



EL RECURSO DE CASACIÓN EN LAS
JURISDICCIONES CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVA Y
CONTENCIOSO TRIBUTARIA
DE ECUADOR

CONTENIDO

- 
- 06** **El recurso de casación en las jurisdicciones contencioso administrativa y contencioso tributaria de Ecuador**
Análisis
Fernando Ortega Cárdenas
- 26** **El derecho de impugnación y el debido proceso en materia tributaria: Análisis de casos**
Invitada
Sofía Gordillo Pérez
- 36** **El delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social y la asociación ilícita fiscal: El entramado de los ilícitos tributarios**
Derecho Tributario
Yael Fierro Guillén / Andrés Flores
- 50** **La transacción como modo de extinción de la obligación tributaria frente al principio de simplicidad administrativa**
Debate Jurídico
Daniela Cabrera Lasso
- 66** **¿El intercambio de información crediticia, vulnera el derecho de la competencia?**
Análisis de los burós de información crediticia
Derecho y Empresa
Roberto Basantes Romero
- 73** **¿Y tú como te llamas?**
Ramiro Díez y el ajedrez
- 74** **Sin servicio personal no hay contrato de trabajo**
Guía Práctica Laboral
- 76** **Implicaciones políticas con el acuerdo del FMI**
Prófitas
- 78** **Apreciación sobre la Ley Orgánica reformativa para la erradicación de la violencia y el acoso en todas las modalidades de trabajo**
Didáctica
- 80** **Destacamos Mayo 2024**

Es una revista de Derecho que nace como respuesta a la necesidad, cada vez más creciente, de los actores del mundo jurídico ecuatoriano de contar con una publicación periódica que recoja y analice problemas legales de actualidad. Busca proyectar la objetividad en el tratamiento de la información e investigación, para que esta llegue con total precisión y veracidad a sus lectores. La publicación de EDICIONES LEGALES EDLE S.A., empresa del grupo de Corporación MYL, con una trayectoria importante en el tiempo, circula en forma mensual y recoge opiniones de los operadores del derecho en torno a las situaciones de coyuntura desde una perspectiva eminentemente jurídica. Intenta la aproximación al foro, poniendo a su disposición un espacio de difusión periódica de sus puntos de vista: reflexivos y críticos sobre la realidad jurídica ecuatoriana, latinoamericana e internacional.

Presidente Vitalicio : Manuel Mejía Dalmau
Presidente Ejecutivo : Vladimir Zambrano Tinoco
Directora: Eugenia Silva Gallegos

Comité Editorial: Ernesto Albán Gómez
Juan Pablo Aguilar Andrade
Teodoro Coello Vásquez
Fabián Corral B.
Ramiro Diez
Fabián Jaramillo Terán
Rodrigo Jijón Letort
Patricia Solano Hidalgo
Mónica Vargas Cerdán
Jorge Zavala Egas
Raiza Añasco
Carolina Jaramillo

Dirección y Suscripciones:

Guayaquil:

Jorge Pérez Concha 504
entre Ébanos y las Monjas
(Urdesa Central)
PBX: + 593 99 343 8745

Quito:

Los Cipreses N65-149 y Los Eucaliptos
PBX: + 593 99 937 9761

Las colaboraciones y artículos publicados son responsabilidad exclusiva de sus autores y no comprometen a la revista o a sus editores.

Se permite la reproducción total o parcial de esta revista, con la correspondiente autorización escrita de Ediciones Legales.

Publicación indexada

Registro: ISSN No. 1390-2539

Arte, diseño y publicación:
EDICIONES LEGALES EDLE S.A.

www.edicioneslegales.com.ec

CARTA EDITORIAL

En el presente mes de junio, saludamos a todos nuestros suscriptores y lectores. El número 216 contiene principalmente temas tributarios que han tomado importancia en los últimos meses.

En Análisis, el Magíster Fernando Ortega Cárdenas aborda “el recurso de casación en las jurisdicciones contencioso administrativa y contencioso tributaria de Ecuador”. El artículo establece que este recurso tiene la característica de ser extraordinario ya que se diferencia de los recursos ordinarios por su calidad nomofláctica. Su esencia radica en la aplicación de las normas procesales y sustantivas que realizan los jueces en sus sentencias, sin relación al litigio mismo. Al juez de casación no le interesa, en primera instancia, la controversia judicial inmiscuida en el proceso judicial. Por ello, se habla que el recurso de casación es una demanda contra la sentencia del juez inferior o, en otras palabras, se trata del control de legalidad de la sentencia. Analiza también las causales por las que se lo aplica.

Nuestra Invitada Máster Sofía Gordillo Pérez nos ilustra sobre “el derecho de impugnación y el debido proceso en materia tributaria”; realiza adicionalmente análisis de casos emblemáticos que han sido resueltos por parte de los tribunales contencioso-tributarios, la Corte Nacional de Justicia y la Corte Constitucional.

En nuestra sección habitual de Derecho Tributario, contamos con la participación importante de los expertos en la materia, lideran esta área en el Estudio Jurídico Solines y Asociados. Su investigación versa sobre “el delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social y la asociación ilícita fiscal: el entramado de los ilícitos tributarios”. La Máster Yael Fierro Guillén y Andrés Flores profundizan en el concepto de



los ilícitos tributarios, su marco legal y el bien jurídico protegido dentro del contexto del sistema jurídico ecuatoriano. Examinan el delito de apropiación indebida, específicamente la retención indebida de aportes a la seguridad social, y su conexión con delitos afines como la insolvencia fiscal fraudulenta y la simulación de pago de obligaciones.

