

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES

MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Autor: Verónica Velasco Santillán

Directora: Dra. Tatiana Pérez

TEMA:

Análisis del régimen sancionatorio ecuatoriano

-Ambito admnistrativo-

Quito – Ecuador

2013

DEDICATORIA

*... Para mi mamá y papá, Vilma y Edgar, y
para el amor de mi vida y esposo, Sebastián*

ÍNDICE DE CONTENIDOS

RESUMEN.....	4
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I: UN RÉGIMEN SANCIONATORIO EFICIENTE ESTIMULA EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO	10
Introducción	10
Antecedentes	11
1.1. Marco teórico.....	11
1.1.1 Fundamentos conceptuales	11
1.1.2 ¿Qué es eficiente?	18
1.1.2.1 Transparencia.....	20
1.1.2.2 Simplicidad	21
1.1.2.3 Equidad.....	22
1.1.3 ¿Qué es cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias?	23
Conclusión.....	26
CAPÍTULO II: RÉGIMEN SANCIONATORIO ECUATORIANO	28
Introducción	28
Antecedentes	29
2.1 Fundamentos conceptuales	30
2.1.1 Infracción tributaria	30
2.1.2 Tipos de infracciones tributarias	31
2.1.2.1 Contravenciones	31
2.1.2.2 Faltas reglamentarias	32
2.2 ¿El régimen sancionatorio ecuatoriano es eficiente?.....	34
2.2.1 Transparencia.....	34
2.2.2 Simplicidad	38
2.2.3 Equidad.....	45
2.3 Cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias en el Ecuador ..	47
Conclusión.....	56
CAPÍTULO III: RÉGIMEN SANCIONADOR ARGENTINO	58
Introducción	58
Antecedentes	59
3.1. Fundamentos conceptuales	61
3.2. ¿El régimen sancionador argentino es eficiente?.....	66
3.2.1 Transparencia.....	66

3.2.2	Simplicidad	70
3.2.3	Equidad.....	75
3.3	Cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias en Argentina....	77
	Conclusión.....	80
CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES FINALES.....		81
	CONCLUSIÓN GENERAL	81
	RECOMENDACIONES	84
ANEXOS		93
	ANEXO 1: Contravenciones y su categorización.....	93
	ANEXO 2: Contravenciones y su procedimiento	96
	ANEXO 3: Faltas reglamentarias y su categorización.....	96
	ANEXO 4: Faltas reglamentarias y procedimiento	112
	ANEXO 5: Relevamiento del Proceso de Infracciones (Informe CAF-SRI)	113
	ANEXO 6: Normativa Tributaria Ecuatoriana	113
	ANEXO 7: Infracción Formal: Omisión de presentación de declaración juramentada DDJJ y procedimiento	114
	ANEXO 8: Infracción Formal: Deberes formales y procedimiento	115
	ANEXO 9: Encuesta y tabulación.....	117
GLOSARIO DE TÉRMINOS.....		118
GLOSARIO DE SIGLAS		119
BIBLIOGRAFÍA.....		120

RESUMEN

La sanción administrativa es una herramienta con la que cuentan las administraciones tributarias para ejercer su facultad sancionadora, a través de la percepción de riesgo de control de sus administrados. Si bien a primera vista esta figura jurídica no presenta mayor complejidad en su definición, su perspectiva se complica cuando su aplicación, se percibe como discrecional y no como un mecanismo para corregir una conducta lesiva, debido a que no contempla principios constitucionales propios del régimen tributario, desvirtuando su principio rector. De ahí, la importancia de analizar los elementos que forman parte de la noción del régimen sancionatorio ecuatoriano y compararlo con el argentino, a fin de evidenciar si el régimen punitivo per se permite estimular el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

ANÁLISIS DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO ECUATORIANO

- ÁMBITO ADMINISTRATIVO -

INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria ecuatoriana ha emprendido un interesante reto institucional que nace del concepto de *ciudadanía fiscal*. Y para entender este desafío es esencial que nos desprendamos del concepto que por años ha caracterizado al *contribuyente tipo* para intercambiarlo por el de *ciudadana y ciudadano fiscal*. La primera pregunta que nos viene inmediatamente a la mente es *¿Cuál es la diferencia entre ciudadana o ciudadano fiscal y contribuyente?* El primero trae consigo un compromiso social, pues al no ser *solo un contribuyente*, pasa a ser un individuo ejemplo que además de cumplir voluntariamente con sus obligaciones, vela por el cumplimiento de las obligaciones tributarias del resto de la ciudadanía.

Muchos esfuerzos se han centrado en lograr este reto institucional. Así, se ha propuesto una educación inicial del ciudadano en el pago puntual de sus impuestos a través de la capacitación continua. Sin embargo, poco se ha comentado sobre una educación disciplinaria y ejemplificadora a través del ejercicio de la facultad sancionadora.

En este sentido, si el concepto de *ciudadanía fiscal* está arraigado al comportamiento del individuo ¿Por qué el *régimen sancionatorio* no puede contribuir al emprendimiento del desafío del Servicio de Rentas Internas al 2012¹? Esta reflexión da inicio a la presente investigación en el régimen sancionatorio ecuatoriano en el ámbito administrativo.

El *régimen sancionatorio ecuatoriano* no es otra cosa que una herramienta fundamental con la que cuenta la Administración Tributaria para corregir comportamientos que violenten la normativa, que desde otro punto de vista, es una forma de educación a través de la disciplina y el ejemplo, con el afán de lograr el cumplimiento voluntario de

¹ “Manejo eficiente de las acciones de control y servicios realizados por el Servicios de Rentas Internas para cerrar las brechas de evasión e incrementar la recaudación de impuestos.” SRI, 2012. «Plan Estratégico 2012-2015». Dirección Nacional de Planificación y Coordinación. Quito.

ciudadanas y ciudadanos; criterio vinculado ampliamente al fundamento teórico de *ciudadanía fiscal*.

Haciendo un recuento del régimen sancionatorio en el Ecuador, a finales del 2007 se reformó el Código Tributario² con la clara convicción de que solamente con la institucionalización de un verdadero sistema tributario, que establezca sanciones efectivas y proporcionales al daño causado, se podría avanzar en el logro del *cumplimiento tributario* en la población; y, que para ello, es imperioso normar adecuadamente los procedimientos de juzgamiento y sanción de delitos, y demás infracciones tributarias.

La reforma realizada trajo consigo la idea de fortalecer el régimen sancionatorio ecuatoriano ya existente; sin embargo, dejó a la discrecionalidad de la Administración Tributaria la aplicación de sanciones administrativas pecuniarias dentro de los límites establecidos por la ley.

La Administración Tributaria ecuatoriana con el afán de regular la discrecionalidad del régimen sancionatorio, implementó guías de procedimientos internos que permitían graduar la onerosidad de las cuantías de las infracciones tributarias; sin embargo, dichos procedimientos nunca tuvieron el éxito esperado, por la complejidad de su aplicación y el desconocimiento de la ciudadanía sobre el método de cálculo. Situación que irremediablemente a la larga generó reprocesos administrativos por impugnaciones interpuestas.

La discrecionalidad del régimen sancionatorio ecuatoriano, al momento de imponer sanciones, ha desalentado el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de las ciudadanas y ciudadanos; y es que, la *discrecionalidad*, vista como “*la potestad gubernativa en las funciones de su competencia que no están regladas*”³, ha sido

² Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador
Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007 Última modificación: 24-nov-2011

³ Real Academia Española, en <http://www.rae.es/rae.html>.

sometida a profundas discusiones teóricas (Costa, 1780) (Radovic, 1994) (Giuliani, 1997) que han evidenciado su problemática generalizada, y el trabajo constante de las administraciones tributarias por dar término a este «*mal*» que trae consigo la injusticia, inequidad y poco transparencia de un sistema que pretende dar muestras de lo contrario; sobre todo cuando el Estado ecuatoriano constantemente promueve y garantiza un régimen tributario orientado al cumplimiento de los principios constitucionales de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.⁴

Ante esta situación, la presente investigación se propone evidenciar que *un régimen sancionatorio eficiente estimula el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. Para ello se revisará el procedimiento seguido por la Administración Tributaria ecuatoriana en la imposición de sanciones pecuniarias desde el 2007 hasta el 2010, utilizando una metodología de investigación analítica y comparativa con el régimen sancionador argentino.

El trabajo de investigación inicia con la descripción teórica-práctica de la legislación ecuatoriana, posteriormente la descripción teórica-práctica de la legislación argentina, y finaliza con conclusiones que generen insumos a la Administración Tributaria ecuatoriana para verificar el cumplimiento de la hipótesis planteada.

Los temas que se abordan en esta tesis han sido tratados en la disciplina del Derecho Penal Administrativo, como génesis del régimen punitivo, Derecho Tributario y Derecho Constitucional Tributario, como norma fundamental de análisis; además conceptos adicionales de Derecho Financiero y Derecho Administrativo. Así también se ha revisado literatura clásica (Villegas, 1979) (Giuliani, 1997) (Dromi, 2006), todos con valiosos aporte conceptuales que profundizan el marco teórico de la investigación. Y finalmente, se han contemplado ponencias académicas de notables autores para organizaciones internacionales como el Centro Interamericano de Administraciones

⁴ Constitución de la República del Ecuador 2008
Registro Oficial 449 de 20-oct-2008 Última modificación: 13-jul-2011 (Artículo 300)

Tributarias (CIAT), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Es así como el trabajo de investigación se estructura de la siguiente manera:

El primer capítulo denominado: «*Un régimen sancionatorio eficiente estimula el cumplimiento voluntario*» desarrolla el marco teórico del trabajo de investigación, en el cual se presentan fundamentos conceptuales de las sanciones administrativas, a través de la recopilación de aportes de expertos en materia punitiva (Massone, 1964) (Suay, 1989) (Pita, 1993) (Carretero, 1995) (Delgado, 2003) (Gamero, 2005). En este punto, se analiza la clasificación de las infracciones tributarias, su naturaleza y una sucinta explicación de la estructura sancionatoria de algunas administraciones tributarias latinoamericanas. Una vez planteados los fundamentos conceptuales se examina *¿qué es la eficiencia?* y como ésta permiten el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En este sentido, el primer capítulo ofrece puntos de medición de los conceptos de *eficiencia* y *cumplimiento voluntario*, a fin de que los capítulos posteriores sean evaluados los regímenes sancionatorios en función de los criterios desarrollados.

El segundo capítulo denominado: «*Régimen Sancionatorio Ecuatoriano*» presenta una revisión conceptual de las sanciones administrativas con el aporte teóricos de expertos en derecho administrativo y financiero (Villegas, 1979) (Giuliani, 1997) (Dromi, 2006) (Beccaria, 2010). Una vez revisados conceptos, la investigación se centrará especialmente en el tratamiento de la sanción administrativa desde la perspectiva local, abordando desde conceptos jurídicos hasta procedimientos prácticos utilizados por la Administración Tributaria ecuatoriana. El objetivo de este segundo capítulo es verificar si los criterios de eficiencia, analizados en el primer capítulo, se cumplen plenamente en el régimen sancionatorio ecuatoriano, para concluir si el régimen punitivo es eficiente, y si esta eficiencia permite el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

El tercer capítulo denominado: «*Régimen Sancionador Argentino*» cuenta con una recopilación de información teórico-práctica, para lo cual se ha revisado la Ley de

Procedimiento Tributaria (Ley 11.683), en lo que compete a sanciones administrativas y el manual de procedimientos argentinos en materia tributaria (Diez, 2001), a fin de presentar de inicio un análisis que permita conocer cómo la Administración Tributaria argentina regula a sus administrados en temas punitivos. Al igual que se realizó en el segundo capítulo con el régimen sancionatorio ecuatoriano, el objetivo del tercer capítulo es verificar si los criterios de eficiencia se cumplen plenamente, y concluir si el régimen sancionador argentino es eficiente, evidenciando a la vez si la eficiencia estimula el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Finalmente, en el último capítulo se exponen las conclusiones y recomendaciones finales, luego del análisis comparado entre los dos regímenes punitivos analizados - régimen sancionatorio ecuatoriano y régimen sancionador argentino-, a fin de evidenciar *si un régimen sancionatorio eficiente estimula el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.*

Si bien el trabajo de investigación está limitado a las sanciones pecuniarias en ámbito administrativo, aspiro que el análisis efectuado en este contexto sea de utilidad a la gestión de la Administración Tributaria ecuatoriana, sin que con ello se cierre la posibilidad de efectuar análisis más profundos que generen herramientas que permitan una gestión eficiente del organismo de control.

CAPÍTULO I: UN RÉGIMEN SANCIONATORIO EFICIENTE ESTIMULA EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Introducción

El primer capítulo denominado: «*Un régimen sancionatorio eficiente estimula el cumplimiento voluntario*» presenta inicialmente el desarrollo del marco teórico del trabajo de investigación, en el cual se repasan algunos fundamentos conceptuales de las sanciones administrativas, denominadas *infracciones tributarias*, a través de la recopilación de aportes teóricos de expertos en materia punitiva (Massone, 1964) (Suay, 1989) (Pita, 1993) (Carretero, 1995) (Delgado, 2003) (Gamero, 2005). En este acápite, se revisa la clasificación de las *infracciones tributarias*, su naturaleza y una breve explicación de la estructura sancionatoria de algunas administraciones tributarias latinoamericanas.

Una vez analizados los fundamentos conceptuales sobre el régimen sancionatorio se analiza *¿qué es la eficiencia?*, según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Por otro lado, se revisa *¿qué es el cumplimiento voluntario?* para lo cual se aborda un análisis del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

De esta manera, el primer capítulo tiene como objetivo identificar los principales elementos teóricos que hacen de un régimen sancionatorio eficiente y cómo esta característica permite el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Antecedentes

El informe «*Right From The Start*»⁵ realizado por la Agencia Tributaria Sueca explica:

Las sanciones y expresiones de desaprobación pueden estar dirigidas contra un individuo (“usted es una mala persona”) o contra el acto (“usted actuó mal”). Las sanciones tienen un efecto rehabilitante cuando condenan el acto en lugar del individuo, y estigmatizador cuando condenan al individuo en lugar de al acto. Este razonamiento es plausible por cuanto la estigmatización personal influye en la dignidad de una persona. Para evitar este tipo de emociones negativas, el individuo traslada la culpa a la persona que impuso la sanción. El individuo se ve a sí mismo como una víctima y ve con buenos ojos desafiar la autoridad y convertirse en un rebelde, lo cual puede originar sentimientos de orgullo. En lugar de verse a sí mismo como equivocado, se ve como un héroe, ya que esto es positivo para su dignidad. La prolongación del desafío a la autoridad confirma al individuo en el papel de héroe. Y así aumenta entonces la inclinación a cometer delitos. (...) (Stridh, 2011:89)

Si la sanción puede imponerse de tal manera que el infractor la perciba como legítima y justa, ésta tendrá un efecto positivo, de tal manera que el infractor no sienta afectada su dignidad; de lo contrario causará su rebeldía (Stridh, 2011).

¿Fácil? Desde luego que no, esto quizá no sea algo sencillo de conseguir. Este es el motivo por el cual las administraciones tributarias alrededor del mundo tienen un gran reto en el ejercicio del régimen sancionatorio, puesto que la *forma* en que se imponga y gestione las sanciones tiene un gran impacto en el comportamiento del individuo, que desde luego afecta a la predisposición de cumplimiento voluntario.

1.1. Marco teórico

1.1.1 Fundamentos conceptuales

¿Qué es la sanción?

«La sanción es esencialmente la aplicación de una pena o un castigo a quien comete una infracción.»
Enrique Low Murtra⁶

⁵ “*Right From The Start*”, Investigación y Estrategias, Informe 2005:1B, Agencia Tributaria sueca. Pág. 89. Datos citados por Stridh Anders en su artículo: “*Los Planes Estratégicos y la Moral Tributaria*” (2011).

José Suay dice que la *sanción* es:

Interrogación de un mal: la sanción administrativa es, como se sabe, un acto de gravamen, un acto, por tanto, que disminuye o debilita la esfera jurídica de los participantes, bien sea mediante la privación de un derecho (interdicción de una determinada actividad, sanción interdictiva), bien mediante la imposición de un deber antes inexistente (condena al pago de una suma de dinero: sanción pecuniaria).
(Suay, 1989:27)

Carretero Pérez y Carretero Sánchez se refieren a la *sanción administrativa* como:

Un mal jurídico que la Administración infringe a un administrado responsable de una conducta antecedente. Son penas en sentido técnico impuestas por la Administración, utilizando sus prerrogativas (Carretero, 1995:172).

En opinión de Gamero Casado, la *sanción administrativa* consiste en:

La privación, restricción o suspensión de determinados derechos o bienes jurídicos del sujeto responsable de la infracción, precisamente como reacción -castigo- a la comisión de la misma (Gamero, 2005:365).

A pesar de la aparente complejidad de los argumentos expuestos por estos expertos (Suay, 1989) (Carretero, 1995) (Gamero, 2005), en síntesis la *sanción* no es otra cosa que un *castigo*, impuesto por un órgano regulador, como consecuencia de una conducta que violenta una norma tipificada por la ley vigente, misma que en muchos casos se expresa como un valor económico en función del daño ocasionado.

¿Qué es infracción tributaria?

Sáinz de Bujanda dice que:

En general, el concepto de infracción presupone una conducta contraria, a una norma jurídica. La infracción tributaria es, pues, una conducta contraria a una norma jurídica tributaria (Sáinz, 1990:383).

Por otra parte, Pedro Massone Parodi considera que la infracción tributaria:

Es toda violación de una obligación o prohibición establecida en la ley tributaria y sancionada por ésta (Massone, 1964: 4).

⁶ LOW Murtra, Enrique (1987). «Hacia un Sistema Simplificado de Infracciones y Sanciones» Pág. 1

Si bien la *infracción tributaria* es vista como la violación de una norma en ámbito tributario, tal cual lo exponen algunos autores (Sáinz, 1990) (Massone, 1964), también se concibe como una herramienta de las administraciones tributarias, como organismos de control, para promover el cumplimiento voluntario de obligaciones de sus administrados; pues a través de la imposición de sanciones disciplinarias a pocos infractores se crea una onda de riesgo de control que es percibida por todo el universo de administrados. Y así lo confirma Claudio Pita:

El último de los aspectos apuntados como elementos más relevantes para la promoción de un mayor grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias es el régimen sancionatorio en caso de incumplimiento. [...] La sanción por el incumplimiento de las obligaciones tributarias podemos entenderla como la culminación de la configuración del riesgo que los contribuyentes asumen al incurrir en aquel incumplimiento (Pita, 1993:7).

En función de lo mencionado, dentro de las administraciones fiscales, las sanciones deben considerarse como un instrumento efectivo para conseguir el cumplimiento voluntario de los administrados, dado que los beneficios que se obtienen de la imposición de sanciones son inmediatos, por el impacto psicológico positivo (riesgo de control) en el universo de contribuyentes.

La **primera clasificación** de las *infracciones tributarias* son las *contravenciones y faltas reglamentarias* sancionadas fundamentalmente con penas pecuniarias por la mayoría de administraciones tributarias. Este tipo de sanciones contemplan aspectos objetivos, dado que en la medida que se incorporan aspectos subjetivos las administraciones tributarias entraría en un proceso demasiado complejo para determinar la intención del individuo.

En este primer grupo de infracciones administrativas *-refiriéndonos a contravenciones y faltas reglamentarias-* se contempla principalmente el incumplimiento de obligaciones formales y la extemporaneidad e inexactitud de las mismas. Así por ejemplo, la no presentación de declaraciones de impuesto a la renta o en su defecto la presentación tardía o incompleta.

La **segunda clasificación** de las *infracciones tributarias* son los *delitos* sancionados con penas privativas de la libertad. Si bien su competencia está ligada a los jueces de la justicia ordinaria, las administraciones tributarias son parte indirecta activa a través de la acusación y vigilancia de la agilidad del proceso, a fin de lograr la sanción de los infractores.

Los delitos que se tipifican en esta clasificación son principalmente de defraudación tributaria, que constituyen:

Todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño, que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.⁷

Es importante mencionar que no existe un criterio uniforme para definir y clasificar las diversas *infracciones tributarias*, incluso la terminología puede ofrecer variantes, así por ejemplo: la expresión infracción tributaria o infracción fiscal según Carlos M. Giuliani Fonrouge incluye a toda clase de violaciones a las normas tributarias, sustanciales o formales, de modo que comprende al delito, contravención, violación de órdenes de la autoridad; sin embargo, este criterio no es aceptado en México⁸, pues existe una división entre infracciones (administrativas) y delitos.⁹ Algo parecido sucede en el Perú, donde se hablan de infracciones sancionadas administrativamente, y por otro lado los delitos tributarios.¹⁰

Por su parte, la Ley General Española utiliza un término genérico para las infracciones tributarias y luego las divide en simples infracciones y las infracciones graves. Mientras que en Venezuela las diferencia por infracciones dolosas o culposas (Giuliani, 1997).

⁷ Código Tributario con reforma (Artículo 342)
Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007 Última modificación: 24-nov-2011

⁸ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. (1997). «*Derecho Financiero*». Volumen II. 6ta. Edición. Ediciones Depalma. Argentina. Pág. 682 a 692

⁹ Código Fiscal de la Federación, texto 1983, Artículos 70 a 91 - Artículos 92 a 115.

¹⁰ Código Tributario del Perú, Artículos 145 a 162 - Artículos 163 a 181.

En Francia¹¹ y Bélgica¹² se efectúa el distingo entre infracciones administrativas e infracciones penales, las primeras sanciones son aplicadas por la administración tributaria y las segundas por la autoridad judicial (Giuliani, 1997). Al igual que estos regímenes, en el Ecuador se asocia al ámbito administrativo a las *contravenciones* y *faltas reglamentarias*, mientras que el *delito* se asocia al ámbito penal, dependiendo del tipo de norma incumplida o violada.

De lo mencionado se colige que pese a la variedad de calificativos asignados a las *infracciones tributarias*, es claro que existen unas en ámbito administrativo, mismas que se ocasiona por el incumplimiento de un mandato expreso de la ley con el objetivo de inducir a su cumplimiento; y otras en ámbito administrativo-penal que pretenden castigar en especial una conducta inapropiada para impedir un resultado que se considera doloso respecto de un bien jurídico protegido.¹³

¿Cuál es la naturaleza de la infracción tributaria?

Se plantean tres teorías sobre la controversia que existe en la *infracción tributaria* para identificar su naturaleza dentro de las distintas ramas del derecho.

Por un lado, está la *teoría administrativa*, defendida por Jame Goldschmidt (Diez, 2001), quien sostiene que los *ilícitos tributarios* son de naturaleza administrativa dado que son eminentemente objetivos y no requieren la presencia de elementos subjetivos como el dolo o la culpa; por ende, no es procedente la aplicación de los principios del derecho penal común.

La *teoría tributaria*, defendida por Giuliani Fonrouge (Diez, 2001), quien alienta la participación del derecho tributario con la coparticipación del derecho penal común, sólo en la medida que la norma tributaria lo admita.

