRALA** y **ANDRES ENRIQUE NAVAS YAGUAL**, portadores de las cédulas de ciudadanía N.º 2450108812 y N.º 2450846965 respectivamente, como requisito previo a optar el título de **ABOGADOS**, y declaro que luego de haber orientado científica y metodológicamente su desarrollo, el referido proyecto de investigación se encuentra concluido en todas sus partes cumpliendo así con el proceso de acompañamiento determinado en la normativa interna.

Atentamente,

ANDRES
ALEJANDRO
ZULETA
ARAQUE



Firmado digitalmente
por ANDRES
ALEJANDRO ZULETA
ARAQUE
Fecha: 2025.11.03
23:02:58 -05'00'

**Ab. Andres Zuleta Araque, Mgt.
TUTOR**

VALIDACIÓN GRAMATICAL Y ORTOGRÁFICA

CERTIFICO

Que, he revisado el trabajo de Integración Curricular de título: **“DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: ESTUDIO DEL ART.298 # 12-15 DEL COIP EN EL CONTEXTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, 2025”**, elaborado por los estudiantes de la Carrera de Derecho de la Universidad Estatal Península de Santa Elena: **IRVING LEANDRO MERA ORRALA** y **ANDRES ENRIQUE NAVAS YAGUAL**, previo a la obtención del título de Abogados.

Que, he realizado las observaciones pertinentes en los ámbitos de la gramática, ortografía y puntuación del documento, mismas que han sido acogidas proactivamente por los mencionados, corroborando que han sido introducidos los ajustes correspondientes en el trabajo.

Por lo expuesto, autorizo a los peticionarios, hacer uso de este certificado como a bien convengan.

Atentamente,



Firmado electrónicamente por:

**FREDDY ENRIQUE
TIGRERO SUÁREZ**

Validar únicamente con FirmaEC

Lic. Freddy Tigrero Suárez. Mgtr.
Licenciado en Ciencias de la Educación
Magíster en Gerencia y Docencia en Educación Superior
CC. 0910029768
Registro SENESCYT 1006-04-481206 - 1006-15-86073642
Teléfono. 0994632198

La Libertad, a los 31 días del mes de octubre de 2025

DECLARACIÓN DE AUTORÍA

Nosotros, **IRVING LEANDRO MERA ORRALA** y **ANDRES ENRIQUE NAVAS YAGUAL** estudiantes del octavo semestre de la carrera de Derecho de la Universidad Estatal Península de Santa Elena, habiendo cursado la asignatura Unidad de Integración Curricular II, declaramos la autoría de la presente propuesta de investigación, de título: **“DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: ESTUDIO DEL ART.298 # 12-15 DEL COIP EN EL CONTEXTO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD, 2025”**, desarrollada en todas sus partes por los suscritos estudiantes con apego a los requerimientos de la ciencia del derecho, la metodología de la investigación y las normas que regulan los procesos de titulación de la UPSE.

Atentamente,

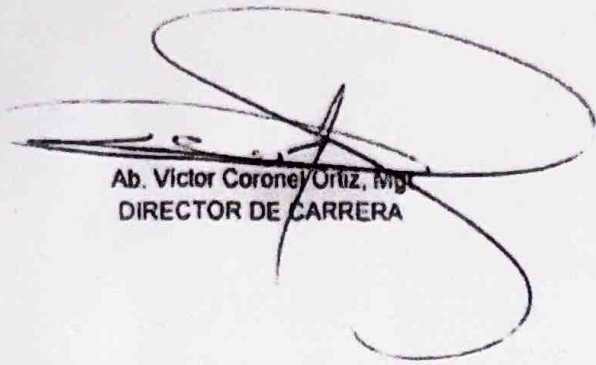


Irving Leandro Mera Orrala
CC. 2450108812



Andres Enrique Navas Yagual
CC. 2450846965

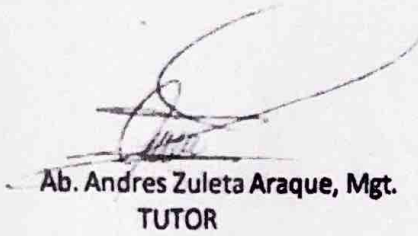
PÁGINA DE APROBACIÓN DEL TRIBUNAL



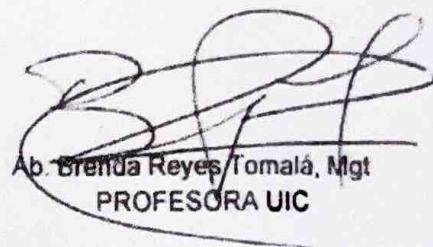
Ab. Victor Coronel Ortiz, Mgt.
DIRECTOR DE CARRERA



Ab. Viviana Silvestre Ponte, Mgt.
PROFESOR ESPECIALISTA



Ab. Andres Zuleta Araque, Mgt.
TUTOR



Ab. Brenda Reyes Tomalá, Mgt.
PROFESORA UIC

DEDICATORIA

A mi padre, por ser mi gran ejemplo de perseverancia y la guía que he seguido en cada paso de mi vida.

A mi madre, por querernos tanto y por tu amor incondicional. Tu apoyo constante ha sido y será siempre mi mayor fortaleza.

A mis hermanos, por ser personas de bien, por su compañía incondicional y por estar siempre a mi lado en este camino.

A toda mi familia, por enseñarme lo que significa querernos y apoyarnos mutuamente. Gracias por creer en mí y por su invaluable apoyo durante todos estos años.

Este logro también es suyo.

Irving Mera

A mis padres, por su amor incondicional, por enseñarme a perseverar y por sostener cada uno de mis sueños como propios.

A mi hermano, compañero leal, cuya compañía, apoyo y palabras llenas de cariño me acompañaron incluso en los días más difíciles.

Y a mis amigos, que con su compañía, alegría y respaldo constante hicieron más ligero este camino.

A todos ustedes, gracias por creer en mí.

Este logro también les pertenece.

Andres Navas

AGRADECIMIENTO

Nuestra profunda gratitud a nuestra alma máter, la Universidad Estatal Península de Santa Elena. Más que una institución, ha sido el hogar académico que nos brindó los conocimientos, las herramientas y los valores necesarios para nuestra formación profesional. Agradecemos a sus docentes por fomentar en nosotros un pensamiento crítico, ético y un compromiso firme con la justicia y la sociedad.

Nuestro más sincero y especial reconocimiento al Abg. Andres Zuleta Araque, Mgt., nuestro tutor de tesis. Su orientación constante, su precisa guía metodológica y sus invaluable aportes como gran conocedor del derecho penal fueron pilares para este trabajo. Su acompañamiento académico y profesional fue esencial para desarrollar y culminar con rigor y coherencia esta investigación.

Extendemos nuestro sincero agradecimiento a la Abg. Brenda Reyes Tomalá, Mgt., tutora de la asignatura de Unidad de Integración Curricular II. Valoramos enormemente su apoyo, paciencia y compromiso genuino en cada etapa de este proceso. Su dedicación como docente y su acertada asesoría técnica fueron claves para alcanzar los objetivos planteados.

Finalmente, este trabajo es también el resultado del apoyo, la fe y la motivación de todos aquellos que formaron parte de nuestro camino. A docentes, compañeros y amigos que, con sus conocimientos y palabras de aliento, contribuyeron a que este sueño universitario hoy se convierta en una realidad.

Irving Mera y Andres Navas

ÍNDICE GENERAL

PORTADA	I
CONTRAPORTADA	II
APROBACIÓN DEL TUTOR	III
CERTIFICACIÓN ANTIPLAGIO	IV
VALIDACIÓN GRAMATICAL Y ORTOGRÁFICA	V
DECLARACIÓN DE AUTORÍA	VI
PÁGINA DE APROBACIÓN DEL TRIBUNAL	VII
DEDICATORIA	VIII
AGRADECIMIENTO	IX
ÍNDICE GENERAL	X
ÍNDICE DE FIGURAS	XII
ÍNDICE DE TABLAS	XII
ÍNDICE DE ANEXOS	XIII
RESUMEN	XIV
ABSTRACT	XV
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	3
EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	3
1.1 Planteamiento del problema de investigación	3
1.2 Formulación del problema.....	7
1.3 Objetivos de investigación.....	8
1.4 Justificación de la Investigación.....	9
1.5 Variables de Investigación	10
1.6 Idea a Defender.....	10
CAPÍTULO II	11
2. MARCO REFERENCIAL	11
2.1 Marco Teórico.....	11
2.1.1 El principio de legalidad penal como pilar del derecho penal moderno	11
2.1.2 Evolución Doctrinal del Principio de Legalidad	12
2.1.3 Dimensiones: lex scripta, lex praevia, lex certa y lex stricta.....	16
2.1.4. El Principio de Legalidad en el Contexto Específico de los Delitos Tributarios.	21
2.1.5. La claridad normativa y la tipicidad penal	24
2.1.6. El Mandato de Determinación y la Claridad en la Redacción de los Tipos Penales.	27
2.1.7. Ambigüedad y Vaguedad Lingüística en la Norma Penal	30
2.1.8. La defraudación tributaria: naturaleza y elementos doctrinales	31
2.1.9. Concepto doctrinario de defraudación tributaria	32
2.1.10. Elementos teóricos del delito de defraudación tributaria	34
2.1.11. El Elemento Subjetivo: El Dolo en la Defraudación Tributaria.	36
2.1.12. Análisis Crítico de los Conceptos Jurídicos Indeterminados en el artículo 298.....	37
2.1.13. La vulneración del principio de legalidad por ambigüedad normativa y sus consecuencias jurídicas y efectos legales	38
2.2 Marco Legal.....	43
2.2.1. La Constitución de la República del Ecuador	43
2.2.2. Tratados Internacionales	46
2.2.3. Código Orgánico Integral Penal (COIP)	50
	X

Delito de Defraudación Tributaria:.....	51
2.3. Marco Conceptual.....	54
CAPÍTULO III	56
3. MARCO METODOLÓGICO	56
3.1 Diseño y tipo de investigación.....	56
3.1.1. Diseño de investigación.....	56
3.1.2. Tipo de investigación.....	56
3.2 Recolección de la información	57
3.2.1. Población	57
3.2.2. Muestra	57
3.2.3. Métodos y técnicas	58
3.3 Tratamiento de la Información	60
3.4 Operacionalización de las Variables	62
CAPÍTULO IV	64
RESULTADOS Y DISCUSIÓN	64
4.1. Análisis, interpretación y discusión de Resultados.....	64
4.1.1. Análisis de entrevista dirigida a Fiscal Multicompetente.....	64
4.1.2. Análisis de entrevista dirigida a Fiscal Multicompetente.....	67
4.2. Verificación de idea a defender.....	71
CONCLUSIONES	73
RECOMENDACIONES	74
REFERENCIAS.....	75
ANEXOS.....	80

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 Flujograma de la Superposición Normativa del Art. 298.....	7
Figura 2 Espectro de la Conducta Fiscal y la Zona Gris Normativa.....	37

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Principio de legalidad	20
Tabla 2 Análisis de la Configuración Normativa Art. 298, Num. 12-15	53
Tabla 3 Población.....	57
Tabla 4 Muestreo	58
Tabla 5 Variable Independiente.....	62
Tabla 6 Variable Dependiente.....	63

ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO 1 Entrevista Aplicada a los Jueces Multicompetentes.....	81
ANEXO 2: Fotografía de entrevista con el Fiscal Ab. Víctor Alcívar Tomalá Perero. Mgt.	82
ANEXO 3: Fotografía de Entrevista con el Fiscal Ab. Carlos Santiago Cargua Carpio. Mgt	83
ANEXO 4: Fotografía de Entrevista con el Fiscal Ab. Carlos Santiago Cargua Carpio. Mgt	84

**UNIVERSIDAD ESTATAL PENÍNSULA DE SANTA ELENA
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES
CARRERA DE DERECHO**

**DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: ESTUDIO DEL ART.298 #
12-15 DEL COIP EN EL CONTEXTO DEL PRINCIPIO DE
LEGALIDAD, 2025**

Autores: Irving Mera y Andres Navas
Tutor: Ab. Andres Zuleta Araque, Mgt.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación analiza la vulneración del principio de legalidad penal causada por la redacción ambigua de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal (COIP), que tipifican el delito de defraudación tributaria. El estudio parte del reconocimiento de que el uso de conceptos jurídicos indeterminados como “operaciones inexistentes” o “montos no coincidentes” carece de una delimitación clara y precisa, lo que permite interpretaciones diversas sobre una misma conducta. Esta falta de determinación afecta directamente el principio de legalidad penal en sus dimensiones de *lex certa* y *lex stricta*, al generar incertidumbre jurídica tanto para los operadores de justicia como para los contribuyentes. A través de un enfoque cualitativo, que incluyó el análisis doctrinal y entrevistas a fiscales, el objetivo general de la investigación consistió en analizar cómo la redacción actual de estos numerales puede vulnerar la seguridad jurídica y propiciar imputaciones extensivas o analógicas en perjuicio del procesado. A lo largo del desarrollo se evidenció que, en la práctica, los fiscales sustentan gran parte de sus acusaciones en resoluciones o informes administrativos emitidos por el Servicio de Rentas Internas (SRI), lo que traslada criterios técnicos y cambiantes del ámbito tributario al penal, desdibujando los límites entre infracción administrativa y delito. La investigación permitió comprobar que esta dependencia normativa y la falta de precisión conceptual favorecen un uso discrecional del poder punitivo, generando resoluciones poco confiables y afectando la uniformidad jurisprudencial. Asimismo, se constató que el ciudadano no puede prever con certeza qué conductas constituyen delito, lo cual debilita la confianza en las instituciones encargadas de impartir justicia. En conclusión, el trabajo demuestra que la actual formulación de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP no garantiza plenamente el respeto al principio de legalidad penal, pues su ambigüedad normativa vulnera la *lex certa* y la *lex stricta*, comprometiendo la seguridad jurídica, la coherencia judicial y la legitimidad del sistema penal tributario ecuatoriano.

Palabras clave: Defraudación, legalidad, seguridad, *lex certa*, ambigüedad.

ABSTRACT

This research paper analyzes the violation of the principle of legality in criminal law caused by the ambiguous wording of numerals 12 to 15 of article 298 of the Comprehensive Organic Penal Code, 2025, which criminalize tax fraud. The study is based on the recognition that the use of indeterminate legal concepts such as "non-existent operations" or "non-coincident amounts" lack a clear and precise delimitation, which allows for diverse interpretations of the same conduct. This lack of determination directly affects the principle of criminal legality in its dimensions of *lex certa* and *lex stricta*, by generating legal uncertainty for both justice operators and taxpayers. Through a qualitative approach, which included doctrinal analysis and interviews with prosecutors, the general objective of the research was to analyze how the current wording of these numerals can violate legal certainty and promote extensive or analogical imputations to the detriment of the accused. Throughout the development of the study, it became evident that, in practice, prosecutors base a large part of their accusations on administrative resolutions or reports issued by the Internal Revenue Service (SRI), which transfers technical and changing criteria from the tax sphere to the criminal sphere, blurring the lines between administrative infraction and crime. The research made it possible to verify that this normative dependence and the lack of conceptual precision favor a discretionary use of punitive power, generating unreliable resolutions and affecting jurisprudential uniformity. Likewise, it was found that the citizen cannot foresee with certainty which conduct constitutes a crime, which weakens confidence in the institutions in charge of administering justice. In conclusion, the work demonstrates that the current formulation of numerals 12 to 15 of article 298 of the COIP does not fully guarantee respect for the principle of criminal legality, as its normative ambiguity violates *lex certa* and *lex stricta*, compromising legal certainty, judicial coherence, and the legitimacy of the Ecuadorian criminal tax system.

Keywords: Tax fraud, principle of legal certainty, legal security, *lex certa*, normative ambiguity.

INTRODUCCIÓN

La redacción ambigua de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal representa una problemática relevante en torno al respeto del principio de legalidad penal en el Ecuador. Estas disposiciones regulan distintas formas de defraudación tributaria, utilizan conceptos jurídicos indeterminados como operaciones inexistentes o montos no coincidentes, cuya falta de delimitación precisa genera incertidumbre jurídica y amplios márgenes de interpretación, a esto se suma un problema de superposición normativa, donde una misma conducta fáctica como usar una factura falsa puede ser subsumida en varios de estos numerales simultáneamente. Esta investigación tiene como propósito analizar cómo dicha ambigüedad afecta la aplicación del principio de legalidad penal en sus dimensiones de *lex certa* y *lex stricta*, comprometiendo la seguridad jurídica de los contribuyentes y la coherencia del sistema penal tributario.

El trabajo se estructura en cuatro capítulos que abordan de forma integral el problema de investigación:

En el Capítulo I, se presenta el planteamiento del problema, en el que se explica cómo la falta de claridad en la redacción de los numerales señalados puede dar lugar a imputaciones extensivas y discrecionales, asimismo, se formulan el objetivo general y los objetivos específicos de la investigación, se justifica su relevancia teórica y práctica, y se expone la idea a defender, que sostiene que la ambigüedad normativa de estos numerales vulnera el principio de legalidad penal y las garantías fundamentales del debido proceso.

El Capítulo II desarrolla el marco referencial, donde se profundiza en los fundamentos doctrinarios, legales y conceptuales del principio de legalidad penal como pilar del derecho penal moderno, también examina la relación entre la *lex certa* y la *lex stricta* y su importancia en la determinación de las conductas punibles, además, se analiza el marco normativo ecuatoriano aplicable incluido el COIP, la Constitución y los Tratados Internacionales y se vincula con la problemática de la defraudación tributaria, identificando las inconsistencias normativas que pueden afectar la interpretación judicial.

Por su parte, el Capítulo III describe el marco metodológico utilizado, de enfoque cualitativo, basado en los métodos: analítico, exegético y deductivo. Además, se detallan las técnicas

empleadas, entre ellas el fichaje normativo y las entrevistas realizadas a fiscales multicompetentes de la provincia de Santa Elena, cuyo criterio resultó esencial para comprender la aplicación práctica del tipo penal estudiado. Este capítulo explica cómo se organizó y se procesó la información para garantizar un análisis riguroso y fundamentado.

El Capítulo IV presenta los resultados obtenidos, junto con la verificación de la idea a defender, las conclusiones y las recomendaciones. Los hallazgos más relevantes que surgen del contraste entre la teoría y la práctica fiscal, lo que evidencia un problema central: la falta de precisión de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP. La que genera inseguridad jurídica, discrecionalidad acusatoria y un impacto negativo sobre la legitimidad del sistema penal tributario ecuatoriano.

Esta investigación aporta a una comprensión más clara del principio de legalidad penal. También insiste en la necesidad de fortalecer la certeza de la norma al momento de tipificar los delitos tributarios.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1 Planteamiento del problema de investigación

El artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal del Ecuador tipifica diversas conductas relacionadas con la defraudación tributaria, sancionando a quienes utilicen engaño para eludir sus obligaciones fiscales en beneficio y provecho propio o de un tercero, si bien, este tipo penal se desglosa en varios numerales que abarcan diferentes formas de defraudación tributaria, cada una con sus respectivas sanciones, sin embargo, la redacción de los numerales 12 al 15 presenta una falta de claridad y precisión que puede generar inseguridad jurídica tanto para los contribuyentes como para los operadores de justicia.

El principio de legalidad penal, pilar de la Constitución de la República del Ecuador y en los Tratados Internacionales de Derechos Humanos. Establece que no haya infracción penal sin una ley que la defina previamente de forma clara y precisa, este mandato es el que garantiza la seguridad jurídica, la previsibilidad de las conductas prohibidas y la protección de los derechos fundamentales de las personas. Es en este contexto donde la redacción ambigua de los numerales 12 al 15 del artículo 298 de la COIP plantea una interrogante: ¿Se vulnera con esta falta de claridad el principio de legalidad en sus exigencias de certeza, *lex certa* y aplicación estricta, *lex stricta*?

Sobre la importancia de esta garantía, la autora Lamarca (2011) explica que el principio de legalidad debe entenderse como una expresión del valor de la seguridad jurídica, permitiendo al ciudadano saber qué está prohibido. Aunque la ley por sí sola no asegura la justicia, la legalidad aporta un principio decisivo de limitación del poder punitivo estatal (p. 157).

Precisamente, la indeterminación normativa al tipificar la defraudación tributaria genera y da lugar a interpretaciones extensivas o analógicas que afecten la seguridad jurídica, y como consecuencia, conductas que no estaban claramente prohibidas sean interpretadas como delictivas, esto no solo compromete la confianza de los ciudadanos en el sistema tributario, sino que también puede resultar en sanciones penales por acciones que debido a esta falta de claridad de la norma, no eran previsible al momento de la comisión.

El numeral 12 sanciona a quien emita, acepte o presente comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, lo cual, a primera vista, parece una disposición clara, no obstante, la norma no establece con precisión qué debe entenderse por operación inexistente ni cuáles son los criterios para determinar cuándo un monto es no coincidente con la operación real, lo cual genera inseguridad jurídica debido que el contribuyente no puede prever si un error contable, una diferencia mínima o una discrepancia técnica podría ser interpretada como una conducta dolosa, de manera que, esta falta de delimitación entre un error administrativo y un acto fraudulento vulnera la *lex certa*, que exige claridad para identificar el comportamiento prohibido y las consecuencias jurídicas de su comisión, asimismo, la posibilidad de interpretar de forma extensiva lo que es un monto no coincidente infringe la *lex stricta*, pues amplía indebidamente el alcance del tipo penal, además, su redacción permite que una misma conducta, por ejemplo, el uso de una factura de una empresa fantasma pueda ser también subsumida en los numerales 13, 14 o 15, como se analizará en los numerales posteriores.