Daniela Cabrera Lasso quien concluyendo sus estudios universitarios de Derecho, presenta su investigación sobre “la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria frente al principio de simplicidad administrativa”, tema de Debate Jurídico puesto que si bien esta herramienta permitiría la solución en la resolución de conflictos fiscales, al corresponder a fondos públicos, se contrapone con la posibilidad de modificación de valores que son determinados conforme a la ley.

En Derecho y Empresa, “¿el intercambio de información crediticia, vulnera el derecho de la competencia? análisis de los burós de información crediticia, es el trabajo que expone el Magíster Roberto Basantes Romero. A su criterio, en el mundo del “negocio financiero”, existen parámetros necesarios para que el mismo cumpla sus fines; es así que “la información crediticia” (elaborada y estructurada por los Buró de Información Crediticia), resulta ser un pilar fundamental para el desarrollo del referido mercado, así como de los negocios que se realizan en el sector real de la economía. Establece si el uso de dicha información, es contraria o no, a los preceptos del Derecho de la Competencia.

Les invitamos a revisar también las secciones: Guía Práctica Laboral, Prófitas, Ajedrez, Didáctica y Destacamos.

Eugenia Silva Gallegos
Directora



EL DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y LA ASOCIACIÓN ILÍCITA FISCAL: EL ENTRAMADO DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Yael Fierro Guillén
Andrés Flores

Resumen

Este texto profundiza en el concepto de los ilícitos tributarios, su marco legal y el bien jurídico protegido dentro del contexto del sistema jurídico ecuatoriano. Examina

el delito de apropiación indebida, específicamente la retención indebida de aportes a la seguridad social, y su conexión con delitos afines como la insolvencia fiscal fraudulenta y la simulación de pago de obligaciones. El texto también explora la posible tipificación de las aso-

- Realizó sus estudios de pregrado en la Universidad de las Américas. Es Especialista en Derecho Tributario y Máster en Planificación Fiscal y Fiscalidad Internacional por la Universidad Andina Simón Bolívar. Es especialista en Derecho de la Empresa y Magister en Derecho Empresarial por la misma Institución. Obtuvo mención de honor a la excelencia académica por su trabajo de titulación en derecho bursátil-tributario.
- Cuenta con más de 12 años de experiencia en asesoría y patrocinio en el área corporativa, tributaria, seccional y aduanera en diversas instituciones públicas como el Tribunal Contencioso Tributario, Servicio de Rentas Internas, Municipio, así como en importantes empresas y estudios jurídicos a nivel nacional.
- Actualmente, ha obtenido su segundo título de pregrado en Contabilidad y Tributación. Es Abogada Nivel 2 por la calificación Legal 500 y ha sido considerada dentro del ranking mundial Leaders League.
- Es miembro activo del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario y Coautora del Libro Tributación Contemporánea Volumen I, compuesto por ocho investigaciones actualizadas en el tema Tributario, destacando los trabajos correspondientes a las conferencias magistrales presentadas en las XVI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, llevadas a cabo del 12 al 14 de noviembre de 2019.



Yael Fierro Guillén



ciaciones ilícitas tributarias y la necesidad de cautela en su tipificación, considerando los principios de última ratio y el respeto a las garantías del derecho penal. El análisis destaca la interrelación entre el orden económico, las finanzas públicas y el interés común de la sociedad en el contexto de los ilícitos tributarios.

Palabras clave: Ilícitos tributarios, apropiación indebida, aportes a la seguridad social, asociaciones ilícitas, orden económico.

Abstract

This text delves into the concept of tax offenses, their legal frame-

work, and the protected legal interest within the context of the Ecuadorian legal system. It examines the crime of embezzlement, specifically the illegal retention of social security contributions, and its connection with related offenses such as fraudulent tax insolvency and simulated payment of obligations. The text also explores the potential criminalization of tax-related criminal associations and the need for caution in its typification, considering the principles of ultima ratio and respect for criminal law guarantees. The analysis highlights the interplay between economic order, public finances, and the common interest of society in the context of tax offenses.

Keywords: Tax offenses, embezzlement, social security contributions, criminal associations, economic order.

INTRODUCCIÓN

Los ilícitos tributarios representan una grave amenaza para

el orden económico y el interés general de la sociedad, al lesionar la recaudación fiscal necesaria para el cumplimiento de los fines estatales en beneficio de la colectividad. En este sentido, el presente texto aborda de manera exhaustiva el tratamiento conceptual y jurídico de los delitos tributarios en el marco de la legislación ecuatoriana.

Se analizan los fundamentos teóricos y normativos que sustentan la tipificación de estas conductas delictivas, destacando su conexión indisoluble con la protección del bien jurídico superior que constituye el orden económico constitucional y el desarrollo. Asimismo, se examina el delito de apropiación indebida, particularmente en su modalidad de retención indebida de aportes al Instituto Ecuatoriano de Seguridad So-

- Actualmente, es egresado de la facultad de jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Posee experiencia en asistencia de procesos judiciales contenciosos administrativos, tributarios y procesos arbitrales tributarios; así como asistencia en elaboración de reclamos y procesos de auditoría tributaria en sede administrativa.
- Director de la comisión académica del movimiento estudiantil Integración Universitaria de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, período 2020. Subdirector y coordinador del club de litigación oral en la Asociación Escuela de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Participación activa en el seminario de jornadas ecuatorianas de Derecho Tributario. Cuenta con certificaciones de distintas capacitaciones brindadas por el Servicio de Rentas Internas y capacitaciones académicas respecto del Derecho Tributario.