¹¹ Code Général Des Impots, Artículo 1725 al 1840.

¹² Van Houtte, Principes De Droit Fiscal Belge. Pág. 361 y ss., 366

¹³ Cabe mencionar que el presente trabajo de investigación tiene como alcance abordar exclusivamente las infracciones tributarias en ámbito administrativo; es decir, contravenciones y faltas reglamentarias sancionadas con penas pecuniarias por la administración tributaria correspondiente.

Y finalmente, la *teoría penal* con la representación de Dino Jarach (Diez, 2001) quien afirma que las *infracciones tributarias* constituyen ilícitos de derecho penal puesto que los castigos derivados de la comisión de una transgresión tienden a herir al infractor en su persona y/o en su patrimonio.

¿Qué son regímenes sancionatorios?

El término *régimen* hace referencia al sistema político y social que rige un determinado territorio, vinculado a la estructura organizativa, con sus instituciones, sus normas y autoridades.¹⁴ En el caso del *régimen sancionatorio* está integrado por un conjunto de normas legislativas y procedimientos que actúan como una guía a la hora de imponer sanciones por violaciones a normas, en el caso de estudio, las normas atienden el ámbito tributario y el régimen está dirigido a sancionar dicha materia.

Los regímenes sancionatorios vigentes en la legislación tributaria latinoamericana son muy variados. En algunos países existe una estructura sancionatoria que hace distinción entre infracciones de carácter *administrativo* -teoría administrativa de Goldschmidt- e infracciones de carácter estrictamente *penal* -teoría penal de Jarach- en los términos señalados.

En el Ecuador, el régimen sancionatorio en ámbito administrativo compete al derecho tributario y se regula a través del Código Tributario, que en su «*Libro Cuarto: Del Ilícito Tributario*», establece que las *infracciones tributarias* se regirán a través de este código, y las normas del derecho penal común regularán supletoriamente y solo a falta de disposición tributaria expresa (Código Tributario, 2007).

La *infracción tributaria*, por su parte, es toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias, y se clasifican en: *delito*, *contravenciones* y *faltas reglamentarias*, siendo las dos últimas enteramente juzgadas por la Administración Tributaria a través de la imposición de sanciones pecuniarias (Código Tributario, 2007).

¹⁴ www.bcn.cl/ecivica/sistpolit

En Argentina, el régimen sancionador se regula a través de la Ley de Procedimiento Tributario cuyo régimen es penal-tributario. El *ilícito tributario* se define como el conjunto de normas que establecen infracciones a las disposiciones tributarias y sus correspondientes sanciones. Los ilícitos se clasifican en *formales* y *materiales*. La Corte Suprema de Justicia de Argentina¹⁵ en reiteradas ocasiones ha sostenido, que aún cuando los *ilícitos tributarios* contenidas en la ley formen parte del derecho penal especial, ello no hace que pierda su naturaleza eminentemente penal, salvo en los caso en que la ley señale lo contrario (Diez, 2001).

En México existe el derecho fiscal codificado en el célebre Código Fiscal de la Federación Mexicana, el «*Título Cuarto: De las Infracciones y Delitos Fiscales*» establece un sistema unificado de infracciones y delitos fiscales. El Capítulo I determina el tema de las *infracciones*, las cuales se reglan por normas de responsabilidad objetiva y causan sanciones automáticas, que corresponden en esencia a las denominadas *contravenciones* o *faltas reglamentarias*; y, el Capítulo II versa sobre lo que hemos denominado asuntos de carácter penal. En el régimen mexicano, las autoridades fiscales gradúan la pena teniendo en consideración las condiciones económicas del causante, así como hechos que revelen la gravedad de la omisión (Low, 1987).

En Colombia, la norma que regula el tema sancionatorio es el Estatuto Tributario, que en su «*Título III: Sanciones*» establece que las infracciones puramente tributarias se aplican por la administración, y las sanciones de carácter penal son de competencia de la justicia ordinaria. La legislación colombiana impone sanciones administrativas rígidas y solo se autoriza la graduación en caso de procesos judiciales por delitos (Low, 1987).

De lo mencionado se colige, que los regímenes sancionatorios latinoamericanos no imponen penas o castigos iguales, aún cuando las infracciones sean análogas. Tampoco son uniformes los procedimientos y criterios aplicados para la imposición de sanciones; debido, a que cada administración tributaria tiene la potestad de regular el tema

¹⁵ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia Argentina: CJN “Parafina del Plata S.A.” 2/9/1968. En idéntico sentido CSJN “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL” 15/10/1981, y CSJN “Lapiduz, Enrique s/Apelación” 29/4/1998, entre otros.

sancionatorio en función de sus fines particulares. Es por ello que a pesar de que la gran similitud que tienen los países latinoamericanos, sus regímenes sancionatorios son variados. Sin embargo, lo que sí es un factor común, es que todas las administraciones tributarias propenden a un sistema tributario *eficiente*, y un sistema tributario *eficiente* debe obligatoriamente contemplar un régimen sancionatorio *eficiente*.

1.1.2 ¿Qué es eficiente?

El desafío de las administraciones tributarias latinoamericanas ha sido plantearse objetivos estratégicos que fortalezcan una gestión institucional *eficiente*. Siguiendo las tendencias internacionales, la base de ese fortalecimiento deben ser los dos pilares que forman la base de un sistema tributario: *i*) la atención al contribuyente (información, servicios, educación); y, *ii*) la capacidad de detectar y responder ante aquellos que no cumplen con las leyes (control del cumplimiento con obligaciones de registro, declaración y pago, capacidad de fiscalizar, realizar la cobranza coactiva, *aplicar sanciones*) con el fin de promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes de cara a las administraciones tributarias.¹⁶

Según Claudio Pita, la *eficiencia* operativa del sistema tributario tiene que ver con diversos aspectos vinculados a las normas jurídicas que lo sustentan (Pita, 1993: 4); entre ellos cabrían mencionar los principios técnico-tributarios enumerados por Fritz Neumark en su obra «*Principios de la Imposición*», que son: «*la congruencia y sistematización, la transparencia, la factibilidad, la continuidad, la economicidad y la comodidad.*» A partir de esto, Pita realiza las siguientes reflexiones:

[...] las normas tributarias deben ser **claras y precisas**, de manera que las obligaciones por ellas establecidas puedan ser fácilmente accesibles al conocimiento de contribuyentes y administradores, evitando la proliferación de litigios que muchas veces terminan en ambigüedades de aquellas normas (Pita, 1993: 4)

¹⁶ CEPAL (2006). «*Tributación en América Latina En busca de una nueva agenda de reformas*». Santiago de Chile Pág. 150. <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/1/27951/lcg2324e.pdf>

Lo cual denominaré «Transparencia»

La comodidad para el cumplimiento de las obligaciones tributarias consiste en otorgar a los contribuyentes el **máximo de facilidades** posibles para ese cumplimiento (Pita, 1993: 4).

Lo cual denominaré «Simplicidad»

[...] que el sistema tributario en la consecución de sus distintas finalidades, no ofrezca lagunas, contradicciones o superposiciones. Esto significa que se **contemplen en forma armónica las diferentes manifestaciones de capacidad contributiva** (Pita, 1993: 4).

Lo cual denominaré «Igualdad»

[...] el costo demandado tanto para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes como para el ejercicio de las funciones inherentes a la administración tributaria, debe tomarse en cuenta de forma que **no se onere innecesariamente a los contribuyentes** [...] (Pita, 1993: 4)

Lo cual denominaré « Justicia»

(El énfasis me corresponde)

Un estudio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico¹⁷ (OCDE) denominado: «*La receptividad administrativa y el contribuyente*» ha manifestado que la *eficiencia* es:

Hacer que las obligaciones y los derechos de los sujetos pasivos de la obligación tributaria sean **claros en cuanto a procedimientos, formularios y lenguaje utilizado** (OCDE en Castagnola, 2001: 4).

Lo cual denominaré «Transparencia»

Introducir, en medida de las posibilidades, las tecnologías de la información para aplicar **procedimientos más ágiles, fáciles, precisos y confiables** (OCDE en Castagnola, 2001: 4).

Lo cual denominaré «Simplicidad»

Asegurar que el sistema tributario sea **justo y equitativo** sin que sea demasiado complejo, de forma que pueda ser aplicado por los funcionarios de la administración y los sujetos pasivos en debida forma (OCDE en Castagnola, 2001: 4)

Lo cual denominaré « Justicia»

(El énfasis me corresponde)

¹⁷ La misión de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es el promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.
www.oecd.org

La *transparencia, simplicidad y equidad (justicia e igualdad)* son características usualmente asociadas a un sistema tributario *eficiente*; en este sentido, el presente trabajo de investigación utilizará estos criterios y las definiciones teóricas vertidas sobre los mismos, a fin de identificar los elementos por los cuales un régimen sancionatorio - que forma parte del sistema tributario- es también *eficiente*.

1.1.2.1 Transparencia

La *transparencia*, según Deborah M. Nolan, nace a través de la activa participación de las ciudadanas y ciudadanos; consecuentemente, es mandatorio que sus autoridades permitan a la sociedad ver abiertamente sus actividades y participar activamente en el proceso tanto o tan poco como lo deseen (Nolan, 2005). En este sentido, la *transparencia* se expresa como la disponibilidad de información confiable, pertinente y oportuna sobre las actividades de las administraciones tributarias.

¿Cómo medir la transparencia?

Paulo J. de Ribeiro Moita, Director General de Impuestos en Portugal, en un análisis efectuado a la Administración Tributaria portuguesa explica que el nivel de *transparencia* se mide a través de las siguientes condiciones:

- *El acceso a la justicia tributaria y celeridad en la decisión*: se garantiza el acceso a la justicia tributaria y todos los actos que afecten derechos o intereses legalmente protegidos son impugnables o apelables en los términos de la ley, teniendo el contribuyente el derecho de obtener, en un período razonable, una decisión;
- *El principio de la colaboración*: los órganos de la administración tributaria y los contribuyentes están sujetos a un deber de colaboración recíproco, suponiéndose la buena fe en las actuaciones respectivas;
- *El principio de participación*: los contribuyentes tienen el derecho de participar en las decisiones que les atañen, a través del derecho a la audiencia previa, debiendo los nuevos elementos aportados en la audiencia ser tenidos obligatoriamente en cuenta en los fundamentos de la decisión;
- *El derecho a la información*: el contribuyente tiene el derecho a la información sobre la fase en que se encuentra su procedimiento y la fecha previsible de su conclusión, su concreta situación tributaria, etc.;

- *El principio de la verdad declaratoria*: se presume verdaderas y de buena fe las declaraciones de los contribuyentes presentadas en término de la ley.¹⁸

En estas condiciones, se puede confirmar que existe una visión de *transparencia*.

Adicionalmente, Claudio Pita menciona sobre la *transparencia*, que considera que es importante que el conjunto de las normas estén ordenadas en textos que observen una metodología que permita un conocimiento cabal y seguro de la legislación vigente, sobre todo cuando la legislación es reformada con relativa frecuencia. Y que los textos actualizados estén a disposición de los contribuyentes. (Pita, 1993)

1.1.2.2 Simplicidad

Jaime Ross, profesor del Centro Interamericano de Estudios Tributarios de la Organización de los Estados Americanos (OEA) explica que el problema de la *simplicidad* aparece al considerar:

[...] Que una causa muy importante del desaliento para el adecuado cumplimiento tributario es la complejidad, multiplicidad, obscuridad, complicaciones y dificultades en la aplicación del sistema tributario (Ross, 1986:35).

Y atribuye a que este problema es más visible en contribuyentes pequeños que no cuenta con la asesoría tributaria especializada como para cumplir con sus obligaciones formales.

Se dice que el concepto de *simplicidad* está ampliamente vinculado con los objetivos de cohesión social de manera directa e indirecta, dado que la excesiva complejidad de un proceso puede ser concebida como una forma de discriminación del sistema fiscal e indirectamente compromete el desempeño global del sistema tributario.

¿Cómo medir la simplicidad?

Según un análisis denominado «*Simplicidad del Sistema Impositivo: Caso Chile*»¹⁹, identifica algunos indicadores que podrían ser representativos de una mayor o menor

¹⁸ Paulo José de Ribeiro Moita de Macedo, «*La Transparencia en la Gestión de la Administración Tributaria*». 39ª Asamblea General del CIAT. Buenos Aires- Argentina, 2005. Pág. 9-10

simplicidad en tres ámbitos: *política tributaria, legislación tributaria y gestión tributarias*.

En la *política tributaria*, establece como primer antecedente, el número y tipo de impuestos, la existencia de distintos niveles de gobierno con potestad tributaria, si el gravamen exhibe un diseño complejo de cálculo, y finalmente el número de cambios que ha sufrido la normativa tributaria.

En la *legislación tributaria*, considera la extensión de las leyes tributarias, la dispersión en varias leyes de un determinado impuesto, y la cantidad de normativa complementaria de la ley (reglamentos, resoluciones, instructivos, circulares).

En el *ámbito de la gestión tributaria*, un primer elemento es la estructura administrativa, la difusión masiva de leyes y procedimientos, el número de obligaciones formales que se impone al contribuyente, y finalmente, el acceso a la reclamación por una controversia.

1.1.2.3 Equidad

José Antonio Pereira en la 43^a Asamblea General del CIAT menciona:

Al conferir un tratamiento diferenciado a dos realidades distintas -el contribuyente cumplidor y el infractor-, la Administración Fiscal actuará con sentido de *igualdad* y con *justicia*. Estos dos principios son como dos líneas de un tren que nos guían pero que necesariamente andan siempre a la par. Al final del viaje, encontramos un destino: la *equidad* fiscal.²⁰

¿Cómo medir la equidad?

Todos los contribuyentes deben ser colocados, frente a la carga fiscal, en un plano de equidad. Y esta debe estar medida a través de una tributación general y uniforme, que se

¹⁹ BARRA, Patricio (2006). «*Simplicidad del Sistema Impositivo: Caso Chile*» Documento preparado para el seminario Estrategias Fiscales y Cohesión Social.

²⁰ PEREIRA José Antonio (2009). «*Estrategias para promover el cumplimiento, el “Beneficio Subjetivo” en las Administraciones Tributarias: El principio de la igualdad tributaria y la discriminación positiva de los contribuyentes*». 43^a Asamblea General del CIAT. Republica Dominicana. Pág. 2

exima de cualquier privilegio o discriminación, y que finalmente se aplique en función de la capacidad económica del contribuyente (Pereira, 2009).

1.1.3 ¿Qué es cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias?

De acuerdo al documento «*Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*», el cumplimiento tributario está asociado a la forma cómo los contribuyente cumplen las siguientes obligaciones:

- Estar registrado en los sistemas de la administración tributaria.
- Presentación oportuna de la información tributaria necesaria.
- Presentación de información completa y precisa.
- Pago de las obligaciones tributarias a tiempo.

(OCDE, 2004: 7)

Si el contribuyente falla en algunas de estas obligaciones entonces puede ser considerado que no está cumpliendo sus obligaciones tributarias.

De acuerdo al análisis efectuado por la OCDE, existen dos enfoques teóricos que abordan la explicación del cumplimiento tributario de los contribuyentes, estos son: *enfoque económico* y *enfoque basado en factores no económicos*.

El *enfoque económico*, defendido por Allighan and Sandmo (1972), establece que los contribuyentes deciden si declaran el total o una parte de sus ingresos considerando un factor netamente económico, y para ello se toman en cuenta el costo/beneficio del no cumplir. Y el *enfoque basado en factores no económicos* que sugiere que el cumplimiento tributario no depende únicamente del contribuyente sino que también depende de factores no económicos, así por ejemplo: actitudes y percepción hacia la administración tributaria.

Por ello, es vital que las ciudadanas y ciudadanos asuman un papel protagónico en la sociedad, donde el cumplimiento de sus obligaciones tributarias no sea solo una obligación sino un compromiso con la sociedad.

En este sentido, cabe una pregunta *¿Cómo las administraciones tributarias pueden estimular el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias?*

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en una conferencia técnica realizada en Francia manifestó que es posible fomentar el *cumplimiento voluntario* a través de dos líneas de actuación: por una parte, la prestación de servicios de información y asistencia para reducir los costos indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por otra parte, la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control (CIAT, 2010).

La prestación de servicios de información y asistencia técnica, como primera línea de actuación propuesta por el CIAT, ha sido un tópico ampliamente abordado por las administraciones tributarias latinoamericanas, mismas que analizan desde la creación de programas de educación cívico-tributaria dirigido a niños y adolescente, con el objetivo de crear una conciencia fiscal en los futuros contribuyentes, hasta poner al servicio de los contribuyentes programas de apoyo y asistencia para el cumplimiento de sus obligaciones con el fisco. *«Educación»*

La detección y regulación de los incumplimientos tributarios, segunda línea de actuación propuesta por el CIAT, se asocia a la gestión que realizan las administraciones tributarias en la ejecución de su facultad sancionadora; en este sentido, mientras más eficiente es la gestión de la administración para corregir de forma inmediata la violación de la normativa tributaria, mayor será el *cumplimiento voluntario* de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Así, el régimen sancionatorio está profundamente ligado a regular el comportamiento de las ciudadanas y ciudadanos con apego al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. *«Control»*

Claudio Pita, Gerente de Proyectos de Estudios Tributarios de la Secretaria Ejecutiva del CIAT, escribe en su análisis, *«El Cumplimiento Voluntario de las Obligaciones Tributarias»*, que dentro de los factores que inciden sobre el *cumplimiento voluntario* de las obligaciones tributarias está el régimen sancionatorio, sobre el tema añade que la

sanción por el incumplimiento de las obligaciones tributarias se entienden como la cumbre de la configuración del riesgo que los contribuyentes asumen al violentar la ley (Pita, 1993).

Sin embargo, añade Pita que para que la sanción sea efectiva en la inducción de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales deberán coexistir dos factores: magnitud y fatalidad. La *magnitud* se entiende como, el hecho de que la diferencia entre el *cumplimiento voluntario* y forzoso sea tan significativo para el contribuyente, que prefiera cumplir por sus propios medios, a que las administraciones tributarias ejerzan su control y el costo de su incumplimiento sea mayor. Mientras que la *fatalidad* de la aplicación de la sanción depende de quién y cómo se aplique la sanción administrativa.

¿Cómo medir el cumplimiento voluntario?

El *cumplimiento voluntario* es asociado por algunas administraciones tributarias, como es el caso de la Administración Tributaria ecuatoriana, a la medición de brechas tributarias o brechas de evasión.

La primera de las brechas es la *brecha de inscripción* y está definida por el monto de recaudación no percibida, atribuida al hecho de que los sujetos pasivos que estén obligados a presentar obligaciones formales no se encuentran inscritos en la base de datos del registro de contribuyentes.

La segunda *brecha de presentación* se refiere a la recaudación no obtenida por el incumplimiento de obligaciones formales; es decir, el grupo de contribuyentes inscritos que no presentan sus declaraciones o cualquier otro tipo de obligación formal. A diferencia de la primera, en ésta conocemos con certeza el universo sobre el cual la administración tributaria debe ejercer presión para lograr el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Cabe mencionar sobre este punto, que en la mayoría de países latinoamericanos la recaudación se centra en pocos contribuyentes, lo cual permite una estrategia de

concentración; es decir, que las administraciones tributarias focalicen su gestión en un número reducido de contribuyentes cuyo aporte en términos de recaudación es más significativo para el Fisco. A este grupo de contribuyentes los denominan generalmente *grandes contribuyentes*, y son designados como tales porque tienen un nivel alto de transaccionalidad, activos y/o de ingresos.

Dado que la sola presentación de declaraciones no es un indicador suficiente para medir el *cumplimiento voluntario* se planteó una nueva brecha. La tercera es la *brecha de pago*, que sin lugar a duda es la más amplia y difícil de combatir, está representada por la diferencia entre el monto de lo que realmente pagan los contribuyentes que están inscritos en el registro y presentan su declaración, y aquello que deberían pagar si correspondiera a la realidad de su situación fiscal.

El enfoque a través del empleo de brechas tributarias, como medida de cumplimiento, puede ser muy útil, sobre todo porque contempla que entre más estrechas sean las brechas, mayor será el *cumplimiento voluntario*; sin embargo, no es una medida estándar entre administraciones tributarias, dado que son muy pocas las administraciones que analizan este indicador y su forma de calcularlo podría diferir.

Conclusión

¿Un régimen sancionatorio eficiente estimula el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias? es la pregunta con la cual se dio inicio al primer capítulo, para lo cual el presente trabajo de investigación se planteó desarticular las variables de análisis para un mejor entendimiento en: *régimen sancionatorio, eficiencia y cumplimiento voluntario*.

El *régimen sancionatorio*, en ámbito tributario, está conformado por un conjunto de normas y procedimientos encargados de regular la aplicación de penas o castigos a infractores, cuyas acciones u omisiones impliquen la violación de leyes en ámbito tributarias. En Latinoamérica, los regímenes sancionatorios son muy variados, tanto en

ámbitos del derecho como en procedimientos para la imposición de sanciones; pese a lo planteado, se ha identificado que gran parte de las administraciones tributarias buscan un sistema impositivo *eficiente* que permita el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, siendo el régimen sancionatorio uno de los inductores de tal objetivo.

La *eficiencia* es una característica que identifica el nivel de gestión de un sistema organizacional. Su definición ha sido ampliamente discutida por organismos internacionales, los cuales han mencionado que la eficiencia se observa en un sistema tributario a través de la existencia de normas claras y precisas, la agilidad en la aplicación de procedimientos, y finalmente en el aseguramiento de una gestión justa y equitativa. Todo lo mencionado se sintetiza en tres características claves que garantizan la *eficiencia*: *transparencia*, *simplicidad* y *equidad*. Siendo estas características aplicables a un sistema tributario, se consideran perfectamente aplicables a un régimen sancionatorio.

Finalmente, el *cumplimiento voluntario*, por su parte, se asocia al acatamiento de obligaciones formales establecidas por las administraciones tributarias. Los estudios teóricos que se desarrollan alrededor de este cumplimiento determinan dos enfoques: el enfoque económico que se manifiesta por la decisión del contribuyente de cumplir o no cumplir sus obligaciones para con el Fisco -basado en el costo/beneficio de incumplir-; y el enfoque basado en factores económicos que sugiere que el cumplimiento tributario no depende exclusivamente del contribuyente, sino también de la percepción que éste tenga del organismo de control.

En este sentido, teóricamente hemos podido evidenciar que los conceptos se asocian plenamente, y que siendo el *régimen sancionatorio* un factor que influye en el *cumplimiento voluntario*, en la medida que éste sea más *eficiente* incide en la voluntariedad de acatamiento de las obligaciones tributarias de los administrados; es decir, que la *transparencia* de normativas y procedimiento, la *simplicidad* de la gestión tributaria y la *equidad* al momento de imponer sanciones pecuniarias justas,

definitivamente promueven el incremento de *cumplimiento voluntario* de obligaciones tributarias.