El numeral 13 sanciona la emisión de comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, en este caso, el tipo penal se superpone con las hipótesis descritas en los numerales 12 y 15, por ejemplo, una factura emitida por una empresa fantasma puede calificarse simultáneamente como una operación inexistente, descrita en el numeral 12 o como la base de un gasto falso que se incluirá en una declaración para defraudar, propio del numeral 15, de manera que, una misma conducta como emitir una factura falsa podría considerarse tanto el medio como el resultado de la defraudación, según la perspectiva del fiscal, y es esta multiplicidad de posibles encuadres que vulnera la *lex certa*, porque el ciudadano no puede prever cuál será el numeral aplicable a su conducta, en definitiva, la redacción del numeral 13 propicia que un mismo hecho sea imputado tanto como una emisión fraudulenta, como operación inexistente e incluso como resultado defraudatorio, el tipo penal descrito en el numeral 15, lo cual genera inseguridad jurídica y otorga al fiscal la capacidad de escoger discrecionalmente el tipo penal.

Por su lado, el numeral 14 penaliza la presentación ante la administración tributaria de comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas; el problema surge porque la conducta de presentar un comprobante emitido por una empresa fantasma

puede coincidir plenamente con la del numeral 13, e incluso con la del numeral 12 o 15. En la práctica, una factura puede ser: emitida, presentada y utilizada para incluir un gasto falso, formando un proceso de defraudación; sin embargo, la estructura actual del artículo permite que cada etapa sea sancionada por separado, como si se tratara de delitos distintos. De esta manera, un contribuyente podría enfrentar cargos simultáneos por la emisión, presentación e inclusión del mismo comprobante falso, aunque todas estas sean parte de una sola acción de defraudación tributaria, lo cual mantiene al acusado en situación de incertidumbre jurídica, pues no puede prever con claridad si será procesado por emitir, por presentar o por declarar el documento.

El numeral 15 sanciona a quien omita ingresos o incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente con el fin de evitar el pago de los tributos debidos, la cual representa una redacción excesiva, amplia y general que impide distinguir entre el error contable, la interpretación tributaria razonable y la conducta dolosa, problema que acarrea desde el numeral 12. Este numeral puede aplicarse a situaciones en las que el contribuyente actuó de buena fe, pero cometió un error formal o una discrepancia en la interpretación de la norma fiscal; además, una factura falsa utilizada como deducción podría considerarse simultáneamente dentro de los numerales 12 y 15.

El numeral 15 no reproduce, sino amplía los problemas anteriores ya vistos, la ambigüedad conceptual, persiste el solapamiento entre tipos penales y mantiene la dependencia de valoraciones subjetivas por parte del juzgador o fiscal.

En conjunto, los numerales 12 al 15 del artículo 298 de la COIP evidencian debilidades estructurales. Su redacción al ser ambigua y superpuesta, permite que un mismo hecho pueda subsumirse en varios tipos penales, creando inseguridad jurídica y discrecionalidad acusatoria. La falta de delimitación clara fragmenta y vulnera los principios de *lex certa* y de seguridad jurídica. Como señala Bedecarratz (2018) al analizar problemas similares en otros ámbitos, la indeterminación normativa, aunque a veces necesaria, resulta difícilmente conciliable con el principio de legalidad penal, infringiendo específicamente la exigencia de *lex certa* (p. 211).

Por consiguiente, se requiere una revisión legislativa integral que precise los elementos objetivos y subjetivos de cada tipo penal, evitando redundancias y delimitando las fronteras entre la infracción administrativa y el delito penal. De esta manera, se podría obtener una aplicación justa, proporcional y predecible de la Ley Penal Tributaria en el Ecuador. Concordante con esta perspectiva, Bedecarratz (2018) advierte que, si bien cierta indeterminación puede ser necesaria para la adaptación normativa en entornos cambiantes como en los programas de compliance, esta resulta "difícilmente conciliable con el principio de legalidad penal", infringiendo específicamente el principio de ley cierta o *lex certa* (Bedecarratz Scholz, 2018, p. 211).

Surge así la necesidad de un análisis y determinar si la redacción de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP cumple con los estándares constitucionales e internacionales de legalidad penal, este análisis debe determinar si la norma es lo bastante clara y precisa para que el ciudadano pueda conocer con certeza las conductas prohibidas, evitando la comisión de actos delictivos no intencionales. Igualmente, se debe evaluar si la actual falta de claridad en la tipificación de la defraudación tributaria genera interpretaciones que vulneren derechos fundamentales de los contribuyentes o comprometan la legitimidad del sistema penal.

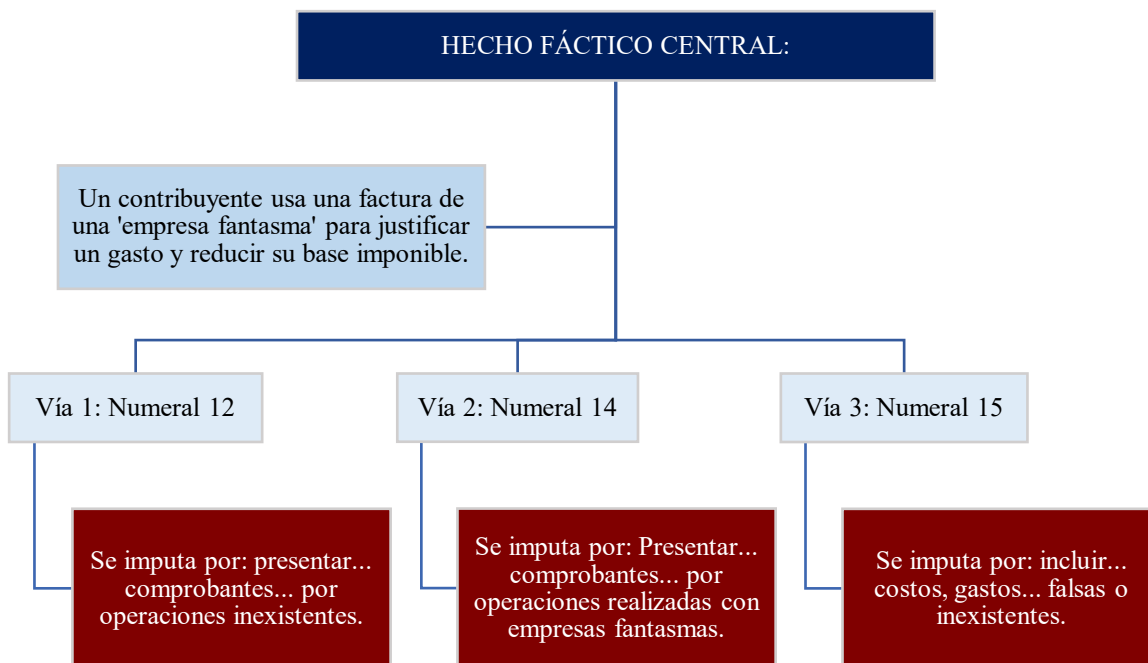
Esta investigación subraya la importancia de una redacción normativa clara y precisa para definir las conductas que constituyen la defraudación tributaria. El análisis busca evidenciar cómo una delimitación correcta de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP contribuiría a una aplicación más predecible y equitativa de la ley. Así fortaleciendo la seguridad jurídica, la igualdad ante la ley y el respeto a principios fundamentales como el de legalidad, al mismo tiempo que se promueve la confianza de los ciudadanos en el sistema tributario y penal.

Este planteamiento de problema no solamente es relevante desde el punto o perspectiva jurídica sino también desde un ambiente o ámbito de dimensión práctica y social porque la defraudación tributaria representa una amenaza actual y latente en toda la economía del país ya que reduce y merma los recursos disponibles que son muy necesarios para financiar servicios públicos esenciales como la seguridad, educación, salud y las infraestructuras públicas, más sin embargo, la tipificación de este delito y su lucha debe estar bajo el debido respeto a los derechos fundamentales y principios del derecho como el de legalidad y los

demás relacionados para así poder evitar que la penalización y aplicación de las leyes puedan aplicarse de forma arbitraria y con persecución.

La falta de claridad en la redacción de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP plantea un problema jurídico. Dicha falta de precisión afecta la seguridad jurídica, la igualdad ante la ley y el respeto al principio de legalidad penal. Abordar esta cuestión es imperativo, se requiere un análisis detallado y una eventual reforma legislativa, la cual debe precisar y delimitar adecuadamente las conductas que constituyen defraudación tributaria, El objetivo es garantizar una aplicación justa y equitativa de la ley, fortaleciendo con ello el Estado de derecho y la confianza de los ciudadanos en las instituciones del país.

Figura 1 Flujograma de la Superposición Normativa del Art. 298



Nota: Elaborado por autores.

La misma conducta fáctica puede ser subsumida en varios numerales simultáneamente, generando inseguridad jurídica y discrecionalidad acusatoria.

1.2 Formulación del problema

Considerando las exigencias de taxatividad y certeza emanadas del principio de legalidad penal en la Constitución del Ecuador, artículo 76 numeral 3 y de estándares internacionales. Frente a la estructura típica de los numerales 12, 13, 14 y 15 del artículo 298 del COIP que

definen conductas específicas de defraudación tributaria: ¿La actual redacción de los numerales, por su uso de conceptos jurídicos indeterminados y la amplitud de sus verbos rectores, garantiza la seguridad jurídica y la predictibilidad penal, o más bien presenta una ambigüedad que podría permitir una aplicación extensiva en perjuicio del contribuyente?

1.3 Objetivos de investigación

1.3.1 Objetivo General

Analizar cómo la redacción ambigua y superpuesta de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal vulnera el principio de legalidad penal en sus dimensiones de certeza (*lex certa*) y aplicación estricta (*lex stricta*), mediante el estudio dogmático, normativo, doctrinario y el contraste con su aplicación en la práctica tipo penal de defraudación tributaria.

1.3.2 Objetivos específicos

- Examinar los fundamentos dogmáticos del principio de legalidad penal y su aplicación en el contexto del derecho penal tributario, haciendo énfasis en las exigencias de claridad, certeza (*lex certa*) y prohibición de analogía (*lex stricta*), previstas en el análisis de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP.
- Identificar el contenido de la normativa establecida en los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP, los problemas de superposición de una misma conducta que puede ser comprendida en varios tipos penales con sanciones distintas, y analizar el impacto de esta situación en la seguridad jurídica.
- Demostrar incompatibilidad de la norma actual con los estándares constitucionales, esto mediante un análisis de su configuración teórica del tipo penal de defraudación tributaria y en su aplicación práctica. Proponiendo criterios para la mejora de la norma, con el objetivo de garantizar la claridad y precisión en la formulación de los delitos.

1.4 Justificación de la Investigación

La presente investigación tiene importancia tanto legal como social: la presunta vulneración del principio de legalidad por la redacción ambigua y poco clara de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, que tipifican la defraudación tributaria.

El estudio se justifica teórica y jurídicamente, los numerales 12 al 15 exhiben una estructura normativa que permite superposiciones, por esta razón, esto permite que una misma conducta se impute bajo distintos tipos penales con sanciones variadas. Esta falta de claridad es incompatible con las de exigencias de *lex certa* y *lex stricta* que son inherentes al principio de legalidad, el cual establece que la ley penal sea escrita, previa y sobre todo precisa en sus términos. Esta situación deja espacio para interpretaciones extensivas o analógicas, lo cual pone en riesgo garantías penales básicas y la certeza jurídica de un Estado de Derecho.

Los efectos de esta falta de precisión son serios tanto en la práctica como en lo social. El contribuyente queda expuesto, tan compleja como la tributaria, simples errores contables o de interpretación pueden ser criminalizados, No es fácil diferenciar con claridad la conducta dolosa de la mera equivocación. Se produce así un ambiente de incertidumbre que reduce la confianza ciudadana e incluso a quienes buscan cumplir la ley. La defraudación tributaria merma a la sociedad de recursos públicos esenciales, pero su persecución no puede realizarse a costas de los derechos fundamentales. Este estudio aportará al debate necesario sobre la validez del sistema tributario en el país.

Metodológicamente, la justificación de esta investigación es su naturaleza dual del problema a través de un enfoque cualitativo. Si bien el análisis documental es necesario para estudiar la imprecisión de la norma y su conflicto constitucional, este método resulta insuficiente por sí solo. El problema central es la discrecionalidad en la aplicación de la norma. Por esta razón, se justifica crucialmente la inclusión de técnicas de entrevistas a fiscales. Esta triangulación metodológica es la única vía para verificar si la ambigüedad teórica se materializa en arbitrariedad práctica.

1.5 Variables de Investigación

Variable Independiente

Configuración normativa del artículo 298, numerales 12 al 15 del COIP.

Variable Dependiente

Vulneración del principio de legalidad penal en sus dimensiones de certeza y aplicación estricta.

1.6 Idea a Defender

La redacción de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal es ambigua y superpuesta, lo que vulnera el principio de legalidad penal en sus exigencias de *lex stricta* y *lex certa*. La norma, como está escrita, permite interpretaciones extensivas y discrecionales de la figura de defraudación tributaria. Esta situación compromete la seguridad jurídica de los contribuyentes y, además, debilita las garantías del debido proceso.

CAPÍTULO II

2. MARCO REFERENCIAL

2.1 Marco Teórico

2.1.1 El principio de legalidad penal como pilar del derecho penal moderno

El principio de legalidad constituye un pilar fundamental del derecho penal contemporáneo. No es para menos, ya que constituye la principal salvaguarda del ciudadano frente al ejercicio del poder punitivo del Estado *ius puniendi*. En su formulación clásica, acuñada por Feuerbach y resumida en el aforismo latino *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege poenali*, no hay crimen ni pena sin una ley penal previa que se establece como base de todo el derecho penal liberal.

Este principio no es una declaración lírica, sino una exigencia concreta que se descompone en varias garantías para el justiciable. En su modernismo, la doctrina (Muñoz Conde & García Arán, 2019) distingue cuatro garantías. Primero, una ley formal emanada del órgano legislativo que representa la voluntad popular puede establecer delitos y asignarles penas, *lex scripta*; además, esta ley debe ser anterior al hecho que se pretende sancionar, *lex praevia*, prohibiendo así la aplicación retroactiva de la ley penal desfavorable. Para los fines de esta investigación, estas dos últimas dimensiones, certeza y taxatividad, son necesarias, pero la garantía que enfrenta el mayor problema es la *lex certa* es la exigencia de que la ley describa de manera clara y precisa, o sea, de manera taxativa, las conductas delictivas. A esto se suma la *lex stricta*, que prohíbe terminantemente la aplicación de la ley penal por analogía en perjuicio del reo (Velásquez, 2010, p. 27), pues de nada serviría una ley escrita y previa si su contenido es tan ambiguo que no permite al ciudadano conocer qué está prohibido o si permite al juez interpretarla de forma extensiva en perjuicio del reo.

La importancia de este principio es un verdadero pilar del derecho penal moderno, entendido este como un sistema de control social que busca proteger bienes jurídicos fundamentales, pero siempre dentro de un marco de respeto a los derechos y garantías individuales. Su función es doble, por un lado, otorga seguridad jurídica a los ciudadanos, permitiéndoles anticipar las consecuencias penales de sus actos; por otro lado, limita la arbitrariedad estatal, encauzando el ejercicio del poder punitivo de normas claras y preestablecidas. Como señala

Ávila (2011), el principio determina que ninguna persona sea sancionada si su acto no está previo y claramente tipificado (pág. 10). Esta afirmación subraya su conexión indisoluble con la propia concepción del Estado de Derecho, cuyo poder está sometido a la ley y no a la voluntad de los gobernantes y jueces.

En esencia, el principio de legalidad penal funciona como una protección de derechos para el individuo frente al sistema de justicia penal, asegura y garantiza que las normas estén claras antes de que inicie el proceso, y que estas normas no se modifiquen de manera repentina o sorpresiva para perjudicar a quienes ya han actuado bajo su amparo o protección, por lo tanto, es la base en la cual se hace o construye un derecho penal democrático que respeta la dignidad humana, contrastándolo y diferenciándolo con sistemas autoritarios donde la arbitrariedad y la falda de certeza predominan. Su observancia y cumplimiento son indicadores del Estado de Derecho de la ley en cualquier sociedad.

La exigencia de precisión implica que las normas penales deben ser comprensibles para cualquier persona promedio, en este sentido, el principio de legalidad también se vincula con el principio de taxatividad. Cuando las leyes son ambiguas, el ciudadano no puede anticipar qué conductas están prohibidas.

2.1.2 Evolución Doctrinal del Principio de Legalidad

El principio de legalidad es la piedra angular del derecho penal contemporáneo, la misma ha experimentado un notable desarrollo teórico y normativo a lo largo de la historia del pensamiento jurídico, a lejos de ser una noción estática esta garantía fundamental, en su evolución refleja la tensión histórica entre la seguridad jurídica del ciudadano y las exigencias de control social del Estado. Objeto de diversas interpretaciones, ajustes conceptuales y expansiones doctrinales que reflejan los cambios sociales, políticos y filosóficos en torno a la función del derecho penal y el rol del Estado frente a las libertades individuales, siendo que su evolución, desde los postulados del pensamiento clásico liberal hasta las más recientes discusiones en torno al derecho penal del enemigo, revela una profunda tensión entre la seguridad jurídica, la libertad personal y las exigencias del control social.

El jurista Bergalli (1998) subraya esta evolución al manifestar que del principio de legalidad emanan las garantías del derecho penal de un Estado constitucional, diferenciándolo de los Estados meramente legales, en estos últimos, la omnipotencia del legislador y la ausencia de límites al primado de la ley imponen un autoritarismo penal, en lugar de la necesaria restricción garantista que exige la Constitución (p. 58-64).

En su formulación más básica el principio de legalidad puede resumirse en la expresión latina *nullum crimen, nulla poena sine lege*, es decir, no hay crimen ni pena sin ley previa, siendo esta idea, hoy ampliamente aceptada, surgió como una reacción frente al despotismo penal del Antiguo Régimen, donde el poder punitivo era ejercido sin límites ni garantías y donde los jueces podían condenar a partir de normas consuetudinarias o valoraciones morales difusas. La arbitrariedad y la imprevisibilidad del castigo eran comunes, lo que hacía necesario un marco normativo claro y previo que delimitara la potestad punitiva del Estado. Dedes (2002) rastrea el origen del axioma a la necesidad de proteger a los ciudadanos de normas no divulgadas; el principio de que el ejecutivo no podía actuar sin una resolución escrita, como la inscripción en tablas, pudo ser el germen de la máxima sin ley no hay delito (p. 141-146).

El primer gran hito doctrinal en la formulación moderna del principio de legalidad se encuentra en la Ilustración, particularmente en el pensamiento de Cesare Beccaria, quien en su obra *De los delitos y las penas* de 1764 sostenía que sólo la ley escrita podía definir con legitimidad qué conductas debían ser consideradas delitos y qué sanciones debían corresponderles, para Beccaria, la función del juez debía limitarse estrictamente a aplicar la ley, sin margen para la interpretación creativa, pues cualquier exceso en ese sentido constituía una violación de la libertad individual, en función de aquello Beccaria (2015) manifiesta:

Pero un código fijo de leyes, que se deben observar a la letra, no deja más facultad al juez que la de examinar y juzgar en las acciones de los ciudadanos si son o no conformes a la ley escrita; cuando la regla de lo justo y de lo injusto, que debe dirigir las acciones tanto del ciudadano ignorante como del ciudadano filósofo, es un asunto de hecho y no de controversia. (p. 31)

Estos conceptos fueron reunidos y fortalecidos en los primeros códigos penales contemporáneos y modernos, como el Código Penal Francés de 1810, que se convirtió en un

modelo y ejemplo para otras legislaciones y marcos legales en Europa y en América Latina. La codificación penal, impulsada y promovida por el racionalismo de la Ilustración, buscaba crear normas claras, entendibles y accesibles para los ciudadanos, lo que, a su vez, aumentaba la previsibilidad del derecho penal y reducía la arbitrariedad en su aplicación.

Durante el siglo XIX, la doctrina del legalismo penal se consolidó en la llamada escuela clásica del derecho penal. Sus representantes y autores como Francesco Carrara, quienes sostenían con firmeza la necesidad de la reserva legal como un límite estricto al poder punitivo del Estado. Para esta corriente, el principio de legalidad no solo exigía la existencia de una ley previa, sino que también su cumplimiento de manera rigurosa, vetando interpretaciones extensivas o analógicas que perjudicarían al acusado.

Esta visión puramente formal entró en crisis ya al avanzar el siglo XX, luego surgieron las tensiones en la interpretación del principio de legalidad, dentro del contexto del auge de los totalitarismos europeos. El uso político del derecho penal evidenció que la sola existencia de normas escritas no garantizaba la justicia o la protección de los derechos fundamentales, en regímenes como el nazi o el fascista, la ley misma se convirtió en un instrumento de represión, lo que obligó a la doctrina a repensar el contenido sustancial del principio de legalidad, incorporando una dimensión material o sustantiva al concepto formal de legalidad.

Esta nueva visión dimensional fue impulsada por la cruda lección de los totalitarismos; la doctrina evidenció un hecho clave, la existencia de una ley formal no impedía la arbitrariedad si dicha ley era injusta. Orrego (2007), al analizar la "fórmula de Radbruch", explica este punto, se popularizó el concepto de que una ley "insoportablemente injusta" no puede ser de derecho válido, visión que da prioridad a la justicia material sobre la mera seguridad jurídica formal (p. 128).