Andrés Flores



cial (IESS), explorando su naturaleza jurídica y sus implicaciones en el ámbito de la seguridad social.

Además, se estudia la relación de la retención indebida con otros delitos económicos conexos, como la insolvencia fiscal fraudulenta y la simulación dolosa de cancelación de obligaciones, resaltando la necesidad de una adecuada tipificación y sanción de estas conductas para salvaguardar el correcto financiamiento del sistema de seguridad social y garantizar los derechos sociales fundamentales.

Por último, se aborda la figura de la asociación ilícita tributaria, analizando la pertinencia de su tipificación en la legislación ecuatoriana, considerando los principios rectores del Derecho Penal, como el de última ratio y el respeto a las garantías constitucionales.

DESARROLLO

El ilícito tributario

La sociedad actual encuentra su explicación en un complejo entramado de relaciones que, en esencia, son de naturaleza económica. Por ello, desde la perspectiva de la organización estructural, el orden económico reviste gran relevancia, pues justifica el desenvolvimiento armonizado entre los

distintos actores y agentes socioeconómicos (Cruz 2022).

En este sentido, la relación entre el Estado y los particulares trasciende lo meramente formal o jurídico, teniendo implicaciones económicas fundamentales. Por un lado, el Estado necesita allegar recursos a través de la recaudación tributaria para poder cumplir con sus fines y obligaciones constitucionales. Por otro lado, los ciudadanos tienen el deber de aportar una parte de su riqueza, vía impuestos, tasas y contribuciones, para el financiamiento del gasto público y la redistribución de la riqueza nacional.

En ese contexto, la obstrucción a la consecución de estos fines públicos a través de la modalidad de defraudación tributaria es penalmente relevante o punible, habida cuenta de que el bien jurídico primordial cuya protección debe tutelar el Estado es el interés general de la sociedad en su integralidad. Así, eludir el pago de impuestos tiene una grave connotación de perjuicio al interés común, siendo que el financiamiento público mediante la recaudación tributaria es una obligación erga omnes para el sostenimiento de las arcas fiscales.

La trasgresión al orden económico implica, a su vez, una trasgresión de las normas jurídicas que protegen a dicho orden. Por tanto,

los ilícitos de carácter penal en este ámbito devienen en ilícitos penales de orden económico (Reninaldo, 2002). Doctrinariamente, el Derecho Penal se concibe como "el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico" (Bajo Fernández, 1978). Y, si bien es cierto que el Derecho Tributario ostenta autonomía, no se puede afirmar que el Derecho Penal Tributario sea un derecho independiente del Derecho Penal general.

Vale señalar que el tratamiento conceptual y fáctico de los delitos tributarios se enmarca en un todo unitario del ordenamiento jurídico penal (Cruz, 2002). En ese contexto, Gurflinkel y Russo entienden que "a los fines de interpretación de las normas tributarias penales habrá que atender en primer término al hecho de que estamos en la esfera del Derecho Tributario, que en virtud de su autonomía responde a principios que le son propios, por lo cual resulta aplicable la metodología específica. Pero, además, por tratarse de la aplicación de sanciones de "tipo penal" "corresponderá la aplicación (o integración) de principios comunes al Derecho Penal, en la medida en que no se opongan a la finalidad de las normas cuya violación es penada por el Derecho Tributario"¹.

De esta manera, se establece una conexión indisoluble entre el orden económico, las finanzas públicas y el interés común de la sociedad. La defraudación tributaria atenta contra este entramado al lesionar la recaudación fiscal necesaria para el cumplimiento de los fines estatales en beneficio de la colectividad. Por ende, su tipificación como delito encuentra sustento en la protección del bien jurídico superior que es el orden económico constitucional y el desarrollo.

Cabe destacar que, en nuestra legislación, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. En ninguno de estos casos se puede invocar la ignorancia juris non excusat para excusarse del cumplimiento de las normas tributarias, como bien señala el Art. 312 del Código Tributario: "*Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria.*"²

El delito solo puede ser realizado por acción o por omisión. La primera categoría se refiere a ofrecer, promover, publicitar, facilitar o gestionar el cometimiento de la infracción penal (Martínez 2015). En cuanto a los delitos tributarios que recoge el COIP, estos son de acción. Además, el elemento constitutivo para la configuración del delito tributario es la existencia del designio de causar daño, es decir, el dolo.

Sanmartín (2018) señala que "el delito tiene un lado objetivo y un lado subjetivo; el lado objetivo del hecho tiene que ver con el lado objetivo del tipo penal (es decir que la conducta se encuentre tipificada como delito en la norma) así el delito de defraudación tributaria; el lado subjetivo por otra parte conlleva elementos que forman una relación psicológica entre el autor y el hecho objetivo, estos elementos pueden ser (dolo, imprudencia, tendencia y ánimos)"³.

Es decir, los delitos contra el régimen tributario tipificados en el Código Orgánico Integral Penal son delitos de acción (de resultado), lo que signi-

1. Gurflinkel Wendy de Russo Lilian, Eduardo Ángel: Ilícitos tributarios, Ediciones De palma, Buenos Aires, 1990, pp. 41 y 42.
2. Código Tributario (2005). Asamblea Nacional del Ecuador: Registro Oficial Suplemento 38.
3. Alex Van Weezel, "El error en el delito tributario" en Alejandro C. Altamirano, Ramiro R. Rubinzca coords., Derecho Penal Tributario, Tomo I, (Buenos Aires: Marcial Pons, 2008), 167.

fica que requieren una conducta positiva por parte del sujeto activo. No basta con una mera omisión, sino que se exige un accionar dirigido a defraudar al fisco. Complementariamente, para que se configure este tipo de ilícitos, es necesario acreditar la concurrencia del elemento subjetivo del dolo.