En los siguientes capítulos, podremos observar si la afirmación teórica se mantiene o no en la práctica, y para ello a continuación analizaremos el régimen sancionatorio ecuatoriano y del régimen sancionador argentino.

CAPÍTULO II: RÉGIMEN SANCIONATORIO ECUATORIANO

Introducción

El segundo capítulo denominado *Régimen Sancionatorio Ecuatoriano* focaliza su análisis en el tratamiento de las infracciones tributarias, desde la perspectiva de la Administración Tributaria ecuatoriana; para lo cual, se aborda el tema inicialmente mediante el estudio de la legislación tributaria local, a través de la revisión del Código Tributario, hasta la comprensión de los procedimientos internos que regulan la aplicación de sanciones administrativas pecuniarias por parte de la Administración Tributaria.

El objetivo de este segundo capítulo es verificar si los criterios de eficiencia medidos a través de la *transparencia, simplicidad y equidad*, en el primer capítulo, se cumplen plenamente en el régimen sancionatorio ecuatoriano; para concluir si el régimen en mención es eficiente o no.

Así, también se analizará si la eficiencia del régimen sancionatorio ecuatoriano, como consecuencia, permite el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias, medido a través de las brechas tributarias o de evasión propuestas por la Administración Tributaria ecuatoriana.

Antecedentes

El régimen sancionatorio ecuatoriano se rige a través de las normas y principios del derecho tributario, y solo supletoriamente por principios del derecho penal común; siendo, la Administración Tributaria ecuatoriana el organismo al cual se le atribuye la ejecución de la facultad sancionadora, entendida como la capacidad de imponer sanciones en los casos y circunstancias que especifique la ley, y que evidentemente se verifique objetivamente la violación de ésta sea por acción u omisión.

La norma principal que regula el régimen sancionatorio en el Ecuador es el Código Tributario, mismo que a finales del 2007 fue reformado por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador²¹, con el objetivo de fortalecer el régimen punitivo ecuatoriano y lograr un cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Tras esta reforma se modificaron, aumentaron y eliminaron varios artículos en el Código Tributario, dentro de los cambios se incluyeron cambios significativos al libro denominado «*Del Ilícito Tributario*», enfocado exclusivamente en la regulación del régimen sancionatorio ecuatoriano.

Como se podrá evidenciar, las reformas legales del 2007, realizadas al marco normativo tributario, apuntaron especialmente al fortalecimiento del sistema tributario a través de la regulación del régimen sancionatorio, con ello se observa la importancia de este régimen punitivo en el objetivo de la Administración Tributaria, que es el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Con estos antecedentes, daremos paso a un análisis de los fundamentos conceptuales del régimen sancionatorio ecuatoriano según el Código Tributario haciendo énfasis en las reformas realizadas para fortalecerlo.

²¹ Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007 Última modificación: 24-nov-2011

2.1 Fundamentos conceptuales

2.1.1 Infracción tributaria

El artículo 314 del Código Tributario en el Ecuador establece que *infracción tributaria* constituye:

Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión. (Código Tributario, 2007)²²

Para entender mejor su concepto es esencial desmenuzar las principales ideas que forman parte de este concepto.

- *Acción u omisión* es el acto de *hacer o dejar de hacer*. El derecho tributario se rige por principios del derecho público; y se dice, que en derecho público «*sólo se hace lo que está escrito en la ley*». ²³ En este sentido, la Administración Tributaria debe vigilar el estricto cumplimiento de las leyes en su ámbito, de lo contrario imponer las sanciones que la misma ley contemple.
- *Violar* es el acto por el cual se infringe o quebranta una ley, un tratado, un precepto, una promesa (Real Academia Española, 2009).
- *Normas tributarias sustantivas* son las normas de *fondo* que establecen derechos fundamentales y obligaciones de las personas; por otro lado, las *normas adjetivas*

²² Se ha construido un concepto amplio del ilícito tributario de tal forma de englobar dentro de él las diferentes formas o tipos de incumplimiento de las normas tributarias. Constituye ilícito tributario todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales. Se entiende por obligación tributaria principal o sustancial aquella consistente en dar una suma de dinero al Estado. Obligación secundaria o accesorio es la que impone alguna conducta coadyuvante al cumplimiento de la obligación principal, consistente en obligaciones de hacer, no hacer o soportar.

Fuente: Modelo de Código Tributario CIAT 1997

http://www.unav.es/tributario/Documentos/modelo_codigo_tributario

²³ Doctrina del Derecho Público Ecuatoriano conforme los extractos de dictámenes de la Procuraduría General del Estado Fuente: <http://www.estade.org/documentos/derechopublico/DerechoPublico1995-1998.doc>

son normas de *forma* que se encargan de regular las relaciones jurídicas²⁴ (Rodríguez, 2008).

- *Penas establecidas con anterioridad* denota la aplicación del principio de legalidad, es decir que la pena debe estar previamente tipificada en una normativa para que pueda ser sancionada (Baca, 2000).

En conclusión, la infracción tributaria -como se observa- es idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesiona el bien jurídico de la comunidad, por ende su fundamento teórico se basa en el acto de *hacer o dejar de hacer*, que denote el quebrantamiento de la norma jurídica en ámbito administrativo tributario.

2.1.2 Tipos de infracciones tributarias

El artículo 315 del Código Tributario clasifica a las *infracciones tributarias* -en ámbito administrativo- en: *contravenciones* y *faltas reglamentarias*.²⁵

2.1.2.1 Contravenciones

El artículo 315 y artículo 348 del Código Tributario ecuatoriano denomina *contravención* a toda violación de norma adjetiva o el incumplimiento de deberes formales que constan en las disposiciones legales.

¿Qué es norma adjetiva?

Una norma adjetiva, representada por procedimientos y reglas que hacen posibles la instrumentación y aplicación de la norma sustantiva (Pérez, 2003:55).

²⁴ Derecho Sustantivo: "El qué". El Derecho Adjetivo: "El cómo"

²⁵ El artículo 145 del Modelo de Código Tributario Latinoamericano, establece una clasificación parecida del ilícito tributario, siendo para el efecto los tipos de ilícitos: la contravención tributaria, la infracción administrativa tributaria y el delito tributario.

¿Qué se entiende por deberes formales?

Las disposiciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y, aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley imponen a los administrados en el desempeño de sus cometidos (Jarach, 1983: 430).

Todas aquellas que configuran deberes atribuidos al contribuyente, responsable o tercero tendiente a la determinación de la obligación tributaria o a la verificación y fiscalización del cumplimiento de ellas (García, 1985:288).

El artículo 96 del Código Tributario ecuatoriano enlista todos los *deberes formales* de los contribuyentes y responsables, siendo considerado el incumplimiento de los mencionados deberes como una *contravención* según la normativa.²⁶

La normativa tributaria tipifica una sanción pecuniaria, es decir una multa económica, en los casos que la Administración Tributaria ecuatoriana evidencia el cometimiento de una *contravención* -o el incumplimiento de normas adjetivas o deberes formales-, dicha sanción se cita en el artículo 349 del Código Tributario, con una multa que no es inferior a US\$ 30 ni excede de US\$ 1.500.

(Ver ANEXOS 1 y 2: Contravenciones)

2.1.2.2 Faltas reglamentarias

Por otra parte, el Código Tributario define a la *falta reglamentaria* en el artículo 315 y artículo 351, como la violación de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de contravenciones o delitos.²⁷

²⁶ Por ejemplo un deber formal según el artículo 96 del Código Tributario en el Ecuador es: inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad.

En este sentido, el contribuyente tiene la obligación de registrar sus actividades económicas en el RUC (Registro Único de Contribuyentes) en las oficinas de la Administración Tributaria cuando dé inicio a la operación de un negocio o actividad económica.

El incumplimiento de registro es sancionado pecuniariamente (multa económica) como una contravención. (Ver ejemplos más ejemplos en los anexos 1 y 2)

De lo expuesto se deduce que la *falta reglamentaria*, se relacionan con el incumplimiento de reglamentos o normas secundarias, y al igual que la contravención, también incorpora una acción u omisión de un sujeto pasivo con respecto dichas normas.

La normativa tributaria tipifica una sanción pecuniaria en los casos que se evidencia el cometimiento de una *falta reglamentaria*, dichas sanción se cita en el artículo 351 del Código Tributario, con una multa que no es inferior a US\$ 30 ni excede de US\$ 1.000.²⁸

(Ver ANEXOS 3 y 4: *Faltas reglamentarias*)

De lo mencionado se colige que desde la óptica de la Administración Tributaria ecuatoriana, la *infracción tributaria* incorpora la conducta positiva (acción) o la negativa de abstención (omisión) de un sujeto pasivo con respecto al cumplimiento de normas procesales y las obligaciones de los administrados para con el Fisco -en el caso de contravenciones- o la violación a reglamentos -en el caso de faltas reglamentarias-. En cualquiera de los eventos citados la Administración Tributaria tiene la facultad de sancionar con multas económicas de hasta US\$ 1.500 -para contravenciones- y US\$ 1.000 -para faltas reglamentarias-.

La presente investigación ha enfatizado la distinción de las dos clases de infracciones tributarias en el ámbito administrativo, tanto en conceptos como en casos tipo (Ver ANEXOS 1, 2, 3 y 4), dado que se han presentado algunas discrepancias incluso dentro de la Administración Tributaria ecuatoriana al momento de calificar el tipo de sanción, situación que ha desencadenado en varios reclamos administrativos por procesos sancionatorios.²⁹

²⁷ Un ejemplo de falta reglamentaria es la presentación tardía o incompleta de declaraciones respecto a tributos generales o específicos a que estén obligadas las personas naturales o jurídicas. Fuente: Resolución No. NAC-DGER2006-0162 (Sanciones por retraso en la presentación en la declaración de impuesto a la renta de personas naturales).

²⁸ Agregado por el Art. 37 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007

²⁹ Por ejemplo: Trámite No. 117012009011864 / Trámite No. 110012010009268

Por su parte, la Administración Tributaria ecuatoriana con el afán de regular dicha problemática implementó guías de procedimientos *internos*, que permitan clasificar a las infracciones en contravenciones y faltas reglamentarias según su caso, y graduar la cuantía de las infracciones tributarias; sin embargo, dichos procedimientos reflejaron un alto grado de complejidad en su aplicación, que sumado al desconocimiento del contribuyente del procedimiento, ocasionaron serios problemas de reprocesos.

Con todos los antecedentes expuestos, es pertinente evidenciar si el régimen sancionatorio ecuatoriano es eficiente o no, y si su eficiencia promueve el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

2.2 ¿El régimen sancionatorio ecuatoriano es eficiente?

En el primer capítulo se identificó que los criterios de eficiencia se miden a través de conceptos de *transparencia*, *simplicidad* y *equidad*; en este sentido, se procederá a evaluar si el régimen sancionatorio ecuatoriano es efectivamente eficiente.

2.2.1 Transparencia

La transparencia, analizada en el capítulo anterior, se entendió como la claridad y precisión de las normas, principios y procedimientos que rigen el régimen sancionatorio ecuatoriano, de tal suerte que el contribuyente comprenda los casos y circunstancias en los cuales estaría infringiendo la normativa tributaria y cuál es el castigo por la violación a la normativa. Así también, la transparencia se ha entendido como la disponibilidad de la información confiable y oportuna.

El objetivo de tener un régimen sancionatorio transparente es evitar la proliferación de litigios legales, como por ejemplo impugnaciones, que en muchas ocasiones se dan por la ambigüedad de la normativa, y que generan costo administrativos innecesarios traducidos en la ineficiencia del régimen.

Medición de transparencia

Paulo J. de Ribeiro Moita de Macedo, Director General de Impuestos en Portugal, considera que la transparencia puede ser medida a través de los siguientes puntos claves (Moita, 2005):

- ✓ Acceso a la justicia y celeridad en la decisión
- ✓ Principio de colaboración
- ✓ Principio de participación
- ✓ Derecho de información
- ✓ Principio de la verdad declaratoria

Siendo los principios de colaboración, participación, de la verdad declaratoria y el derecho de información derechos fundamentales que se aplican como una característica general, y no reviste de una condición para medir específicamente la transparencia, la presente investigación considera que un régimen para ser transparente requiere especialmente las siguientes condiciones:

- ✓ Claridad y disponibilidad de la normativa y la aplicación de sus procedimientos
- ✓ Acceso a la justicia y celeridad en la decisión

Claridad y disponibilidad de la normativa, principios y procedimientos

El régimen sancionatorio ecuatoriano, como se explicó, contempla todo su marco legal en el Libro Cuarto del Código Tributario, en el cual se detallan los fundamentos generales de las infracciones tributarias, es decir conceptos, tipos de infracciones y sanciones aplicables para cada caso; sin embargo, la normativa deja al arbitrio de la Administración Tributaria la aplicación de sanciones dentro de los límites contemplados en la ley.

Considerando lo mencionado, la Administración Tributaria ecuatoriana estableció procedimientos que gradúen la onerosidad de las cuantías de sanción por tipo de infracción, a través de una guía administrativa de carácter interna, y por ende confidencial, con el afán de regular la imposición de sanciones. En este sentido, el

contribuyente tiene la opción de conocer la situación que motiva su multa económica, dado que se encuentra tipificada en el Código Tributario, pero no puede conocer la razón por la cual su multa es de US\$ 1.500 y no de US\$ 30 -citando un caso hipotético-.

Y un claro ejemplo de lo mencionado se observan en los argumentos expuestos en reclamos administrativos presentados, en los cuales los contribuyentes sancionados impugnan generalmente el valor de su sanción por desconocer su forma de cálculo.³⁰

En función de lo expuesto, las normas, principios y procedimientos son parcialmente conocidos por los contribuyentes, dado que el contribuyente conoce con certeza los casos que ocasionarían la violación de la norma y el límite máximo de su sanción, más no conoce cómo se calcula su multa pecuniaria.

Acceso a la justicia y celeridad en la decisión

La presente investigación realizó un relevamiento del proceso de infracciones en función del informe realizado por consultores de la Corporación Andina de Fomento (CAF) y el Servicio de Rentas Internas (SRI).³¹ En dicho documento se menciona que una vez receptado el caso a sancionar y analizada la acción u omisión cometida por un contribuyente -presunto infractor- se da paso a la apertura de un sumario por un término perentorio de cinco días hábiles, tiempo en el cual el presunto infractor puede presentar la documentación de descargo que justifique la infracción cometida.³²

³⁰ Trámite No. 117012009011864 / Trámite No. 110012010009268

³¹ ARDUZ, Mario y SCHUTZ, Benjamín (2010). «Informe de Análisis y Evaluación de los actuales procesos de Gestión Tributaria Del SRI». Corporación Andina de Fomento y Servicio de Rentas Internas. (Anexo 1.7)

³² Art. 363 Código Tributario.- *“Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso.”*

Nota: Artículo sustituido por Art. 50 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007.

En el caso de que la acción u omisión sea justificada se emite una resolución de absolución en la cual se indulta al contribuyente; caso contrario, se aplica la sanción pecuniaria correspondiente.

(Ver ANEXOS 5)

Posterior a la emisión de la resolución sancionatoria, al igual que todo acto administrativo, dicha resolución es impugnabile, dado que el contribuyente puede interponer un recurso administrativo ante la Administración Tributaria con el objetivo que ésta revea su actuación. Luego puede impugnar ante el Tribunal Distrital de Justicia. Posteriormente, puede pedir un recurso de casación ante la Corte Nacional de Justicia, así también ante ésta puede solicitar un amparo de protección; y finalmente, puede interponer un juicio de nulidad. Solo después de todo este largo camino se procede con la acción coactiva. Desde luego todos los retrasos legales complican el trabajo de la Administración Tributaria ecuatoriana.

Al respecto la Revista Fiscalidad #2³³ menciona que la competencia otorgada a la Administración Tributaria para imponer sanciones está motivada, precisamente por la inquietud de las autoridades tributarias ante la lentitud de los Tribunales Distritales de lo Fiscal para procesar tanto sus denuncias como las resoluciones de apelación. Pese a lo mencionado, los procesos sancionados siguen siendo impugnados generando procesos judiciales que duran muchos años.

Adicionalmente comenta la revista, que el problema de intentar actual con celeridad ante el régimen sancionatorio es que ha generado una sensación de indefensión en el contribuyente, dado que Administración contempla procesos cortos para sancionar pero los contribuyentes deben esperar la lentitud de la justicia para ejercer su derecho a la defensa. *¡Y justicia que tarda no es justicia!* (Revista Fiscalidad #2, 2008).

³³ Revista Fiscalidad, Edición # 2 Cuarto Trimestre 2008, Quito. Pág. 63
http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/Publicaciones/libro_final_sri.pdf

En este sentido, si bien la aplicación del régimen sancionatorio contempla la apertura de procesos probatorios, que permite al presunto infractor justificar la sanción notificada por la Administración Tributaria, es finalmente la misma institución la que tendrá que rever su actuación, situándola forzosamente en *juez y parte*. Por otro lado, si el contribuyente decide actuar por la vía judicial, existe un sin número de instancias por las cuales éste puede apelar su causa, más la parquedad judicial restringiría el ejercicio de un *real* derecho a la defensa (Revista Fiscalidad #2, 2008).

De acuerdo, a lo manifestado y analizando algunos postulados expuestos por Paulo José de Ribeiro Moita de Macedo, sobre las características que diferenciarían a un régimen sancionatorio con o sin transparencia, se considera que el régimen sancionatorio ecuatoriano *no es transparente*, puesto que sus normas, principios y procedimientos que regulan el régimen sancionatorio son parcialmente conocidos por los contribuyentes, y pese a que la normativa permite que el contribuyente pueda ejercer libremente el derecho a su defensa, la lentitud del ejercicio del derecho hace que éste se perciba como inexistente.

2.2.2 Simplicidad

La simplicidad es una característica de la forma cómo se gestionan los sistemas tributarios. Si éstos son ágiles, fáciles y flexibles se puede concluir que gozan del principio de simplicidad; pero, si por el contrario son complejos, difíciles y presentan complicaciones al momento de aplicarlos, vulneran totalmente este concepto. Consecuentemente, entre más simplificado sea un sistema en su forma de aplicación más eficiente podría llegar a ser.

De acuerdo a lo revisado en los párrafos precedentes, y con mayor profundidad en el primer capítulo, se puede afirmar que la excesiva complejidad puede ser un factor directo de exclusión del sistema fiscal, y compromete seriamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, dado que un sistema complejo induce y promueve una conducta evasiva.

Así lo confirma una encuesta realizada a 10 personas a quienes se les preguntó: *¿Usted considera que la simplicidad del sistema tributario es un factor que promueve el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias para con la Administración Tributaria?* Los resultados arrojaron que 9 de cada 10 personas contestaran que sí. Lo cual confirma una percepción de la relación directamente proporcional entre simplicidad y cumplimiento voluntario.³⁴

Medición de la simplicidad

Lo importante en este punto es llegar a evidenciar, más allá de la percepción, que tan complejo resulta el régimen sancionatorio impuesto por la Administración Tributaria ecuatoriana. Para ello no debemos olvidar que han sido tres los ámbitos que en la presente investigación se han seleccionado para evaluar el principio de simplicidad.

El primero de ellos es la *política tributaria*, en éste se evalúa el número y tipo de impuestos con los cuales se estructura un sistema tributario, que realizando una analogía con el régimen sancionatorio, equivaldría al número y tipo de infracciones tributarias existentes. En el caso ecuatoriano hay tres tipos de infracciones tributarias cuyas definiciones y formas de aplicación están tipificadas en la legislación tributaria, específicamente en el Código Tributario.

Otro aspecto vinculado a la política tributaria radica en la existencia de distintos niveles de gobierno. En este punto es razonable pensar que entre mayor intervención de instituciones que regulen este ámbito, mayor será la complejidad del sistema. Este concepto es más notorio cuando existen regímenes nacionales y provinciales, situación que no se evidencia en el régimen sancionatorio ecuatoriano, dado que tiene una única aplicación a nivel nacional.

Finalmente, se establece desde una perspectiva dinámica el número de cambios que ha sufrido la estructura tributaria. Para el período en análisis, no se han evidenciado

³⁴ Encuesta realizada a 10 personas que tienen la obligación de presentar sus declaraciones de impuestos periódicamente a la Administración Tributaria.

cambios significativos al régimen sancionatorio durante estos tres años (2007-2010), siendo el último en el 2008 tras la reforma de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador.³⁵

El segundo ámbito en análisis es la *legislación tributaria*, el índice con el cual se mide este ámbito es la extensión de las leyes tributarias que abordan la temática en análisis, ya sea medida por el número de artículos, páginas y en casos extremos por el número de palabras. Al medir este índice lo que se intenta representar es el esfuerzo que le tomaría a una persona promedio comprender cómo debe cumplir con sus obligaciones tributarias.

Evidentemente este índice a través de volumen de la normativa legal no es una medida exacta para evaluar el esfuerzo de comprensión de la ley tributaria. La redacción de la ley, el uso de lenguaje común, la claridad con que se explica los hechos, la precisión con que se definen las multas y principalmente el nivel de entendimiento son factores que quizá resultan más relevantes para evidenciar estos hechos.

En este sentido, se les pidió a 10 personas que lean una parte del *Libro Cuarto del Ilícito Tributario Título II: De las Infracciones Tributarias* (artículos 314 al 320) y expliquen en sus palabras el contenido. Los resultados arrojados fueron un tiempo promedio de lectura de 20 minutos y una comprensión promedio del 50% de lo leído. Dentro de las razones expuestas para la falta de comprensión total fue la utilización de términos técnicos y legales, lo cual confirma lo complejo que resulta la lectura de conceptos básicos del régimen tributario para un ciudadano promedio, no vinculado directamente en el ámbito tributario.³⁶

Finalmente, el tercer ámbito es la *gestión tributaria*, es decir, qué tan claros y sencillos son los procesos del régimen sancionatorio. Para ello en la presente investigación se ha

³⁵ Registro Oficial Suplemento 242 de 29-XII-2007. Última modificación 24-XI-2011

³⁶ Encuesta realizada a 10 personas que tienen la obligación de presentar sus declaraciones de impuestos periódicamente a la Administración Tributaria.

tomado como ejemplo el mecanismo mediante el cual la Administración Tributaria ecuatoriana calcula la sanción pecuniaria, tal cual se expone a continuación.