En paralelo, los tribunales internacionales jugaron un papel importante en esta evolución doctrinal, tras el juicio de Núremberg, se afirmó que ciertas conductas podían ser perseguidas penalmente incluso en ausencia de una ley escrita previa, si violaban principios universales de humanidad y justicia, este criterio generó un intenso debate, ya que parecía contradecir el principio de legalidad en su versión más rígida, sin embargo, con el tiempo se consolidó la idea de que existen ciertos límites infranqueables para el derecho penal, incluso cuando la

ley positiva lo permita, por ello esta tensión marcó el surgimiento del derecho penal internacional y dio lugar a una reinterpretación del principio de legalidad en contextos de crímenes de guerra y humanidad. Esta tensión marcó el surgimiento del derecho penal internacional. Al respecto, Olasolo (2016) explica que el derecho internacional penal implicó una evolución crucial, mientras el derecho internacional público tradicional regulaba la conducta de los Estados, en sentido estricto pasó a regular la conducta de los seres humanos bajo la amenaza de que incurrirán en responsabilidad internacional de carácter penal (p. 93-146).

En el ámbito del derecho comparado, la evolución doctrinal del principio de legalidad también ha sido influida por los desarrollos constitucionales; en América Latina, la mayoría de las constituciones contemporáneas reconocen expresamente este principio, pero se van enfrentando desafíos particulares como la coexistencia de normas penales vagas o abiertas y la persistencia de prácticas judiciales que permiten interpretaciones extensivas, esto ha motivado a la doctrina penal latinoamericana a profundizar en los requisitos de taxatividad, certeza y claridad normativa, componentes que han sido enfatizados por cortes constitucionales como la Colombiana y la Mexicana al considerar que no basta con la existencia de una ley, sino que esta debe describir con suficiente precisión la conducta prohibida.

Una evolución doctrinal importante ha sido la inclusión de varios subprincipios derivados. Entre ellos el de prohibición de retroactividad, el de *lex stricta* que significa la prohibición de analogía en perjuicio del reo, el de *lex certa*, exigencia de claridad normativa y el de *lex scripta*, reserva de ley formal. Todos estos subprincipios han sido reconocidos por la jurisprudencia de tribunales supranacionales, destacando la Corte Interamericana de Derechos Humanos y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, los cuales han establecido estándares claros sobre la validez y aplicación de las normas penales.

Esta es la garantía conocida como *lex praevia*, así lo explica un manual de referencia como el de Mir Puig (2015), cuya prohibición de retroactividad impide que una ley penal se aplique a un hecho anterior a su entrada en vigor, salvo que sea más favorable para el reo. Esta garantía es una barrera fundamental contra la arbitrariedad del legislador que decide crear delitos a posteriori (p. 102).

Más recientemente, el principio de legalidad ha sido puesto a prueba frente a nuevas formas de criminalidad, como el terrorismo, el crimen organizado y los delitos económicos o informáticos, frente a estas amenazas, algunos sectores han promovido una flexibilización del principio, argumentando la necesidad de mayor eficacia en la persecución penal, esto ha dado lugar a doctrinas como el derecho penal del enemigo, propuesto por Günther Jakobs, quien sostiene que ciertos sujetos, por su peligrosidad, pueden ser excluidos de las garantías penales comunes, sin embargo, esta postura ha sido duramente criticada por amplios sectores doctrinales que la consideran incompatible con el Estado de derecho.

Según Gracia (2003) desde una perspectiva general:

Se podría decir que este Derecho penal del enemigo sería una clara manifestación de los rasgos característicos del llamado Derecho penal moderno, es decir, de la actual tendencia expansiva del Derecho penal que, en general, da lugar, formalmente, a una ampliación de los ámbitos de intervención de aquel, y materialmente, según la opinión mayoritaria, a un desconocimiento, o por lo menos a una clara flexibilización o relajación y, con ello, a un menoscabo de los principios y de las garantías jurídico-penales liberales del Estado de Derecho. (p. 2)

La evolución doctrinal del principio de legalidad muestra un tránsito desde una concepción puramente formal hacia una comprensión más rica y compleja, que integra elementos sustanciales de justicia, proporcionalidad y control democrático del poder penal, esta evolución no significa abandonar sus fundamentos clásicos, sino actualizarlos frente a los desafíos del derecho penal contemporáneo, por lo que la doctrina sigue desempeñando un papel esencial, no sólo para interpretar las leyes penales, sino para garantizar que su aplicación respete los principios que dan sentido a una sociedad libre, democrática y respetuosa de los derechos humanos.

2.1.3 Dimensiones: *lex scripta*, *lex praevia*, *lex certa* y *lex stricta*

El principio de legalidad en el ámbito penal es sin lugar a dudas uno de los pilares fundamentales del Estado de Derecho porque no solo establece que nadie puede ser sancionado por una conducta que no esté previamente tipificada como delito en una ley formal, sino que también garantiza que la actuación del poder punitivo del Estado se mantenga dentro de límites precisos, racionales y predecibles, a lo largo del desarrollo doctrinal y jurisprudencial, por lo que este principio ha sido desglosado en diversas

dimensiones complementarias como lo son la *lex scripta*, *lex praevia*, *lex certa* y *lex stricta*, siendo que cada una de estas subdimensiones desempeña un papel esencial en la protección de los derechos individuales frente a la arbitrariedad del poder punitivo.

Entender estas cuatro expresiones no solo requiere un análisis teórico o conceptual, sino también exige una evaluación crítica sobre su aplicación y de cómo se utiliza en los sistemas penales contemporáneos o actuales, la forma en la que se comprenden y aplican estas garantías muestra el grado de respeto que un marco y ordenamiento jurídico tiene hacia la seguridad jurídica, la dignidad de las personas y el papel garantista del derecho penal.

2.1.3.1 La Reserva Absoluta de Ley: Nullum crimen, nulla poena sine lege scripta (Lex Scripta)

La dimensión *lex scripta* requiere que toda conducta punible o delictiva esté estipulada en una norma escrita y formalmente válida de la autoridad legislativa competente y adecuada. El objetivo de esta exigencia es impedir la posibilidad de imponer penas basadas en costumbres, principios generales del derecho o criterios morales y éticos del juzgador. En el Antiguo Régimen era común que los jueces se fundamentaran en normas no escritas, consuetudinarias o incluso en sus propias interpretaciones personales del orden correcto o de la moral adecuada al sancionar conductas y ciertos comportamientos. Dicha forma de proceder es arbitraria, y, además, afecta la previsibilidad del ámbito del derecho penal. Al respecto Gracia (2003) contextualiza esto, Explica la arbitrariedad aludiendo a la idea histórica de que ciertos delincuentes, al no regirse por el Derecho, perdían su estatus de ciudadano y podían ser expulsados de la sociedad, quedando a merced de un poder sin límites formales.

Con el auge del pensamiento ilustrado y las primeras codificaciones penales modernas, la *lex scripta* se estableció como una garantía mínima del ciudadano frente al Estado, la exigencia de ley escrita tiene un fundamento democrático, ya que solo el legislador, como representante del pueblo, puede decidir qué conductas deben ser penalizadas, en este sentido, se excluye cualquier fuente informal del derecho como base de la sanción penal, reafirmando la reserva de ley en materia penal. Esta reserva de ley escrita, como señala Guzmán (2010), acota el sistema de fuentes en materia penal exclusivamente a la ley, prohibiendo que la costumbre pueda crear delitos. Actualmente, esta garantía se ve reforzada en muchos textos

constitucionales y en tratados internacionales de derechos humanos, por ejemplo, el artículo 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (1966) establece que nadie será condenado por actos que no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional, lo que implica necesariamente una base legal escrita, clara y accesible, esta formulación implica necesariamente que el tipo penal debe estar recogido en una ley escrita, clara y accesible al ciudadano.

2.1.3.2 La Prohibición de Retroactividad: Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia (Lex Praevia)

La dimensión *lex praevia* se refiere al aspecto de la norma penal previa, lo que quiere decir que un delito solo puede ser juzgado si existía una norma tipificada que describa el delito antes de ser cometido, de esta manera se previene la retroactividad penal. Sin embargo, aunque este sea un principio claro, Oliver (2000), señala y cuestiona el alcance del mismo, apuntando a leyes penales intermedias o cambios jurisprudenciales desfavorables.

La *lex praevia* constituye una protección frente a la arbitrariedad legislativa y judicial, que permite que los ciudadanos conozcan de antemano cuáles son las consecuencias jurídicas de sus acciones, lo cual es indispensable para la existencia de una sociedad libre, esta garantía ha sido reconocida de forma expresa en múltiples ordenamientos, la Constitución de la República del Ecuador (2008), por ejemplo, en su artículo 76, numeral 3, establece que nadie podrá ser juzgado ni sancionado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no estén tipificados en la ley como infracción penal (CE, 2024, art.76).

En el plano internacional, esta dimensión también ha sido reconocida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que ha sostenido en reiteradas ocasiones que la irretroactividad de la ley penal es un principio básico del debido proceso legal, solo se admite la retroactividad cuando es en beneficio del reo, es decir, cuando una nueva ley elimina el delito o reduce la pena prevista. Como lo resume Yunda (2018), este principio prohíbe aplicar una ley desfavorable a hechos pasados y, a su vez, establece que los efectos de una ley perjudicial cesan cuando ésta pierde vigencia o es reemplazada por una más benigna.

2.1.3.3 El Mandato de Taxatividad y Certeza: Nullum crimen, nulla poena sine lege certa (Lex Certa)

La lex certa es una de las garantías de protección más importantes, esta obliga al legislador a ser preciso al momento de redactar la norma, de manera que cada delito esté bien detallado y definido.

La norma penal no debe ser redactada con términos vagos, ambiguos, imprecisos o abiertos, ya que esto permitiría y abriría la puerta a interpretaciones arbitrarias. Como sostiene Castillo (2014), la lex certa es una manifestación de la seguridad jurídica que impone una imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes, permitiendo al ciudadano saber a qué remitirse.

Esta garantía cobra especial relevancia en los delitos de materia tributaria, ya que existe una complejidad técnica de por medio, creando un ambiente propicio para la indeterminación. El jurista ecuatoriano Zavala (2018) Menciona que en este tipo de delitos la certeza va disminuyendo según ciertos factores que pueden afectarla, por ejemplo, la técnica tributaria cambiante de la cual desconoce el ciudadano promedio y la falta de definición en elementos clave para la construcción del tipo penal en delitos de materia tributaria.

2.1.3.4 La Prohibición de Analogía e Interpretación Extensiva in malam partem: Nullum crimen, nulla poena sine lege stricta (Lex Stricta)

La dimensión lex stricta establece una limitación que prohíbe la interpretación extensiva o analógica en perjuicio del imputado, procurando y buscando evitar que el juez penal amplíe o expanda el alcance y significado de una norma para incluir conductas que, en un sentido estricto, no están contempladas e incluidas en la figura y tipo penal; el trabajo de juez consiste en aplicar la ley tal y como fue escrita y redactada, sin atribuirle y otorgarle significados, interpretaciones o alcances que no fueron previstos por el legislador. Como señalan Pavón & Rubio (2014), es fundamental centrar la atención en este límite derivado del principio de legalidad, la prohibición de una interpretación que supere la letra de la ley, esto es, que discurra fuera de los cauces del significado gramatical de la norma. Esta exigencia, concluyen los autores, se presenta como un límite directo al derecho a castigar del Estado (p. 169-190).

En este sentido, es importante diferenciar entre la interpretación estricta, que es permitida, y la interpretación extensiva o analógica, que está vedada cuando se perjudica al reo, mientras la primera se limita a precisar el significado de los términos legales dentro de sus límites naturales, la segunda introduce supuestos nuevos al tipo penal, lo cual contraviene el principio de legalidad. En algunos sistemas jurídicos se ha debatido si la analogía puede ser utilizada en favor del imputado, por lo que en general, la respuesta ha sido afirmativa, siempre y cuando dicha aplicación no agrave la situación del procesado, que, en todo caso, la *lex stricta* obliga a mantener una aplicación conservadora del derecho penal, respetando estrictamente los límites fijados por la ley.

En conjunto, estas cuatro dimensiones del principio de legalidad, *lex scripta*, *lex praevia*, *lex certa* y *lex stricta* son la garantía que protege a la ciudadanía de que el poder punitivo del estado pase de ser una herramienta de justicia a un método de abuso u opresión, por lo que es imperativo analizar de manera crítica su implicación en virtud de respetar y valorar los derechos fundamentales y valores democráticos.

En la práctica legislativa y judicial, estas dimensiones deben actuar como límites infranqueables del derecho penal, impidiendo que se transforme en un instrumento de control social indiscriminado, en sociedades en las que la ley penal se utiliza con fines políticos o morales, el respeto a estas garantías no solo es un asunto jurídico, sino también ético y político, por lo que su vigencia es, por tanto, un indicador de la salud institucional de un sistema jurídico y de su compromiso con los principios del Estado de Derecho. Con base al contenido analizado se diferencian las dimensiones del principio de legalidad:

Tabla 1 Principio de legalidad

DIMENSIONES	
Lex scripta	Exige que toda conducta punible esté prevista en una norma escrita y formalmente válida.
Lex praevia	Se refiere al carácter previo de la norma penal, es decir, una conducta solo puede ser castigada si estaba tipificada como delito.
Lex certa	Representa una salvaguarda adicional, porque obliga al legislador a definir los delitos y sus respectivas penas de manera clara, precisa y concreta.
Lex stricta	Impone la prohibición de interpretación extensiva o analógica en perjuicio del imputado.

Nota: Esta tabla muestra las dimensiones en las que se rige el principio de legalidad.
Elaborado por: Irving Leandro Mera Orrala y Andres Enrique Navas Yagual.

2.1.4. El Principio de Legalidad en el Contexto Específico de los Delitos Tributarios.

El principio de legalidad es un pilar fundamental del poder punitivo del Estado, que resguarda la libertad y evita la arbitrariedad. Aun con esta garantía, se presentan ciertos problemas en el ámbito de los delitos tributarios, donde existen muchos tecnicismos, por lo cual se recurre de manera reiterada a la necesidad de interpretar las normas y su relación con el derecho penal y administrativo, lo que genera confusiones que afectan su aplicación.

Es imprescindible analizar la relación entre el principio de legalidad penal y las penas de delitos tributarios que suelen ser delitos que requieren especial cuidado por su relación con las obligaciones administrativas, y para que exista coherencia en las normas y concordancia con los derechos fundamentales. Estos suelen ser un claro ejemplo de leyes penales en blanco (Bacigalupo, 2005) que significa que el tipo penal debe ser complementado con normas de rango inferior, como leyes tributarias y reglamentos, para determinar el alcance de lo que prohíbe la norma.

De esta manera, el primer aspecto que se toma en cuenta es saber cuál es la relación entre el determinar el tipo penal en los delitos tributarios. Para ello, se considera que el principio de legalidad direcciona con claridad y precisión la dimensión *lex certa*, exige que el ciudadano pueda conocer con claridad qué actos son delictivos. Sin embargo, como advierte el jurista ecuatoriano Zavala (2018), en los delitos tributarios esta certeza se diluye. Conceptos como simular, ocultar, operaciones inexistentes o montos que no coincidan no están definidos en la norma penal, sino en la normativa administrativa, que es técnica, cambiante y ajena al ciudadano promedio. las normas penales direccionadas a los delitos tributarios suelen remitirse a los códigos administrativos, tributarios o a los reglamentos técnicos, esto genera un componente de ambigüedad debido a que estos códigos y normas están direccionados a otro fin más allá del de tipificar actos ilícitos tributarios, de manera que si un ciudadano promedio no es capaz de discernir qué actos son considerados ilícitos y además diferenciar con certeza cada uno de ellos, este factor influye en darle validez a la pena o tipo penal desde la perspectiva constitucional.

En gran parte de las normas referentes a la penalización de los delitos tributarios, en las cuales se incluye normativa ecuatoriana se evidencia como delitos como por ejemplo el de defraudación tributaria que están sujetas a conceptos técnicos, en ocasiones indeterminados,

acciones como simular, emitir u omitir pueden necesitar de cierta interpretación de parte de la administración tributaria, lo cual representa un problema desde la perspectiva del principio de legalidad penal, ya que lo ideal sería tipificar de manera clara y precisa los delitos tributarios y no tener que remitirse a normas o resoluciones de carácter general.

Siguiendo con el principio de legalidad desde la perspectiva de la *lex stricta*, esta prohíbe la interpretación extensiva en perjuicio del reo, en el caso de los delitos tributarios es común que las autoridades fiscales y los jueces recurran a interpretaciones donde tengan que remitirse a normas aparte del código penal o emitan sentencias que estén orientadas a preservar la eficacia recaudatoria del Estado. Estos casos son una clara vulneración del principio de legalidad desde la *lex stricta*, la cual requiere de leyes escritas con precisión de manera que se protejan los derechos del acusado y se respeten las garantías penales fundamentales.

La naturaleza del derecho penal es un medio o herramienta que asegure el funcionamiento eficaz del sistema fiscal y tributario, se presenta como una medida de última ratio que protege un bien jurídico frente a conductas que puedan dañarlo (Bacigalupo, 2005). De lo contrario, existiría un riesgo de que se utilice el poder punitivo del Estado en perjuicio de las garantías individuales que transforman la verdadera naturaleza del poder penal en la sociedad y del Estado, convirtiéndolo en un instrumento de coerción y presión más que en un recurso para la justicia.

Además de esto la aplicación del principio de legalidad penal a los delitos tributarios también requiere hacer un análisis desde la perspectiva de la *lex praevia*, en este sentido, la irretroactividad de la ley penal cuando se reforman las normas tributarias o se modifican criterios sobre interpretación de normas fiscales, en estos casos existe la probabilidad de que tales cambios sean proyectados hacia el pasado en perjuicio del contribuyente, por lo que esta situación vulnera claramente el principio de irretroactividad penal, especialmente si las nuevas normas o criterios son utilizados como base para iniciar procesos penales por hechos anteriores a su vigencia.

La jurisprudencia constitucional ha tenido que pronunciarse en diversas ocasiones sobre esta materia, como ejemplo en países como Colombia, México o España, las cortes

constitucionales han reafirmado que la remisión del tipo penal tributario a normas de naturaleza administrativa no exime al legislador penal de cumplir con los estándares de claridad, precisión y previsibilidad exigidos por el principio de legalidad, de igual forma, han señalado Zavala (2018) que toda interpretación penal debe de estar alineada a los intereses de la seguridad jurídica, evitando aplicaciones retroactivas o expansivas que afecten los derechos individuales.

En el caso ecuatoriano, si bien el artículo 76 de la Constitución establece el derecho a ser juzgado con base en normas previamente establecidas y de manera objetiva, lo cual remite directamente al principio de legalidad que tiene especial importancia cuando se trata de delitos tributarios que involucran valoraciones técnicas o controversias contables. La doctrina penal ha señalado que los delitos tributarios, como el tipificado en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) tipifica la defraudación tributaria con una redacción que puede generar ambigüedad, por lo que la formulación del tipo penal remite a elementos como ocultar activos, alterar registros contables o presentar declaraciones falsas como ya se lo ha mencionado anteriormente, sin definir con suficiente claridad qué constituye cada una de estas conductas ni qué umbrales cuantitativos convierten un error administrativo en un delito penal, el cual también podría ser el caso. Como señala (Abad, 2019), hay un amplio margen de discrecionalidad tanto del juez como del fiscal, lo que puede resultar en la vulneración a la seguridad jurídica del contribuyente.

Si bien existe el interés del Estado en proteger el patrimonio público, este no puede afectar las garantías penales fundamentales, aunque exista una tendencia a un derecho penal tributario en pro de combatir delitos tributarios. Esta no puede afectar ningún derecho ni garantía, sino que debe ser contrarrestada por una interpretación garantista del principio de legalidad, que reafirme sus límites frente a las interpretaciones integradoras y finalistas.

Por otra parte, también es necesario abordar la *lex scripta*, que exige que el delito y la pena estén definidos en una ley formal. Esta dimensión cobra relevancia cuando se observa que algunas decisiones judiciales o actos administrativos son utilizados como criterio de incriminación, sin que exista una ley escrita que describa con exactitud la conducta delictiva, en este sentido, se debe evitar que la interpretación de reglamentos, instrucciones o

resoluciones administrativas adquiera fuerza de ley penal, ya que ello vulneraría el principio de reserva legal, pilar del derecho penal liberal.

Tampoco debe perderse de vista que el respeto al principio de legalidad en materia tributaria no solo protege al contribuyente, sino que también fortalece la legitimidad del sistema fiscal en su conjunto, por lo que un derecho penal tributario que opera con base en normas claras, previas, escritas y estrictamente aplicadas, refuerza la confianza ciudadana en las instituciones y promueve el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, lo que facilita la comprensión al ciudadano común, en cambio, un sistema que sanciona con base en interpretaciones que pueden transformarse, normas oscuras o criterios técnicos inaccesibles genera inseguridad jurídica y propicia una relación conflictiva entre el Estado y los contribuyentes (Abad L., 2019).

2.1.5. La claridad normativa y la tipicidad penal

2.1.5.1. La teoría del tipo penal

Al adentrarse en el estudio de los delitos, uno de los primeros conceptos fundamentales que se aborda es el de tipo penal, considerado la piedra angular de la dogmática penal. No es más que la descripción que hace la ley de una conducta prohibida y que si la cometes, puede llevar a una sanción, siendo una herramienta fundamental en el derecho penal moderno.