El bien jurídico protegido en los delitos tributarios

De acuerdo con Cruz (2002), para que el Estado pueda cumplir sus funciones y obligaciones a través de la administración pública, es indispensable que cuente con recursos financieros suficientes. Estos recursos provienen principalmente de la recaudación tributaria, es decir, del pago de impuestos, tasas y contribuciones por parte de los ciudadanos⁴.

El tributo constituye una obligación legal de los ciudadanos frente al Estado, configurando un vínculo jurídico de carácter personal. Según el Código Tributario, esta obligación implica la realización de una prestación económica al producirse el hecho generador establecido en la ley para cada tributo. Dicha prestación permite al Estado allegar fondos para financiar la operatividad de las instituciones públicas y, por ende, alcanzar sus fines constitucionales.

No obstante, para que el tributo sea exigible, debe enmarcarse en el principio de legalidad, es decir, debe encontrarse tipificado acorde a los principios generales de la tributación consagrados en el Artículo 300 de la Constitución de la República. De esta manera, el tributo no representa una imposición arbitraria del poder público. Ahora bien, la legalidad del tributo no garantiza su legitimidad social si el Estado no satisface las necesidades de

la población. Por tanto, es necesario diferenciar la legitimidad intrínseca del tributo de la legitimidad en el uso que la administración pública haga de esos recursos.

Si un tributo es considerado abusivo por la sociedad y, en consecuencia, ilegítimo socialmente, el propio Estado contempla mecanismos legales y constitucionales para establecer su proporcionalidad y justicia, corrigiendo eventuales injusticias. Sin embargo, mientras un tributo abusivo se encuentre vigente y debidamente enmarcado en la legalidad, es plenamente exigible al contribuyente, quien no puede aducir su ilegitimidad social para incumplir con la obligación fiscal hasta que sea derogado legalmente⁵. (Díaz 2001).

No obstante, no cabe argüir que la obligación tributaria es inexistente a título de que el tributo que le da origen es socialmente ilegítimo⁶ pues, como ya se ha anotado ut supra el vínculo jurídico entre el tributo y el ciudadano es la manifestación del hecho generador que atiende a conceptos jurídicos o económicos. De ahí que el bien jurídico que se protege en los delitos tributarios es la funcionalidad económica del Estado, manifestada en la actividad de la administración pública (Cruz 2002).

LA APROPIACIÓN INDEBIDA DE IMPUESTOS

Un primer acercamiento al delito de apropiación indebida: legislación comparada

La apropiación indebida se enmarca en la categoría de los delitos de apoderamiento lucrativo, en los cuales según Quintero (2016) “se produce una transferencia del dominio de un determinado bien desde una esfera patrimonial hacia otra.”

4. Cruz, Reinaldo Calvachi. «Los delitos tributarios: La defraudación fiscal.» *Iuris Dictio* 3 (5). (Universidad San Francisco), 2002: 65 - 75.

5. Vicente O. Díaz (2001) *Las conductas públicas corruptas como incentivadoras de transgresiones económicas de repercusión tributaria*. Periódico Económico Tributario de 27/6/01, Editora La Ley S.A.

6. Íbidem.



Si bien esta conducta no se encuentra tipificada de manera expresa en el Código Integral Penal ecuatoriano, la doctrina la diferencia de otros ilícitos contra el derecho a la propiedad, tales como la administración desleal o la estafa. Los tratadistas reconocen a la apropiación indebida como un tipo penal autónomo, y en diversas legislaciones se la distingue de los demás delitos contra la propiedad. Un ejemplo ilustrativo de ello es el Código Penal español, en el cual es catalogado como un “delito de defraudación”⁷.

Los que, en perjuicio de otro, se apropiaren para sí o para un tercero, de dinero, efectos, valores o cualquier otra cosa mueble, que hubieran recibido en depósito, comisión, o custodia, o que les hubieran sido confiados en virtud de cualquier otro título que produzca la obligación de entregarlos o devolverlos, o negaren haberlos recibido. (Ley 10/1995, Art. 253).

De su lectura se infiere que este delito se aproxima a lo que en la legislación ecuatoriana conocemos como el ilícito de abuso de confianza:

“La persona que disponga, para sí o una tercera, de dinero, bienes o activos patrimoniales entregados con la condición de restituirlos o usarlos de un modo determinado, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años.⁸” En contraste, la apropiación indebida requiere del ánimo de apropiación por parte del sujeto, es decir, la intención de hacer suyos los bienes o activos ajenos que le fueron entregados bajo algún título que lo obligaba a devolverlos o entregarlos a su legítimo propietario con el propósito deliberado de incorporar los bienes ajenos a su propio patrimonio, quebrando de manera definitiva el vínculo jurídico

que lo obligaba a entregarlos o devolverlos al legítimo propietario, mientras que en el abuso de confianza el sujeto activo simplemente incumple con la obligación de restituir o usar los bienes de acuerdo a lo pactado, sin la intención de apropiárselos definitivamente, lo cual dista de la apropiación indebida.