El mecanismo mediante el cual la Administración Tributaria ecuatoriana calcula la sanción pecuniaria es a través de un aplicativo informático denominado «123». El aplicativo tiene como objetivo calcular las sanciones pecuniarias por infracciones mediante los siguientes pasos:

- 1. Identificación del rango de nivel de ingreso.-** Se establecen a través de la ponderación de 101 rangos de valoración de acuerdo al promedio de ingresos mensuales del sujeto infractor en intervalos de US\$ 1.000, cuyo límite inferior es US\$ 1 (Valoración equivalente a 1) y su límite superior de US\$ 100.000 o más (Valoración equivalente a 101). Como se observa en la siguiente tabla:

Ingreso Promedios		Valoración
Límite inferior	Límite superior	
-	1.000,00	1
1.000,01	2.000,00	2
2.000,01	3.000,00	3
3.000,01	4.000,00	4
4.000,01	5.000,00	5
[...]	[...]	[...]
98.000,01	99.000,00	99
99.000,01	100.000,00	100
100.000,01	En adelante	101

Fuente: Cálculo de sanciones pecuniarias 2009 - SRI
Elaborado por: Autora

- 2. Cálculo de la pendiente de la ecuación de impacto.-** Para el cálculo de la pendiente se toma como referencias dos coordenadas (X, Y) que representan los puntos mínimos y máximos. En el eje de las abscisas (X) se encuentran los valores mínimos y máximos del puntaje de gravedad de la sanción 4-138 para faltas reglamentarias, y 6-146 para contravenciones. Por otro lado, en el eje de las ordenadas (Y) se encuentran los valores mínimos y máximos de las multas 30 a

1.000 para faltas reglamentarias y 30 a 1.500 para contravenciones, que corresponden a las multas pecuniarias que establece la normativa.

Y con esta información, se calcula la pendiente como sigue:

Contravenciones	Faltas reglamentarias
$m = \frac{Y_1 - Y_2}{X_1 - X_2} = \frac{1500 - 30}{146 - 6} = 10,5$	$m = \frac{Y_1 - Y_2}{X_1 - X_2} = \frac{1000 - 30}{138 - 4} = 7,23880597$

Fuente: Cálculo de sanciones pecuniarias 2009 - SRI
Elaborado por: Autora

3. Cálculo del intercepto.- Se procede a calcular la constante cuando X=0

Contravenciones	Faltas reglamentarias
$Y_0 = 30 - 10,5 * 6 = -33$	$Y_0 = 30 - 7,23880597 * 4 = 1,044776119402985$

Fuente: Cálculo de sanciones pecuniarias 2009 - SRI
Elaborado por: Autora

4. Cálculo del punto de gravedad.- La fórmula es como sigue:

Punto de gravedad
$(a) + (b + c + d + e + f) + (g * h) + (i * j)$

Fuente: Cálculo de sanciones pecuniarias 2009 - SRI
Elaborado por: Autora

Donde:

Criterio
(a) Nivel de ingresos
(b) Autorización de comprobantes de venta
(c) Deudas firmes en mora
(d) Número de obligaciones en mora
(e) Historial de infracciones
(f) Estado de la obligación
(g) Tipo de impuesto
(h) Periodicidad

Criterio
(i) Clase de infracción
(j) Tipo de infracción

Fuente: Cálculo de sanciones pecuniarias 2009 - SRI
Elaborado por: Autora

5. Cálculo de la multa pecuniaria.- La fórmula es como sigue:

Contravenciones	Faltas reglamentarias
<i>Puntaje de gravedad * 10,5 – 33</i>	<i>Puntaje de gravedad * 7,23880 - 1,0447761</i>

Fuente: Cálculo de sanciones pecuniarias 2009 - SRI
Elaborado por: Autora

Revisemos un ejemplo práctico:

El contribuyente XYZ es una persona natural con ingresos mensuales promedio de US\$ 30.000, con estado tributario pendiente, tiene siete obligaciones de deuda firme, es reincidente, y se encuentra omiso en la declaración de retenciones en la fuente.

Parámetros	Descripción	Valoración³⁷
(a) Nivel de ingresos	US\$ 30.000,00	30
(b) Autorización de comprobantes de venta	no tiene autorización	2
(c) Deudas firmes en mora	con deudas + 120 días	3
(d) Número de obligaciones en mora	+ 7 obligaciones	3
(e) Historial de infracciones	Reincidente	3
(f) Estado de la obligación	Pendiente	2
(g) Tipo de impuesto	Retenciones	5
(h) Periodicidad	Mensual	4
(i) Clase de infracción	Contravención	3
(j) Tipo de infracción	Tipo D	4

Fuente: Cálculo de sanciones pecuniarias 2009 - SRI
Elaborado por: Autora

³⁷ La valoración se la realiza en función de una Guía de Gestión de Infracciones puesto en aplicación mediante el memorando No. NAC-DNGMGEI09-00077 del 20 de febrero 2009.

- ✓ Punto de gravedad:
 $(a) + (b + c + d + e + f) + (g * h) + (i * j)$
 $(30) + (2 + 3 + 3 + 3 + 2) + (5 * 4) + (3 * 4) = 75$
- ✓ Multa por contravención:
Punto de gravedad * pendiente (constante) * interceptor (constante)
 $75 * 10,5 - 33 = \text{US\$ } 754,50$

Como se observa, los procedimientos elaborados por la Administración Tributaria ecuatoriana para el cálculo de sanciones pecuniarias son complejos. Pese al gran esfuerzo realizado por la Administración de establecer parámetros para:

- ✓ Determinar la capacidad contributiva al delimitar niveles de ingresos.
- ✓ Identificar la actitud hacia el cumplimiento a través del historial del contribuyente.
- ✓ Estimar impacto de la obligación mediante el tipo de impuesto que incumplió el infractor.
- ✓ Determinar el impacto de la infracción con el establecimiento de la clase de infracción y su nivel de gravedad.

Lo mencionado no ha logrado más que confundir al contribuyente sancionado por la dificultad que representa la explicación de los parámetros analizados. Dejando que el contribuyente perciba que la discrecionalidad que la ley le confiere a la Administración Tributaria para imponer sanciones no es más que una arbitrariedad administrativa.

En conclusión, si bien el régimen sancionatorio ecuatoriano a primera vista no presenta mayor complejidad en su definición, en la práctica presenta procedimientos -al momento de aplicarlo- que pueden ser muy complejos de interpretar para una ciudadana o ciudadano promedio.

En este sentido es evidente que el régimen sancionatorio ecuatoriano está llamado a establecer un procedimiento más práctico y menos complejo, que sin descuidar los parámetros señalados para el establecimiento de sanciones efectivas y proporcionales,

permita estimular a las ciudadanas y ciudadanos al cumplimiento de obligaciones tributarias de manera voluntaria.

2.2.3 Equidad

La *equidad* ha sido analizada por José Antonio Pereira, en el primer capítulo, como un sentido de igualdad y justicia, porque parte del principio de *igualdad entre iguales*; es decir, que todas las ciudadanas y ciudadanos son semejantes ante la ley, sin que tengan ningún privilegio o distinción (Pereira, 2009). De tal manera que si un sujeto pasivo comete una infracción debe ser sancionado de la misma manera que cualquier otro sujeto que llegase a cometer la misma falta.

En el mismo sentido, la justicia según el derecho romano es «*iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendū*»³⁸; es decir, la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno su derecho mediante la aplicación de normas y leyes generales.

Consecuentemente, tanto la igualdad como la justicia son componentes esenciales de la *equidad*. Con lo que se puede afirmar que igualdad, justicia y *equidad* se expresan como principios similares que promueven un tratamiento igualitario para con un sujeto sobre un hecho determinado.

Luego de lo mencionado, es esencial llegar a establecer si el régimen sancionatorio es efectivamente equitativo. Para ello, es relevante recordar que las características que componen la *equidad*, desde el planteamiento realizado en el primer capítulo, son: la aplicación de medidas generales y uniformes que no contemplan privilegios en ningún caso, y la consideración de factores económicos al momento de aplicar el régimen sancionatorio.

³⁸ http://en.wikiquote.org/wiki/Corpus_Juris_Civilis

Medición de la equidad

La *equidad* tiene en esencia un componente de justicia, entendida a la justicia como la aplicación de un ordenamiento general y unificado que propende el respeto de los derechos fundamentales de ciudadanas y ciudadanos en la sociedad.

En consideración de ello se atribuiría el calificativo de *justo* a un régimen sancionatorio que además de tener normativa de aplicación general, que tipifique claramente los actos que generan el cometimiento de una infracción tributaria, exista un procedimiento transparente y simple por el cual se sancione a los infractores en función de sus acciones u omisiones.

En este sentido, como se ha comentado oportunamente, aún cuando las normas están tipificada en la ley, y se revistan de una aparente simplicidad, la poca transparencia y complejidad de sus procedimientos al momento de ejecutar una sanción económica hace que se obtengan multas diferentes en casos similares; y por supuesto no se evidencie un tratamiento justo, dado que -aunque la ley lo mencione- no se percibe que se da a cada uno lo que se merece.

*En la práctica ha habido casos en los cuales dos sujetos pasivos que han cometido una misma infracción, han sido sancionados con multas pecuniarias distintas*³⁹. Esta situación evidencia desde luego un tratamiento inequitativo no solo para quien está siendo afectado directamente por este régimen, sino incluso para quién aun cuando no está siendo afectado se somete a un régimen que está expuesto a que se presenten casos como estos.

Por otro lado, también se incorporó a la *equidad* un concepto de capacidad contributiva, que está ligado al hecho de que el régimen sancionatorio se aplica mediante la imposición de multas económicas. En este sentido, es claro observar que el cálculo de multas, pese al gran esfuerzo de la Administración Tributaria ecuatoriana por determinar

³⁹ Trámite No. 117012009011864 / Trámite No. 110012010009268

la capacidad contributiva, al fijar niveles de ingresos, no ha sido exitoso dado que las cuantías han sido diversas y no se someten a una lógica clara.

En conclusión, la *equidad* se preocupa del apropiado ordenamiento de las ciudadanas y ciudadanos dentro de la sociedad, mediante la aplicación de normas generales justas y uniformes que no contemplen privilegios que propicien la discriminación, y que consideren como factor importante la capacidad económica del sujeto pasivo. En virtud, de lo expuesto se considera que el régimen sancionatorio ecuatoriano no es equitativo, porque a pesar de ser un régimen general, que no contempla privilegios que distorsionen su aplicación, introduce conceptos de capacidad económica o contributiva en su planteamiento, que al ser poco transparentes y complejos, promueven conceptos de desigualdad y se observan como injustos.

2.3 Cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias en el Ecuador

La Administración Tributaria ecuatoriana evalúa el *cumplimiento voluntario* de sus administrados a través de brechas tributarias o de evasión, siendo su principal objetivo cerrarlas. En este sentido, revisemos algunos datos estadísticos de los últimos años (2007-2010) con respecto al comportamiento de brechas de inscripción, brecha de presentación y brecha de pago.



Fuente: Políticas Macroeconómicas & Globalización (Ecuador)

2.3.1 Brecha de Inscripción

La brecha de inscripción es la diferencia que existe entre los contribuyentes potenciales y los contribuyentes inscritos. Los contribuyentes potenciales son todas las personas naturales (personas físicas) y personas jurídicas (compañías en general) que realizan actividades económicas en Ecuador. Los contribuyentes inscritos son las personas naturales y jurídicas que se encuentra registrados en el RUC.⁴⁰

La diferencia entre estos dos tipos de contribuyentes representa la brecha de inscripción; es decir, los sujetos pasivos que pese a tener una actividad económica no se registran en la base de datos de la Administración Tributaria ecuatoriana y ejercen un comercio informal.⁴¹

Según datos proporcionados por la Administración Tributaria ecuatoriana, en su Plan Anual de Actividades (POA), la brecha de inscripción fue de 57,80% en el 2007, 51,30% en el 2008, 43,42% en el 2009 y 40,03% en el 2010. La brecha de inscripción promedio de los últimos cuatro años es del 48,14% y su variación más importante fue del 2008 al 2009 con un decrecimiento del 7,88% (SRI-POA, 2011).

⁴⁰ Registro Único de Contribuyentes (RUC) es el registro informático que contiene los datos de identificación de contribuyente. Fuente: www.sri.gob.ec

⁴¹ El Registro Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE) implementado a partir del 2008 consiguió combatir la informalidad e incrementar significativamente el número de contribuyentes inscritos. Fuente: Planificación Operativa Anual 2011 - Servicio de Rentas Internas.

Año	% Brecha	Variación
2007	57,80%	
2008	51,30%	-6,50%
2009	43,42%	-7,88%
2010	40,03%	-3,39%
Promedio	48,14%	-5,92%



Fuente: Base de datos del SRI
Elaborado por: Autora

Los resultados son alentadores para la Administración Tributaria ecuatoriana, dado que año a año la cantidad de contribuyentes inscritos han ido aumentando, incrementado de esta manera la base de datos de contribuyentes activos. Para el 2010, el 59,97% de contribuyentes que estaban inscritos frente a 40,03% de contribuyente no inscritos, como se observa en la gráfica (SRI-POA, 2011:72).

Pese a lo mencionado, todavía la Administración Tributaria ecuatoriana realiza grandes esfuerzos por seguir acortando la brecha de inscripción y por ende reduciendo el comercio informal.

2.3.2 Brecha de Presentación

La brecha de presentación es la comparación entre los contribuyentes inscritos y los contribuyentes presentados. Los contribuyentes inscritos son aquellas personas naturales y jurídicas que se encuentran registradas en la base de datos de la Administración Tributaria ecuatoriana y son responsables del cumplimiento de las obligaciones

tributarias periódicamente. Los contribuyentes presentados son aquellos que efectivamente cumplen con la presentación de sus obligaciones.

Según el POA, de la comparación entre contribuyentes inscritos y contribuyentes presentados, se obtiene la brecha de presentación que no es otra cosa que la relación entre los contribuyentes que no presentan sus obligaciones tributarias generadas y el total de contribuyentes gestionables o inscritos, es decir el porcentaje de quienes no cumple con sus obligaciones formales⁴² (SRI-POA 2011).

La brecha de presentación se divide por tipos de impuestos, y los resultados son los siguientes:

Impuesto al valor agregado (IVA)

Impuesto a la renta personas naturales (IR PN)

Impuesto a la renta sociedades (IR SC)

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA).**- El IVA es un impuesto indirecto sobre el consumo. Este impuesto lo asume y paga el consumidor final, pero quien lo declara a la Administración Tributaria es el vendedor de forma mensual o semestral, por ende este último es el sujeto pasivo del IVA.

La brecha de IVA, es decir el porcentaje de sujetos pasivos obligados a declarar el IVA y que no lo hicieron fueron de 37,40% en el 2007, 30,40% en el 2008, 31,70% en el 2009 y 31,25% en el 2010. El promedio de los cuatro últimos años fue del 32,69%. La variación más importante que tuvo este impuesto fue del 2007 al 2008 con una disminución del 7% de la brecha (SRI-POA, 2011).

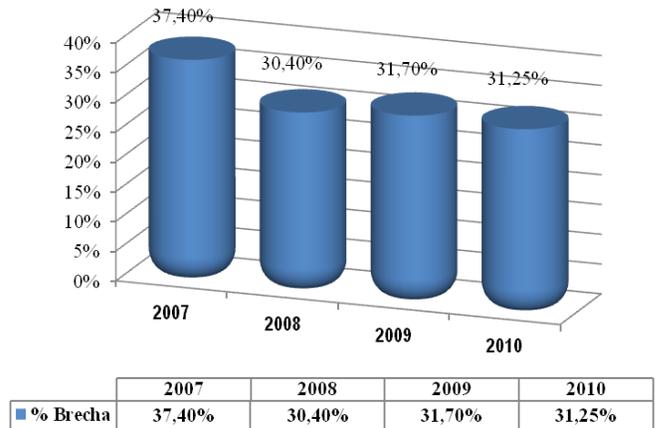
Los datos expuestos revelan una disminución progresiva de la brecha de presentación del IVA para la Administración Tributaria ecuatoriana de 37,40% (2007) a 31,25%

⁴² Los indicadores reflejan que el 70% de los contribuyentes nuevos generan obligaciones tributarias con tres meses de retraso, con ello se refleja que el incumplimiento de los contribuyentes nuevos incorporados al sistema tributario es un riesgo que debe ser controlado a tiempo (SRI-POA 2011).

(2010). Lo que significa que para el 2010 el incumplimiento de declaraciones de IVA es del 31,25% y el cumplimiento de 68,75%.

Año	% Brecha	Variación
2007	37,40%	
2008	30,40%	-7,00%
2009	31,70%	1,30%
2010	31,25%	-0,45%
Promedio	32,69%	-2,05%

**Brecha de Presentación de IVA
2007-2010**



Fuente: Base de datos del SRI
Elaborado por: Autora

- **Impuesto a la renta.-** El impuesto a la renta es un impuesto directo⁴³ que se aplica sobre aquellas rentas gravables que obtienen personas naturales y las sociedades, sean nacionales o extranjeras, durante un periodo fiscal del 1ero. enero al 31 de diciembre de cada año.

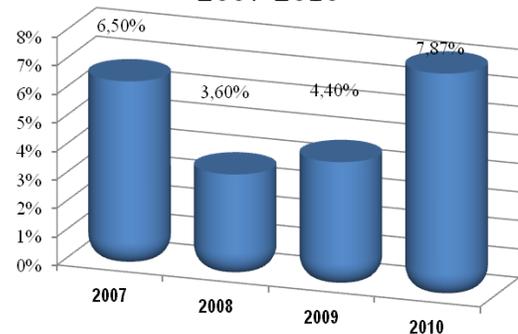
La brecha de impuesto a la renta de personas naturales, es decir el porcentaje de sujetos pasivos (personas físicas) que no cumplieron con dicha obligación formal fueron de 6,50% en el 2007, 3,60% en el 2008, 4,40% en el 2009 y 7,87% en el 2010. El promedio de los cuatro últimos años fue del 5,59%. La variación más importante que tuvo este impuesto fue del 2007 al 2008 con una disminución del 2,90% de la brecha, de hecho fue la única variación negativa registrada (SRI-POA 2011).

⁴³ Una de las principales directrices para la Administración Tributaria ecuatoriana y que se encuentra enmarcada en el Plan Nacional del Buen Vivir, busca la priorización de los impuestos directos sobre los indirectos. Por lo tanto el control de impuesto a la renta para personas naturales y personas jurídicas es fundamental. Fuente: Plan Operativo Anual 2011 - Servicio de Rentas Internas.

En términos generales es importante resaltar que si el incumplimiento de este impuesto para el 2010 fue 7,87% en contra posición su cumplimiento fue del 92,13%. Razón por la cual, la presentación de impuesto a la renta por parte de personas naturales es la brecha que mejor cumplimiento presenta de entre todos los impuestos analizados.

Año	% Brecha	Variación
2007	6,50%	
2008	3,60%	-2,90%
2009	4,40%	0,80%
2010	7,87%	3,47%
Promedio	5,59%	0,46%

**Brecha de Presentación de IR
Personas Naturales
2007-2010**



	2007	2008	2009	2010
% Brecha	6,50%	3,60%	4,40%	7,87%

Fuente: Base de datos del SRI
Elaborado por: Autora

Por otra parte, la brecha de impuesto a la renta de sociedades fue de 18,60% en el 2007, 9,50% en el 2008, 7,90% en el 2009 y 12,49% en el 2010. La presentación de impuesto a la renta por parte de personas jurídicas (sociedades) en promedio de los cuatro últimos años fue del 12,12%, La variación más importante que tuvo este impuesto fue del 2007 al 2008 con una disminución del 9,10% de la brecha (SRI-POA 2011).

En el 2010, su cumplimiento fue del 87,51% y su incumplimiento de 12,49%, como se observa en la gráfica.

Año	% Brecha	Variación
2007	18,60%	
2008	9,50%	-9,10%
2009	7,90%	-1,60%
2010	12,49%	4,59%
Promedio	12,12%	-2,04%



Fuente: Base de datos del SRI
Elaborado por: Autora

2.3.3 Brecha de pago

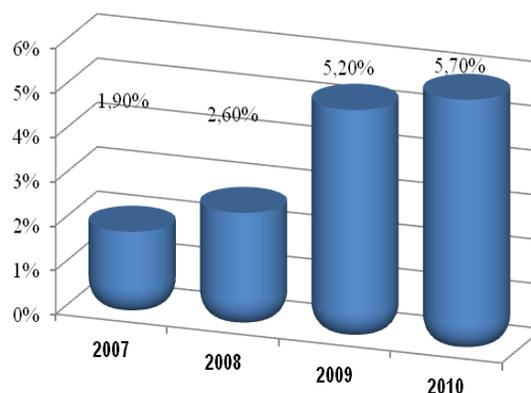
La brecha de pago es la relación entre el número de declaraciones recibidas no pagadas y el total de declaraciones ingresadas por internet. Es decir establece el nivel de morosidad.

Según información proporcionada por la Administración Tributaria ecuatoriana, esta brecha fue de 2,60% en el 2008, 5,20% en el 2009 y subió al 5,70% en el 2010. La brecha de pago promedio de los últimos cuatro años es del 3,85% y su variación en todos los casos ha sido el aumento del porcentaje de la brecha (SRI-POA 2011).

Los resultados muestran un crecimiento de las brechas de pago, traducido como el incremento de contribuyentes que pese a que declaran una deuda pendiente de pago no cumplen con dicho pago (SRI, 2011).

Año	% Brecha	Variación
2007	1,90%	
2008	2,60%	0,70%
2009	5,20%	2,60%
2010	5,70%	0,50%
Promedio	3,85%	1,27%

**Brecha de Pago
2007-2010**



	2007	2008	2009	2010
■ % Brecha	1,90%	2,60%	5,20%	5,70%

Fuente: Base de datos del SRI
Elaborado por: Autora

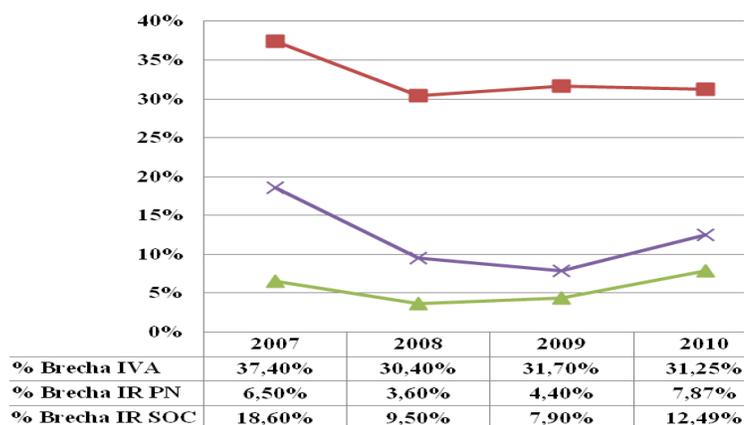
De todas las brechas de evasión analizadas, la brecha de presentación es el indicador más apropiado para dar una lectura del *cumplimiento voluntario* de obligaciones tributarias, dado que mediante la relación entre los contribuyentes que no presentan sus obligaciones y el total de contribuyentes inscritos se determina el porcentaje de incumplimiento, por ende es susceptible obtener el porcentaje de cumplimiento.

De esta manera, la Administración Tributaria ecuatoriana a través de la brecha de presentación puede medir el nivel de *cumplimiento voluntario* de obligaciones formales para con la Administración.