En términos doctrinarios, el tipo penal puede entenderse como un molde o estructura creada por el legislador donde deben encajar los hechos de la vida real para ser considerados jurídicamente relevantes desde la perspectiva penal. Esta idea del tipo penal, o *tatbestand* como lo llaman los alemanes, es una conquista del principio de legalidad, ese que dice no hay crimen sin ley previa o *nullum crimen sine lege*. Como señala la doctrina mayoritaria, el tipo penal es la descripción legal de la conducta prohibida (Bacigalupo, 2005, p. 75).

2.1.5.2. Funciones del Tipo Penal

El tipo penal cumple roles cruciales dentro del sistema jurídico, pues su alcance va más allá de la mera descripción de una conducta prohibida. Estas funciones son vitales tanto para estructurar la justicia penal como para proteger al ciudadano y guiar el comportamiento social.

Función de Garantía:

Esta es, quizás, su función más importante desde la perspectiva del ciudadano. El tipo penal da seguridad e indica lo que está prohibido y solo por esto pueden perseguir penalmente. Así, protege de la arbitrariedad del Estado. No pueden inventarse delitos sobre la marcha ni castigar por algo que no está claramente definido antes de actuar. Como afirma Mir Puig (2015), la función de garantía del tipo penal se erige en un escudo para el ciudadano frente al poder punitivo estatal.

Función de Motivación:

La ley penal tiene como propósito influir en la conducta. Al indicar qué conductas están prohibidas y advertir o amenazarse con una pena, y se espera que los ciudadanos eviten realizarlas. Se espera que los ciudadanos, al conocer la norma, se motiven a respetarla. Mir Puig (2015) ha profundizado en cómo las normas penales según los tipos buscan generar esta motivación en la sociedad para el respeto de los bienes jurídicos.

Función Indiciaria de la Antijuridicidad:

Dentro de la función indiciaria de la antijuridicidad, es más técnica que sencilla, una conducta encaje en el tipo penal, que sea típica, es el primer indicio fuerte de que esa conducta es antijurídica, es decir, contraria a todo el ordenamiento jurídico. Sin embargo, es solo un indicio. Podría ser que, aunque la conducta sea típica y exista una justificación, como la legítima defensa, al final no sea antijurídica. Por eso se dice que la tipicidad es un indicio de antijuridicidad. Como explican Zaffaroni et al. (2011), la tipicidad de una conducta no implica automáticamente su antijuridicidad, sino que la establece presuntivamente. Esta presunción es desvirtuada si concurre una causa de justificación, como la legítima defensa o el estado de necesidad, que excluye la contradicción de la conducta con el ordenamiento jurídico (p. 350).

2.1.5.3. Elementos del tipo penal

Para que el tipo penal esté completo y, por tanto, pueda ser aplicado a una conducta específica en la realidad, es indispensable que concurren todas sus piezas o elementos constitutivos

Elementos Objetivos:

Son los aspectos externos, descriptivos, lo que se puede ver o constatar en el mundo real. El sujeto activo es quien realiza la acción, a esta acción se la denomina conducta y está identificada por un verbo, mientras que el pasivo es el titular del bien afectado o quien sufre perjuicio por las acciones del sujeto activo.

Hay ciertos delitos que son llamados delitos de resultado, ya que exigen que pase algo en específico para que se configure el delito, estableciendo un nexo causal entre la acción cometida y su resultado, además, existen delitos que exigen ciertas modalidades o características en la acción de cometerlas. Para algunos autores, estos elementos son la "manifestación externa del comportamiento delictivo" (Welzel, citado en Bustos Ramírez, 2005, p. 112)

Elementos Subjetivos:

Estos se refieren a la parte interna, a la cabeza del autor, a su disposición anímica respecto a lo que está haciendo. El principal aquí es el dolo, que es conocer y querer realizar los elementos objetivos del tipo. El dolo puede ser directo cuando persigues directamente el resultado, o eventual cuando no lo buscas directamente, pero te representa que es muy probable que ocurra, y aun así actúas. Algunos tipos penales también pueden admitir la culpa, negligencia e imprudencia, pero esto debe estar en la ley. Además, a veces el tipo penal exige elementos subjetivos específicos distintos del dolo, como el famoso ánimo de lucro en el hurto o el ánimo lascivo en delitos sexuales. Estas son intenciones o propósitos especiales que van más allá del simple querer hacer la conducta. La comprobación de estos elementos subjetivos es decisiva, ya que sin la constatación del dolo o, en su caso, de la culpa o de otros elementos subjetivos específicos, la conducta podrá ser objetivamente típica, pero no podrá afirmarse la tipicidad subjetiva y, por ende, la tipicidad penal en sentido pleno (Mir Puig, 2015, p. 250).

Elementos Normativos:

Estos son más complejos, son términos o conceptos usados en la descripción típica que no se entiende simplemente observando la realidad, sino que se necesita hacer una valoración o acudir a otras normas jurídicas o sociales para saber qué significan. Por ejemplo, en el delito

de hurto, se habla de cosa mueble ajena. Para saber qué es ajeno, se necesita remitir a las normas civiles sobre propiedad. Otros ejemplos son documento público, funcionario público o, en algunos contextos, expresiones como sin justa causa o indebidamente. Estos elementos requieren una interpretación que va más allá de lo puramente descriptivo, implicando una comprensión basada en estándares legales o culturales (Bacigalupo, 2005).

2.1.6. El Mandato de Determinación y la Claridad en la Redacción de los Tipos Penales

La figura penal de la defraudación tributaria presenta una complejidad inherente tanto en su estructura gramatical como en su contenido técnico jurídico, siendo que esta complejidad se amplifica al observar los elementos lingüísticos y normativos que la conforman dentro de cuerpos legales como el Código Orgánico Integral Penal, específicamente en sus artículos dedicados a delitos contra el régimen tributario, el análisis de la estructura normada busca abordar, desde una perspectiva técnica y gramatical, cómo se formula esta infracción penal, prestando especial atención a los términos que, por su vaguedad o ambigüedad, pueden poner en riesgo la aplicación rigurosa que se exige del principio de legalidad. Como sostiene Roxin (2007), la función de garantía del tipo penal solo se materializa si el legislador describe las conductas prohibidas con la mayor precisión posible, un mandato que parece debilitarse en la regulación de los delitos tributarios.

Es indispensable realizar una lectura detenida del artículo 298 del COIP, norma que recoge los tipos penales vinculados con la defraudación tributaria, porque dentro de esta disposición legal se observan construcciones sintácticas complejas, cargadas de tecnicismos contables y tributarios, lo cual exige al intérprete no solo conocimientos en derecho penal, sino también nociones básicas del régimen fiscal ecuatoriano, desde el punto de vista gramatical, advierte un uso reiterado de oraciones subordinadas, conjunciones condicionales y estructuras abiertas que permiten diversas interpretaciones, este fenómeno lingüístico, aunque es común en la redacción legislativa, puede generar o acarrear riesgos importantes cuando la norma no establece de definiciones precisas. El problema de la ambigüedad no es menor, como señala la doctrina, el lenguaje jurídico comparte los problemas de vaguedad del lenguaje común, pudiendo ser causa de controversia lingüística e incluso motivo de pleito legal (Hidalgo Navarro, 2017, p. 78).

Por ejemplo, el término ocultar, aunque de uso cotidiano, carece de una precisión técnica en este contexto, porque la acción de ocultar puede entenderse desde el plano físico de esconder un documento hasta el plano digital no registrar una operación en un sistema contable, asimismo, la expresión información relevante introduce un concepto jurídico indeterminado, ya que no se especifica qué tipo de información se considera esencial ni en qué medida debe influir en la determinación de la carga tributaria para que se configure la infracción penal.

Este tipo de formulaciones gramaticales y semánticas resulta problemático desde el punto de vista del principio de legalidad penal, porque dicho principio, de dictamen constitucional, exige que las conductas punibles estén descritas de forma clara, precisa y sin márgenes de duda, por lo que la utilización de términos vagos o ambiguos no solo vulnera este mandato, sino que además pone en manos del juzgador una discrecionalidad que puede derivar en aplicaciones arbitrarias del derecho penal. En este punto, la teoría del garantismo penal de Ferrajoli (1995), indica que la *lex certa* es un principio de legitimidad: una ley penal imprecisa no solo genera inseguridad, sino que transfiere al juez el poder de decidir qué es punible, violando la separación de poderes y abriendo la puerta a la arbitrariedad.

Esta problemática se manifiesta claramente en los numerales 13 y 14 del artículo 298 del COIP. El numeral 13 sanciona la emisión de comprobantes de empresas fantasmas, mientras que el 14 sanciona su presentación. La norma no aclara si se trata de conductas independientes o de fases de un mismo delito, creando una ambigüedad que afecta directamente la defensa del procesado. Al respecto, Luzuriaga (2023) realiza un análisis que, por su claridad, es pertinente citar extensamente:

Para que se configure el tipo penal de defraudación tributaria, en cualquiera de los dos supuestos previstos en el numeral 13 o 14 del artículo 298, la persona que realice la conducta – sujeto activo – deberá: simular, ocultar, omitir, falsear o engañar a la administración tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o dejar de pagar sus tributos, mediante la emisión o presentación de comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas. (p. 28)

En el plano técnico, la defraudación tributaria implica el incumplimiento intencional de las obligaciones fiscales mediante mecanismos que impiden o dificultan la correcta determinación de la carga tributaria, desde esta perspectiva, los elementos esenciales del tipo penal deben contemplar no solo el resultado económico perjudicial para el fisco, sino

también la intención consciente del contribuyente de evadir dicha responsabilidad, sin embargo, los artículos del COIP analizados no siempre hacen una referencia explícita al dolo como elemento subjetivo, lo que abre la posibilidad de imputaciones basadas únicamente en presunciones o interpretaciones abiertas.

El lenguaje utilizado en estos tipos penales, además de ser impreciso, no siempre resulta accesible para los ciudadanos a quienes va dirigido, el principio de legalidad también exige que las normas penales sean comprensibles para los ciudadanos comunes, de forma que estos puedan adecuar su conducta a la legalidad, en este sentido, la redacción del COIP presenta un déficit comunicacional importante, ya que sus estructuras sintácticas complejas y sus términos técnicos no definen con claridad el límite entre lo permitido y lo prohibido.

Un análisis técnico también debe considerar el principio de tipicidad, que exige que cada conducta penalizada tenga una descripción específica y no genérica, por lo que el uso de expresiones como omitir, simular actos, o retenciones inexistentes, no cumple con este criterio, ya que dejan vacíos interpretativos que deben ser llenados por la jurisprudencia o la doctrina, esta situación va en contra del principio de reserva legal, pues traslada al juez una función que corresponde al legislador.

Al momento de identificar términos vagos o ambiguos nos encontramos con un problema de gran relevancia, la falta de uniformidad normativa, que provoca que la normativa penal y la normativa tributaria entren en conflicto por la falta de definición en la terminología de elementos importantes para comprender un delito en el COIP, lo cual genera incertidumbre jurídica para los contribuyentes y los operadores de justicia.

Esta falta de terminología específica puede ser usada de manera estratégica por los operadores de justicia ya que les otorga la capacidad de extender la norma a conveniencia y usarla en situaciones que no estaban previstas por el legislador, de ahí la necesidad de subsanar la redacción del lenguaje de las normas penales tributarias.

El análisis gramatical y técnico de la figura de la defraudación tributaria revela deficiencias importantes en cuanto a la claridad y precisión del lenguaje legal, estas deficiencias y carencias se manifiestan con la utilización de términos muy ligeros, vagos o ambiguos, en la falta de delimitación de conceptos técnicos y en la ambigüedad de estructuras gramaticales

que no permiten identificar con certeza el contenido prohibido de la conducta, desde la perspectiva del derecho penal garantista, estas falencias no son meramente formales, sino que tienen un impacto directo en la seguridad jurídica, el debido proceso y la protección de los derechos fundamentales, por eso es imprescindible la revisión de normativa que incorpore una redacción más técnica, clara y acorde al principio de legalidad, para garantizar que la persecución de los delitos tributarios no se convierta en un instrumento de arbitrariedad o de inseguridad jurídica.

2.1.7. Ambigüedad y Vaguedad Lingüística en la Norma Penal

La calidad del lenguaje utilizado por el legislador depende directamente del principio de legalidad. En este sentido, la teoría del derecho identifica dos fenómenos que atentan contra la claridad normativa: la ambigüedad y la vaguedad. Se entiende por ambigüedad cuando un término admite dos o más significados distintos, lo que crea una incertidumbre e impide una aplicación uniforme de la ley. En cambio, la vaguedad se presenta en términos con límites imprecisos, generando zonas grises en las que no es claro si una conducta particular encaja en el supuesto de la norma (Farinacci Fernós, 2017). Filósofos del derecho como Hart (1963) han denominado a esta característica inherente del lenguaje jurídico la "textura abierta", reconociendo que ninguna norma puede prever de antemano todas las posibles situaciones fácticas, dejando un margen de interpretación.

Si bien esta textura abierta es inevitable, en el derecho penal ambos fenómenos socavan la previsibilidad, un valor central del derecho penal que garantiza al ciudadano la capacidad de conocer de antemano qué conductas están prohibidas. Como se ha sostenido en la doctrina ecuatoriana, el autor Juan Sebastián Cornejo (2015), ha insistido en que el lenguaje penal debe ser lo suficientemente claro para que las personas puedan ajustar su comportamiento a la ley sin necesidad de conocimientos técnicos profundos. Cuando esto no ocurre, la norma deja de ser una guía para la conducta y se convierte en una fuente de inseguridad jurídica, abriendo peligrosos márgenes para la discrecionalidad judicial y erosionando la confianza en el sistema. En ese sentido, la ambigüedad y la vaguedad no son defectos técnicos, sino que comprometen la función misma del derecho como instrumento racional de control social.

La previsibilidad es la capacidad que tiene el ciudadano promedio de conocer con antelación que conductas están prohibidas y cuál es su sanción al momento de cometerlas, de manera

que el mismo pueda evitarlas. Sin embargo, para que la norma sea previsible debe de poder ser entendida por el ciudadano aun si no tiene conocimientos técnicos, por consiguiente, al momento de usar términos abiertos o ambiguos se rompe con la previsibilidad, dejando al ciudadano en incertidumbre.

Frente a un texto deficiente, la interpretación judicial y doctrinal se vuelve crucial, pero esta labor tiene límites claros. Como advierte Anitua (2006) la interpretación puede utilizarse para expandir el poder punitivo más allá de lo que el texto legal. En la misma línea, se insiste en que toda duda interpretativa debe resolverse siempre bajo el principio de favorabilidad, es decir, optando por la lectura que restrinja el poder del Estado y proteja los derechos del procesado (Carbonell, 2004). En definitiva, la responsabilidad de crear normas claras es exclusiva del legislador. Los jueces solo interpretan, no tipifican.

2.1.8. La defraudación tributaria: naturaleza y elementos doctrinales

La defraudación tributaria es una de las manifestaciones más graves de incumplimiento fiscal, se sitúa en la intersección del derecho penal y el derecho tributario, pues no se trata de un simple error o de una omisión involuntaria, sino de un delito económico doloso, cuya conducta intencional busca eludir o disminuir el pago de tributos mediante el engaño.

En cuanto a su naturaleza jurídica, la defraudación tributaria es, fundamentalmente, un delito de carácter económico y, en muchos ordenamientos, socioeconómico (Bacigalupo, 2005). Su comisión no solo afecta el patrimonio de la Hacienda Pública, mermando los ingresos que el Estado necesita para cumplir con sus fines y financiar el gasto público, sino que también puede lesionar principios como la igualdad ante las cargas públicas y la leal competencia entre los contribuyentes. El problema de la evasión fiscal, en la que la defraudación es una especie calificada, es una preocupación central para la administración. Como refiere Luzuriaga (2023), La preocupación surge del gran elevado número de casos de defraudación tributaria y evasión fiscal, producto de la falta de control y limitaciones legales por parte del Estado (p. 2). Este problema es de interés colectivo ya que no se trata de un bien jurídico protegido del cual su vulneración afecta solo a una persona, sino que afecta a todos ya que todos tenemos la obligación de cumplir con nuestra responsabilidad tributaria y esta representa la propia potestad recaudatoria del Estado. Desde la perspectiva doctrinaria, la defraudación tributaria, como cualquier tipo penal, se compone de una serie

de elementos clásicos que deben concurrir para su configuración. Aunque las especificidades pueden variar según la legislación, la doctrina penal mayoritaria, como la expuesta por Mir Puig (2015), coincide en la necesidad de analizar la concurrencia de un Sujeto Activo, generalmente el contribuyente, un Sujeto Pasivo, el Estado, una Conducta Típica, basada en el engaño, un Elemento Subjetivo, el dolo y, por supuesto, la Antijuridicidad de la conducta y la producción de un resultado perjudicial. La exigencia de dolo es lo que distingue la defraudación de una simple infracción administrativa.

Aunque las especificidades pueden variar según la legislación, la doctrina penal mayoritaria, como la expuesta por Mir Puig (2015), coincide en la necesidad de analizar la concurrencia de un Sujeto Activo, generalmente el contribuyente, un Sujeto Pasivo, el Estado, una Conducta Típica, basada en el engaño, un Elemento Subjetivo, el dolo y, por supuesto, la Antijuridicidad de la conducta y la producción de un resultado perjudicial. La exigencia de dolo es lo que distingue la defraudación de una simple infracción administrativa.

En definitiva, la defraudación tributaria no es un simple incumplimiento; es una conducta que ataca las bases del sistema de sostenimiento de las cargas públicas. Parafraseando a diversos autores, es decir que, el fraude fiscal es la manifestación más grave de la evasión, pues implica el uso de engaños para evitar el pago de impuestos (Bajo Fernández & Bacigalupo, 2000). Esta visión resalta la complejidad del fenómeno y la necesidad de un abordaje técnico y coordinado por parte de las instituciones. Como bien lo resume la perspectiva de la persecución penal, es fundamental la colaboración interinstitucional para ser eficaces. Al respecto, Zavala (2018) sostiene que la lucha contra este delito exige una fiscalía especializada con herramientas adecuadas para desentrañar sus complejas tramas, siendo la colaboración con el Servicio de Rentas Internas un pilar para la eficacia de la persecución penal (p. 28). También resalta la necesidad de un enfoque técnico y coordinado para combatir una conducta definida por su intencionalidad y su impacto negativo en los recursos estatales.

2.1.9. Concepto doctrinario de defraudación tributaria

La doctrina penal económica define ampliamente el concepto de defraudación tributaria como una forma cualificada de incumplimiento fiscal, que se distingue de otras figuras por su gravedad y su estructura técnico-jurídica. Su elemento central es el dolo y el uso de

mecanismos engañosos. La defraudación no es una simple falta de pago, sino una acción premeditada que genera un beneficio indebido. Rezzoagli (2008) por ejemplo, la define como una figura de daño patrimonial cuya acción consiste en omitir el pago de tributos “mediante el aprovechamiento de errores o maniobras engañosas” (pág. 2). De manera similar, Ríos (2005) también refuerza esta idea al enfatiza que se trata de un delito doloso que implica un daño al erario, basado en la voluntad deliberada de “simular el cumplimiento fiscal mediante engaños u omisiones dolosas” (pág. 317). En ambos enfoques coinciden en que la esencia de la defraudación radica en el engaño intencional y el perjuicio económico, excluyendo situaciones de mero error o descuido, que pertenecen a otras categorías sancionatorias.

Para comprender su alcance, es decisivo diferenciarla de figuras cercanas como la infracción administrativa y la elusión fiscal. La infracción administrativa se distingue del delito por la ausencia de dolo y una menor gravedad. Como explica Sainz de Bujanda (1986), estas infracciones “no requieren dolo para su configuración” y son sancionadas con multas u otras medidas no penales (pág. 212). Queda claro que es la intencionalidad fraudulenta la frontera que eleva una simple infracción a la categoría de delito.

Por otro lado, nos topamos con la elusión tributaria, la cual tiene como objetivo reducir la carga tributaria usando métodos que no son prohibidos explícitamente, razón por la cual se encuentra en los límites de la legalidad. Esta práctica está vinculada con el concepto de economía de opción de Atienza (2000), que reconoce el derecho del contribuyente a organizar sus actividades, dentro del marco legal, seleccionando las estructuras que le resulten menos gravosas o más le convengan (p. 45), aunque la elusion sea licita si contraviene el proposito de la recaudacion tributaria, lo cual deja un area gris a estudiar.

El debate doctrinal sobre el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria ha evolucionado significativamente. La discusión ha superado la visión tradicional, centrada únicamente en el patrimonio del Estado, para adoptar una perspectiva más amplia y funcional que salvaguarda la estructura del sistema fiscal en su conjunto. En esta línea, Ferré (2014) postula que el bien jurídico es "la función recaudadora del Estado, esto es, la actividad de obtención de recursos públicos a través de los tributos, lo cual permite el cumplimiento de los fines esenciales del Estado social y democrático de derecho" (p. 83). Esta visión

estructural demuestra que la defraudación atenta contra la justicia fiscal y el orden socioeconómico. En efecto, como señalan Fernández & Bacigalupo (2000), el delito fiscal no solo genera una disminución del erario, sino que, como delito económico, afecta a toda una política social que repercute en las inversiones, el ahorro y la distribución de la renta nacional (p. 134).