Es importante señalar que el objeto material sobre el que recae cada uno de estos ilícitos también difiere. En el caso de la apropiación indebida, el objeto material se limita a los “bienes muebles”, es decir, aquellos bienes corporales que pueden trasladarse de un lugar a otro sin menoscabo de su naturaleza. Por otro lado, en el abuso de confianza el objeto material es más amplio, al recaer sobre “dinero, bienes o activos patrimoniales”, lo que incluye tanto bienes muebles como bienes inmuebles.

No hay que dejar de lado que una modalidad específica de la apropiación indebida es justamente el negar haber recibido la cosa mueble. Sobre esto, Hernández (2022) señala:

7. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal de España. Publicado en: «BOE» núm. 281, de 24 noviembre de 1995. Recuperado de: <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/11/23/10/com>.
8. Código Orgánico Integral Penal, publicado mediante Registro Oficial Suplemento 180, el 10 de febrero de 2014. Art. 187.

La última modalidad de conducta mencionada en el precepto es negar haber recibido la cosa mueble. Si el sujeto, faltando a la verdad, niega haber recibido una cosa mueble con obligación de entregarla o devolverla, existe una presunción de apropiación, de ahí que se mencione expresamente esta modalidad comisiva. (Hernández, 2022, 21).

En consonancia con lo anterior, es preciso mencionar que la apropiación indebida, al constituir un delito autónomo con características y elementos propios que lo diferencian de otras infracciones contra la propiedad, no se encuentra tipificada de manera expresa en la legislación penal ecuatoriana vigente. No obstante, en el ámbito penal-tributario, encontramos a la retención indebida, delito que si se encuentra tipificado en el COIP.

La apropiación indebida de recursos de la seguridad social

La obligación del Seguro Social

Los orígenes del actual sistema de seguridad social ecuatoriano se remontan al año 1935, cuando mediante Decreto No. 12 se promulgó la Ley del Seguro Social Obligatorio, dando vida al Instituto Nacional de Previsión. Esta institución pionera tuvo como objetivos fundamentales instaurar el Seguro Social Obligatorio, fomentar el Seguro Voluntario y ejercer el Patronato del Indio y del Montubio, respondiendo así a una necesidad imperiosa de protección social para amplios sectores de la población⁹.

No obstante, el camino hacia un verdadero sistema de seguridad social integral fue un proceso

gradual y evolutivo. Antes de la creación del Instituto Nacional de Previsión, ya existían organizaciones precursoras como la Caja de Pensiones, las cuales sentaron las bases para el posterior desarrollo de este régimen de previsión social. Fue así como, tras la convergencia de estas diversas entidades, se conformó la Caja Nacional del Seguro Social¹⁰.

Un hito trascendental se produjo en 1970 con el Decreto Supremo No. 40, a través del cual se transformó la Caja Nacional del Seguro Social en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS). Esta metamorfosis institucional marcó un punto de inflexión, pues el IESS asumió un rol protagónico en la consolidación y expansión de un sistema de seguridad social moderno, acorde con los principios de solidaridad, universalidad y eficiencia en la prestación de servicios a la población asegurada.

Desde una perspectiva jurídica, la evolución normativa e institucional del sistema de seguridad social ecuatoriano refleja un compromiso estatal con la protección de derechos fundamentales como la salud, el trabajo digno y una vejez garantizada. Más allá de su dimensión técnico-operativa, la seguridad social constituye un pilar fundamental del Estado de Bienestar y un mecanismo esencial para la redistribución de la riqueza y la cohesión social.

Retención ilegal de aportaciones

La retención indebida comparte ciertas similitudes con el delito de apropiación indebida tipificado en la legislación española, pero también presenta diferencias sustanciales que la convierten en un tipo penal autónomo dentro del ámbito tributario y de seguridad social en Ecuador.

9. Andrés Castillo T. (2018). *La retención ilegal de aportaciones por parte del empleador a la seguridad social*. Universidad Católica de Santiago de Guayaquil: recuperado de: repositorio.ucsg.edu.ec. cit., pp., 14.
10. Angélica Porras V. (2015). *La seguridad social en Ecuador: un necesario cambio de paradigmas*. Revista de Derecho, No. 24, UASB-Ecuador, cit., pp., 99.

Al igual que la apropiación indebida española, la retención indebida implica un apoderamiento lucrativo de bienes o activos ajenos que fueron recibidos bajo un título o condición que obligaba a devolverlos o entregarlos a su legítimo propietario. En el caso de la retención indebida, el sujeto activo retiene indebidamente los aportes o contribuciones de seguridad social que debía depositar en el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS), apropiándose de manera ilícita de dichos recursos.

Sin embargo, a diferencia de la apropiación indebida, donde el objeto material se limita a bienes muebles, en la retención indebida el objeto recae sobre los aportes o contribuciones de naturaleza económica, destinados al financiamiento del sistema de seguridad social. Además, mientras que en la apropiación indebida se requiere el ánimo de apropiación definitiva de los bienes ajenos, en la retención indebida basta con la mera retención injustificada de las aportaciones por parte del sujeto obligado a depositarlas en el IESS.

La tipificación expresa de la retención indebida en el Código Orgánico Integral Penal (COIP) reviste una importancia crucial desde la perspectiva del Derecho Penal Tributario y Económico. Este delito atenta directamente contra el correcto financiamiento del sistema de seguridad social, poniendo en riesgo su sostenibilidad y la capacidad del Estado para garantizar los derechos de los afiliados.