En este sentido, revisando el comportamiento de la brecha de presentación, encontramos que ésta presenta un comportamiento interesante, puesto que la variación más significativa de reducción de la brecha se muestra entre los años 2007 y 2008, como se observa en el cuadro y la gráfica siguiente:

Año	% Brecha IVA	Variación	% Brecha IR PN	Variación	% Brecha IR SOC	Variación
2007	37,40%		6,50%		18,60%	
2008	30,40%	-7,00%	3,60%	-2,90%	9,50%	-9,10%
2009	31,70%	1,30%	4,40%	0,80%	7,90%	-1,60%
2010	31,25%	-0,45%	7,87%	3,47%	12,49%	4,59%
Promedio	32,69%	-2,05%	5,59%	0,46%	12,12%	-2,04%

Brechas de Presentación 2007-2010



Fuente: Base de datos del SRI
Elaborado por: Autora

¿A qué se debe esta variación? Lo mencionado responde a que a finales del año 2007 se realizó una reforma importante al Código Tributario, y dentro de esta reforma se efectuaron cambios significativos al régimen sancionatorio ecuatoriano para fortalecerlo. Como resultados de lo expuesto se evidenció la disminución de los porcentajes de las brechas de presentación, tal cual se observa en la gráfica para el 2008. Es decir que el fortalecimiento del régimen sancionatorio permitió el aumento del cumplimiento voluntario de obligaciones, tras la reducción de la brecha de presentación.

Así por ejemplo la brecha de presentación de IVA pasó del 37,40% en el 2007 al 30,40% en el 2008 (variación -7%), la brecha del impuesto a la renta de personas naturales pasó del 6,5% en el 2007 al 3,6% en el 2008 (variación -2,9%) y finalmente la brecha de impuesto a la renta de sociedades pasó del 18,6% en el 2007 al 9,5% en el 2008 (-9,10%).

Por otra parte, las falencias del régimen sancionario ecuatoriano -desde el punto de vista analizado en el presente trabajo de investigación- para los años posteriores al 2008 (2009-2010-2011) ocasionaron que la brecha vaya incrementándose paulatinamente. Así por ejemplo, el indicador de cumplimiento demuestra que la brecha de impuesto a la renta personas naturales que estuvo en el 2008 en 3,60% pasó en el 2009 al 4,40% y en el 2010 al 7,87%. Con esto se corrobora la incidencia del régimen sancionatorio, el cual está vinculado al *cumplimiento voluntario* de obligaciones tributarias.

Desde luego, mantener una conducta fiscal apropiada de los administrados no es tarea fácil, dado que el contribuyente para cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias requiere percibir riesgos de control permanentemente, es decir saber que la Administración está vigilando su actuación. En este sentido, el régimen sancionador tiene una tarea fundamental, que es la de mantener una constante percepción de riesgo, de tal forma que el contribuyente cumpla con sus obligaciones para con el Fisco oportunamente y haga de éste un comportamiento habitual, caso contrario el contribuyente sabrá que se le impondrá una sanción pecuniaria.

Conclusión

El segundo capítulo se formuló como objetivo verificar si el régimen sancionatorio ecuatoriano es eficiente, y si esa eficiencia permite el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias. Para ello se inició verificando si los criterios de eficiencia, medidos a través de la *transparencia, simplicidad y equidad* en el primer capítulo se cumplían plenamente.

Al respecto y luego del análisis efectuado, se consideró que el régimen sancionatorio ecuatoriano *no es transparente* porque los procedimientos que regulan el régimen sancionatorio no son conocidos por los contribuyentes, y pese a que la normativa permite que el contribuyente pueda ejercer libremente el derecho a su defensa, la lentitud del ejercicio del derecho hace que éste se perciba como inexistente.

Se observó que el régimen sancionatorio ecuatoriano no es *simplificado*, debido a que establece procedimientos complejos, en especial al momento de cuantificar el monto de la sanción pecuniaria.

El régimen sancionatorio ecuatoriano *no es equitativo* porque a pesar de ser un régimen general no contempla privilegios que distorsionen su aplicación, introduce conceptos de capacidad económica complejos que son percibidos por los administrados como desiguales e injustos.

Tras lo mencionado, fruto de la presente investigación se ha encontrado que el régimen sancionatorio ecuatoriano para el período en análisis (2007-2010) no cumple con los parámetros de eficiencia establecidos en la presente investigación. Lo planteado tiene lugar más que por una falencia de estructura normativa porque la inapropiada aplicación y cuantificación de las sanciones administrativas, que son temas procedimentales subsanables.

El resultado del análisis efectuado sobre la eficiencia del régimen sancionatorio ecuatoriano se visualiza a través de la medición de las brechas de evasión, particularmente la brecha de presentación. Esta brecha es un indicador utilizado por la Administración Tributaria ecuatoriana para medir el incumplimiento y por diferencia el cumplimiento de los administrados para presentar a tiempo sus obligaciones tributarias.

La investigación ha evidenciado que el ejercicio del régimen sancionatorio influye significativamente en la brecha de presentación, de tal suerte que se ha podido observar que el fortalecimiento normativo provocó un importante quiebre (disminución) en la brecha de presentación en el 2008. En este sentido, mediante este indicador es factible ver la variación de los últimos años y empatar este comportamiento, ya sea con regulaciones normativas o la propia ejecución de régimen sancionatorio ecuatoriano.

Dado que la brecha de presentación es uno de los principales indicadores de cumplimiento de obligaciones tributarias es posible aseverar que al observarse la relación

directa del régimen sancionatorio con los resultados del indicador, este régimen ejerce influencia significativa y por ende incide en el cumplimiento voluntario.

CAPÍTULO III: RÉGIMEN SANCIONADOR ARGENTINO

Introducción

El tercer capítulo, denominado «*Régimen Sancionador Argentino*», tiene como propósito realizar una recopilación de toda la información teórico-práctica del régimen sancionador de Argentina, a fin de conocer cuáles son y cómo se aplican las sanciones pecuniarias en el ámbito administrativo. Para cumplir con los fines propuestos, el presente trabajo de investigación revisará la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683), en lo que compete a sanciones administrativas, y un manual de procedimientos argentino en materia tributaria (Diez, 2001). La disponibilidad de fuentes primarias y secundarias ha sido una de las principales razones por las cuales se ha elegido analizar este régimen de entre todas las administraciones tributarias latinoamericanas.

El presente capítulo, como se ha mencionado, nos permite obtener información valiosa del régimen sancionador en Argentina, tanto en su teoría a través de la legislación tributaria nacional, como en la práctica a través de la aplicación de sus procedimientos sancionatorios. Dicha información constituye un importante insumo para verificar, al igual que se realizó en el segundo capítulo con el régimen sancionatorio ecuatoriano, si los criterios de eficiencia medidos a través de la transparencia, simplicidad y equidad se cumplen plenamente, y concluir si el régimen sancionador argentino es eficiente desde los criterios seleccionados para la presente investigación.

Por otro lado, también se pretende evidenciar si la eficiencia del régimen estimula el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias o en su defecto como se probó en el capítulo anterior si la falta de eficiencia por el contrario desestimula el cumplimiento voluntario de obligaciones.

Antecedentes

El estudio del ilícito impositivo en Argentina tomó fuerza a partir de la década de los noventa, no solo por el afán de combatir la evasión sino también por el reto de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)⁴⁴ de incrementar la recaudación tributaria y reducir el déficit fiscal a su mínima expresión.

La AFIP tiene a cargo la regulación del ámbito impositivo⁴⁵, aduanero⁴⁶ y de seguridad social.⁴⁷ Por el enfoque que tiene la investigación centraremos la atención exclusivamente al ámbito impositivo.

Es así como la Administración Tributaria argentina AFIP es la entidad a la cual se le atribuye la ejecución de la facultad sancionadora, entendida como la capacidad de imponer sanciones por vulnerar las normas tributarias. Dichas sanciones pueden ser desde multas pecuniarias hasta penas privativas de la libertad como analizaremos más adelante.

⁴⁴ La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) es un organismo autárquico del Estado argentino, dependiente del Ministerio de Economía y Producción de la Nación, encargado de recaudar las rentas e impuestos nacionales, tanto internos (a través de la Dirección General Impositiva y de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social) como externos (a través de la Dirección General de Aduanas). Asimismo, y dentro de sus atribuciones, le corresponde regular las obligaciones y derechos de los contribuyentes.

Fuente: www.afip.gov.ar

⁴⁵ La Dirección General Impositiva (DGI) es un órgano que integra la Administración Tributaria argentina y es responsable de la aplicación, percepción, recaudación y fiscalización de impuestos nacionales. Entre sus principales funciones se encuentra la recaudación impositiva, el establecimiento de multas y sanciones, la determinación de oficio, y la liquidación de deudas en gestión administrativa o judicial. Las estrategias principales de esta dirección se vinculan con la facilitación y simplificación de los trámites para el satisfactorio cumplimiento de sus obligaciones. En términos generales, la DGI en Argentina es el organismo análogo a la Administración Tributaria ecuatoriana, por la similitud de funciones realizadas, y porque ambas entidades están encargadas de regular el ilícito tributario en ámbito administrativo.

Fuente: www.afip.gov.ar

⁴⁶ La Dirección General de Aduanas (DGA) es un órgano encargado de la aplicación de la legislación relativa a la importación y exportación de mercaderías, y al control del tráfico de los bienes que ingresan o egresan en el territorio aduanero. Fuente: Glosario fiscal y aduanero de la AFIP en <http://www.afip.gob.ar/glosario/>

⁴⁷ La Dirección General de Recursos de la Seguridad Social (DGRSS) tiene a su a cargo la recaudación y fiscalización de los recursos que financian las prestaciones de la Seguridad Social.

Fuente: Glosario fiscal y aduanero de la AFIP en <http://www.afip.gob.ar/glosario/>

El régimen sancionador argentino se rige a través de las normas y principios del derecho penal-tributario, mediante la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) ⁴⁸, y solo supletoriamente por la Ley de Procedimientos Administrativos, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (si el tributo es nacional) y el Código Procesal de la Nación.

La Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) es el instrumento normativa que recoge todas las leyes y principios que regulan el régimen sancionador argentino en dos capítulos. El capítulo VI denominado «*Intereses, Ilícitos y Sanciones*» que analiza las clases de infracciones, las penas aplicables y la eximición y/o reducción de las sanciones, como temas generales. Y el capítulo VII denominado «*Responsables de las Sanciones*» que trata sobre los infractores y su responsabilidad ante la violación normativa.

En términos generales, el régimen sancionador argentino se caracteriza por ser un sistema bastante específico, dado que señala con precisión las circunstancias que ocasionan la transgresión de la norma tributaria a través de casos particulares.

Con esta introducción general la presente investigación pretende dar una idea global del régimen sancionador argentino, para posteriormente centrar la atención a temas puntuales que nos permitan medir la eficiencia del régimen punitivo y si efectivamente dicha característica incide en el cumplimiento voluntario de los administrados en Argentina, tal cual se probó con el régimen sancionatorio ecuatoriano.

⁴⁸ Ley 11.683 (T.O. 1998) Decreto 821/98 publicado en el Boletín Oficial del 20 de julio de 1998. Su texto original fue creado 1978 y modificado 1998.

3.1. Fundamentos conceptuales

3.1.1 Ilícito tributario

La legislación tributaria argentina denomina a la sanción administrativa -infracción tributaria en el régimen sancionatorio ecuatoriano- como *ilícito tributario*, y lo califica como una vulneración de las normas jurídicas derivadas de la relación jurídico-tributaria formal y material.

Giuliani Fonrouge hace una importante consideración sobre el *ilícito tributario* al señalar que:

La violación de los mandatos de la ley o de los reglamentos y, en especial, la realización de maniobras destinadas a sustraerse a la obligación tributaria, no importa un mero atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto (el Estado) o una desobediencia a las órdenes de la administración pública, sino que significa alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública [...] (Fonrouge, 1997:7)

3.1.2 Tipos de ilícitos tributarios

La Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) no establece conceptos ni clases de ilícitos tributarios, por este motivo se ha recurrido a un estudio integral del ilícito en el marco de la ley realizado por el autor argentino, Humberto P. Diez, quien efectuó la siguiente clasificación sobre el ilícito tributario argentino:

a) Ilícito por su denominación

- *Infracciones formales*⁴⁹: Son los deberes tendientes a determinar la obligación tributaria, verificar y fiscalizar su correcto cumplimiento.
(Obligación formal “*de hacer*”)
- *Infracciones materiales*⁵⁰: Obligación de pago o ingreso del tributo en su exacta medida. (Obligación material “*de dar*”)

⁴⁹ Responsabilidad del contribuyente en lo relativo a aportar datos a la AFIP. Comprende la presentación de declaraciones juradas y cualquier otra información que la AFIP requiera al contribuyente con carácter de obligatoria. Fuente: Glosario fiscal y aduanero de la AFIP en <http://www.afip.gob.ar/glosario/>

b) **Ilícito por su sanción**

- *Penas pecuniarias*: Multas que obligan al pago de una suma de dinero al infractor como consecuencia de una transgresión.
 - *Multas Fijas*: El castigo es un importe fijo.
 - *Multas Graduales*: El castigo es un importe establecido entre un límite mínimo y máximo, dejando librado al criterio del juzgador el monto.

- *Penas no pecuniarias*: No se ve involucrado necesariamente el pago de dinero.
 - *Sanciones corporales*: Pena privativa de libertad.⁵¹
 - *Sanciones no corporales*: Privación temporal o suspensión de la actividad económica.⁵²

c) **Ilícito por el procedimiento para su aplicación**

- *Con sustanciación*: Transgresiones que requieren un sumario administrativo y el agotamiento de las instancias recursivas, respetando el derecho al debido proceso del infractor.
- *Automáticos*: No se requiere la sustanciación de procedimiento alguno.

Para tener claros los conceptos ejemplifiquemos a qué se refiere la normativa argentina cuando habla sobre las infracciones o los ilícitos formales. El artículo 38 de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) manifiesta que una infracción formal es la omisión de presentación de la declaración jurada⁵³. Y al respecto manifiesta la Ley⁵⁴:

⁵⁰ Responsabilidad del contribuyente con respecto al pago de sus compromisos con la AFIP. Fuente: Glosario fiscal y aduanero de la AFIP en <http://www.afip.gob.ar/glosario/>

⁵¹ La prisión es una pena privativa de la libertad establecida solo en casos excepcionales y de extrema gravedad. Fuente: Glosario fiscal y aduanero de la AFIP en <http://www.afip.gob.ar/glosario/>

⁵² Clausura de establecimiento es el cierre de un establecimiento donde se haya verificado la infracción. Suspensión y destitución de cargos públicos constituye una sanción aplicable a funcionarios que cometen ilícitos. Fuente: Glosario fiscal y aduanero de la AFIP en <http://www.afip.gob.ar/glosario/>

⁵³ Se denomina declaración jurada a la manifestación personal, verbal o escrita, donde se asegura la veracidad de esa misma declaración bajo juramento ante autoridades administrativas o judiciales. Como consecuencia se presume como cierto lo señalado por el declarante hasta que se pueda acreditar lo contrario. Fuente: Cabanellas, Guillermo (1981). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Buenos Aires: Heliasta

Cuando existe la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de DOSCIENTOS PESOS (\$200⁵⁵), la que se elevará a CUATROCIENTOS PESOS (\$ 400) si se tratare de sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables -de cualquier naturaleza u objeto- pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliada, constituida o radicada en el exterior. [...] (Ley 11.683, 1998).

Adicionalmente, a la determinación de la sanción pecuniaria la normativa establece el procedimiento bajo el cual la Administración Tributaria argentina deberá actuar:

[...] la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, con una notificación emitida por el sistema de computación de datos que reúna los requisitos establecidos [...] Si dentro del plazo de QUINCE (15) días a partir de la notificación el infractor pagare voluntariamente la multa y presenta la declaración jurada omitida, los importes señalados [...] se reducirán de pleno derecho a la mitad y la infracción no se considerará como un antecedente en su contra. El mismo efecto se producirá si ambos requisitos se cumplimentaren desde el vencimiento general de la obligación hasta los QUINCE (15) días posteriores a la notificación mencionada. En caso de no pagarse la multa o de no presentarse la declaración jurada, deberá sustanciarse el sumario⁵⁶ [...] (Ley 11.683, 1998).

Como se observa la Ley tributaria argentina, en lo que respecta al régimen sancionador, impone sanciones pecuniariamente según el tipo de contribuyente, dándoles un tratamiento a las personas físicas y otro distinto y más gravoso a las personas jurídicas.

Además, establece un procedimiento de sanción que contempla un elemento subjetivo importante la *intención* del infractor de cumplir la ley y resarcir el daño ocasionado. En este sentido, si el infractor cumple voluntariamente con la presentación de la declaración juramentada, la Administración Tributaria argentina establece la reducción del 50% de su multa original, es decir el pago de la sanción pecuniaria ya no será de 200 pesos sino de 100 pesos para personas físicas (Ley 11.683, 1998).

⁵⁴ La presente investigación consideró adecuado la citación textual de la norma, porque el lector no puede estar familiarizado con su contenido y porque no es de fácil acceso.

⁵⁵ La relación dólar-peso argentino es de 1:4

⁵⁶ Las infracciones tributarias son objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada del Juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuye al presunto infractor. Fuente: Artículo 70 de la Ley de Procedimiento Tributario Argentino.

En otro caso, el artículo 39 de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) establece sanciones en lo que respecta al incumplimiento de deberes formales, como se cita a continuación:

Serán sancionadas con multas de CIENTO CINCUENTA PESOS (\$150) a DOS MIL QUINIENTOS PESOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley [...] y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de CUARENTA Y CINCO MIL PESO (\$ 45.000):

1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal [...]
2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.
3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.
4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.

Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán pasibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción (Ley 11.683, 1998).

En conclusión el régimen sancionador argentino en términos generales tiene conceptos fundamentales muy similares al régimen sancionatorio ecuatoriano. En Ecuador la sanción administrativa se denominada *infracción tributaria* y está tipificada en el Código Tributario como la acción u omisión que implica la violación de la normativa tributaria; mientras que en Argentina la sanción se denomina *ilícito tributario* y se define

como el conjunto de normas que establecen las infracciones a las disposiciones tributarias y sus correspondientes sanciones.

En este sentido, los dos regímenes punitivos consideran a las sanciones administrativas como una forma de violación de la normativa tributaria vigente, mediante la inconducta de los sujetos administrados respecto al cumplimiento de sus obligaciones para con el Fisco.

Con respecto a la clasificación del tipo de sanción administrativa. En el Ecuador se observa que el régimen sancionatorio hace una diferenciación de la sanción administrativa según el tipo de norma que viola, de tal forma que si la normativa afectada es norma adjetiva o se relaciona con el incumplimiento de deberes formales se considera una *infracción por contravención*, mientras que si la norma afectada es cualquier otra normativa diferente a la enunciada se considera una *infracción por falta reglamentaria*. Desde luego la sanción pecuniaria más alta es la *contravención*, que llega hasta un monto máximo de multa de US\$ 1.500, sin que el contribuyente pueda reducir el valor de la multa por su pago inmediato o resarcimiento de la pena.

En Argentina, por su parte las sanciones se cuantifican según el sujeto infractor. Así por ejemplo, si quien comete la infracción es una persona física tiene una sanción inferior a la cometida por una sociedad. La multa más alta por incumplimiento de deberes formales es de 40.000 pesos argentinos, equivalente a cerca de US\$ 10.000. Lo que podría leerse como un régimen sancionatorio severo; sin embargo, la Administración Tributaria argentina sí contempla la reducción porcentual de la pena por la intención de pago del infractor (Ley 11.683, 1998).

Mediante la comparación de los fundamentos conceptuales hemos encontrado algunas similitudes y diferencias de los regímenes sancionatorios, lo cual permite tener una idea general de cómo funcionan los sistemas en ambos países. Ahora, la presente investigación explorará si el régimen sancionador argentino cumple con los criterios de eficiencia calificados en el primer capítulo.

3.2. ¿El régimen sancionador argentino es eficiente?

En el primer capítulo se identificó que los criterios de eficiencia se miden a través de conceptos de *transparencia*, *simplicidad* y *equidad*; en este sentido, se procederá a evaluar si el régimen sancionador argentino es eficiente.

3.2.1 Transparencia

El sentido de certeza, comprensión y socialización de los casos y circunstancias que configuran el ilícito tributario es lo que se ha definido como *transparencia* en el capítulo I del presente trabajo de investigación. En virtud de lo expuesto, un ordenamiento metodológico que permita un conocimiento cabal y seguro de la legislación argentina vigente, da muestras de un sistema donde la *transparencia* es un principio esencial para la Administración Tributaria.

Muchos autores (Pita, 1993) (Moita, 2005) (Nolan, 2005) también han hablado de un régimen transparente cuando su manejo ofrece un rendimiento de cuentas a sus administrados. Bajo este punto de vista, la gestión de la Administración Tributaria argentina debe propender a una relación participativa, en donde los dos sujetos activos y pasivos estén en igualdad de condiciones para defender su posición objetivamente.

Dado la cantidad de connotaciones expuestas sobre este tema en los capítulos anteriores, a continuación se han escogido algunos de los criterios analizados por Paulo J. de Ribeiro Moita para identificar si el régimen sancionador argentino goza de *transparencia*.

Medición de la transparencia

Como se precisó en el capítulo anterior, un régimen para ser transparente requiere especialmente de las siguientes condiciones:

- ✓ Claridad y disponibilidad de la normativa y la aplicación de sus procedimientos
- ✓ Acceso a la justicia y celeridad en la decisión

Claridad y disponible de la normativa y la aplicación de sus procedimientos.-

De acuerdo a la academia, la claridad es una cualidad que denota transparencia, es decir que si nos referimos a un argumento como *claro* estamos diciendo que éste es de fácil comprensión. En este sentido, el primer criterio para establecer la transparencia del régimen sancionador argentino es que tanto la normativa como los procedimientos para aplicarla sean de fácil comprensión y sobre todo accesible para la ciudadana y el ciudadano común.

El régimen sancionador argentino contempla un amplio marco legal, siendo el instrumento normativo principal en este ámbito la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683), y accesoriamente actúan otras normas como la Ley de Procedimientos Administrativos, el Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y el Código Procesal de la Nación.

Si bien la normativa que regula el régimen sancionador argentino no hace mayor énfasis en generalidades como conceptos o tipos de sanciones administrativas, como en caso ecuatoriano, sí establece una metodología casuística, es decir la explicación de casos y circunstancias con supuestos y excepciones que configuran los ilícitos tributarios (Ley 11.683, 1998).

En este sentido, la norma es extremadamente específica para establecer las circunstancias por las cuales un sujeto pasivo podría ser un infractor. Así por ejemplo, la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) establece:

Art. 38.1: La omisión de presentar las declaraciones juradas informativas previstas en los regímenes de información propia del contribuyente o responsable, o de información de tercero, establecidos mediante resolución general de la Administración Federal de Ingresos Públicos, dentro de los plazos establecidos al efecto, será sancionada-sin necesidad de requerimiento previo- **con una multa de hasta cinco mil pesos (\$ 5.000), la que se elevará hasta diez mil pesos (\$ 10.000) si se tratase de sociedades,** empresas, fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituidas en el país [...]
(Ley 11.683, 1998)

Seguidamente la normativa argentina establece posibles supuestos con excepciones.