2.1.10. Elementos teóricos del delito de defraudación tributaria

La descripción legal del delito de defraudación tributaria se articula en una serie de verbos rectores que definen las modalidades típicas de comisión. Autores como Bajo & Bacigalupo (2000) subrayan que el núcleo de los delitos económicos a menudo reside en estas acciones de engaño y ocultación, que constituyen el injusto específico de esta categoría delictiva. Analizar cada uno de estos verbos es fundamental para comprender el alcance del tipo penal.

Simular: Este verbo denota la acción de fingir o aparentar algo que no es real, creando una ilusión con el propósito de inducir a error. La Real Academia Española lo define como representar algo fingiendo o imitando lo que no es. En el ámbito de la defraudación tributaria, simular se refiere a la creación deliberada de apariencias engañosas en la actividad económica o contable, como contratos, facturas o transacciones inexistentes, ventas ficticias, empresas de fachada, con el fin de ocultar la realidad tributaria y obtener beneficios indebidos. La doctrina del derecho penal económico ha enfatizado que la simulación es un medio fraudulento por excelencia, el autor fábrica una mentira con apariencia de verdad para inducir a la administración a creer en una situación fiscal ficticia (Bajo Fernández & Bacigalupo, 2000).

Ocultar: Este verbo alude a la acción de esconder, encubrir o no revelar algo que existe, en materia tributaria hace alusión a la acción de esconder de manera dolosa información relevante a la autoridad fiscal, con el fin de eludir una responsabilidad tributaria. Como explica Bacigalupo (2005), la ocultación es un modo de engaño que mantiene en secreto la situación económica real del contribuyente, con el fin de dificultar o impedir que el fisco descubra la defraudación. Es un comportamiento de carácter clandestino que lesiona el deber de transparencia y veracidad en las obligaciones formales tributarias.

Omitir: Este verbo implica abstenerse deliberadamente de realizar una acción que se tiene el deber jurídico de cumplir. En la definición lexicográfica, supone una inacción voluntaria que genera una ausencia engañosa. Trasladado al ámbito penal tributario, se refiere al incumplimiento de las obligaciones formales de declarar o informar al fisco con la intención de evadir tributos. Aunque doctrinalmente se discute si la mera omisión constituye por sí sola un engaño, pero la teoría del delito dominante: Como la explica Mir Puig (2015), aclara que, en los delitos de omisión propia, como puede ser el no presentar la declaración, la simple inacción ya comete el tipo penal si existe un deber específico. El silencio malicioso, en este contexto, actúa en un ardid que crea la apariencia de inexistencia u obligación, induciendo a error a la Hacienda Pública.

Falsear: Este verbo describe la acción de alterar la realidad de algo a conveniencia, en materia tributaria falsear puede corresponder a la acción de manipular datos, documentos y registros contables como declaraciones, balances y facturas con el fin de engañar a la autoridad recaudadora para pagar menos del valor correspondido de los tributos, lo cual implica que haya dolo o intención, es uno de los métodos más tradicionales de evasión de impuestos. (Bacigalupo, 2005).

Engañar: el verbo engañar representa la esencia misma de la defraudación y subyace como concepto global que unifica todas las conductas anteriores. Todo fraude tributario supone, en el fondo, un engaño al Fisco. La persona que defrauda engaña a la Hacienda Pública ya sea simulando, ocultando, omitiendo o falseando; todas estas modalidades persiguen inducir a la Administración a error. La doctrina penal describe el engaño como un proceso comunicativo en el que el contribuyente presenta una apariencia contraria a la realidad. Autores como Silva (2001) analizan cómo, en el contexto del derecho penal moderno y la criminalidad económica, el concepto de engaño se vuelve más sofisticado, abarcando complejas maquinaciones que impiden a la Administración conocer la situación real. Para que el delito se configure, el engaño debe ser idóneo y ejecutado con dolo. El engaño es, entonces, el elemento transversal que lesiona el bien jurídico de la correcta recaudación tributaria.

2.1.11. El Elemento Subjetivo: El Dolo en la Defraudación Tributaria.

Cuando se analiza un delito no solo se toma en cuenta la parte objetiva, que corresponde al resultado de tal delito, sino también a la parte subjetiva que corresponde a cuál fue la intención de lo que quería hacer la persona que lo comete, ósea, si lo hizo con dolo o no.

La exigencia general del dolo en los delitos tributarios.

En teoría, para que un delito pueda ser sancionado como grave no basta con que se haya causado el daño prohibido, se requiere también que se haya actuado con dolo o con conocimiento y voluntad de la parte de cometer esa acción. Doctrinalmente, el dolo se define como la "conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo de un delito" (Mir Puig, 2015). Aplicado a este caso, como bien explica Luzuriaga (2023), el dolo se entiende como "conciencia y voluntad de realizar el tipo objetivo" del delito de defraudación (p. 13). Lo que quiere decir que si alguien tiene que ser imputado por el delito de defraudación tributaria debe tener intención específica de engañar y defraudar con el fin de pagar menos impuestos.

Discusión sobre la posibilidad de comisión culposa

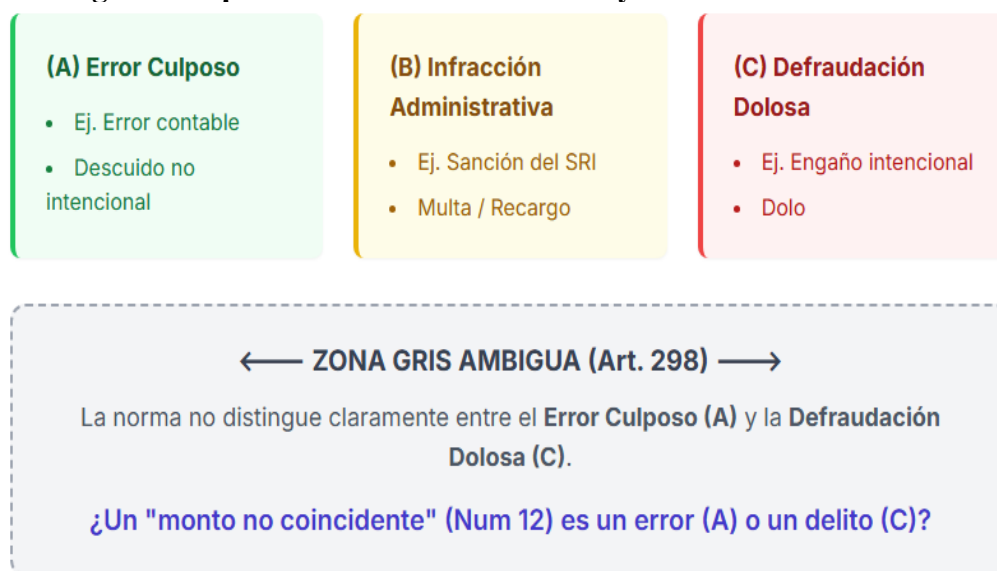
Aquí surge una pregunta clásica que es si se puede cometer defraudación tributaria por simple descuido o negligencia, o sea, culpa. la respuesta, en general, es negativa. La naturaleza misma de defraudar implica un ánimo de engaño, una maquinación intencional. Por eso, la mayoría de la doctrina y la legislación, como la nuestra, se inclinan por exigir dolo. Como lo analiza Luzuriaga (2023), su configuración requiere necesariamente la concurrencia del dolo, no siendo posible su comisión por imprudencia. La propia estructura del tipo penal, que involucra conductas como ocultar, simular o engañar, presupone una intencionalidad dirigida a obtener un beneficio fiscal ilícito (p. 14). Esto quiere decir que si, por ejemplo, un contribuyente comete un error en su declaración por un despiste, sin intención de engañar, lo más probable es que eso se resuelva en el ámbito administrativo con alguna multa o recargo, pero no debería escalar a un proceso penal por defraudación. La frontera, aunque a veces delgada en la práctica, marca la intencionalidad.

La prueba del dolo y sus dificultades.

Si bien decir que dolo es una cosa, pero probarlo en un juicio es otra muy distinta, el dolo, al ser un elemento interno, un pensamiento, una intención, no se puede ver ni tocar. Como

señala Luzuriaga (2023), la prueba del dolo "suele ser de naturaleza indirecta o indiciaria" (p. 15). Esto significa que los fiscales y jueces tienen que inferir esa intención a partir de hechos externos, de las circunstancias que rodearon la conducta. Por ejemplo, si se descubre que una persona utilizó una red compleja de empresas fantasmas, facturas falsas y testaferros, es mucho más fácil inferir que había una intención de engañar que simplemente se omitió un ingreso por un error contable aislado. La sofisticación del engaño, la repetición de conductas, la magnitud del perjuicio fiscal son elementos que, en conjunto, pueden llevar a la convicción de que se actuó con dolo.

Figura 2 Espectro de la Conducta Fiscal y la Zona Gris Normativa



Nota: Elaborado por autores

2.1.12. Análisis Crítico de los Conceptos Jurídicos Indeterminados en el artículo 298

La vulneración del mandato de certeza, *lex certa*, en los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP no es una cuestión abstracta, sino que se materializa en el uso sistemático de conceptos jurídicos indeterminados. Estos son términos que el legislador incluye en el tipo penal sin proporcionar una definición legal precisa, delegando en el intérprete, sea el fiscal o el juez, la peligrosa tarea de llenar de contenido la norma en cada caso concreto. Esta técnica legislativa choca frontalmente con el mandato de determinación *Bestimmtheitsgebot*, que, como explica Roxin (2007), exige que la ley formule los supuestos de hecho de la manera más exacta posible para que el ciudadano pueda prever las consecuencias de sus actos y limitar la arbitrariedad judicial.

El problema del artículo se centra en sus verbos y la connotación que tienen en su contexto, aunque estos sean términos de uso común, como simular, ocultar u omitir, en el contexto penal tributario adquieren una connotación técnica (Bacigalupo, 2005). De manera que, la norma no delimita de manera clara las fronteras de cada acción induciendo a la ambigüedad y afectando la seguridad jurídica.

Esta indeterminación deriva en una consecuencia práctica grave, la penalización de la normativa administrativa. Los operadores de justicia, ante la falta de definiciones en el COIP, se ven forzados a buscar el significado de operación inexistente o empresa fantasma en resoluciones del Servicio de Rentas Internas, SRI. El resultado es que una norma de rango inferior y de naturaleza administrativa termina definiendo el alcance de un delito. Esta situación difumina así la frontera entre la infracción administrativa y el ilícito penal, permitiendo que criterios técnicos y no jurídicos determinen la aplicación del poder punitivo del Estado.

Esta situación, desde la perspectiva del garantismo penal de Ferrajoli (1995), esta situación es inaceptable. Para Ferrajoli, el principio de estricta legalidad exige que sea exclusivamente la ley como expresión de la voluntad popular la que defina todos los elementos del delito, *nullum crimen sine lege scripta et stricta*. Cuando una ley penal utiliza conceptos indeterminados y delega su definición en el intérprete o en la normativa administrativa, se produce una abdicación de la función legislativa y una violación a la separación de poderes. El juez ya no es un mero aplicador de la ley, sino que se convierte, en la práctica, en un creador de la norma, decidiendo *ex post facto* qué conductas son delictivas, lo que es la antítesis de un sistema penal garantista y predecible.

2.1.13. La vulneración del principio de legalidad por ambigüedad normativa y sus consecuencias jurídicas y efectos legales

Cuando se refiere al principio de legalidad en el derecho penal, es establecer que no puede haber delito ni pena sin una ley previa, escrita, estricta y cierta que así lo establezca. No obstante, este principio decisivo puede verse amenazado, y una de las formas más sutiles es a través de la peligrosa ambigüedad normativa.

La ambigüedad en una norma penal se presenta cuando su redacción carece de claridad, cuando sus términos son imprecisos o permiten diversas interpretaciones. Esta falta de claridad no es un mero problema semántico; tiene repercusiones legales significativas que afectan directamente la seguridad jurídica y el debido proceso, convirtiéndose en el núcleo de nuestra variable dependiente: la vulneración del principio de legalidad. El tipo penal, como lo define Bacigalupo (2005), es un instrumento de comunicación que le indica al ciudadano qué comportamientos están prohibidos. Si ese instrumento es confuso, su función de garantía fracasa y la tarea de verificar la tipicidad se convierte en un campo minado.

2.1.13.1. La Seguridad Jurídica como Concreción del Principio de Legalidad

El principio de legalidad y la seguridad jurídica van de la mano; de hecho, la seguridad jurídica es la materialización del principio de legalidad en la vida del ciudadano. Esta garantía implica que toda persona tiene derecho a conocer, de manera anticipada y certera, las conductas consideradas delictivas y sus consecuencias. Sin embargo, no se trata solo de la mera existencia de leyes, sino de que estas sean comprensibles y predecibles.

Es aquí donde la teoría del garantismo penal de Ferrajoli (1995) aporta una base doctrinal fundamental. Para Ferrajoli, el principio de legalidad estricta o *lex certa* no es solo un requisito formal, sino el fundamento de un modelo de derecho que minimiza el poder punitivo arbitrario del Estado. El garantismo exige que las normas penales sean precisas para que funcionen como un verdadero escudo protector del ciudadano. Cuando una ley es ambigua, como se argumenta en el presente trabajo, deja de ser una garantía y se convierte en una herramienta de poder impredecible, traicionando la esencia misma del Estado de Derecho.

La falta de claridad afecta la confianza en el sistema de justicia. Como bien lo exponen Arroyo y otros (2018), el principio de legalidad exige que "los tipos penales sean formulados por el legislador de la forma más clara y precisa posible, para evitar interpretaciones arbitrarias". La ambigüedad conduce precisamente a la arbitrariedad, donde la aplicación de la ley depende más de la interpretación personal de un fiscal o un juez que de la voluntad soberana reflejada en la ley.

2.1.13.2. La Relación entre la Falta de Taxatividad (Lex Certa) y la Prohibición de Analogía (Lex Stricta).

El principio de legalidad tiene varias manifestaciones, y dos de ellas son básicas, la lex certa, ley cierta, clara, taxativa y la lex stricta, ley estricta, que prohíbe la analogía in malam partem. Estas dos exigencias están íntimamente conectadas.

La exigencia de lex certa exige que las leyes penales sean precisas en la descripción de las conductas prohibidas y las sanciones correspondientes. Si esta taxatividad falla, es decir, si la norma es ambigua o vaga, se abre la puerta a que los operadores jurídicos fiscales, jueces, intenten llenar esos vacíos o clarificar esas oscuridades. Este proceso interpretativo, cuando la norma es deficiente, puede deslizarse fácilmente hacia interpretaciones extensivas o, peor aún, analógicas. Una interpretación extensiva busca incluir supuestos que, aunque no están explícitamente mencionados, podrían considerarse dentro del espíritu de la norma. La analogía, por otro lado, aplica una norma a un supuesto no contemplado en ella, pero que guarda similitud con el sí previsto. En materia penal, la analogía para perjudicar al reo in malam partem está terminantemente prohibida, precisamente por la lex stricta.

Al respecto, como sostiene Roxin (2007), la lex certa cumple con dos funciones principales como garantía: primero, hace posible que la ciudadanía conozca con antelación qué conductas están penadas por la ley y cuál es su sanción, y segundo, evita que los operadores de justicia extiendan la norma a su criterio y no a el sentido que el legislador dio a la norma.

En este sentido, la falta de claridad, ausencia de lex certa se convierte en una invitación, a veces inconsciente, a que los operadores jurídicos traspasen la frontera de la interpretación permitida y caigan en la analogía prohibida, lex stricta, todo en un intento de hacer justicia o de dar sentido a una norma deficientemente redactada. Como lo expresan Pavón & Rubio (2014), el criterio gramatical es un límite a la interpretación, pero si la gramática misma del tipo es defectuosa, ese límite se vuelve difuso.

2.1.13.3. Implicaciones de la Vulneración del Principio de Legalidad para el Debido Proceso

Cuando se vulnera el principio de legalidad, afecta directamente el debido proceso, el cual es cuanto menos un elemento esencial del Estado de derecho. Además, afecta también a

varias garantías fundamentales, lo cual la hace una fuente de violaciones a los derechos procesales de la persona imputada. Esta falta de certeza legal transforma el proceso penal de una contienda justa en un ejercicio de poder impredecible y arbitrario. La persona procesada se ve entonces en la imposibilidad de conocer con precisión los cargos en su contra, lo que socava su capacidad de defensa desde el inicio.

2.1.13.3.1. El derecho a la defensa: dificultad de defenderse ante tipos penales imprecisos.

Si una persona es acusada con base en un tipo penal ambiguo, su derecho a la defensa se ve seriamente comprometido. Desde la perspectiva del garantismo penal de Ferrajoli (1995), el derecho a la defensa es una condición necesaria para la validez misma del proceso. Para que una defensa sea efectiva, la acusación debe ser clara, precisa y refutable. ¿Qué posibilidades tiene una persona de presentar una defensa sólida si no sabe con precisión de qué comportamiento se le acusa o cuáles son los elementos que configuran el delito? La defensa legal se encuentra ante un panorama confuso, donde resulta complicado anticipar la estrategia de la acusación o las posibles interpretaciones judiciales. Como explica Vega (2016), si el error sobre elementos normativos del tipo ya es complejo, la defensa se vuelve una tarea titánica cuando el tipo mismo es una nebulosa. El imputado y su abogado necesitan conocer con precisión los cargos para refutarlos, para presentar pruebas de descargo y para ejercer plenamente el contradictorio. Una ley penal imprecisa niega esta posibilidad elemental.

2.1.13.3.2. El riesgo de arbitrariedad en la aplicación judicial de la ley penal.

La ambigüedad normativa es el terreno fértil para la arbitrariedad judicial. Cuando la ley no ofrece directrices claras, el poder de decisión del juez se expande desmesuradamente, no porque el juez necesariamente quiera ser arbitrario, sino porque la propia norma le obliga a realizar un ejercicio interpretativo que puede exceder los límites de lo razonable. Proaño y otros, (2024) analizan cómo incluso las sentencias interpretativas de altas cortes, que buscan dar claridad, deben moverse con cautela para no invadir la esfera del legislador, pero si la ley de base es intrínsecamente ambigua, el riesgo de que la interpretación judicial adquiera tintes de creación normativa y, por ende, de arbitrariedad si se aplica retroactivamente o de

forma sorpresiva es muy alto. La aplicación de la ley penal debe ser predecible y basarse en criterios objetivos emanados de la propia ley, no en la subjetividad del juzgador de turno.

La afectación a la igualdad ante la ley:

La vulneración del principio de legalidad a través de la ambigüedad normativa no solo afecta la certeza, sino que afecta directamente la igualdad ante la ley. Desde la perspectiva del garantismo penal de Ferrajoli (1995), la igualdad exige que la ley penal sea aplicada de manera uniforme y predecible. Una norma vaga o imprecisa, al permitir un amplio margen de discrecionalidad judicial, destruye esta previsibilidad y, con ella, la garantía de que los ciudadanos serán tratados de la misma manera ante situaciones iguales.

La Constitución garantiza la igualdad, requiriendo que el sistema de justicia trate de forma equivalente a situaciones semejantes. No obstante, una norma penal ambigua rompe este principio. Como ha explicado la doctrina constitucionalista, la falta de certeza normativa puede llevar a que la ley se aplique de manera desigual, dependiendo de quién sea el intérprete o quién sea el imputado (Carbonell, 2004). Si un tipo penal admite varias interpretaciones, es casi inevitable que distintos jueces lleguen a conclusiones diferentes frente a hechos idénticos.

Esto da como resultado imputaciones y sentencias impares, que los procesados obtengan sanciones diferentes por hechos iguales, que algunos salgan impunes y otros no, haciendo que el procedimiento legal sea impredecible. En el campo de la defraudación tributaria, como menciona Luzuriaga (2023), surgen "complicaciones y situaciones particulares de adecuación al tipo penal" (p. 2). Estas dificultades en la interpretación que nacen de una norma poco clara generan resultados inconsistentes haciendo que la aplicación del derecho penal sea injusta y que genere desconfianza por parte de la ciudadanía en el sistema judicial.

2.2 Marco Legal

Este marco legal tiene como finalidad definir la jerarquía normativa que regula el principio de legalidad en el ámbito penal-tributario ecuatoriano. Se analizó la normativa desde el nivel supranacional hasta las disposiciones específicas del Código Orgánico Integral Penal y la legislación tributaria pertinente, con el fin de contextualizar y fundamentar la problemática de la ambigüedad en los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP y su choque con las garantías constitucionales.

2.2.1. La Constitución de la República del Ecuador

La Constitución de la República del Ecuador (2008) es la norma suprema en la que se fundamenta la totalidad de esta investigación, no solo establece garantías y derechos de forma aislada o independientes entre sí, sino que teje una red de protección integral para el ciudadano frente al poder punitivo del Estado. El análisis de esta problemática no parte del COIP, sino de un mandato constitucional irrevocable: la ley penal, para ser legítima, debe ser una barrera de contención contra la arbitrariedad, y no una herramienta de incertidumbre.