Desde una óptica jurídica más amplia, la criminalización de la retención indebida responde a la necesidad de proteger bienes jurídicos superiores como el orden económico constitucional y el interés general de la sociedad. Al adherirse al régimen contributivo de seguridad social, los

empleadores y trabajadores asumen el deber solidario de aportar los recursos necesarios para el funcionamiento del sistema previsional. Por ello, la retención indebida de estas contribuciones constituye un acto de deslealtad que quebranta el principio de solidaridad y redistribución de la riqueza en beneficio de la colectividad.

En definitiva, la retención indebida representa una modalidad específica de los delitos económicos y tributarios, tutelando el adecuado financiamiento de la seguridad social y sancionando las conductas que atentan contra este pilar fundamental del Estado Social de Derecho. Su tipificación expresa en el COIP responde a la necesidad de disuadir y reprimir estas prácticas lesivas al interés común, garantizando así la vigencia del orden económico y la protección efectiva de los derechos sociales consagrados en la Constitución.

Insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de cancelación (o pago) de obligaciones

La retención indebida de aportes al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social (IESS) constituye una modalidad específica de los delitos económicos y tributarios, estrechamente vinculada con conductas como la insolvencia fiscal fraudulenta, la simulación dolosa de cancelación de obligaciones y la alteración dolosa de registros.

El tipo penal de retención indebida, tipificado en el artículo 242 del Código Orgánico Integral Penal (COIP), sanciona la conducta de retener indebidamente los aportes patronales o personales, o efectuar descuentos por rehabilitación de tiempos de servicio o préstamos, y no depositarlos en el IESS dentro del plazo de noventa días contados desde la respectiva retención¹¹.

11. Código Orgánico Integral Penal, Art. 242.



tes. En este sentido, el dolo constituye un elemento subjetivo esencial, pues el sujeto debe actuar con pleno conocimiento de la antijuridicidad de su conducta y la voluntad manifiesta de defraudar al sistema de seguridad social.

Cabe destacar que la falta de afiliación al IESS por parte de una persona jurídica, tipificada en el artículo 243 del COIP, puede devenir en una conducta de ocultación de la obligación de realizar los aportes respectivos. Esta omisión deliberada de afiliar a los trabajadores puede formar parte de un *iter criminis* más amplio, en el cual la retención indebida de aportes se configura como un acto posterior y complementario a la ocultación inicial de la obligación contributiva.

Desde una perspectiva jurídica, la tipificación de estas conductas responde a la necesidad de salvaguardar bienes jurídicos superiores como el orden económico constitucional y el interés general de la sociedad. El adecuado financiamiento del sistema de seguridad social es esencial para garantizar los derechos sociales consagrados en la Constitución y asegurar la sostenibilidad del régimen previsional en beneficio de la colectividad.

Por ello, la retención indebida de aportes al IESS, junto con los actos delictivos conexos, constituyen una grave transgresión al principio de solidaridad y redistribución de la riqueza que sustenta el sistema de seguridad social. Su tipificación expresa en el COIP busca disuadir y reprimir estas prácticas lesivas al interés común, garantizando así la vigencia del orden económico y la protección efectiva de los derechos sociales fundamentales.

¿Es un requisito sine qua non de la retención indebida la concurrencia de la insolvencia fraudulenta?

Esta conducta puede estar precedida o acompañada de actos fraudulentos como la insolvencia fiscal fraudulenta, donde el sujeto simula una situación de insolvencia económica para evadir el pago de las obligaciones tributarias o de seguridad social. Asimismo, puede concurrir con la simulación dolosa de cancelación de obligaciones, es decir, la creación de una apariencia engañosa de haber cumplido con el pago de los aportes al IESS, generalmente mediante la alteración dolosa de registros contables o documentos que respaldan el movimiento de fondos.

Estos actos delictivos conexos tienen como finalidad última ocultar la retención indebida de los aportes, creando un entramado de falsedades y maquinaciones para evitar su detección y eludir las responsabilidades legales correspondien-

Legislación comparada

La insolvencia fraudulenta no es un requisito *sine qua non* para la configuración del delito de retención indebida. Ambos, son delitos independientes y la insolvencia fraudulenta tributaria no se encuentra tipificada en la legislación ecuatoriana, y desde un análisis más amplio, ambos delitos poseen estructuras típicas diferentes.

En legislación comparada, el Código Penal argentino tipificaba al delito de insolvencia fiscal fraudulenta, antes recogido por la Ley Penal Tributaria, que sancionaba a quien "habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones" (Ley 27.430, Art. 9°). Como se puede apreciar, este delito se configura cuando se frustra el cumplimiento de obligaciones fiscales mediante la provocación o agravamiento de la insolvencia, una vez que se ha iniciado un procedimiento administrativo o judicial para determinar o cobrar dichas obligaciones.

Por otro lado, el delito de retención indebida o evasión tributaria se encuentra regulado en el artículo 1 de la misma ley y sanciona al "obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires" (Ley 27.430, Art. 1°). En este caso, el delito se configura mediante la evasión del pago de tributos mediante ardid o engaños, sin que se requiera necesariamente la provocación o agravamiento de la insolvencia.

En ese orden de ideas, la doctrina sostiene que ésta última pretende frustrar el cumplimiento de obligaciones tributarios o previsionales, por lo cual podría darse el caso de que aquellas obligaciones hayan sido previamente evadidas y el Fisco haya tenido que determinarlas de oficio en cuyo caso la insolvencia se presenta como un suceso posterior al acto evasivo, los que concurrirían materialmente entre sí" (Racco, 2021, p. 11). En otras palabras, la insolvencia fraudulenta podría presentarse como un delito posterior e independiente al delito de evasión tributaria, concurriendo materialmente con este último.