[...] **En los supuestos en que la obligación de presentar declaraciones juradas se refiera al detalle de las transacciones -excepto en el caso de importaciones y exportaciones entre partes independientes-** celebradas entre personas físicas, empresas o explotaciones unipersonales, sociedades locales, fideicomisos o establecimientos estables ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, será sancionada sin necesidad de requerimiento previo, con una multa de diez mil pesos (\$ 10.000), la que se elevará a veinte mil pesos (\$ 20.000) si se tratare de sociedades fideicomisos, asociaciones o entidades de cualquier clase constituida en el país [...]
(Ley 11.683, 1998)

En algunos casos se observa la calificación de criterios atenuantes o agravantes como factores que inciden en la reducción o incremento de la multa, entre ellos el reconocimiento de la falta o la reincidencia de la misma.

Art. 49: Si un contribuyente rectificare sus declaraciones juradas antes de corrérsele las vistas del artículo 17 (acto determinativo) y no fuese reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en la del artículo agregado a su continuación, **las multas de esto últimos artículos y la del artículo 45 se reducirán a un tercio (1/3) del mínimo legal.**
(Ley 11.683, 1998)

Incluso la misma Ley establece una diferenciación entre tipos de contribuyentes al momento de imponer una sanción pecuniaria, como se pudo identificar en el texto citado, en algunos casos las sociedades pagan el doble de sanción que el resto de infractores. En este sentido, se observa que la norma tipifica un criterio de graduación normativa que permite transparentar la gestión administrativa.

Otro punto interesante sobre el régimen argentino es que una vez que se establece la acción u omisión específica que configura el ilícito tributario y se cuantifica su multa, la normativa establece un procedimiento que determina el plazos para regular la actuación de la Administración Tributaria argentina, todo esto está explícito en la Ley de Procedimiento Tributario.

En conclusión, el régimen argentino ejerce su facultad sancionadora mediante normativas y procedimientos que aún cuando son extensos, están claramente tipificados en la Ley. De tal manera que una ciudadana o ciudadano común tiene acceso a éste.

Acceso a la justicia y celeridad en la decisión

Los procesos administrativos están sujetos a una serie de normas básicas que la Administración Tributaria argentina está obligada a respetar. Una es la gratuidad de la justicia y otra es el derecho al debido proceso; es decir, el derecho de todo administrado a ser oído, a ofrecer y producir pruebas, y obtener como resultado de un acto administrativo una decisión motivada.

En este sentido, una vez que la Administración Tributaria argentina presume el cometimiento de una infracción notifica al sujeto pasivo, éste dispone de un período de tiempo determinado para presentar pruebas de descargo, como establece la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) a continuación:

Artículo 70: Los hechos reprimidos [...] serán objeto de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de Juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto u omisión que se atribuyere al presunto infractor. [...]

Artículo 71: La resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de QUINCE (15) días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual [...]
(Ley 11.683, 1998)

Adicionalmente, frente a una acción de la Administración Tributaria argentina, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de exigir, sin la necesidad de un abogado patrocinador, que el acto administrativo se vuelva a examinar por parte del mismo funcionario que lo dictó o sobre un superior; para este efecto, la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) reconoce dos recursos: el *recurso de reconsideración* y el *recurso de apelación*.⁵⁷

El primero es el interpuesto ante la misma autoridad que resolvió el caso original –*vía administrativa*– y el segundo es ante el Tribunal Fiscal de la Nación –*vía judicial*–. Para poder acceder al poder judicial, el sujeto pasivo debió haber agotado la vía administrativa.

⁵⁷ Artículo 76 de la Ley de Procedimiento Tributario (Recurso de Reconsideración o de Apelación).

De lo expuesto se colige que las normas, principios y procedimientos para regular el régimen sancionatorio argentino son conocidos y accesibles a los contribuyentes, dado que éstos tienen certeza de los actos que ocasionan una sanción o ilícito, el valor de su multa y cómo procede la Administración Tributaria argentina para abordar estos casos. Adicionalmente, los actos administrativos pueden ser refutados gratuitamente por los contribuyentes en estricto derechos del debido proceso. En virtud de lo expuesto se concluye que el régimen sancionatorio argentino da muestras de transparencia.

3.2.2 Simplicidad

Según un análisis denominado «*Simplicidad del Sistema Impositivo: Caso Chile*» (Barra, 2006). La complejidad de un régimen ha sido analizada como la forma más fácil de desestimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. En este sentido, la congruencia y la sistematización de la gestión administrativa debe observarse en la forma como se redacta su legislación y se rigen sus procedimientos.

Es así como el presente trabajo de investigación procede a evaluar cuán simplificado es el régimen sancionador argentino, no sin antes compartir una encuesta realizada por Jaime Ross sobre «*Simplificación de la Legislación Tributaria*»⁵⁸ en Argentina.

Como dato curioso [...], se puede mencionar algunas encuestas realizadas por funcionarios de la Dirección General Impositiva de Argentina, en una de las cuales sólo el 14,64 por 100 de los encuestados sugirieron simplificar los impuestos como medida eficaz para combatir la evasión y, en otra encuesta, solamente el 5 por 100 pidió la simplificación de la legislación tributaria⁵⁹ (Calello en Ross, 1986:19).

Günter Schomölders explica en su libro «*Problemas de Psicología Financiera*» que se ha cuestionado a una población objetivo sobre: *¿Por qué se ha visto usted obligado a buscar la asistencia de un especialista retribuido?* y el 66% de los encuestados

⁵⁸ Trabajo realizado para el Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET) de la OEA.

⁵⁹ Análisis sociológico de la evasión fiscal 1985. Equipo de investigación: Lic. Estela Calello, Lic. Juan Colombo, Lic. Marta Rosales y Lic. Iván Scocco. Buenos Aires. Fotocopia. Pág. 19 y 27.

mencionó que por la supresión de trabajo demasiado complicado (Schomölders, 1965:206).

En este sentido, el autor aclara que es comprensible la discrepancia de porcentajes que se pronuncian en relación de la simplicidad del sistema -entre la encuesta realizada por Calello y la suya- puesto que la opinión está en función de muchas variables así por ejemplo: el sistema tributario interno, la técnica y redacción legislativa, las informaciones o instrucciones que reciba el contribuyente o la precisión con la que se pretenda cumplir (Schomölders, 1965:206).

De acuerdo a lo expuesto, la definición de *simplicidad* de un sistema está muchas veces en función de la percepción del sujeto pasivo. Habrá quienes perciben que régimen sancionatorio es simple por el nivel de preparación e instrucción formal que tenga para entender fácilmente la normativa. Y habrá quienes lo perciban como complejo, dado que por ningún motivo su profesión se alinea a normas o técnicas tributarias, y les resulta más sencillo requerir de la asistencia o asesoría de especialistas en impuestos.

P. Barra, seminarista chileno cuyas ideas se exponen en el primer capítulo, consciente de la discrepancia de criterios sobre la simplicidad estableció tres tipos de ámbitos que pueden ser además de útiles, una manera objetiva de establecer este principio en un sistema general, y los revisaremos a continuación (Barra, 2006).

Medición de la simplicidad

Los criterios empleados por P. Barra son: la *política tributaria*, la *legislación tributaria* y finalmente la *gestión tributaria*.

En la *política tributaria* se considera como primer antecedente de simplicidad el número y tipo de impuestos existentes que análogamente serían los tipos de sanciones tributarias existentes, los distintos niveles de gobiernos que los regulan y el número de cambios que ha tenido la normativa. Siendo estos criterios una manera práctica de medir la simplicidad en política tributaria.

La Administración Tributaria argentina tiene a cargo la generación de política tributaria, entendida como el diseño de normas coherentes que incluyan a los ciudadanos y ciudadanas como contribuyentes activos en el logro de los fines de la gestión pública.

Durante los 30 últimos años, la AFIP ha realizado esfuerzos concentrados en:

[...] a) la implementación de reformas normativas y la simplificación del sistema tributario, para disminuir los costos asociados con el cumplimiento de los contribuyentes (eliminación de impuestos, monotributo, etc.); b) la informatización del organismo, para dotar al fisco de mayor capacidad de control sobre las operaciones del contribuyente y mejorar el rendimiento de los sistemas de recaudación (peine informático, cruzamiento de operaciones, bases Fisco, etc.) y c) el incremento de las sanciones para el evasor, para aumentar los costos asociados con el incumplimiento de las obligaciones tributarias [...].⁶⁰

En este sentido, la política tributaria argentina tiende a disminuir los costos asociados al cumplimiento voluntario pero por otro lado aumentar los costos asociados al incumplimiento. Lo que significaría que utiliza al régimen sancionador como uno de los pilares fundamentales de su política tributaria nacional.

Ahora bien, según P. Barrera el análisis práctico comienza por revisar los tipos de infracciones existentes. La Ley de Procedimientos Tributarios (Ley 11.683) no clasifica a los ilícitos, pero sí detalla algunas casuísticas de las infracciones tributarias. En este sentido, por el tipo de ley procedimental su extensión pretende ser clarificadora sin que esta característica se revierta en un régimen complejo. De hecho, existen textos de autores argentinos como Humberto P. Diez, Alberto P. Coto y Fernando J. Diez que ofrecen un enfoque integral práctico para explicar de una manera gráfica la aplicación del régimen sancionador argentino y clarificarlo.

Otro punto analizado por P. Barrera, fue la existencia de distintos niveles de gobiernos con potestades tributarias. En este punto, si es necesario observar que Argentina tiene tres ámbitos jurisdiccionales: nacionales, provinciales y municipales por su división política,

⁶⁰ BOCO, Armando (1999). «*Administración Tributaria y Reforma Institucional en la Argentina: Diagnóstico y Propuesta de Reforma de la AFIP – DGI*». En lo que respecta al último literal, se ha evidenciado el fortalecimiento del régimen sancionatorio por el incremento de sanciones pecuniarias por una reforma realizada en el 2004. P. 31

que en muchas ocasiones confluye y ocasiona complejidad en la aplicación de la normativa. Sin embargo, la investigación no encontró juicios o casos que hayan causado conflictos por confluencia normativa.

Finalmente, respecto al número de cambios normativos se ha observado que el régimen sancionador argentino no ha sido modificado sustancialmente respecto a la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) desde el 2004.⁶¹

De conformidad con los argumentos expuestos se considera que la simplicidad, analizada desde los aspectos de política tributaria, es un principio que se cumple en el régimen sancionador argentino, tanto en la teoría como en la práctica. Puesto que aún cuando el régimen sancionador es casuístico, se distribuye supletoriamente en otras leyes y existen niveles de administraciones nacionales y provinciales, esto no ha generado complicaciones en la ejecución de sanciones que hayan sido observadas como problemas del régimen dentro de las fuentes primarias y secundarias analizadas en la presente investigación.

En lo que tiene que ver con la legislación tributaria argentina, no se ha evidenciado dispersión de la normativa, dado que gran parte del régimen sancionador se regula a través de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683); lo mencionado se deduce de la revisión física a la normativa argentina realizada durante el trabajo de investigación.

Aún cuando la misma normativa argentina señala la acción supletoria de otras normas, la investigación no ha visto la necesidad de abordar el análisis de las normas supletorias para comprender la aplicación del régimen sancionador argentino, dado que tampoco ha sido un procedimiento adoptado en la revisión de régimen sancionatorio ecuatoriano.

La Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) tiene 19 artículos para establecer el marco sancionador nacional procedimental, mientras que el Código Tributario tiene 44 artículos respecto del régimen sancionatorio ecuatoriano.

⁶¹ www.afip.gov.ar

Finalmente, la gestión tributaria abarca todos los procedimientos efectuados por la Administración Tributaria argentina para vigilar el cumplimiento cabal de los deberes formales y materiales a través del régimen sancionador, mismos que alineados al criterio de simplicidad, equivale a analizar el mecanismo mediante el cual la Administración calcula las sanciones pecuniarias en caso de violación de la Ley.

La Administración Tributaria argentina a diferencia de la ecuatoriana contempla dentro de su normativa los montos máximos de sanción pecuniaria y los procedimientos para ejecutar el régimen sancionador.

La misma Ley tipifica que la sanción será impuesta por tipo de sujeto pasivo, es decir que si el infractor es una persona física tiene una sanción inferior a si el infractor es una sociedad. Lo mencionado ya se observó en la cita textual que se realizó en el artículo 38.1 de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683).

Una vez que la Ley establece el monto de la sanción, el sujeto infractor tiene derecho a una reducción por sistema especial considerando si la primera, la segunda o la tercera vez que comente la infracción. Como se observa, la Administración Tributaria argentina utilizada criterios de graduación de las penas mediante la inclusión de criterios agravantes o eximentes igualmente tipificados en la normativa. (*Ver ANEXOS 7 y 8*)

Así también el régimen sancionador argentino establece la posibilidad de reducir el monto de sanción y no considerar antecedente en contrata del sujeto infractor, si éste cumple voluntariamente sus obligaciones dentro los 15 días de recibida la notificación de incumplimiento. Inclusive, el régimen sancionador argentino tiene la potestad de eximir de la sanción a criterio del juez administrativo cuando la infracción no reviste de gravedad.

De lo mencionado es interesante entender que si bien la Administración Tributaria argentina impone altas sanciones pecuniarias por el cometimiento de ilícitos tributarios,

también ofrece incentivos que reducen significativamente la cuantía o extinguen el valor de ésta con el objetivo de propiciar que el sujeto infractor resarza su falta.

En este sentido, podríamos inferir que el régimen sancionatorio argentino tiene una fuerte intención de propiciar un cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y se evidencia en los criterios expuestos.

En términos generales, respecto a los argumentos citados sobre política tributaria, legislación tributaria y gestión tributaria se observa la plena aplicación del principio de *simplicidad* en todos los ámbitos, dado que las acciones del sistema tributario argentino propenden a descongestionar el régimen sancionatorio mediante la aplicación de un instrumento legal denominada Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683), y a través del establecimiento de sanciones fijas que evitan el empleo de parámetros discrecionales al momento de imponer multas pecuniarias.

3.2.3 Equidad

La equidad ha sido analizada conceptualmente por José Antonio Pereira en el primer capítulo como un sentido de igualdad y justicia.

La igualdad se considera la semejanza ante la ley. En este sentido, un sujeto infractor debe ser sancionado bajo los mismos parámetros que si otro sujeto llegase a cometer la misma falta. Por su parte, la justicia se refiere al cumplimiento a cabalidad de la normativa.

En definitiva, tanto la igualdad como la justicia son componentes esenciales de la equidad. Con lo que se puede afirmar que igualdad, justicia y equidad se expresan como principios similares que promueven un tratamiento igualitario ante la Ley para con un sujeto sobre un hecho determinado.

Medición de la equidad

Los criterios identificados en el primer capítulo para establecer la equidad se han orientado al sentido general y uniforme, la omisión de privilegios y finalmente la consideración de principios de capacidad contributiva. Analicemos a continuación el cumplimiento de todos estos criterios a fin de identificar si el régimen sancionador es equitativo.

El régimen sancionador argentino, como se lo ha analizado en puntos anteriores, está contemplado en una normativa de carácter general que es la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683), y en esta norma determina las causas o circunstancias por las cuales se incurre en un ilícito tributario, su sanción pecuniaria y los procedimientos para su gestión. Indistintamente de quien sea el infractor, será sancionado bajo los mismos parámetros estipulados en la Ley y será beneficiario de los mismos derechos a reducciones especiales que observa el cuerpo normativo.

El régimen sancionador argentino en la práctica no establece un procedimiento determinado para calcular las sanciones pecuniarias, como en el régimen sancionatorio ecuatoriano, dado que las multas son valores fijos cuyo monto se establece según el tipo de contribuyente infractor.

Todas las reducciones son consideradas, según el régimen, como incentivos para propiciar un cumplimiento voluntario adecuado de obligaciones tributarias. El trabajo de investigación no ha encontrado casos en los cuales se utilicen dichas reducciones especiales como privilegios o formas de discriminar a los sujetos pasivos de tributos en Argentina.

En este sentido, el sistema de graduación es de acuerdo a la voluntariedad de pago del infractor como se observó en el análisis de discrecionalidad. De tal forma que el contribuyente que infringe una norma tributaria sabe con seguridad el valor de la sanción pecuniaria y qué puede hacer para reducirla.

En virtud, de lo expuesto se considera que el régimen sancionatorio argentino es equitativo, por ser un régimen general, que no contempla privilegios que distorsionen su aplicación, e introduce un concepto de capacidad económica o contributiva en su planteamiento a través de la segmentación de contribuyentes infractores a fin de promover conceptos de igualdad y justicia.

3.3 Cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias en Argentina

Las administraciones tributarias latinoamericanas han intentado reducir los niveles de incumplimiento tributario ejerciendo actividades de control sobre los posibles incumplidores, y desde luego la Administración Tributaria argentina no ha sido la excepción.

Es así como la AFIP ante la detección de omisiones de los contribuyentes de presentar sus declaraciones juradas y de efectivizar los pagos ha emitido rutinariamente notificaciones, avisos o boletas de deuda para inducir al cumplimiento, con un efecto preventivo (Ley 11.683, 1998).

El éxito o no de la estrategia de cumplimiento se mide por el nivel de respuestas positivas de los notificados a cumplir sus obligaciones pendientes. Es decir, que se considera que la gestión tributaria cumple su objetivo en la medida que el sujeto pasivo, quien originalmente esta omiso presenta la declaración juramentada o paga la deuda en el menor tiempo posible.

Y para aquellos, que pese al control efectuado por la Administración Tributaria argentina no cumplen con la notificación preventiva se aplicarán medidas sancionatorias con el objeto de cerrar un círculo de control tributario.

La inclusión de indicadores de cumplimiento, que permita medir en período cortos de tiempo el cierre de los círculos de control, ha logrado mejorar la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes, y por ende el nivel de cumplimiento voluntario que a la

larga es uno de los principales objetivos estratégicos de la Administración Tributaria argentina.

En función de lo mencionado, la Administración Tributaria argentina ha procurado enfocar sus esfuerzos en el cumplimiento voluntario desde tres perspectivas temporarias: una de corto plazo a través de la disminución de la brecha anual de incumplimiento, otra de mediano plazo con la búsqueda del cabal cumplimiento de los contribuyentes hacia las normas tributarias; y finalmente, la formación de conciencia tributaria como objetivo de largo plazo (Bocco, 1999:31).

Considerando que en el análisis de cumplimiento del régimen sancionatorio ecuatoriano se seleccionaron a las brechas de evasión como indicadores que arrojan resultados sobre el comportamiento del contribuyente, en el presente análisis también se revisará cómo el régimen sancionador argentino, mediante la brecha de presentación de IVA, analiza el cumplimiento de obligaciones formales a corto plazo.

Brecha de Presentación

- **Impuesto al Valor Agregado (IVA)**⁶².- El impuesto al valor agregado se aplica a toda venta de bienes o prestaciones de servicios llevada a cabo dentro de Argentina en el curso de un negocio, salvo que estén específicamente exentos; y a la importación de bienes y servicios al país.

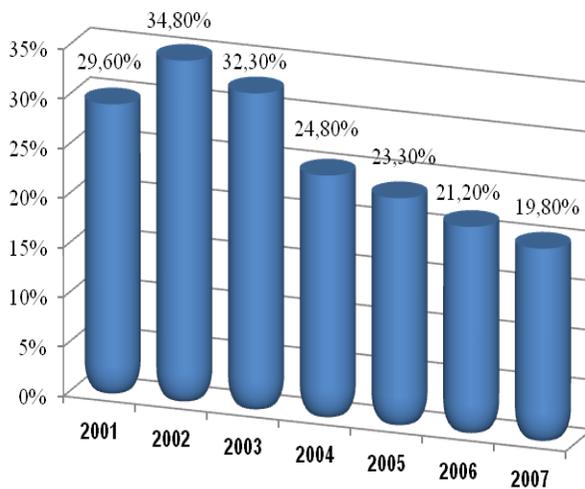
El incumplimiento en el IVA se calculó como la diferencia entre la recaudación obtenida y la recaudación potencial, que corresponde a aquella que debería haberse recaudado por concepto de IVA si todos los sujetos pasivos hubiesen declarado y pagado la totalidad de sus obligaciones tributarias.

⁶² La tasa general del impuesto al valor agregado es del 21% pero se aplica una tasa diferencial del 27% para algunos servicios, tales como la provisión de ciertos servicios de comunicaciones, energía, gas natural y agua. Asimismo existe una tasa reducida del 10,5% aplicable a ciertos otros ítems, incluyendo entre otros, muchos bienes caracterizados como equipos y planta (equipamiento industrial, computadoras, etc.), ciertos bienes comestibles (sin cocinar), intereses sobre préstamos del exterior provistos por entidades financieras que cumplan determinados requisitos, y préstamos efectuados por bancos locales, (entidades incluidas en Ley N° 21.526). Fuente: www.afip.gov.ar

La última estadística publicada por la AFIP muestra que el comportamiento de brecha de presentación de IVA entre el periodo del 2001 al 2007 fue en promedio fue del 30,68%, es decir que de cada 10 contribuyentes al menos 3 no presentan sus declaraciones de IVA.

Los porcentajes obtenidos fueron: 29,6% en el 2001, 34,8% en el 2002, 32,3% en el 2003, 24,8% en el 2004, 23,3% en el 2005, 21,2% en el 2006 y 19,8% en el 2007. Como se observa en la gráfica presentada a continuación:

**Brecha de Presentación de IVA
2001-2007**



Año	% Brecha	Variación
2001	29,60%	
2002	34,80%	5,20%
2003	32,30%	-2,50%
2004	24,80%	-7,50%
2005	23,30%	-1,50%
2006	21,20%	-2,10%
2007	19,80%	-1,40%
Promedio	30,38%	-1,60%

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
■ % Brecha	29,60%	34,80%	32,30%	24,80%	23,30%	21,20%	19,80%

Fuente: AFIP 2007
Elaborado por: Autora

Graficado el comportamiento de la brecha de presentación del IVA, encontramos que ésta tiene un comportamiento interesante, puesto que la variación más significativa de incremento de brechas se muestra entre los años 2001 y 2002, por la crisis económica argentina, y posteriormente se observan reducciones en todos los años llegando a un porcentaje del 19,8%, 17,60% menos que la misma brecha de IVA a ese año en Ecuador.

En este sentido, se observa un resultado positivo del cumplimiento tributario gracias a los esfuerzos de la Administración Tributaria argentina por tener un régimen sancionador eficiente.

Conclusión

El tercer capítulo se formuló como el objetivo de verificar si el régimen sancionador argentino es eficiente, y si esa eficiencia permite el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias. Para ello se dio paso a los análisis de criterios de eficiencia, medidos a través de la transparencia, simplicidad y equidad en el primer capítulo.