Este marco normativo conforma el núcleo duro de las garantías del debido proceso, estableciendo que la existencia de una ley previa, principio de legalidad, es solo el punto de partida. Dicha ley debe ser, además, cualitativamente apta; debe ser clara para garantizar la seguridad jurídica, y su aplicación e interpretación, debe siempre favorecer la vigencia de los derechos fundamentales. Este marco supremo es la vara con la que se debe medir la validez de cualquier tipo penal, especialmente en áreas tan complejas y técnicas como el derecho penal tributario, donde la falta de precisión puede criminalizar conductas que bordean el simple error administrativo. La Constitución de la República del Ecuador (2008) en su artículo 76 establece lo siguiente:

Artículo 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas:

3. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

Este numeral consagra el principio de legalidad, exigiendo que la conducta y la sanción estén tipificadas en la ley, haciendo énfasis en que ningún acto puede ser imputado sin existir previamente una ley que lo señale, siendo así la barrera en contra de la arbitrariedad.

Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

Este artículo es crucial porque eleva la claridad de las normas a un requisito constitucional para la seguridad jurídica. No basta con que exista una ley; esta debe ser comprensible y clara para garantizar la previsibilidad de la norma. La exigencia de normas claras es la base constitucional directa para criticar la ambigüedad de los tipos penales, conectando con el principio de lex certa.

Art. 11.- El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.

5. En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia.

El numeral 4 es tajante en cuanto a lo que dice, prohíbe cualquier ley o norma que prive o restrinja los derechos y garantías constitucionales, de manera que si una norma por la razón que fuere afecta derechos consagrados tales como la defensa, debido proceso o la misma seguridad jurídica entra en conflicto con este mandato.

Siguiendo por la misma línea, el numeral 5 se refiere a los derechos y garantías constitucionales, estableciendo que los operadores de justicia deberán aplicar las normas de la manera que más favorezca los principios y garantías constitucionales, y por consiguiente a los ciudadanos, estableciendo el principio pro homine.

La interconexión de estas tres disposiciones constitucionales crea un sistema de blindaje para el ciudadano. El artículo 76 numeral 3 consagra el nullum crimen sine lege, o sea, la exigencia de una ley formal, pero es el artículo 82 el que le da contenido material, al exigir que dicha ley sea clara. Esta cualidad, conocida en la doctrina como el mandato de certeza o lex certa, es la que materializa la seguridad jurídica. La misma, permite que una persona

pueda leer la ley y entender qué conductas están prohibidas para poder evitar su cometimiento. Si no hay claridad, la ley deja de ser percibida como una guía y se convierte en una especie de trampa, minando la confianza en el sistema de justicia.

Es aquí donde el artículo 11 entra como un mecanismo de cierre y garantía fundamental. El numeral 4 actúa como un límite: ninguna norma, por más que persiga un fin legítimo como la recaudación de tributos, puede ser redactada de una manera tan ambigua que en la práctica dificulte el derecho a la defensa o al debido proceso. Una ley penal confusa es, en efecto, una barrera al derecho a la seguridad jurídica, pues anula la previsibilidad. Más importante aún para el trabajo del juez o fiscal es el numeral 5, que consagra el principio pro homine, a favor de la persona. Este principio obliga a cualquier servidor público a que, frente a una norma que admite varias interpretaciones como se argumenta de los ambiguos numerales del artículo 298 del COIP, deba escoger obligatoriamente aquella que más favorezca los derechos de la persona. Llevado al campo de estudio, si los tipos penales son ambiguos, un juez no puede optar por la interpretación más amplia o la que más convenga a la administración tributaria. Constitucionalmente, está obligado a adoptar la interpretación más restrictiva del poder punitivo, es decir, la que más proteja la libertad y la seguridad jurídica del contribuyente. Por tanto, la ambigüedad de la ley penal no puede jamás ser utilizada en perjuicio del procesado.

El Derecho al Debido Proceso y el Derecho a la Defensa

El derecho al debido proceso, consagrado tanto en la Constitución como en los Tratados Internacionales de Derechos Humanos, constituye la garantía fundamental de que ninguna persona será sometida a un proceso penal arbitrario. Este derecho macro se materializa, a su vez, en una serie de garantías específicas, entre las cuales el derecho a la defensa es su pilar operativo y su condición de existencia. No es posible concebir un proceso justo si el imputado no cuenta con los medios y la oportunidad real de refutar la acusación en su contra.

La efectividad de la defensa depende fundamentalmente de la capacidad del procesado para conocer con claridad y certeza los cargos que se le imputan. La efectividad de la defensa depende fundamentalmente de la capacidad del procesado para conocer con claridad y certeza los cargos que se le imputan. Si la norma penal es estructuralmente ambigua, o utiliza conceptos jurídicos indeterminados como operaciones inexistentes, o peor aún permite que

una misma conducta se subsuma en múltiples tipos penales, a la vez como ocurre con los numerales 12, 14 y 15, se genera un estado de indefensión. El acusado y su defensa se ven obligados a debatir una acusación cuyos límites son poco claros, dificultando la presentación de pruebas y el ejercicio del contradictorio. No es lo mismo defenderse de presentar un documento, como indica el numeral 14, que, de incluir un gasto falso, como indica el numeral 15, aunque el hecho aparentemente sea el mismo. En esencia, una ley penal que no es clara vulnera el derecho a la defensa, pues impide que la persona pueda refutar de manera efectiva una imputación que, por su propia vaguedad y superposición, se presta a interpretaciones extensivas y a la discrecionalidad de fiscales y jueces. De este modo, la falta de taxatividad no es un mero defecto de técnica legislativa, sino una vulneración directa de las garantías procesales que fundamentan el Estado de derecho

2.2.2. Tratados Internacionales

Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José):

Para que el análisis sobre la defraudación tributaria y el principio de legalidad sea integral, resulta imperativo acudir a los tratados internacionales que Ecuador ha firmado y que, por lo tanto, son vinculantes y de aplicación directa en el país. El instrumento que nos concierne analizar es el Pacto de San Jose, el cual es la garantía para la ciudadanía frente al poder del estado, incluido el poder punitivo, ya que delimita ciertos estándares en cuanto al uso del derecho penal de parte de los países. Los artículos por analizar son el 9 y el 8, analizar estos dos artículos juntos permite entender que no solo basta con que un delito esté en la ley, sino que el proceso para juzgar a alguien por ese delito debe ser impecable y respetar todos sus derechos.

Art. 9.- Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

Esta norma habla del principio de irretroactividad y legalidad en simultáneo, estableciendo la prohibición de la aplicación retroactiva de la norma en caso de que sea desfavorable para el procesado y por el lado de la legalidad prohíbe que alguien sea juzgado por un delito que

la ley no contempla, dándole importancia a la dimensión lex certa del principio de legalidad, que exige que la norma debe de ser redactada con claridad y exactitud.

Art 8.-

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

a) derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;

b) comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;

c) concesión al inculpado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;

d) derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;

f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;

g) derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable; y,

h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

Este artículo es la piedra angular del debido proceso penal en el sistema interamericano. El derecho a la comunicación previa y detallada de la acusación y el derecho al tiempo y medios adecuados para la defensa. Si la norma penal en la que se basa la acusación es ambigua o permite múltiples encuadres para un mismo hecho, puede realmente la acusación ser detallada o puede el acusado preparar adecuadamente su defensa si no sabe con certeza bajo qué figura penal específica se le imputa el hecho. La ambigüedad de la ley penal, por tanto,

no solo viola la lex certa del artículo 9, sino que impacta directamente en la efectividad de las garantías procesales del artículo 8, generando un estado de indefensión incompatible con la Convención.

Al leer estos dos artículos, es evidente que el estándar internacional es de máxima protección para el individuo. El artículo 9 es taxativo: exige que la ley defina la conducta delictiva de forma clara, inequívoca y previa, lex certa. Esto se conecta directamente con el problema que se plantea en la tesis. Si los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP son estructuralmente ambiguos, se superponen entre sí, permitiendo que un solo hecho encaje en varios tipos y, además, usan términos sin definición legal precisa, se está violando esta garantía. ¿Cómo puede una persona saber con certeza si su conducta es delictiva si la propia ley es confusa? La Convención Americana exige esa certeza, esa predictibilidad. No deja espacio para que el Estado sorprenda a los ciudadanos con interpretaciones amplias o creativas de la ley penal.

Por su parte, el artículo 8 complementa esta idea desde la perspectiva procesal. No se trata solo de tener una ley clara, sino de garantizar una defensa justa. Si la acusación se basa en una norma ambigua o, peor aún, en una norma que se superpone con otras. Es materialmente imposible defenderse de algo que no está claramente definido. La falta de precisión en el tipo penal de defraudación tributaria afecta directamente la capacidad del contribuyente para preparar su defensa y para refutar los cargos, porque el terreno de juego no es claro. La ambigüedad de la ley le da una ventaja indebida a la parte acusadora y pone en una situación de indefensión material al ciudadano, algo que el Pacto de San José prohíbe tajantemente.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos:

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado en 1966 por la Asamblea General de las Naciones Unidas y en vigor desde 1976, es uno de los principales tratados de derechos humanos que integran la Carta Internacional de Derechos. Este instrumento establece garantías relacionadas con la libertad, la igualdad y el debido proceso, que deben ser respetadas por los Estados parte, incluido el Ecuador. En el ámbito penal, el Pacto consagra estándares de legalidad, proporcionalidad y seguridad jurídica, constituyéndose en un referente obligatorio de cumplimiento para evaluar la compatibilidad de las legislaciones nacionales con los compromisos internacionales.

Art. 15 - Principio de legalidad:

1. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

2. Nada de lo dispuesto en este artículo se opondrá al juicio ni a la condena de una persona por actos u omisiones que, en el momento de cometerse, fueran delictivos según los principios generales del derecho reconocidos por la comunidad internacional.

Este artículo reafirma la irretroactividad de la norma, estableciendo que una acción no podrá ser imputada si fue cometida antes de que se estableciera una ley que la sancione, siguiendo la misma línea, hace mención del principio de favorabilidad, estableciendo que si la pena de una acción imputada es disminuida posteriormente por la ley la persona imputada se beneficiará de ella, además de reiterar que la sanción nace de una ley previa, clara y previsible, por supuesto, haciendo alusión principio de legalidad.

La Importancia de la Jurisprudencia de la Corte IDH:

La Corte Interamericana de Derechos Humanos es una fuente jurisprudencial invaluable para nuestro estudio, debido a su especialidad en tratar derechos humanos, son un orientador a la hora de interpretar y aplicar las leyes, razón por la cual son objeto de análisis obligatorio para este estudio.

En materia penal, la Corte IDH ha hecho énfasis de en reiteradas ocasiones a la importancia del principio de legalidad, indicando que ninguna persona puede ser condenada por hechos que no están claramente descritos como delito en la ley vigente al momento de su comisión, y que toda norma penal debe cumplir con las condiciones de accesibilidad, precisión y previsibilidad. Asimismo, ha hecho hincapié en que el uso de tipos penales ambiguos vulnera la seguridad jurídica y da paso a decisiones arbitrarias que contradicen el debido proceso.

La jurisprudencia interamericana es imprescindible para los estados, debido a que representa un parámetro de control dirigido a poner límites al poder punitivo del país, además, se asegura de que las leyes sean interpretadas en conformidad con los principios y garantías reconocidos internacionalmente, de manera que los jueces y fiscales nacionales aseguren que sus decisiones estén dentro de los márgenes de la legalidad penal.

2.2.3. Código Orgánico Integral Penal (COIP)

Una vez expuesta la protección que otorgan la Constitución y los Tratados Internacionales, haciendo un análisis del Código Orgánico Integral Penal (COIP), cuerpo normativo que regula de manera sistemática las conductas delictivas en Ecuador. Resulta relevante destacar que antes de detallar los tipos penales, el legislador establece en su parte preliminar principios generales que constituyen los cimientos del sistema penal. La solidez de estos principios es indispensable, pues de su cumplimiento depende la legitimidad de toda la estructura normativa y procesal. En este sentido, merecen especial atención dos disposiciones axiales. El artículo 5 del COIP consagra los principios procesales que orientan el juzgamiento, garantizando que el juzgamiento, y por su parte, el artículo 13, que reviste una importancia central para esta investigación, al prohibir expresamente la interpretación extensiva o analógica de la ley penal en perjuicio del procesado in malam partem.

Art. 5.- Principios procesales. El derecho al debido proceso penal, sin perjuicio de otros establecidos en la Constitución de la República, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado u otras normas jurídicas, se regirá por los siguientes principios:

1. Legalidad: no hay infracción penal, pena, ni proceso penal sin ley anterior al hecho. Este principio rige incluso cuando la ley penal se remita a otras normas o disposiciones legales para integrarla.

Este principio es la representación directa del *nullum crimen sine lege* en el COIP. Es importante enfatizar la parte final: el principio de legalidad rige incluso cuando la ley penal remite a otras normas como la tributaria para integrarla. Esto significa que la ley penal en blanco, en la defraudación tributaria, no quita responsabilidad al legislador penal de cumplir con las exigencias y estándares de claridad y certeza, ni al operador de aplicar restrictivamente la norma.

Art. 13.- Interpretación. Las normas de este Código deberán interpretarse de conformidad con las siguientes reglas:

Queda prohibida la analogía para crear infracciones penales, ampliar los límites de los presupuestos legales que las determinan o establecer sanciones.

La interpretación en materia penal, cuando se dude, se la hará siempre en el sentido que más favorezca a la persona procesada.

Este artículo establece dos normas fundamentales, la prohibición de la extensión por analogía, que evita que los operadores de justicia extiendan los tipos penales a discreción y segundo, el principio pro reo, el cual se establece como un criterio obligatorio al momento de interpretar la norma, de manera que ante la duda interpretativa se opte por la opción que más favorezca al procesado.

Estos dos artículos del COIP operan como mecanismos de protección para el contribuyente frente al poder punitivo del Estado. En primer lugar, el artículo 5, en su numeral 1, establece el principio de legalidad como pilar del derecho penal: no existe delito ni sanción sin una ley previa que lo defina. Este mandato toma relevancia en materia tributaria, ya que establece que el principio de legalidad se mantiene incluso cuando la norma penal se remite a disposiciones de carácter tributario. Con ello se establece que la certeza y claridad exigidas en materia penal no pueden perderse por el hecho de depender de conceptos provenientes de otra rama del derecho, descartando cualquier justificación basada en la complejidad del régimen tributario para pasar por alto ambigüedades.

Por su parte, el artículo 13 es la barrera contra las interpretaciones extensivas de la norma, impidiendo que un delito o tipo penal sea aplicado en situaciones que no fueron previstas por el legislador.

Delito de Defraudación Tributaria:

El delito de defraudación tributaria se presenta como una figura penal axial dentro del sistema jurídico ecuatoriano, cuyo objetivo se centra en proteger la integridad y la correcta recaudación de los tributos. Este artículo busca penalizar las conductas de aquellos que, de manera intencional y mediante una serie de acciones fraudulentas, evitan o disminuyen el pago de los impuestos que legalmente les corresponden. La norma no se limita a sancionar el simple hecho de no pagar, sino que se enfoca en las maniobras engañosas, como la simulación, el ocultamiento o la falsificación, que demuestran una clara intención dolosa de eludir las obligaciones con la Administración Tributaria. Por lo tanto, se trata de un delito que va más allá de la mora; apunta al dolo, a la mala fe y a la conducta activa de quien, con conocimiento, busca perjudicar al fisco en su propio beneficio o en el de un tercero. Este enfoque es imprescindible, ya que hace una distinción entre la defraudación tributaria de una

simple falta administrativa, elevándola a la categoría de un delito penal que atenta contra los recursos del Estado.

El delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, ya que una conducta engañosa entre en el marco que describe la norma debe de verse afectado la correcta recaudación de los bienes del estado, de manera que se produzca un perjuicio al dejar de recibir los tributos correspondientes, de ahí la relevancia en materia de Administración Pública, que tiene el claro interés de proteger los ingresos del estado.

Artículo 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:

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

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

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

15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

El delito de defraudación tributaria previsto constituye la principal herramienta punitiva del Estado ecuatoriano frente a los fraudes fiscales y su objetivo es proteger el bien jurídico de la recaudación pública y garantizar el cumplimiento equitativo de las obligaciones tributarias, sin embargo, los numerales 12, 13, 14 y 15 presentan problemas significativos en términos de técnica legislativa, precisión conceptual y coherencia con los principios fundamentales del Derecho Penal.

En el numeral 12 la norma utiliza dos conceptos indeterminados: "operaciones inexistentes" y "monto que no coincida". Como se analizó previamente, la ley no establece parámetros objetivos para definir ninguna de las dos. La expresión "monto no coincidente" es de especial relevancia, ya que penaliza la discrepancia sin establecer un límite determinado. ¿Una

diferencia mínima, un error de cálculo o una disputa sobre el valor justo de mercado podrían convertir una transacción legítima en un acto delictivo? Al no existir un criterio legal, la distinción entre un error administrativo sancionable con una multa y un delito penal castigado con prisión queda a discreción del juzgador, lo que es incompatible con la exigencia de certeza y taxatividad de la ley penal.

A este problema de indeterminación se suma uno más grave: la conducta descrita en este numeral se superpone con las de los numerales 13, 14 y 15. Una factura emitida por una "empresa fantasma" es, por definición, un comprobante de una "operación inexistente". A su vez, "presentar" dicho documento es una de las acciones que este mismo numeral 12 sanciona. Finalmente, el objetivo de usar tal documento es "incluir costos o gastos falsos", que es la finalidad de la operación inexistente. Esta confusión y redundancia demuestran una deficiente técnica legislativa que convierte al artículo en un rompecabezas normativo, donde una sola conducta que es descrita de múltiples formas impide una aplicación predecible de la ley.

Tabla 2 Análisis de la Configuración Normativa Art. 298, Num. 12-15

Numeral	Verbo Rector (Acción)	Conducta Sancionada	Problema de Lex Certa (Ambigüedad)	Superposición Identificada (El Conflicto)
12	Emita, acepte o presente	"operaciones inexistentes" O "monto no coincida"	La norma no define "inexistente" ni da criterios para "monto no coincidente". ¿Un error contable es delito?	Es la base del conflicto. Una factura de empresa fantasma (13/14) es una "operación inexistente" (12).
13	Emita	"comprobante s... con empresas fantasmas"	Depende de la definición de "empresa fantasma" del SRI, no del COIP.	Es un caso específico del Num. 12. La "emisión" (13) y la "presentación" (14) son dos fases del mismo hecho
14	Presente	"comprobante s... con empresas fantasmas"	Idéntica al 13 (dependencia del SRI). La norma fragmenta una sola acción	Coincide plenamente con el 13 y se solapa con el 12 y 15
15	Omita (ingresos) o incluya (costos/gastos)	"costos, gastos... falsas o inexistentes".	"Redacción excesiva, amplia y general". Impide distinguir el "error contable" de la "conducta dolosa".	Es el resultado o propósito de usar los documentos de los Num. 12 y 14. Amplía y repite los problemas anteriores.

Nota: Elaborado por autores

2.3. Marco Conceptual

Defraudación: Delito económico de carácter doloso que consiste en eludir intencionalmente el pago de tributos mediante el uso de engaño, simulación, ocultamiento, falsificación u otros ardidés fraudulentos. A diferencia de la simple infracción administrativa o el error culposo, su núcleo es el dolo, con el fin de obtener un provecho indebido y perjudicar la potestad recaudatoria del Estado.

Legalidad: Pilar fundamental y garantía ciudadana del Estado de Derecho. Exige que el delito esté descrito en una ley formal antes de la comisión del acto, y que dicha ley sea clara, precisa y de aplicación estricta, protegiendo al ciudadano de la arbitrariedad punitiva

Lex certa: Dimensión del principio de legalidad que impone al legislador redactar las normas penales con la máxima claridad y precisión posible. Su objetivo es que el ciudadano pueda conocer, de antemano, qué conducta está prohibida.

Lex stricta: Dimensión del principio de legalidad que prohíbe la aplicación de la ley penal por analogía en perjuicio del procesado. Impide que el juez o fiscal extienda el alcance de un tipo penal para incluir supuestos que no están explícitamente descritos, funcionando como un límite estricto a la interpretación judicial.

Tipicidad: Es la adecuación exacta o subsunción de una conducta humana a la descripción abstracta contenida en el tipo penal. Funciona como el primer y más importante filtro de la teoría del delito y es la materialización directa del principio de legalidad. Si la conducta no encaja perfectamente en la descripción legal, no es delito.

Ambigüedad: Cualidad de que algo permite dos o más interpretaciones plausibles y distintas entre sí.

Indeterminación: Cualidad de tener límites imprecisos o vagos.

Dolo: Elemento subjetivo del tipo penal. Se refiere al conocimiento de los elementos objetivos del tipo y la voluntad de realizarlo.

Taxatividad: Exigencia de que las normas penales describan las conductas punibles de forma expresa, determinada y cerrada. Es la cualidad que debe tener la norma como resultado del mandato de lex certa. Se opone a la redacción de tipos penales abiertos, ambiguos o que dependan de valoraciones subjetivas del juzgador.

Supraindividual: Interés protegido por el derecho penal que no pertenece a una persona individual, sino a la colectividad o al Estado como ente social. La correcta gestión de los ingresos del Estado o la potestad recaudatoria, cuyo titular es la sociedad en su conjunto.

Axial: Adjetivo utilizado para describir un concepto, principio o norma que funciona como eje central o fundamento de un sistema. Los principios como el de legalidad o los principios procesales que son axiales porque sostienen toda la estructura y legitimidad del derecho penal.

CAPÍTULO III

3. MARCO METODOLÓGICO

3.1 Diseño y tipo de investigación

3.1.1. Diseño de investigación

Esta investigación se realizó mediante una metodología cualitativa, centrándose en el problema de la defraudación tributaria, específicamente en lo relativo a los numerales 12 al 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, con base en la comprensión del problema regulatorio y su impacto en la seguridad jurídica. La investigación busco interpretar los problemas normativos y prácticos mediante el análisis del lenguaje jurídico, los criterios de interpretación aplicados y las consecuencias derivadas de su ambigüedad.