En consecuencia, la insolvencia fraudulenta no es un requisito indispensable para la configuración del delito de retención indebida o evasión tributaria, ya que ambos delitos poseen estructuras típicas diferentes y pueden concurrir de manera independiente.

LA ASOCIACIÓN ILÍCITA TRIBUTARIA:

¿ES NECESARIO SU TIPIFICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA?

Desde antaño, la doctrina ha visto con recelo la figura de la asociación ilícita, al punto tal que diversos autores han indicado la dudosa constitucionalidad del instituto (Zaffaroni, Alagia y Slokar, 2002). Rezzoagli (2017) señala que "la doctrina y jurisprudencia han dado un arduo debate a propósito del bien jurídico que se pretende tutelar mediante este tipo penal, que, como característica distintiva, se agota en la mera asociación para cometer delitos, independientemente del éxito o fracaso de esta en relación con sus fines". Es decir, es entendido como un delito de mera actividad que no requiere de la lesión actual o material de un bien jurídico protegido, sino más bien, media la premeditación que se materializa en actos preparatorios, no obstante, al referirnos a "asociación" requiere de la concurrencia de dos o más infractores que se reúnen con el fin ilícito de cometer delitos relacionados tributarios.

Al respecto señala Rezzoagli que “no se trata de un debate menor puesto que delimitar el bien jurídico protegido, además de fundamental a los fines interpretativos, permite confirmar que el instituto no vulnera el principio de lesividad y ultima ratio, límites infranqueables a la tipificación penal, toda vez que ellos operan como resguardo de las libertades fundamentales del sistema democrático. Con más arrojo, algunos autores han indicado que la redacción actual del instituto vulnera el propio derecho de asociación consagrado en la Constitución.”

La asociación ilícita se remonta al Derecho Romano como conventiculum; se trataba esta última de una comunidad encaminada a atacar al Estado, personas o propiedades privadas, siempre que tal fin se perpetuare mediante una asociación con males fines y armas (Jiménez de Asúa, 1970). Nótese que el instituto, al menos en sus orígenes, tiene una fuerte impronta de persecución política. (Rezzoagli 2017) .

De acuerdo con Milkensen-Loth (2001), los asistentes a los conventículos eran sancionados no por sus acciones concretas, sino por el peligro potencial que representaba su conducta social colectiva, es decir, por la posible criminalidad latente en su comportamiento grupal. Este rasgo de sancionar la peligrosidad implícita en las conductas, más allá de los actos consumados, está presente en todos los institutos jurídicos modernos. Así, los requisitos para la consumación de este delito son: a) la acción de formar parte o conformar una asociación criminal, b) un número mínimo de autores, y c) un fin delictivo.

Según la Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional, Sala V (1998), para configurar una asociación ilícita es necesario que exista un animus societatis, es decir, una voluntad de unión o asociación que se materializa mediante una alianza o acuerdo entre los integrantes del grupo. Esta voluntad de unión suele manifestarse en una distribución funcional de tareas entre los miembros de

la asociación. De ahí que, se requiera una intención deliberada de conformar un vínculo asociativo con fines delictivos, lo cual se traduce en una organización y reparto de roles dentro del grupo criminal.

Parece ser que la razón de la tipificación de la asociación ilícita tributaria recae en la voluntad política de perseguir con mano de hierro a los evasores. No han faltado las voces críticas indicando que merece cierto reparo recurrir a un aumento de la escala penal para resolver las coyunturas políticas del país (Marceillac, 2010, p. 1).

Es importante realizar un comentario crítico desde el ámbito jurídico penal. La asociación ilícita se considera un delito de peligro abstracto, donde la peligrosidad de la acción en relación con el bien jurídico tutelado viene determinada ex ante por el legislador. Esto implica que el legislador, de manera previa y general, ha considerado que la mera conducta de asociarse con fines delictivos representa un peligro para el bien jurídico protegido, sin necesidad de evaluar en cada caso concreto la efectiva puesta en riesgo. Esta naturaleza de delito de peligro abstracto ha sido objeto de críticas por parte de la doctrina penal, al sancionar conductas que no necesariamente implican un peligro real y efectivo.

Esta naturaleza de delito de peligro abstracto ha sido objeto de críticas desde la doctrina penal, al sancionar conductas que no necesariamente implican un peligro real y efectivo. En el ámbito tributario, la asociación ilícita podría abarcar casos de organizaciones dedicadas a la evasión fiscal, defraudación tributaria u otros delitos contra el desarrollo económico.

Teniendo esto en cuenta, la tipificación de la asociación ilícita tributaria en la legislación ecuatoriana debe ser analizada con cautela, respetando el principio de última ratio del Derecho Penal. Este principio establece que el Derecho Penal debe ser el último recurso en la intervención punitiva del Estado, reservándose para los



casos más graves y lesivos para los bienes jurídicos protegidos.

En el ámbito tributario, la asociación ilícita tributaria podría aplicarse a organizaciones criminales dedicadas a la evasión fiscal, la defraudación tributaria u otros delitos contra el desarrollo económico de manera organizada y sistemática. En estos casos, donde se evidencia una estructura criminal organizada con distribución de roles y una voluntad de menoscabar gravemente el bien jurídico protegido, la tipificación de la asociación ilícita tributaria podría justificarse como última ratio para combatir eficazmente este tipo de delincuencia organizada.