Al respecto y luego del análisis efectuado, se determinó como antecedentes que el Estado Argentino tiene tres ámbitos jurisdiccionales: nacionales, provinciales y municipales. La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) es el órgano tributario a nivel nacional que tiene la facultad de exigir al ciudadano el cumplimiento de las obligaciones formales (de hacer) y materiales (de dar). El incumplimiento de procedimientos y obligaciones que se fijan en la normativa tributaria argentina dará lugar a las sanciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario y sus modificaciones (Ley 11.683).

Ya en materia de este análisis, se determinó que el régimen sancionador argentino es *transparente*, debido a que el contribuyente tiene pleno conocimiento de la normativa y los procedimientos de la Administración Tributaria argentina en caso de ser sancionado; así también el infractor tiene derecho a que la Administración revise los actos resueltos en vía administrativa y posteriormente judicial en pleno cumplimiento del debido proceso.

Por otro lado, se observa que el régimen goza de *simplicidad*, dado que tanto la política, legislación y gestión tributaria tienden a un régimen descongestionado. Así sin necesidad de normativa accesorias el infractor conozca sus multas y los argumentos de derechos que sustentan su sanción administrativa.

También se concluye que el régimen sancionador argentino es *equitativo* en cuanto es general, ya que no se observa la imposición de privilegios, y contempla la capacidad contributiva a través de la segmentación por tipo de contribuyentes.

Finalmente, se analizó cómo el régimen sancionador argentino mide el *cumplimiento voluntario* de obligaciones tributarias, y se observó que la utilización de indicadores, denominados brechas tributarias o de evasión, permite evaluar la gestión de la Administración Tributaria argentina.

En este sentido, la brecha de presentación de IVA es una de las más importantes para medir el nivel de incumplimiento en lo que respecta a los deberes formales, debido al impacto que tiene este impuesto indirecto sobre la recaudación total.

Por lo tanto, al considerarse el régimen sancionatorio argentino eficiente se constituye en un motor del *cumplimiento tributario*, como prueba de ello se observa el resultado que arroja el indicador de cumplimiento IVA, mismo que ratifica la posición de que el régimen punitivo argentino es parte fundamental para promover el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES FINALES

CONCLUSIÓN GENERAL

El cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias es un punto abordado por gran parte de las administraciones tributarias. La relevancia de su tratamiento se da por la intención de generar una relación activa entre las ciudadanas y ciudadanos, que contribuyen a través del pago de sus impuestos a los fines del Estado.

Ante la pregunta de *¿cómo estimular el cumplimiento voluntario?* se han planteado varias alternativas, una de ellas es la *disminución de costos asociados al cumplimiento voluntario*, lo que implicaría generar una cultura tributaria a través de planes de

educación continúa, o la oportuna asistencia técnica al contribuyente. Estrategias válidas pero que apuntan a un horizonte de largo plazo, y quizá poco visible aún.

Es por esto que la necesidad de obtener resultados medibles al corto o mediano plazo ha planteado como alternativa el *aumento de costos asociados al incumplimiento voluntario*. Siendo para el efecto, el régimen sancionatorio la herramienta idónea, que al ser utilizada eficientemente, estimularía el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

A fin de evidenciar si esta última alternativa planteada es factible, el presente trabajo de investigación analizó algunos criterios para identificar si efectivamente la eficiencia del régimen sancionatorio permite y estimula el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias para con el Fisco.

Es así como la presente investigación comenzó revisando importantes fundamentos conceptuales elaborados por Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) sobre *¿qué es la eficiente?* y *¿cómo llegar a medirla objetivamente?* Así también, consideró interesante revisar *¿qué es el cumplimiento voluntario?* siendo para ello muy enriquecedor los estudios efectuados por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

Al respecto concluyó que la *eficiencia* concurre en tres criterios: *transparencia*, *simplicidad* y *equidad*. De tal forma que entre más claros y precisos lleguen a ser los principios, normas y procedimientos tributarios que regulan el régimen sancionatorio (*transparencia*); entre más facilidades se otorgue al contribuyente a través de procesos simples para el cumplimiento de obligaciones para con el Fisco (*simplicidad*); y, entre más general, justo y basado en la capacidad contributiva del contribuyente sea la imposición de sanciones (*equidad*), más eficiente será un régimen sancionatorio.

Por otra parte, el *cumplimiento tributario* está asociado a la forma cómo los contribuyentes cumplen las obligaciones formales (*de hacer*) y materiales (*de dar*) y se mide a través de las brechas tributarias o de evasión, es decir que se establecen diferencias entre valores potenciales y valores reales medidos en el plazo de un año fiscal, siendo el principal objetivo de gran parte de las administraciones tributarias cerrar dichas brechas.

La información obtenida sirvió de marco conceptual para dar paso al desarrollo de uno de los puntos más importantes de la investigación, el estudio de dos regímenes sancionatorios: ecuatoriano y argentino -desde una perspectiva teórica y práctica-, a fin de evidenciar la hipótesis planteada, de que la eficiencia de dichos regímenes incentivan el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Tras el análisis se demostró que el régimen sancionatorio ecuatoriano no cumple con los criterios de eficiencia, establecidos en el presente trabajo de investigación, principalmente porque los procedimientos mediante los cuales se regula el régimen no son conocidos por todos los contribuyentes. Así también su mecánica de cálculo es compleja y se percibe injusta, en tanto, que el sujeto infractor no tiene certeza de cómo se llega a establecer el valor de su multa pecuniaria en el caso de cometer una infracción.

Consecuentemente, el régimen sancionatorio ecuatoriano no actúa con total eficiencia. Situación que se revela en sus brechas de evasión, cuyos resultados pese al gran esfuerzo de la Administración Tributaria ecuatoriana todavía son elevados. Así por ejemplo, la brecha de presentación de IVA al 2007 (inicio de la investigación) fue del 37,4% frente a una brecha de presentación del mismo impuesto y el mismo año del régimen sancionador argentino del 19,8%. Son 17,6 puntos porcentuales por debajo del indicador ecuatoriano respecto del impuesto que mayor recaudación indirecta aporta a los dos países.

Lo expuesto nos lleva a preguntarnos *¿por qué el régimen sancionador argentino tiene mejores resultados que el régimen ecuatoriano respecto del cumplimiento voluntario?*

En este sentido, la investigación procedió a analizar el régimen sancionatorio argentino bajo los mismos parámetros de eficiencia establecidos para evaluar el régimen sancionatorio ecuatoriano e identificó la existencia de algunas diferencias.

En Argentina las sanciones se aplican según el sujeto infractor, mientras que en el Ecuador se aplican según el tipo de infracción. En Argentina las multas establecidas en la Ley son valores fijos que pueden ser susceptibles de reducción por la intención de resarcimiento del sujeto infractor e incluso pueden ser extinguidas a criterio de juez; mientras que en el Ecuador se establecen límites inferiores y superiores sin posibilidad de considerar criterios que disminuyan el valor de la multa. Finalmente, en Argentina la Ley establece la circunstancia que determina la multa, y el procedimiento también está tipificado en el mismo cuerpo legal, a diferencia que en el Ecuador la normativa únicamente establece el hecho generador de la sanción y sus montos límites, más no el procedimiento sancionatorio.

Con todo lo mencionado, la investigación ha concluido que la gestión de la Administración Tributaria argentina en lo que tiene que ver con el régimen sancionador ha demostrado ser más eficiente que el régimen sancionatorio ecuatoriano, bajo los criterios establecidos en el presente trabajo de investigación; y, que dicha eficiencia permite que el cumplimiento voluntario -medido a través de las brechas de evasión en ambas Administraciones Tributarias- influya e incentive el cumplimiento de los administrados para con el Fisco.

RECOMENDACIONES

La presente investigación consideró pertinente sugerir una propuesta de mejora que se realice al proceso sancionatorio relacionado con multas pecuniarias ocasionadas por faltas reglamentarias y contravenciones, debido a que el objetivo de propuesta estará encamina a obtener resultados efectivos de corto plazo.

En este sentido, el objeto de elaborar una propuesta de mejora para fortalecer el régimen sancionatorio ecuatoriano, se basará en cinco principios básicos:

- *Legalidad.*- Las infracciones y penas para sanciones deben estar claramente previstas en la ley.
- *Proporcionalidad.*- Las sanciones por infracciones deben ser razonables y proporcionales a la gravedad de la infracción y a las circunstancias personales del infractor.
- *Equidad.*- Las sanciones deben observar la capacidad contributiva de quienes reciben la sanción.
- *Simplicidad.*- El procedimiento debe cuidar que su aplicación considere economía en tiempo y recursos.
- *Economía.*- El procedimiento debe permitir controlar y administrar al menor costo posible.

El primer paso sustancial para un proceso sancionatorio es calificar al sujeto pasivo con el objetivo de que la afectación económica por una infracción tributaria sea directamente proporcional al tamaño de éste; en este sentido, la sanción deberá obligatoriamente observar la capacidad contributiva del sujeto pasivo antes de ser impuesta.

El régimen sancionatorio ecuatoriano ha utilizado como criterio de calificación del tipo de contribuyente a los ingresos promedios mensuales, estableciendo para el efecto 100 rangos de valoración, cuyo límite inferior va de US\$ 1 y hasta US\$ 100.000; por otro lado el régimen sancionador argentino ha distinguido a los sujetos pasivos en personas físicas y sociedades, siendo éstas últimas las que tendrán un mayor impacto económico en el caso de cometer una infracción tributaria.

Con este precedente, no considero que la forma más adecuada de calificar al sujeto pasivo sea a través del tipo de contribuyente, como lo hace el régimen argentino, debido a que una persona física podría tener mayor capacidad contributiva que una sociedad, situación que distorsionaría el criterio de calificación de equidad al que queremos llegar.

La Administración Tributaria ecuatoriana ha seleccionado el ingreso como una variable que establece escalas y categorías al momento de gravar impuestos, es así el caso de la tabla progresiva de impuesto a la renta para personas naturales o la categorización del Régimen Impositivo Simplificado (RISE). En este sentido, es por demás evidente que el ingreso ha sido un criterio efectivo en el ámbito impositivo, motivo por el cual ratificaría a esta variable como una medida objetiva para calificar al sujeto pasivo.

Con lo expuesto, la presente investigación propone la aplicación de los ingresos totales promedios de los últimos tres años, como una forma de establecer una tendencia en un escenario de corto plazo, y una tabla de cinco categorías de sujetos pasivos, mismos que se exponen a continuación:

- i) El promedio del total de ingresos anuales de los tres últimos ejercicios fiscales (información declarada por el propio contribuyente).
- ii) El promedio del total de ingresos anuales de los tres últimos ejercicios fiscales (información declarada por terceros).⁶³

TABLA DE CATEGORÍAS DE SUJETOS PASIVOS ⁶⁴		
	mínimo	máximo
CATEGORÍA A	2.000.001	+
CATEGORÍA B	800.001	2.000.000
CATEGORÍA C	200.001	800.000
CATEGORÍA D	50.001	200.000
CATEGORÍA E	0	50.000 ⁶⁵

Analicemos algunos casos que podrían presentarse, bajo el supuesto que el sujeto pasivo fue infractor en el ejercicio fiscal 2011:

⁶³ Se utilizará este parámetro solo si el contribuyente no tuviese información de sus propios ingresos o si su declaración refleja inconsistencias evidentes.

⁶⁴ Por la confidencialidad de la información, la tabla contiene valores que han sido estimados en función de la información obtenida de la siguiente página: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/grupos-economicos>.

⁶⁵ Si el contribuyente es nuevo y no tiene información referente al ejercicio anterior pagará como si perteneciera a la categoría E

- 1) El sujeto pasivo sí reporta información propia de ingresos en sus declaraciones de impuesto a la renta de los tres últimos años, y se lo sitúa en una **CATEGORÍA A.**
- 2) El sujeto pasivo inicia su actividad económica en el año 2010, y el valor declarado en ese año será considerado sin promedios para situarlo en la **CATEGORÍA C.**
- 3) El sujeto pasivo abrió su RUC y nunca tuvo actividad económica, motivo por el cual su **CATEGORÍA** será la **E.** Siempre y cuando la información de terceros evidencia que el contribuyente no tuvo actividad económica en los últimos tres años.
- 4) El sujeto pasivo inicio su actividad económica en el año que cometió la infracción, y se lo sitúa en la **CATEGORÍA E.**
- 5) El sujeto pasivo reporta declaraciones por los tres últimos años en cero; sin embargo, por información de terceros se ha determinado ingresos que lo sitúan en la **CATEGORÍA C.**

	Año 2008 (US\$)	Año 2009 (US\$)	Año 2010 (US\$)	Total ingresos promedios (US\$)	Categoría
1	78.000.000	81.500.000	85.000.000	81.500.000	A
2			200.500	200.500	C
3	0	0	0	0	E
4	0	0	0	0	E
5	128.000	305.000	320.000	251.000	C

El régimen de sanciones debe ser normado para la aplicación estándar y universal de criterios de progresividad; en otras palabras, mientras mayor sea el perjuicio que ocasione el incumplimiento mayor será la sanción aplicada.

La legislación ecuatoriana establece valores mínimos y máximos para el establecimiento de infracciones tributarias en ámbito administrativo, como se lo había analizado antes, de US\$ 30 a US\$ 1000 en el caso de *faltas reglamentarias* y de US\$ 30 a US\$ 1.500 en el caso de *contravenciones*. Si bien, la normativa mencionada ha previsto dichos rangos,

la administración tributaria es quien debe establecer el valor de la multa mediante una tabla que aplique los principios de progresividad, simplicidad administrativa y sobre todo igualdad.

Considerando que el establecimiento de sanciones pecuniarias ha sido una deficiencia del régimen sancionatorio ecuatoriano a continuación la presente investigación propone un procedimiento práctico para gradar las sanciones en función de los rangos que establece la normativa.

CONTRAVENCIONES		
	mínimo US\$ 30	máximo US\$ 1.500
CATEGORÍA A	80% del valor máximo = US\$ 1.200	
CATEGORÍA B	40% del valor máximo = US\$ 600	
CATEGORÍA C	20% del valor máximo = US\$ 300	
CATEGORÍA D	10% del valor máximo = US\$ 150	
CATEGORÍA E	5% del valor máximo = US\$ 75	
FALTAS REGLAMENTARIAS		
	mínimo US\$ 30	máximo US\$ 1.000
CATEGORÍA A	80% del valor máximo = US\$ 800	
CATEGORÍA B	40% del valor máximo = US\$ 400	
CATEGORÍA C	20% del valor máximo = US\$ 200	
CATEGORÍA D	10% del valor máximo = US\$ 100	
CATEGORÍA E	5% del valor máximo = US\$ 50	

Con el objetivo de que el sujeto pasivo se encuentre incentivado a cumplir, se establecerá un régimen de gradualidad aplicado para la rebaja de sanciones en función de una frecuencia relacionada con su reincidencia. En este contexto se propone las siguientes rebajas:

- Se rebajará el 50% de la sanción si la infracción se produce por primera vez.
- Se rebajará el 25% de la sanción si la infracción se produce por segunda vez.

-A partir de la tercera vez en adelante ya no se aplicará rebaja alguna.

CONTRAVENCIONES		
	1era.	2da.
CATEGORÍA A	US\$ 600,00	US\$ 900,00
CATEGORÍA B	US\$ 300,00	US\$ 450,00
CATEGORÍA C	US\$ 150,00	US\$ 240,00
CATEGORÍA D	US\$ 75,00	US\$ 112,50
CATEGORÍA E	US\$ 37,50	US\$ 56,25

FALTAS REGLAMENTARIAS		
	1era.	2da.
CATEGORÍA A	US\$ 400,00	US\$ 600,00
CATEGORÍA B	US\$ 200,00	US\$ 300,00
CATEGORÍA C	US\$ 100,00	US\$ 150,00
CATEGORÍA D	US\$ 50,00	US\$ 75,00
CATEGORÍA E	US\$ 25,00	US\$ 37,50

Cabe mencionar que las rebajas tendrán lugar siempre y cuando el sujeto pasivo cumpla con los siguientes parámetros:

- Se encuentre en lista blanca.
- No tenga deudas en firme.

El motivo por el cual se ha considerado conveniente proponer un régimen sancionador con “incentivos” a través de las rebajas, es porque también merece apreciarse la actitud del infractor, ya que la falta de intención de perjudicar la renta fiscal no puede ser equivalente en grado de responsabilidad, con la que pone de manifiesto el constante y evidente incumplimiento de la ley a través de la reincidencia.

Una de las debilidades del régimen sancionatorio ecuatoriano es la falta de transparencia del régimen, motivo por el cual a continuación se propone revelar el cálculo de la multa pecuniaria por infracción tributaria en la resolución administrativa, a fin de que el contribuyente tenga certeza sobre el valor de su multa y no presente impugnaciones por el desconocimiento de su forma de cálculo.

A continuación se incluyen un proyecto de resolución administrativa propuesto por contravención:

RESOLUCIÓN SANCIONATORIA No.

SUJETO PASIVO:

RUC:

ASUNTO: Resolución Sancionatoria por
[Contravención](#)

FECHA:

LA DIRECCIÓN XXX

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

CONSIDERANDO:

1. Que, en ejercicio de su facultad sancionadora contemplada en los artículos 67 y 70 del Código Tributario, en correspondencia con el artículo 355 del mismo cuerpo legal, la Administración Tributaria, impondrá en los casos y la medida previstas en la Ley, a través de resoluciones escritas emitidas por la autoridad competente, las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias a que hubiere lugar.
2. Que, el numeral 6 del artículo 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece que es facultad de esta Administración Tributaria: “...*Imponer sanciones de conformidad con la Ley...*”.
3. Que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 362 del Código Tributario, la acción para perseguir y sancionar las contravenciones y faltas reglamentarias, se ejerce por los funcionarios que tienen competencia para ordenar la realización o verificación de actos de determinación de obligación tributaria, o para resolver reclamos de los contribuyentes o responsables.
4. Que, el artículo 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece que los directores regionales y provinciales del Servicio de Rentas Internas ejercerán dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas.
5. Que, mediante Resolución No. [XXX](#) de [XXX](#), publicada en el Registro Oficial No. [XXX](#) de [XXX](#) se nombró al [XXX](#) como Director Regional [XXX](#) del Servicio de Rentas Internas.
6. Que, mediante Resolución No. [XXX](#), publicada en el Registro Oficial No. [XXX](#) el [XXX](#), el Director Regional [XXX](#) del Servicio de Rentas Internas, faculta al suscrito a emitir la presente resolución.
7. Que, el numeral 1 literal d) del artículo 96 del Código Tributario señala entre los deberes formales de los contribuyentes y responsables el de presentar las declaraciones que correspondan, cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la Administración Tributaria.

8. El artículo 20 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, dispone que *“Las entidades del sector público, las sociedades, las organizaciones privadas y las personas naturales estarán obligadas a proporcionar al Servicio de Rentas Internas toda la información que requiere para el cumplimiento de sus labores de determinación, recaudación y control tributario”*.
9. Que, el sujeto pasivo **XXX** con RUC **XXX** fue notificado legalmente el **XXX**, con la Preventiva de Sanción No. **XXX** para que en ejercicio de su derecho a la defensa, en el plazo de **diez (10) hábiles**, dé cumplimiento a las siguientes obligaciones tributarias o justifique su incumplimiento presentando las pruebas de descargo pertinentes:

OBLIGACIÓN	AÑO	MES

10. Que, según consta en el Memorando No. **XXX**, del **XXX**, emitido por el Departamento de Gestión, el sujeto pasivo **XXX** no dio cumplimiento a las obligaciones tributarias detalladas a continuación ni justificó objetivamente su incumplimiento:

OBLIGACIÓN	AÑO	MES

11. Que, el artículo 315 del Código Tributario señala que constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales constantes en ese Código o en otras disposiciones legales.
12. Que, para justificar el incumplimiento de las obligaciones el sujeto pasivo **XXX**, presentó los documentos que se mencionan a continuación:

DOCUMENTO PRESENTADO	MOTIVO POR EL CUAL NO JUSTIFICA LA INFRACCIÓN

13. Que, una vez vencido el plazo otorgado en la Preventiva de Sanción No. **XXX** se ha verificado que el sujeto pasivo **XXX** no ha cumplido la obligación ni justificado objetivamente el incumplimiento.
14. Que, es necesario reglamentar las sanciones relacionadas con la presentación de declaraciones tributarias o informes, las sanciones de las obligaciones relacionadas con el RUC, y las sanciones por presentación de información con error.
15. Que, es necesario aplicar en forma justa y transparente un régimen de sanciones a cuya información tengan acceso todos los contribuyentes.
16. Que, el sujeto pasivo tuvo ingresos promedios en los tres últimos años declarados de US\$ **XXX**, motivo por el cual se le ha ubicado en la categoría X.
17. Que, en aplicación de los principios de progresividad, simplicidad administrativa y sobre todo igualdad, se ha establecido la siguiente tabla para establecer el valor de la multa por contravenciones:

CONTRAVENCIONES	
	mínimo US\$ 30 Máximo US\$ 1.500
CATEGORÍA A	80% del valor máximo = US\$ 1.200
CATEGORÍA B	40% del valor máximo = US\$ 600
CATEGORÍA C	20% del valor máximo = US\$ 300
CATEGORÍA D	10% del valor máximo = US\$ 150

CATEGORÍA E

5% del valor máximo = US\$ 75

18. Que, dependiendo de la cantidad de veces que hayan sido cometidas las sanciones, si el contribuyente consta en lista blanca y no tiene pendiente el pago de deudas firmes, se aplicará la siguiente tabla de rebajas:

CONTRAVENCIONES		
	1era.	2da.
CATEGORÍA A	US\$ 600,00	US\$ 900,00
CATEGORÍA B	US\$ 300,00	US\$ 450,00
CATEGORÍA C	US\$ 150,00	US\$ 240,00
CATEGORÍA D	US\$ 75,00	US\$ 112,50
CATEGORÍA E	US\$ 37,50	US\$ 56,25

Por tanto, en uso de las facultades establecidas por Ley, el Director General del Servicio de Rentas Internas.

RESUELVE:

1. SANCIONAR a **XXX** con la multa de **XXX**, por el incumplimiento de lo dispuesto en el numeral 1 literal d) del artículo 96 del Código Tributario, tal y como se explicó en el considerando 7 de la presente Resolución.
2. ADVERTIR a **XXX**, que deberá cancelar la suma de USD \$ **XXX** (valor de la multa en cifras y en palabras), en el formulario preimpreso del SRI 106 (Múltiple de pagos), por concepto de multas tributarias de conformidad con lo dispuesto en la presente Resolución, en cualquier institución del sistema financiero ecuatoriano y presentar el pago en el Departamento de Cobranzas del Servicio de Rentas Internas en el edificio ubicado en la calle **XXX**, o en la oficina más cercana a su domicilio, caso contrario, una vez ejecutoriada esta Resolución, se dispondrá que el Departamento correspondiente del Servicio de Rentas Internas inicie el procedimiento administrativo de ejecución, con la emisión del respectivo título de crédito, en los términos de los artículos 149 y siguientes del Código Tributario.
3. COMUNICAR con la presente Resolución al Área de Cobranzas, para que efectúe el seguimiento y registro del cumplimiento de esta obligación y de ser el caso, proceda al cobro conforme a la Ley.
4. NOTIFICAR con la presente Resolución al sujeto pasivo **XXX** en el domicilio señalado para el efecto, esto es, en la Calle: **XXXXX** Número: **X** Intersección: **X** Oficina: **X** Referencia: **XXX** de la ciudad de Quito. Teléfono Trabajo: **X** Teléfono Trabajo: **X** Email: **X**.