La metodología de esta investigación se dividió en dos grandes campos, por un lado, investigación bibliográfica que está basada en recopilar información de fuentes doctrinales, artículos académicos y doctrina jurídica acerca del principio de legalidad y los delitos de defraudación tributaria. Por otro lado, también se empleó un diseño de campo en el cual se realizaron entrevistas semiestructuradas a fiscales multicompetentes para ahondar en la realidad de la aplicación práctica de la norma.

3.1.2. Tipo de investigación

La presente investigación se enmarcó en un enfoque de tipo mixto, que combinó un alcance exploratorio, descriptivo y analítico.

El tipo de investigación fue exploratoria ya que ahondó en un problema jurídico que aún carecía de estudios y si bien era cierto, existe material bibliográfico de los elementos principales del objeto de investigación aún falta mucho por analizar acerca del nexo entre la ambigüedad normativa y su aplicación con la práctica.

A su vez, el estudio fue descriptivo, ya que detalló, caracterizó y expuso la configuración del marco legal y, fundamentalmente, presentó los hallazgos prácticos y las percepciones de los operadores de justicia sobre cómo aplican dicha normativa.

Finalmente fue una investigación analítica, ya que después de recabar información bibliográfica y realizar la investigación de campo por medio de entrevistas semiestructuradas, se analizó los elementos e identifiqué las causas que puedan causar ambigüedad normativa, y con estas explicar cuáles son sus consecuencias jurídicas para finalizar estableciendo cuál es su relación con la vulneración al principio de legalidad.

3.2 Recolección de la información

3.2.1. Población

La población en una investigación es el conjunto de individuos, elementos o casos que son de interés para el estudio.

Uno de los autores referentes en la materia, Hernández Sampieri (2014), define la población o universo como "el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones". Esta delimitación es de vital importancia en una investigación, pues sobre la población se generalizaron los resultados del estudio.

Se ha realizado un análisis sobre el total de los operadores de justicia en Ecuador. La información recopilada y presentada en la tabla siguiente proporciona la cantidad total de estos profesionales, que constituyen la población finita de la cual se seleccionó la muestra cualitativa.

Tabla 3 Población

Población	Número
Fiscales Multicompetentes	845
Código Orgánico Integral Penal	1
Constitución del Ecuador	1

Fuente: Foro de abogado/Consejo de la judicatura-fiscalía general del Estado
Elaborado por: Autores

3.2.2. Muestra

Dado que la presente investigación adopta un enfoque cualitativo, se empleó un muestreo no probabilístico de tipo intencional o por conveniencia. A diferencia del muestreo probabilístico, este método no otorga a cada individuo de la población una probabilidad de ser seleccionado.

La selección de muestra para esta investigación se basó en la experiencia y especialización de nuestros participantes, y en igual proporción, a los objetivos que establecimos para la investigación, siendo pertinente escoger profesionales con gran experiencia y especializados en materia penal y tributaria.

Tabla 4 Muestreo

Muestra	
Fiscales multicompetentes	2
Código Orgánico Integral Penal	1
Constitución del Ecuador	1
Total	4

Fuente: Foro de abogado/Consejo de la Judicatura-fiscalía general del Estado
Elaborado por: Autores

3.2.3. Métodos y técnicas

Para el desarrollo de esta investigación se aplicaron distintos métodos que permitieron analizar con mayor claridad el delito de defraudación tributaria y su relación con el principio de legalidad.

Método analítico

En primer lugar, se utilizó el método analítico, ya que este posibilitó descomponer el problema en sus diferentes elementos para estudiarlos individualmente de manera detallada. De esta forma, se examinaron los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP y se identificaron los aspectos de redacción que generan ambigüedad, por medio del método analítico.

Método deductivo

De igual manera, se recurrió al método deductivo, porque permitió partir de principios generales del derecho penal, como el principio de legalidad, para llegar a conclusiones aplicadas al ámbito específico de la defraudación tributaria. En este sentido, se inició con los fundamentos teóricos y constitucionales de la legalidad y, a partir de ellos, se determinaron sus implicaciones en la configuración del tipo penal tributario dentro del ordenamiento ecuatoriano.

Método exegético

Se empleó el método exegético, indispensable en las investigaciones jurídicas, ya que facilitó la interpretación directa de las normas. A través de este método se analizaron de manera literal y sistemática los textos legales, tanto constitucionales como penales y tributarios, con el fin de establecer si cumplían con las exigencias de claridad, precisión y certeza que demanda el principio de legalidad tanto en su dimensión de *lex certa* como de *lex stricta*.

Este método implicó la interpretación doctrinaria y sistemática del contenido legal, contrastando su redacción con los principios penales y el contexto constitucional.

Técnicas

La presente investigación jurídica de carácter cualitativo empleó una serie de técnicas orientadas a la recolección y análisis de información detallada sobre el contenido normativo y las implicaciones jurídicas del artículo 298, numerales 12 al 15 del COIP. Para ello, se aplicó como técnica principal el análisis documental, que permitió examinar de forma crítica, objetiva y estructurada distintas fuentes jurídicas relevantes tales como doctrina especializada, jurisprudencia nacional, informes institucionales y normas del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

El análisis documental incluyó la revisión del propio COIP, la Constitución de la República del Ecuador y otros cuerpos normativos relacionados, con el fin de contextualizar el tipo penal de defraudación tributaria dentro de un marco legal coherente con los principios del derecho penal moderno, consecuentemente, se examinaron fallos emitidos por tribunales nacionales en los que se aplicaron los numerales objetos de estudio, con el fin de identificar patrones interpretativos y posibles vacíos de seguridad jurídica.

La técnica de campo empleada para esta investigación fue la de entrevistas semiestructuradas dirigidas a fiscales multicompetentes de la provincia de Santa Elena, los cuales nos brindaron tanto su perspectiva bajo su experiencia ejerciendo como fiscales y sus opiniones críticas sobre cómo afecta la ambigüedad normativa al ejercicio del derecho.

Instrumentos

Para la recolección y sistematización de la información se utilizaron los siguientes instrumentos.

El primer instrumento empleado fue el fichaje bibliográfico, el cual fue útil para realizar un análisis a la doctrina y aportes de parte de expertos en derecho penal y tributario, identificando de esta manera los elementos principales y objetivos de la investigación para aplicarlos con el contenido normativo.

El fichaje normativo fue la herramienta que nos permitió llevar un registro de los artículos que guardan relación con los delitos de defraudación tributaria y el principio de legalidad, haciendo posible una comparación entre textos legales como la Constitución, el COIP y demás cuerpos legales, para posteriormente relacionándolos entre sí.

Finalmente, para la técnica de entrevista, se diseñó y utilizó una guía de entrevista semiestructurada. Este instrumento fue esencial para dirigir la conversación con los fiscales, asegurando que se cubrieran las categorías de análisis definidas en la operacionalización de variables, pero permitiendo al mismo tiempo la flexibilidad para explorar respuestas y percepciones emergentes relevantes para la investigación.

3.3 Tratamiento de la Información

Una vez se recopiló toda la información mediante entrevistas semiestructuradas y técnicas documentales, se procedió a su procesamiento y análisis utilizando métodos cualitativos que permitieron organizar, interpretar y extraer conclusiones relevantes respecto a la aplicación del principio de legalidad penal frente a la redacción ambigua de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal.

Para realizar entrevistas de manera efectiva se realizó una guía de entrevistas semiestructurada en base a los objetivos planteados para la investigación, de manera que fue indispensable para lograr obtener los resultados esperados, los fiscales nos brindaron su perspectiva crítica en base a su experiencia en el campo laboral.

Las fichas bibliográficas y normativas fueron organizadas y analizadas para realizar la triangulación metodológica de la información, proporcionando un marco teórico y legal que permitió contrastar las percepciones de los fiscales con los principios constitucionales y

doctrinarios del derecho penal. Este análisis documental permitió una revisión detallada de la legislación penal y tributaria, así como de la doctrina especializada, consolidando una base sólida para sustentar las conclusiones de la investigación.

3.4 Operacionalización de las Variables

Tabla 5 Variable Independiente

VARIABLE	CONCEPTUALIZACIÓN	DIMENSIÓN	INDICADOR	ITEM	ITEM 2	INSTRUMENTO
Variable Independiente: Configuración normativa del artículo 298, numerales 12 al 15 del COIP.	Es el grado de precisión y determinación con que la norma tipifica la defraudación tributaria.	1. Precisión terminológica	1. Claridad en la redacción normativa	¿Considera usted que los numerales 12, 13, 14 y 15 del artículo 298 del COIP están claramente diferenciados en su aplicación práctica?	2.1.3.3 Lex certa: mandato de determinación y claridad en los tipos penales	Entrevista estructurada aplicada a fiscales multicompetentes y fichaje normativo
			2. Ausencia de ambigüedad en los tipos penales	¿Considera usted que la redacción actual de estos numerales permite distinguir con claridad las conductas que sanciona cada uno, o cree que existe coincidencia entre ellos que genera confusión al momento de determinar cuál aplicar?	2.1.7 Ambigüedad y vaguedad lingüística en la norma penal	
		2. Seguridad jurídica	1. Predictibilidad en las resoluciones judiciales	¿Cree usted necesaria una reforma legislativa que precise el alcance y las diferencias entre los numerales 12, 13, 14 y 15, con el fin de garantizar mayor seguridad jurídica y coherencia en la persecución penal tributaria?	2.1.6 El mandato de la determinación y la claridad de la redacción de los tipos penales.	
			2. Uniformidad en los criterios jurisprudenciales	¿Cuál es su opinión sobre el amplio margen que tiene el fiscal para decidir bajo qué numeral imputar una misma conducta, y qué cambios considera necesarios para evitar interpretaciones diferentes en los procesos penales?	2.1.13 La vulneración del principio de legalidad por ambigüedad normativa y sus consecuencias jurídicas y efectos legales	

Nota: Elaborado por autores.

Tabla 6 Variable Dependiente

VARIABLE	CONCEPTUALIZACIÓN	DIMENSIÓN	INDICADOR	ITEM	ITEM2	INSTRUMENTO
Variable Dependiente : Vulneración del principio de legalidad penal en sus dimensiones de certeza y aplicación estricta.	Se refiere al riesgo de que la ambigüedad normativa de lugar a interpretaciones extensivas o analógicas en perjuicio del contribuyente.	1. Prohibición de la interpretación extensiva	1. Limitación expresa de la analogía penal	En su opinión, ¿la redacción de estos numerales vulnera el principio de legalidad penal al no precisar de manera estricta las conductas punibles?	2.1.3.4 Lex stricta: prohibición de analogía e interpretación extensiva in malam partem	Entrevista estructurada aplicada a fiscales multicompetentes y fichaje normativo
			2. Aplicación del principio de legalidad	¿Qué dificultades se presentan al momento de imputar al procesado cuando la norma contiene estos términos amplios o ambiguos, y cómo influye ello en la determinación del tipo penal aplicable en los casos de defraudación tributaria?	2.1.3 Dimensiones del principio de legalidad (lex scripta, lex praevia, lex certa, lex stricta)	
		2. Garantías del debido proceso	1. Respeto a la presunción de inocencia	¿Considera usted que la falta de precisión en los numerales del artículo 298 puede afectar el respeto a la presunción de inocencia, al generar imputaciones basadas en interpretaciones extensivas?	2.1.6 El mandato de la determinación y la claridad de la redacción de los tipos penales	
			2. Acceso efectivo a la defensa técnica	¿Considera usted que la aplicación de más de un numeral del artículo 298 a un mismo hecho puede dar lugar a la vulneración del principio de ne bis in idem?	2.1.5 La claridad normativa y la tipicidad penal	

Nota: Elaborado por autores.

CAPÍTULO IV

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1. Análisis, interpretación y discusión de Resultados

Para el componente práctico de esta investigación, se realizaron entrevistas semiestructuradas a dos fiscales multicompetentes de la provincia de Santa Elena, gracias al apoyo de compañeros que cursaban sus prácticas preprofesionales en la Fiscalía. Ambos funcionarios accedieron, de manera muy cordial y colaborativa, a mantener una conversación amplia y enriquecedora sobre la problemática de la defraudación tributaria y otros temas relacionados al derecho penal. No obstante, para efectos prácticos de la presente investigación, se optó por exponer únicamente los criterios más relevantes y concisos que aportaron al tema central de estudio, preservando la objetividad y la coherencia del análisis jurídico.

Era imposible empezar la etapa entrevistas sin dar un preámbulo del objeto de investigación a nuestros entrevistados, por consiguiente, a medida de introducción, fue necesario abrir una pequeña discusión acerca de temas referentes a las preguntas que íbamos a realizar, empezando desde el principio de legalidad penal y sus alcances en el derecho penal, seguido por una lectura detallada y pausada de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP, de manera que creó un ambiente propicio para un intercambio fluido de ideas en el cual los fiscales se sintieron cómodos de expresar sus opiniones y brindarnos sus experiencias en la práctica profesional.

A continuación, detalle de los resultados obtenidos en las entrevistas:

4.1.1. Análisis de entrevista dirigida a Fiscal Multicompetente.

Nombre del entrevistado: Ab. Víctor Alcívar Tómalá Perero. Mgt.

Fecha de la entrevista: 14 de octubre de 2025

Lugar de la entrevista: Fiscalía de Santa Elena

- a. En la práctica judicial se ha observado que los numerales 12, 13, 14 y 15 del artículo 298 del COIP pueden aplicarse de manera simultánea a un mismo hecho. ¿Considera usted que la redacción actual de estos numerales permite distinguir con claridad las

conductas que sanciona cada uno, o cree que existe cierta coincidencia entre ellos que podría generar confusión al momento de determinar cuál aplicar en los casos de defraudación tributaria?

Teniendo en cuenta el previo análisis realizado, considero que la redacción no permite una distinción totalmente clara como determina el principio de legalidad penal, debido a que los numerales comparten elementos comunes, por poner un ejemplo, la utilización de comprobantes falsos o la omisión de información en las declaraciones son muy similares. Esto provoca que, en la imputación, una misma conducta pueda encuadrarse en dos o más numerales dependiendo de la interpretación del fiscal o del juez e incluso de quien hace la denuncia, en este caso el Servicio de Rentas Internas. Por ejemplo, emitir una factura de una empresa fantasma puede considerarse tanto una operación inexistente como una operación con empresa una fantasma.

b. Desde su experiencia como Fiscal, ¿qué dificultades se presentan al momento de imputar al procesado cuando la norma contiene estos términos amplios o ambiguos, y cómo influye ello en la determinación del tipo penal aplicable en los casos de defraudación tributaria?

La principal dificultad radica en que los términos como operaciones inexistentes o montos no coincidentes carecen de una definición técnica dentro del COIP, caso contrario a otro tipo de delitos que tienen su definición expresa. En la práctica, debemos remitirnos a resoluciones del SRI o a criterios contables para determinar si una operación fue realmente inexistente o si solo hubo un error administrativo, lo cual no es lo ideal en cuanto a la seguridad jurídica de la ciudadanía y las dimensiones *lex certa* y *lex stricta* del principio de legalidad penal. Esa falta de precisión puede generar imputaciones que resultan poco confiables, porque el dolo dentro de la acción no siempre es evidente, muchas veces los contribuyentes cometen errores por desconocimiento o por fallas contables, y eso complica la determinación del dolo que exige el tipo penal.

c. Se ha señalado que la redacción de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP otorga al fiscal un margen amplio para decidir bajo qué numeral imputar una misma conducta. ¿Cuál es su opinión sobre esta situación y qué cambios considera necesarios

para que la norma sea más clara y evite interpretaciones diferentes en los procesos penales?

En efecto, personalmente he tenido casos en los que existe un margen discrecional considerable, como hemos visto, un mismo hecho puede calificarse desde distintas perspectivas según el numeral que se utilice, lo cual puede dar lugar a imputaciones distintas con sanciones diferentes y esto da lugar tanto a que quien presenta la denuncia, o sea el SRI, y al Fiscal y Juez tenga que determinar qué tipo penal se adapta más a la conducta sancionada. Para evitar esto, considero que es necesaria una reforma, estableciendo con precisión los elementos objetivos de cada numeral y delimitando su aplicación, por ejemplo, diferenciar con claridad cuándo se trata de una emisión, una presentación o una deducción fraudulenta, e incluir criterios objetivos que orienten al Fiscal y al Juez.

d. En el ejercicio de la acción penal, ¿ha identificado casos en los que una misma conducta se ha subsumido en varios numerales del artículo 298? Si es así, ¿qué criterios ha considerado para resolver esa superposición normativa?

Sí, en varios procesos ocurre que una factura falsa se usa tanto para justificar un gasto como para demostrar una operación inexistente. En esos casos, procuro imputar sólo el numeral que mejor describa la conducta. Además, considero la finalidad del acto, creo que este es un punto clave para imputar de manera objetiva este tipo de delitos, aunque la norma no es clara, si el propósito fue disminuir la base imponible, me inclino por el numeral 15, si el hecho se centra en la emisión del documento, aplico el 12 o el 13.

e. ¿Considera que la estructura actual del artículo 298 permite una aplicación proporcional de las penas establecidas en cada numeral, o cree que la redacción podría dar lugar a sanciones desiguales frente a hechos de similar gravedad?

Sí, es evidente, solo tomando por ejemplo el numeral 15, el cual prevé penas más altas que otros numerales que describen conductas de una gravedad similar, por ejemplo, la omisión de ingresos podría ser sancionada de manera más severa que la presentación de facturas falsas, sin embargo, ambas afectan de manera muy similar, es evidente que existe una desproporción en cuanto a las penas de algunas acciones y el daño que estas causan.

f. Desde su experiencia profesional, ¿qué medidas cree necesarias para fortalecer la seguridad jurídica en los procesos penales tributarios y garantizar que la aplicación de los numerales 12 al 15 respete estrictamente el principio de legalidad?

Es necesaria una reforma que determine con exactitud cada elemento de cada numeral haciendo una diferenciación entre cada tipo penal del delito de defraudación tributaria. Además, que los fiscales y jueces se preparen mejor en materia tributaria, ya que si ellos tuvieran más conocimientos técnicos podrían ser más precisos al momento de tener que imputar una acción y de esa manera no vulnerar el principio de legalidad.

Análisis, interpretación y discusión de la entrevista #1

Nuestro análisis de la entrevista con el Ab. Víctor Alcívar Tómalá Perero, Mgt. nos deja una convicción clara: la hipótesis de esta tesis no es una realidad palpable en la práctica. Lo que nos pareció más relevante fue la honestidad al admitir que la redacción no permite una distinción totalmente clara y, sobre todo, que deben recurrir a resoluciones del SRI para llenar los vacíos de la ley penal. En nuestra opinión, esto es la prueba irrefutable de la vulneración de la lex certa. El hecho de que un fiscal reconozca este margen discrecional nos confirma que la ambigüedad de la norma es una falla estructural que invita a la arbitrariedad, tal como hemos sostenido a lo largo de este trabajo.

4.1.2. Análisis de entrevista dirigida a Fiscal Multicompetente.

Nombre del entrevistado: Ab. Carlos Santiago Cargua Carpio. Mgt.

Fecha de la entrevista: 17 de octubre de 2025

Lugar de la entrevista: Fiscalía de Santa Elena.

a. En la práctica judicial se ha observado que los numerales 12, 13, 14 y 15 del artículo 298 del COIP pueden aplicarse de manera simultánea a un mismo hecho. ¿Considera usted que la redacción actual de estos numerales permite distinguir con claridad las conductas que sanciona cada uno, o cree que existe cierta coincidencia entre ellos que podría generar confusión al momento de determinar cuál aplicar en los casos de defraudación tributaria?

Para serle sincero, no hay una claridad absoluta y hablo por experiencia personal aquí en la Fiscalía. Los numerales suelen superponerse entre sí, y es evidente más en este tipo de delito que suele ser muy común. En la práctica, uno termina leyendo los cuatro numerales y se da cuenta de que hablan casi de lo mismo con ciertas variaciones, lo que implica un problema no solo de redacción, sino al momento en que son aplicadas, por ejemplo, muchas veces, el SRI llega con una denuncia donde no se diferencia bien el tipo penal al que corresponde, de manera que, la fiscalía tiene que revisar a fondo para determinar si se trata de una emisión, una presentación o una omisión, porque la línea entre esos conceptos es bastante delgada.

b. Desde su experiencia como Fiscal, ¿qué dificultades se presentan al momento de imputar al procesado cuando la norma contiene estos términos amplios o ambiguos, y cómo influye ello en la determinación del tipo penal aplicable en los casos de defraudación tributaria?

Lo más complicado es que el SRI suele manejar sus propios términos, sus propias resoluciones, y a veces eso no se traduce bien al lenguaje penal. Por ejemplo, los términos operación inexistente o empresa fantasma no tienen una definición cerrada en el derecho penal. Entonces, si uno no tiene cuidado, puede terminar imputando por un hecho que ni siquiera constituye delito, sino una simple irregularidad administrativa, de ahí la importancia de siempre estar al tanto de las novedades dentro del campo de la ley.

c. Se ha señalado que la redacción de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP otorga al Fiscal un margen amplio para decidir bajo qué numeral imputar una misma conducta. ¿Cuál es su opinión sobre esta situación y qué cambios considera necesarios para que la norma sea más clara y evite interpretaciones diferentes en los procesos penales?