Sin embargo, su tipificación debe realizarse con sumo cuidado, garantizando su estricta necesidad y proporcionalidad, así como asegurando que no se sancionen conductas aisladas o temporales que no representen realmente un peligro para los bienes jurídicos protegidos. Ade-

más, debe considerarse cuidadosamente el respeto a los principios y garantías propios del Derecho Penal, como el principio de legalidad, para evitar sancionar conductas que no impliquen un verdadero peligro para el bien jurídico tutelado, considerando la naturaleza de delito de peligro abstracto y el principio de última ratio, pero a la vez valorando su potencial eficacia en la lucha contra la delincuencia organizada en materia fiscal, siempre que se respeten los principios y garantías fundamentales del Derecho Penal.

CONCLUSIONES

- Los ilícitos tributarios constituyen una grave transgresión al orden económico constitucional y al interés general de la sociedad, al lesionar la recaudación fiscal necesaria para el cumplimiento de los fines estatales en beneficio de la colectividad.
- El delito de apropiación indebida, específicamente en su modalidad de retención indebida de aportes al IESS, atenta directamente contra el adecuado financiamiento del sistema de seguridad social, poniendo en riesgo su sostenibilidad y la capacidad del Estado para garantizar los derechos de los afiliados.
- La retención indebida de aportes al IESS puede concurrir con delitos conexos como la insolvencia fiscal fraudulenta y la simulación dolosa de cancelación de obligaciones, configurando un entramado delictivo dirigido a defraudar al sistema de seguridad social.
- La tipificación de la asociación ilícita tributaria en la legislación ecuatoriana debe ser analizada con cautela, respetando el principio de última ratio del Derecho Penal y garantizando el respeto a los principios y garantías fundamentales, como el principio de legalidad.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguilar, Laura Hernández. *El delito de apropiación indebida*. Valladolid: Trabajo de investigación de máster de acceso a la abogacía: Universidad de Valladolid 2022.
- ARGENTINA, HONORABLE CONGRESO DE LA NACION. *Ley 27430 . MODIFICACIÓN DE IMPUESTOS. MODIFICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS, TEXTO ORDENADO EN 1997 Y SUS MODIFICACIONES; MODIFICACIÓN DE LAS LEYES 22426,23576, 24083, 24441. MODIFICACIÓN DE LA LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, T.O. 1997*, Buenos Aires, Argentina: Boletín Oficial del 29 de diciembre de 2017, No. 33781, 2017.
- Asamblea, Nacional. *Código Orgánico Tributario*. Quito: Registro Oficial Suplemento 38, 2005.
- Asúa, Luis Jiménez de. *Tratado de Derecho Penal*. Buenos Aires: Losada, 1970.
- Chiapello, Gonzalo Rezzoagali. «La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina.» *Revista VIA IURIS*, ISSN: 1909-5759, 2017.
- Cruz, Reinaldo Calvachi. «Los delitos tributarios: La defraudación fiscal.» *Iuris Dictio* 3 (5). (Univerisdad San Francisco:), 2002: 65 - 75.
- Díaz, Vicente O. «Las Conductas Públicas Corruptas Como Incentivadoras de Transgresiones Económicas de Repercusión Tributaria.» *Periódico Económico Tributario*, 27 de junio de 2001: s/p. .
- España, Jefatura del Estado de *Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*. Madrid, España : Publicado en «BOE» núm. 281, de 24 de noviembre de 1995 Referencia: BOE-A-1995-25444, 1995.
- Fernández, Miguel Bajo. *Derecho Penal Económico*. Madrid: Editorial Civitas, 1978.
- González), (López. «Argentina, Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional.» 1998, octubre 17.

- Martínez, Alfredo T. Calderón. *Teoría del delito y juicio oral*. Distrito Federal de México: Universidad Autónoma de México, recuperado de: <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3982-teoria-del-delito-y-juicio-oral-juicios-orales-numero-23>, 2015.
- Mikkelsen-Löth, Jorge Federico. *Asociación ilícita*. Buenos Aires: La Ley, 2001.
- Olivares, Gonzalo Quintero. *Comentarios al Código Penal español*. España: Cizur Menor, Navarra : Thomson Reuters Aranzadi, 2016.
- Racco, Sofía. «Ley penal tributaria: Una mirada crítica y análisis de su artículo 9 en relación con el delito de evasión tributaria y previsional.» *Revista: pensamiento penal*, 2021: 11.
- Russo, Gurfinkel Wendy Lilianny, y Eduardo Ángel . *ilícitos tributarios*. Buenos Aires: Ediciones de Palma. Páginas 41 y 42, 1990.
- Sanmartín, Sandra Gabriela Flores. *Problemas jurídicos que plantea la defraudación tributaria a partir del Código Orgánico Integral Penal en el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, recuperado de: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/6136/1/T2640-MDE-Flores-Problemas.pdf> , 2018.
- Tigse, Andrés Xavier Castillo. *La retención ilegal de aportaciones por parte del empleador a la seguridad social*. Guayaquil, Ecuador: Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogado, USSG recuperado de: <repositorio.ucsg.edu.ec>, 2018.
- Velasco, Angélica Porras. *La seguridad social en Ecuador: un necesario cambio de paradigmas*. Quito: Revista de Derecho No. 24 de la Universidad Andina Simón Bolívar, p. 99, 2015.
- Weezel, Alex Van. “El error en el delito tributario” en Alejandro C. Altamirano, Ramiro R. Rubinzca coords., *Derecho Penal Tributario, Tomo I*. Buenos Aires: Marcial Pons, p. 67, 2008.