Sí, hay un margen grande, y eso no debería pasar. Por ejemplo, el numeral 15 tiene una pena más alta, por consiguiente, el SRI, en lugar de denunciar por el 14, que sería lo correcto, lo hace por el 15 para que no les prescriba el caso, esto es muy común, como resultado de esta incongruencia, a veces llegan denuncias del SRI justo cuando está por cumplirse el plazo, y lo hacen aplicando el numeral con pena más alta para ganar tiempo.

Yo personalmente, he archivado casos por eso, porque la conducta no encajaba en el numeral que ellos alegaban, aunque esto podría variar según el criterio de cada fiscal.

d. En el ejercicio de la acción penal, ¿ha identificado casos en los que una misma conducta se ha subsumido en varios numerales del artículo 298? Si es así, ¿qué criterios ha considerado para resolver esa superposición normativa?

Sí, claro, y es mucho más común de lo que se piensa, por ejemplo, una empresa usa facturas falsas para justificar gastos, y el SRI dice que hay omisión de ingresos y presentación de documentos inexistentes al mismo tiempo, eso es absurdo, no se puede castigar dos veces por la misma conducta, es un principio básico, de manera que, muchas veces el SRI presenta la denuncia años después de la declaración, cuando el delito ya está prescrito, y aun así quieren que se investigue, sin embargo, este es un problema que cesaría si hubiera mayor claridad en la norma en cuanto a estos delitos.

e. ¿Considera que la estructura actual del artículo 298 permite una aplicación proporcional de las penas establecidas en cada numeral, o cree que la redacción podría dar lugar a sanciones desiguales frente a hechos de similar gravedad?

No hay proporcionalidad. Esa es la verdad. Hay casos donde la afectación es la misma, pero la pena cambia solo por el numeral que se escoja, el 15, por ejemplo, tiene penas más severas, pero muchas veces se aplica a hechos que son menos graves que los del 13 o 14, eso rompe la lógica de proporcionalidad que debería existir en el derecho penal, otro principio fundamental. Lo ideal sería unificar los supuestos o, al menos, escalarlos de forma coherente según el daño económico real causado, creo que es una clave para delimitar cada uno de estos tipos penales dentro del delito de defraudación tributaria.

f. Desde su experiencia profesional, ¿qué medidas cree necesarias para fortalecer la seguridad jurídica en los procesos penales tributarios y garantizar que la aplicación de los numerales 12 al 15 respete estrictamente el principio de legalidad?

Es evidente que es necesaria una revisión del artículo y encarar la posibilidad de una reforma que permita esclarecer las diferencias entre cada tipo penal, además, creo necesaria mayor

coordinación y cooperación por parte del SRI especialmente al momento de presentar denuncias.

En lo penal no se puede improvisar ni forzar la interpretación, tal como es de su conocimiento, el principio de legalidad exige certeza, no suposiciones, si una conducta no encaja estrictamente en el tipo penal, no se puede sancionar, por más sospechoso que parezca.

En lo penal no se puede improvisar ni forzar la interpretación, tal como es de su conocimiento, el principio de legalidad exige certeza, no suposiciones, si una conducta no encaja estrictamente en el tipo penal, no se puede sancionar, por más sospechoso que parezca.

Análisis, interpretación y discusión de la entrevista #2

El análisis de la entrevista con el Ab. Carlos Santiago Cargua Carpio, Mgt. es de especial relevancia, ya que su testimonio nos permitió documentar las consecuencias prácticas de la ambigüedad normativa. El fiscal no solo validó la premisa de que no hay una claridad absoluta y que los tipos penales se superponen entre sí, sino que expuso una distorsión procesal derivada de esta falla estructural. Específicamente, reveló cómo esta confusión es utilizada por la administración tributaria para fines estratégicos. Su testimonio indicó que, para evitar la prescripción de la acción penal, la entidad denunciante puede optar por imputar bajo el numeral 15, que tiene una pena más alta, aunque la conducta no encaje con precisión en dicho tipo.

4.2. Verificación de idea a defender

Es evidente, después de realizar un análisis doctrinario y jurídico con respecto al principio de legalidad penal y su aplicación en los tipos penales de defraudación tributaria que la claridad en la norma y por consiguiente la ausencia de ambigüedades constituyen un requisito indispensable y esencial del derecho penal.

En la misma línea, el principio de legalidad en su dimensión *lex certa* requiere que las normas estén descritas con precisión de manera que exista previsibilidad de las consecuencias jurídicas que puede desembocar cada acción. Por otro lado, en su dimensión *lex stricta* sirve como barrera para que los jueces y fiscales no puedan ampliar por analogía o interpretación extensiva los alcances de cada tipo penal

En el caso específico del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, la revisión de los numerales 12, 13, 14 y 15 permite constatar la existencia de zonas críticas de ambigüedad y superposición normativa, cada uno de estos numerales describe conductas que, en la práctica, pueden coincidir o sobreponerse entre sí, por ejemplo, el numeral 12 sanciona operaciones inexistentes, el numeral 13 penaliza operaciones con empresas fantasmas, el 14 castiga la presentación de dichos documentos; y el numeral 15 sanciona la inclusión de costos o deducciones falsas. Aunque parecen distintas, su redacción permite que una misma acción como la utilización de una factura falsa encaje en más de un numeral, con penas diferentes.

Los problemas previamente descritos relativos a la falta de precisión y taxatividad afectan directamente el principio de legalidad penal, le da la facultad a los jueces y fiscales de escoger arbitrariamente sobre qué tipo penal imputar una conducta, de manera que el procesado pueda ser procesado de distintas maneras por un mismo acto o hecho, a discreción del fiscal o juez a cargo, una clara contravención a la *lex certa* y *lex stricta*.

Asimismo, las entrevistas realizadas a Fiscales Multicompetentes de la provincia de Santa Elena confirman que en la práctica judicial existen dificultades reales al momento de aplicar estos numerales, los operadores reconocen que el Servicio de Rentas Internas, en ocasiones, formula denuncias sin una adecuada diferenciación entre los tipos penales, e incluso utiliza el numeral con la pena más grave, generalmente el 15, para evitar la prescripción o asegurar una sanción más severa. Este tipo de actuaciones demuestra que la ambigüedad de la norma

no es un problema teórico, sino una situación práctica que afecta directamente la aplicación del derecho penal tributario.

A su vez, los fiscales entrevistados coincidieron en que la falta de delimitación conceptual entre términos como operaciones inexistentes o deducciones falsas, sumada a la evidente superposición estructural de los numerales, genera un margen discrecional amplio, que puede traducirse en imputaciones múltiples o contradictorias. De esta manera, la deficiente técnica legislativa de los numerales en cuestión facilita la interpretación extensiva de las conductas sancionadas, lo que contradice los límites impuestos por el principio de legalidad penal en su dimensión de *lex stricta*.

De acuerdo con los fundamentos dogmáticos del derecho penal, el tipo penal debe ser una descripción cerrada de la conducta, sin dejar espacio para analogías o extensiones, sin embargo, en la práctica, los numerales analizados se aplican a hechos que pueden tener una naturaleza meramente administrativa o culposa, lo que amplía indebidamente el alcance del tipo, este fenómeno constituye un riesgo de criminalización excesiva y afecta la seguridad jurídica de los contribuyentes quienes no pueden prever con certeza las consecuencias legales de sus actos.

En definitiva, la manera en la que están redactados los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP presentan un evidente grado de ambigüedad e indeterminación que vulnera directamente al principio de legalidad, propiciando interpretaciones amplias o contradictorias, afectando el debido proceso y la capacidad del procesado de ejercer una defensa técnica adecuada.

Por tanto, se confirma y valida que la idea a defender planteada: la ambigüedad normativa y la superposición de los numerales del 12 al 15 del artículo 298 del COIP comprometen la certeza y la estricta aplicación de la ley penal. En consecuencia, se vuelve indispensable una revisión legislativa que precise los elementos objetivos y subjetivos de cada tipo penal, de modo que se garantice la seguridad jurídica, la uniformidad en la interpretación judicial y el respeto pleno del principio de legalidad en materia de defraudación tributaria.

CONCLUSIONES

- Una vez culminado con todo el proceso investigativo, que inició mediante la revisión exhaustiva de doctrina y material bibliográfico, seguido de recabar información mediante entrevistas y charlas con expertos en la materia penal y tributaria, terminando con un análisis crítico de los datos que se obtuvieron se concluye lo siguiente:

- Que la redacción de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP presentan ambigüedad y superposición normativa que afecta directamente al principio de legalidad, consagrado por la constitución, en sus dimensiones de lex certa y lex stricta, debido al uso de expresiones imprecisas. Los fiscales entrevistados concuerdan en que esta falta de claridad en la norma hace difícil la imputación y la previsibilidad del ejercicio del derecho penal.

- Que en la práctica fiscal y judicial existe un margen discrecional amplio en la aplicación de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP, dejando la imputación de una conducta al criterio del juez o fiscal, generando inseguridad jurídica y resultados desiguales para los procesados por el delito de defraudación tributaria.

- Que la configuración de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP como leyes en blanco, incompletas o abiertas, las cuales dependen de normas tributarias cambiantes generan inestabilidad y falta de certeza jurídica en los contribuyentes, de manera que no pueden determinar con claridad cuál es un delito, poniendo en duda la equidad y coherencia del proceso penal.

- Que la falta de claridad en la norma penal y tributaria favorece a la generación de interpretaciones arbitrarias y extensivas, lo cual genera gran incertidumbre en la ciudadanía y los operadores de justicia, afectando la seguridad jurídica, la percepción de justicia y el respeto de los principios y garantías constitucionales.

RECOMENDACIONES

- Al finalizar la recopilación de los datos y su respectivo análisis, y en alineación con las conclusiones previamente planteadas, este estudio establece las siguientes recomendaciones:
- Revisión de la reforma legislativa integral del artículo 298, numerales 12 al 15 del COIP, con el fin de precisar su redacción, eliminar la superposición normativa y suprimir los márgenes de ambigüedad que vulneran el principio de legalidad penal. Es esencial definir con claridad los elementos objetivos y subjetivos de cada tipo penal, garantizando una aplicación conforme al principio de lex certa y a la seguridad jurídica.
- Establecer protocolos y lineamientos de orientación que ayuden a facilitar el trabajo de interpretación para los jueces y fiscales en casos de defraudación tributarias, respetando el principio pro reo, mermando de esta manera la discrecionalidad y contribuyendo a garantizar la seguridad jurídica.
- Delimitar con claridad y precisión cuales son los límites de lo que puede ser considerado un error contable, una infracción administrativa hasta lo que es realmente una conducta penalmente relevante, teniendo en cuenta el principio de ultima ratio para evitar que el poder punitivo del estado sea utilizado de manera inadecuada.
- Brindar capacitación y orientación continua a los jueces y fiscales en libre ejercicio del país con profesionales especializados en materia penal y tributaria, con el fin de fortalecer y reforzar sus conocimientos y de esta manera llegar a interpretaciones de la norma más exactas, coherentes, proporcionadas y acordes al espíritu de la norma, evitando así que la falta de conocimiento o preparación sea causa de errores interpretativos.

REFERENCIAS

- Abad L., J. (2019). *Análisis del artículo 298 del COIP y el principio de legalidad en la defraudación tributaria*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Anitua, G. (2006). *Historias de los pensamientos criminológicos*. Editores del Puerto.
- Arroyo Baltán, L., Albert Márquez, J., & Joza Mejía, L. (2018). Una mirada al principio de legalidad: A partir de la constitucionalización del derecho penal ecuatoriano. 466-491.
- Atienza, M. (2000). *El sentido del Derecho*. Barcelona, España: Ariel.
- Ávila Santamaría, R. (2011). El principio de legalidad en el Estado constitucional de derechos. *Foro: Revista de Derecho*, 5-20.
- Bacigalupo, E. (2005). *Derecho penal económico*. Buenos Aires: Hammurabi.
- Bajo Fernández, M., & Bacigalupo, S. (2000). *Derecho Penal Económico*. Madrid, España: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces.
- Beccaria, C. (2015). Tratado de los delitos y de las penas. *Universidad Carlos III de Madrid*, 31.
- Bedecarratz Scholz, F. (2018). La indeterminación del criminal compliance y el principio de legalidad. En A. N. Martín, *Sistemas de compliance y responsabilidad de las personas jurídicas*. (págs. 208-232). BdeF.
- Bergalli, R. (1998). Principio de legalidad: fundamento de la modernidad. *Jueces para la Democracia*, 58-64.
- Bustos Ramírez, J. (2005). *Manual de derecho penal: Parte general*. Editorial Jurídica de Chile.
- Carbonell, M. (2004). *Los derechos fundamentales en México*. UNAM.

- Castillo Alva, J. (2014). El Principio de Taxatividad en el Derecho Penal y en el Derecho Administrativo Sancionador. Una Lectura Constitucional y Convencional. *Revista Actualidad Penal*, 1-132.
- Centeno Maldonado, P. A. (2021). Defraudación tributaria: un atentado al interés general. *Revista Universidad y Sociedad*, 50-56.
- Código Orgánico Integral Penal (COIP). (2014, 26 de junio). Registro Oficial Suplemento 180.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Registro Oficial 499. Obtenido de <https://advocorpcj.com/wp-content/uploads/2024/11/CONSTITUCION-DE-LA-REPUBLICA-DEL-ECUADOR.pdf>
- Cornejo Aguiar, J. (2015). El principio de taxatividad como garantía del debido proceso en el COIP. *Iuris Dictio*, 9-22.
- Dedes, C. (2002). Sobre el origen del principio «nullum crimen nulla poena sine lege». *Revista de derecho penal y criminología*, 141-146.
- Española, R. A. (s.f.). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de Diccionario de la lengua española: Recuperado el 21 de Octubre del 2025, de <https://dle.rae.es/>
- Farinacci Fernós, J. (2017). El lenguaje en el derecho: una mirada a la ambigüedad y la vaguedad. *Revista Jurídica de la Universidad de Puerto Rico*, 431-450.
- Ferrajoli, L. (1995). *Derecho y Razón: Teoría del garantismo penal*. Madrid, España: Editorial Trotta.
- Ferré Olivé, J. (2014). *Derecho Penal y Globalización*. Madrid, España: Edisofer.
- Gracia Martín, L. (2003). Consideraciones críticas sobre el llamado "Derecho penal del enemigo". *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 1-38.
- Gutiérrez, C. W. (2010). La prohibición de retroactividad. *Cuadernos De Derecho Penal*, 157-171.

- Guzmán Dalbora, J. (2010). El principio de la legalidad penal en la jurisprudencia de la corte interamericana de derechos humanos. *Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos y Derecho Penal Internacional*, 171-518.
- Hart, H. (1963). *El Concepto de Derecho*. (C. Genaro R, Trad.) Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Hernández Fernández, R. (1999). Análisis del delito de defraudación fiscal en la legislación venezolana y en el derecho comparado. *Revista de ciencias sociales*, 7-33.
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). *Metodología de la investigación*. México D.F.: McGraw-Hill.
- Hidalgo Navarro, A. (2017). LA AMBIGÜEDAD EN EL LENGUAJE JURÍDICO: SU DIAGNÓSTICO E INTERPRETACIÓN A TRAVÉS DE LA LINGÜÍSTICA FORENSE. *ANUARI DE FILOLOGIA. ESTUDIS DE LINGÜÍSTICA*, 73-96.
- Jakobs, G. &. (2003). Derecho penal del enemigo. Especialización en Derecho Penal y Derecho Procesal Penal. *edited by Manuel Cancio*, 313-352.
- Jiménez López, L. J., & Minaya Huamani, D. P. (2021). La exclusión del incremento patrimonial no justificado como defraudación tributaria en la consideración del delito fuente de lavado de activos. *Universidad Cesar Vallejo*, 38-67.
- Lamarca Pérez, C. (2011). Principio de legalidad y delitos de peligro abstracto. *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad*, 156-160.
- Luzuriaga Zea, E. (2023). El delito de defraudación tributaria por la utilización de gastos por operaciones con empresas fantasmas en el Ecuador. *Universidad de Cuenca*, 28-45.
- Martínez, C. (1998). *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*. Tirant lo Blanch.
- Mir Puig, S. (2015). *Derecho Penal. Parte General*. Barcelona: Reppertor.

- Muñoz Conde, F., & García Arán, M. (2019). *Derecho Penal. Parte General*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Naciones Unidas. (1966). Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Asamblea General de la ONU.
- Olasolo, H. (2016). LOS FINES DEL DERECHO INTERNACIONAL PENAL. *International Law*, 93-146.
- Oliver Calderón, G. (2000). El fundamento del principio de irretroactividad de la ley penal. *Pro Jure Revista de Derecho-Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 95-108.
- Organización de los Estados Americanos (OEA). (1969). Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José). San José, Costa Rica.
- Orrego Sánchez, C. (2007). La fórmula de Radbruch: la tensión entre justicia y seguridad jurídica. *Revista Chilena de Derecho*, 125-139.
- Pavón, P. G., & Rubio, M. B. (2014). Principio de legalidad y criterio gramatical como límite a la interpretación de la norma penal. *Revista Penal México*, 169-190.
- Pérez, C. M.-B. (1998). El delito de defraudación tributaria. *Revista Penal*, 55-66.
- Proaño Arellano, B., Zabala Cáceres, C., Calvopiña Herrera, D., & Játiva Aguirre, C. (2024). La seguridad jurídica en el estado constitucional de derechos y justicia del Ecuador. *LATAM Revista Latinoamericana de Ciencias Sociales y Humanidades*, 1920-1936.
- Rezzoagli, B. (2008). *El delito de defraudación fiscal*. Buenos Aires, Argentina: Gowa.
- Ricci, D. G. (2015). Estado de derecho y principio de legalidad. *Comisión Nacional de los Derechos Humanos*, 43-48.
- Ríos Granados, G. (2005). *La defraudación fiscal y delitos afines*. México D.F.: Porrúa.
- Roxin, C. (2007). *Derecho Penal, Parte General, Tomo I: Fundamentos de la Estructura de la Teoría del Delito*. Madrid, España: Civitas Thomson Reuters.

- Sainz de Bujanda, F. (1986). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid, España: Universidad Complutense.
- Silva Sánchez, J. (2001). *La expansión del Derecho penal: Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*. Madrid, España: Civitas.
- Vega Arrieta, A. (2016). La tipicidad como filtro de la imputación objetiva en la actividad médica. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 213-255.
- Velásquez, F. (2010). El principio de legalidad en el derecho penal. *Prolegómenos - Derechos y Valores*, 23-40.
- Yunda López, R. (2018). Aplicación Temporal de la Ley Penal, Validez y Eficacia en Infracciones de Agresión al Estado. *Revista de la Facultad de Jurisprudencia*, 119-142.
- Zaffaroni, E., Alagia, A., & Slokar, A. (2011). *Derecho Penal: Parte General*. Buenos Aires: Ediar.
- Zavala Egas, J. (2018). *El principio de legalidad en materia penal tributaria*. Corporación de Estudios y Publicaciones.

ANEXOS

ANEXO 1 Entrevista Aplicada a los Jueces Multicompetentes

GUÍA DE ENTREVISTA DIRIGIDA A FISCALES MULTICOMPETENTES

Investigadores: Irving Leandro Mera ~~Orrala~~ y Andrés Enrique Navas Yagual

Defraudación tributaria: estudio del artículo 298 numerales 12 al 15 del COIP en el contexto del principio de legalidad penal.

PREGUNTAS

1. En relación con su experiencia profesional, ¿considera que la redacción actual de los numerales 12, 13, 14 y 15 del artículo 298 del COIP describe con claridad las conductas que sanciona cada uno, o existen coincidencias que podrían generar confusión al momento de determinar cuál aplicar en los casos de defraudación tributaria?
 2. Desde su práctica en el ejercicio fiscal, ¿ha identificado situaciones en las que una misma conducta podría ser imputada bajo más de un numeral del artículo 298 del COIP? En caso afirmativo, ¿qué criterios utiliza para definir cuál resulta jurídicamente aplicable?
 3. En el ámbito de la imputación penal, ¿qué dificultades se presentan cuando la norma contiene expresiones amplias o ambiguas, y de qué manera estas afectan la determinación del tipo penal en los casos de defraudación tributaria?
 4. Considerando la estructura sancionatoria del artículo 298, ¿estima usted que las penas previstas en cada numeral guardan proporcionalidad con la gravedad de las conductas que describen, o que su redacción podría generar sanciones desiguales ante hechos de similar naturaleza?
 5. Desde una perspectiva dogmática y procesal, ¿considera que la redacción actual de estos numerales otorga al fiscal un margen discrecional excesivo al momento de decidir bajo qué numeral formular la imputación? ¿Qué ajustes legislativos o interpretativos cree necesarios para evitar ese riesgo?
 6. Finalmente, ¿qué medidas considera indispensables para fortalecer la seguridad jurídica y garantizar que la aplicación de los numerales 12 al 15 del artículo 298 del COIP respete de manera estricta el principio de legalidad penal en todas sus dimensiones (*lex certa, lex stricta y lex previa*)?
-

ANEXO 2: Fotografía de entrevista con el Fiscal Ab. Víctor Alcívar Tomalá Perero. Mgt.



ANEXO 3: Fotografía de Entrevista con el Fiscal Ab. Carlos Santiago Cargua Carpio. Mgt



ANEXO 4: Fotografía de Entrevista con el Fiscal Ab. Carlos Santiago Cargua Carpio. Mgt