ANEXOS

ANEXO 1: Contravenciones y su categorización

NÓMINA DE CONTRAVENCIONES				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
RUC				
1	No comunicar al Servicio de Rentas Internas dentro del plazo de treinta días de ocurrido los siguientes hechos:			Artículo 14 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.1	El cambio de denominación o razón social.	Contravención	A	Literal a, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.2	El cambio de actividad económica.	Contravención	A	Literal b, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.3	El cambio de domicilio.	Contravención	A	Literal c, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.4	La transferencia de bienes o derechos a cualquier título.	Contravención	A	Literal d, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.5	El cese de actividades.	Contravención	A	Literal e, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.6	El aumento o disminución de capitales.	Contravención	A	Literal f., artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.7	El establecimiento o supresión de sucursales, agencias, depósitos u otro tipo de negocios.	Contravención	A	Literal g, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.8	El cambio de representante legal.	Contravención	A	Literal h, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.9	El cambio de tipo de empresa.	Contravención	A	Literal i, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.10	La obtención y extinción o cancelación de beneficios derivados de las leyes de fomento.	Contravención	A	Literal j, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
1.11	Cualesquiera otras modificaciones que se produjeren respecto de los datos consignados en la solicitud de inscripción.	Contravención	A	Literal k, artículo 14 Ley del Registro Único de Contribuyentes.
2	No cancelar oportunamente el RUC	Contravención	A	Artículo 15 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes;
3	No utilizar el número de RUC en los documentos señalados a continuación :	Contravención	A	Numeral 2, artículo 19 y artículo 10 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes.
3.1	Certificado Militar o Cédula de las Fuerzas Armadas.	Contravención	A	Literal a, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.2	Certificado de antecedentes personales conferido por la Policía Civil Nacional.	Contravención	A	Literal b, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.3	Documentos de afiliación personal al Seguro Social.	Contravención	A	Literal c, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.4	Licencias de conductores.	Contravención	A	Literal d, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.5	Matrículas de comerciantes.	Contravención	A	Literal e, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.6	Matriculas de industriales.	Contravención	A	Literal f, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.7	Cédulas de agricultores.	Contravención	A	Literal g, artículo 10 de la Ley de

NÓMINA DE CONTRAVENCIONES				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
				Registro Único de Contribuyentes.
3.8	Documentos de afiliaciones a las Cámaras de Artesanías y Pequeñas Industrias.	Contravención	A	Literal h, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.9	Carnés de Colegios Profesionales.	Contravención	A	Literal i, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.10	Registros de importadores y exportadores.	Contravención	A	Literal j, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.11	Documentos que contengan la matrícula de vehículos (no placas).	Contravención	A	Literal k, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.12	Catastro de la propiedad.	Contravención	A	Literal l, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.13	Declaraciones y comprobantes de pago de toda clase de tributos, cuya recaudación se realice por cualquier tipo de institución.	Contravención	A	Literal m, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.14	Certificado de no adeudar a las instituciones del Estado.	Contravención	A	Literal n, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.15	Facturas, notas de venta, recibos y más documentos contables que otorgan los contribuyentes por actos de comercio o servicios.	Contravención	A	Literal o, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.16	Planillas de sueldos de todas las instituciones de derecho público o privado.	Contravención	A	Literal p, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.17	Permisos de importación, pólizas de exportación y pedimentos de aduana.	Contravención	A	Literal q, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.18	En todos los documentos que el Estado y las instituciones oficiales y privadas confieran a favor de terceros y siempre que se relacionen con aspectos tributarios.	Contravención	A	Literal r, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
3.19	En las etiquetas y envases de productos que físicamente así lo permitieren.	Contravención	A	Literal s, artículo 10 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.
4	No solicitar la inscripción (RUC) dentro del plazo de treinta días siguientes al de su constitución o iniciación real de sus actividades, según el caso.	Contravención	A	Artículos 3, 4 y 19 numeral 1 (caso especial de contravención) de la Ley del Registro Único de Contribuyentes.
5	Permitir, por cualquier causa, el uso del número del registro de inscripción (RUC) a terceras personas	Contravención	C	Numeral 3, artículo 19 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes.
6	Utilizar el número inscripción (RUC) concedido a otro contribuyente.	Contravención	C	Numeral 4, artículo 19 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes, sin perjuicio de la acción penal.
7	Ocultar la existencia de sucursales, agencias u otros establecimientos comerciales de los que sea propietario el contribuyente.	Contravención	C	Numeral 5, artículo 19 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes.
8	Retener indebidamente el número de identificación tributaria, luego de haberse cancelado el mismo (Utilizar un RUC cancelado)	Contravención	C	Numeral 6, artículo 19 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes. Utilización de un RUC cancelado, sin perjuicio de la acción penal.
REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN, CONTROLES, Y OTROS				
9	Los Sujetos Pasivos que estén obligados a llevar contabilidad y no lo hicieren.	Contravención	C	Artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
10	Las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, que no cuenten con un registro de ingresos y egresos.	Contravención	C	Artículo 19 de la Ley Régimen Tributario Interno.

NÓMINA DE CONTRAVENCIONES				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
11	Los Sujetos Pasivos que lleven contabilidad en idioma distinto al castellano.	Contravención	C	Artículo 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno, Literal c del numeral primero del artículo 96 del Código Tributario.
12	Los Sujetos Pasivos que incumplan de manera total con el requerimiento de información solicitada por la Administración Tributaria.	Contravención	C	Literal e del numeral primero y numeral 3 del Artículo 96 del Código Tributario. Numeral noveno del Artículo 2 y el Artículo 20 de la creación del Servicio de Rentas Internas. Siempre y cuando no sea material ni físicamente posible la ejecución y aplicación de la clausura.
13	Los Sujetos Pasivos que incumplieren con la presentación de la información requerida por la Administración Tributaria de manera parcial, con errores o tardíamente.	Contravención	C	Literal e del numeral primero y numeral 3 del Artículo 96 del Código Tributario. Numeral noveno del Artículo 2 y el Artículo 20 de la creación del Servicio de Rentas Internas. Siempre y cuando no sea material ni físicamente posible la ejecución y aplicación de la clausura.
14	Falta de comparecencia a las oficinas del SRI	Contravención	C	Numeral 4, artículo 96 del Código Tributario.
15	No exhibir la documentación solicitada por la Administración Tributaria	Contravención	C	Numeral 3, artículo 96 del Código Tributario.
16	Los Sujetos pasivos que utilicen crédito tributario cuando no corresponda y sin informar a la Administración Tributaria	Contravención	C	Artículo 47 de la Ley Régimen Tributario Interno.
17	No solicitar el certificado de cumplimiento para la realización de espectáculos públicos	Contravención	C	Artículos 33 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
18	Falta de presentación de garantías de espectáculos públicos	Contravención	C	Artículo 33 de la Ley Régimen Tributario Interno.
OTRAS				
19	Los Sujetos Pasivos que se registren en una categoría inferior a la real o se inscriben en el RISE cuando no corresponda	Contravención	A	Numeral 3, artículo 97.14 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin perjuicio de la sanción de clausura.
20	Los empleadores que no entreguen los comprobantes de retención a los trabajadores que laboran en relación de dependencia.	Contravención	C	Artículo 43 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
21	No emisión de comprobantes de venta, por la realización de cualquier operación mercantil incluso si la transacción se realiza título gratuito.	Contravención	B	Artículo 103 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 41 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
22	No presentar el Informe de Cumplimiento Tributario	Contravención	C	Artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno y artículo 279 del Reglamento para la aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno.
23	Los sujetos pasivos que no retengan el 100% del IVA siendo exportadores	Contravención	C	Artículo 63 literal b) numeral 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno.
24	Los sujetos pasivos que no atiendan el plazo otorgado en lo comunicado por la Administración Tributaria en el oficio de inconsistencias.	Contravención	A	Artículo 107-D Ley de Régimen Tributario Interno.
25	Los sujetos pasivos que no permitieren la realización de las inspecciones por parte de la Administración Tributaria.	Contravención	C	Numeral 2, artículo 96 del Código Tributario
26	Los sujetos pasivos que no entreguen el comprobante de retención dentro de cinco días de recibido el comprobante de venta.	Contravención	A	Artículo 50 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

NÓMINA DE CONTRAVENCIONES				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
27	No facturar el IVA	Contravención	C	Artículos 63, 64 y 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Fuente: Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias. Elaborado por el Departamento de Prevención de Infracciones de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria.

ANEXO 2: Contravenciones y su procedimiento

Normativa	Código Tributario Ecuatoriano						
Infracción	Violación de normas adjetivas o derechos formales.						
Procedimiento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La administración tributaria notifica al sujeto pasivo la <i>contravención</i>, otorgándole 5 días hábiles a través de la emisión de un inicio sumario, para que el contribuyente ejerciendo su derecho a la defensa pueda presentar las pruebas de descargo pertinentes que justifiquen objetivamente la infracción cometida. ▪ Si el contribuyente dentro de los 5 días hábiles justifica la infracción, la administración tributaria realiza un informe absolutorio en el cual se acepta la justificación y por ende la sanción no procede. ▪ Si el contribuyente dentro de los 5 días hábiles no justifica la infracción, no ingresa información o la información ingresada no justifica la infracción, la administración tributaria procede a sancionar la infracción como una <i>falta reglamentaria</i> a través de una resolución sancionatoria. 						
Sanción	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">Mínimo</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">US\$ 30</td> </tr> <tr> <td>Máximo</td> <td style="text-align: right;">US\$ 1.500</td> </tr> </table>			Mínimo	US\$ 30	Máximo	US\$ 1.500
Mínimo	US\$ 30						
Máximo	US\$ 1.500						
Graduación de la pena	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nivel de ingresos ▪ Si el contribuyente tiene o no autorización de comprobantes de venta y de retención. ▪ Si el contribuyente tiene o no deudas firmes en mora. ▪ Si el contribuyente es reincidente en el cometimiento de infracciones. 						
Reducción de sanción	No existe la posibilidad de reducir el valor de la multa.						

ANEXO 3: Faltas reglamentarias y su categorización

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
COMPROBANTES DE VENTA Y RETENCIÓN				
1	Emitir facturas sin requisitos de llenado, a continuación señalados:	Falta reglamentaria	A	Artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.1	Cuando superen los US \$ 200 (doscientos dólares de los Estados Unidos de América), sin identificación del adquirente con sus nombres y apellidos, denominación o razón social y número de Registro Único de Contribuyentes (RUC) o cédula de identidad	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
	o pasaporte, cuando la transacción se realice con contribuyentes que requieran sustentar costos y gastos, para efectos de la determinación del impuesto a la renta o crédito tributario para el impuesto al valor agregado.			
1.2	Sin Descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando la cantidad y unidad de medida, cuando proceda. Tratándose de bienes que están identificados mediante códigos, número de serie o número de motor, deberá consignarse obligatoriamente dicha información. En los casos en que se refiera a envíos de divisas al exterior, se deberá indicar el valor transferido al exterior y si la transacción se encuentra exenta del impuesto a la salida de divisas, junto con la razón de exención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.3	Sin precio unitario de los bienes o precio del servicio.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.4	Sin valor subtotal de la transacción, sin incluir impuestos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.5	Sin Descuentos o bonificaciones.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.6	Sin Impuesto al valor agregado, señalando la tarifa respectiva.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.7	Sin requisitos de llenado. En el caso de los servicios prestados por hoteles bares y restaurantes, debidamente calificados, la propina establecida por el Decreto Supremo No. 1269, publicado en el Registro Oficial No. 295 del 25 de agosto de 1971. Dicha propina no será parte de la base imponible del IVA.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.8	Sin el impuesto a la salida de divisas percibido, en el caso de que se refiera a servicios para efectuar transferencias de divisas al exterior, prestados por agentes de percepción del impuesto a la salida de divisas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.9	Sin el impuesto a los consumos especiales por separado, en el caso de las ventas efectuadas por los productores nacionales de bienes gravados con el ICE.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.10	Sin el importe total de la transacción.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.11	Sin signo y denominación de la moneda en la cual se efectúa la transacción, únicamente en los casos en que se utilice una moneda diferente a la de curso legal en el país.	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.12	Sin fecha de emisión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 12, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
				Venta, Retención y Complementarios.
1.13	Sin el número de las guías de remisión, cuando corresponda.	Falta reglamentaria	A	Numeral 13, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.14	Sin firma del adquirente del bien o servicio, como constancia de la entrega del comprobante de venta.	Falta reglamentaria	A	Numeral 14, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
1.15	Cada factura debe ser totalizada y cerrada individualmente, debiendo emitirse conjuntamente el original y sus copias o, en el caso de utilización de sistemas computarizados autorizados, de manera consecutiva.	Falta reglamentaria	A	Último inciso, artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención.
2	Los Sujetos Pasivos que emitan facturas comerciales negociables sin los requisitos señalados en el artículo 19 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios y los que correspondan para su constitución como título valor, acorde con las disposiciones del Código de Comercio y demás normas aplicable conforme a lo dispuesto por las entidades reguladoras.	Falta reglamentaria	A	Artículo 20 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
3	Emitir notas de venta sin requisitos de llenado, a continuación señalados:			Artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
3.1	Sin la descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando la cantidad y unidad de medida, cuando proceda. Tratándose de bienes que están identificados mediante códigos, número de serie o número de motor, deberá consignarse obligatoriamente dicha información.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
3.2	Sin el precio de los bienes o servicios incluyendo impuestos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
3.3	Sin el Importe total de la transacción, incluyendo impuestos y la propina establecida por el Decreto Supremo No. 1269, publicado en el Registro Oficial No. 295 del 25 de agosto de 1971. Dicha propina no será parte de la base imponible del IVA.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
3.4	Sin fecha de emisión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
3.5	Sin consignar el número de RUC o cédula de identidad y el nombre, denominación o razón social del comprador, por cualquier monto, cuando la transacción se realice con contribuyentes que requieran sustentar costos y gastos para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta.	Falta reglamentaria	A	Penúltimo inciso del artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
3.6	Cada nota de venta debe ser totalizada y cerrada individualmente debiendo emitirse conjuntamente el original y sus copias o, en	Falta reglamentaria	A	Último inciso, artículo 21 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
	el caso de utilización de sistemas computarizados autorizados, de manera consecutiva.			
4	Emitir liquidaciones de compra de bienes y prestación de servicio sin requisitos de llenado, a continuación señalados:			Artículo 22 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios
4.1	Sin datos de identificación del proveedor, apellidos y nombres, número de cédula de identidad o pasaporte, domicilio con indicación de los datos necesarios para su ubicación, consignando la provincia, ciudad y lugar donde se realizó la operación.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 22 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
4.2	Sin la descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando la cantidad y unidad de medida, cuando proceda. Tratándose de bienes que están identificados mediante códigos, número de serie o número de motor, deberá consignarse obligatoriamente dicha información.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 22 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
4.3	Sin precios unitarios de los bienes o precio del servicio.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 22 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
4.4	Sin valor subtotal de la transacción, sin incluir el IVA.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 22 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
4.5	Sin Impuesto al valor agregado, con indicación de la tarifa respectiva.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 22 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
4.6	Sin importe total de la transacción, incluido impuestos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 22 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
4.7	Sin fecha de emisión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 22 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
4.8	Cada liquidación de compra de bienes y prestación de servicios debe ser totalizada y cerrada individualmente debiendo emitirse conjuntamente el original y sus copias o, en el caso de utilización de sistemas computarizados autorizados, de manera consecutiva.	Falta reglamentaria	A	Penúltimo inciso, artículo 22 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención.
5	Emitir notas de crédito o débito sin requisitos de llenado, a continuación señalados:			Artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios
5.1	Sin apellidos y nombres, denominación o razón social del adquirente.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
5.2	Sin número del registro único de contribuyentes o cédula de identidad o pasaporte del adquirente.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
5.3	Sin denominación y número del comprobante de venta que se modifica.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
5.4	Sin la razón por la que se efectúa la modificación.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
5.5	Sin el valor por el que se modifica la transacción.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
5.6	Sin el monto del impuesto a los consumos especiales correspondiente, cuando proceda.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
5.7	Sin el monto del impuesto al valor agregado respectivo.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
5.8	Sin el valor total de la modificación incluido impuestos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
5.9	Sin la fecha de emisión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
5.10	Las notas de crédito y débito se emitirán en original y copia, debiendo emitirse conjuntamente el original y sus copias o, en el caso de utilización de sistemas computarizados autorizados, de manera consecutiva.	Falta reglamentaria	A	Último inciso, artículo 25 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención.
6	Emitir guías de remisión sin requisitos de llenado, a continuación señalados:			Artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.1	Sin la identificación del destinatario de la mercadería, para lo que se incluirá su número del registro único de contribuyentes, cédula de identidad o pasaporte, según el caso, apellidos y nombres, denominación o razón social.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.2	Sin la dirección del punto de partida y del destino o destinos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.3	Sin la identificación del conductor que transporta la mercadería, para lo que se incluirá su número del registro único de contribuyentes, cédula de identidad o pasaporte según el caso, apellidos y nombres.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.4	Sin el número de placas del vehículo en el que se realice el traslado.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.5	Sin la identificación del remitente, cuando la guía de remisión ha sido emitida por el transportista o destinatario.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.6	Sin la descripción detallada de las mercaderías transportadas, denominación, características, unidad de medida y cantidad. De ser necesario, esta información podrá constar en un anexo a la guía de remisión, en la cual se consignará el número de páginas del anexo.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.7	Sin el motivo del traslado.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
6.8	Sin denominación, número de la autorización, fecha de emisión y numeración del comprobante de venta, salvo en los casos que señala numeral 8 del artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.9	Sin el número de la declaración aduanera, cuando corresponda.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.10	Sin las fechas de inicio y terminación del traslado.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
6.11	Las guías de remisión se emitirán en original y copia, debiendo emitirse conjuntamente el original y sus copias o, en el caso de utilización de sistemas computarizados autorizados, de manera consecutiva.	Falta reglamentaria	A	Inciso a continuación del numeral 10, artículo 30 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención.
7	Emitir comprobantes de retención sin requisitos de llenado, a continuación señalados:			Artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.1	Sin apellidos y nombres, denominación o razón social de la persona natural o sociedad o sucesión indivisa a la cual se le efectuó la retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.2	Sin el número del registro único de contribuyentes o cédula de identidad o pasaporte del sujeto al que se le efectúa la retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.3	Sin el impuesto por el cual se efectúa la retención en la fuente: Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado o Impuesto a la Salida de Divisas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.4	Sin la denominación y número del comprobante de venta que motiva la retención, cuando corresponda.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.5	Sin el valor de la transacción o del monto de la transferencia de divisas al exterior que constituye la base para la retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.6	Sin el porcentaje aplicado para la retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.7	Sin el valor del impuesto retenido.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.8	Sin el ejercicio fiscal al que corresponde la retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.9	Sin la fecha de emisión del comprobante de retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.10	Sin la firma del agente de retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
7.11	Sin el convenio internacional para evitar la doble tributación en el cual se ampara la retención, cuando corresponda.	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
7.12	Los comprobantes de retención se emitirán conjuntamente en original y copias o, en el caso de utilización de sistemas computarizados autorizados, de manera consecutiva.	Falta reglamentaria	A	Inciso a continuación del numeral 11, artículo 40 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención.
8	Emitir facturas, notas de venta, liquidaciones de compras de bienes y prestación de servicios, notas de crédito y notas de débito, sin los requisitos pre impresos a continuación señalados:			Artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.1	Sin el número, día, mes y año de la autorización de impresión del documento, otorgado por el Servicio de Rentas Internas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.2	Sin el número del registro único de contribuyentes del emisor.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.3	Sin apellidos y nombres, denominación o razón social del emisor, en forma completa o abreviada conforme conste en el RUC.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.4	Sin la denominación del documento.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.5	Sin la numeración de quince dígitos, que distribuirá la Administración tributaria de acuerdo a las especificaciones citadas en el numeral 5 del artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.6	Sin la dirección de la matriz y del establecimiento emisor cuando corresponda.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.7	Sin la fecha de caducidad del documento, expresada en día, mes y año, según la autorización del Servicio de Rentas Internas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.8	Sin el número del registro único de contribuyentes, nombres y apellidos, denominación o razón social y número de autorización otorgado por el Servicio de Rentas Internas, del establecimiento gráfico que realizó la impresión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.9	Sin los destinatarios de los ejemplares. (adquiriente, comprador, usuario, emisor-vendedor)	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.10	Imprimir facturas consideradas como “facturas comerciales negociables” de conformidad con el Código de Comercio, sin que conste en el original y en la segunda copia la leyenda “no negociable”, además en la primera copia se hará constar la leyenda “copia sin derecho a crédito tributario”.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, segundo inciso, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.11	Imprimir comprobantes de venta que permitan sustentar crédito tributario sin la leyenda “copia sin derecho a crédito tributario” en las copias adicionales a la que corresponda al emisor.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, último inciso, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.12	Imprimir comprobantes de venta cuando los sujetos pasivos sean designados por el SRI	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
	como especiales sin las palabras: "Contribuyente Especial" y el número de la resolución con la que fueron calificados.			Venta, Retención y Complementarios.
8.13	Los contribuyentes especiales que a la fecha de su designación tuviesen comprobantes de venta vigentes en inventario, y en los mismos no hagan constar la leyenda "Contribuyente Especial" y el número de resolución con el cual fueron calificados mediante sello o cualquier otra forma de impresión	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.14	Los Sujetos Pasivos que no den baja los documentos con la leyenda "Contribuyente Especial", si por cualquier motivo perdieran dicha designación.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, último inciso, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.15	Los contribuyentes que se inscriban en Régimen Simplificado y no impriman en los comprobantes de venta autorizados para este régimen la leyenda: "Contribuyente RISE o Contribuyente Régimen Simplificado".	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.16	Los Sujetos Pasivos que no den baja todos documentos autorizados para el Régimen Simplificado, si por cualquier motivo fueran excluidos de dicho régimen.	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, último inciso, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.17	Las personas naturales y las sucesiones indivisas, que de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, estén obligadas a llevar contabilidad y no impriman en los comprobantes de venta la frase: "Obligado a Llevar Contabilidad".	Falta reglamentaria	A	Numeral 12, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
8.18	Los Sujetos Pasivos que de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación dejasen de ser obligados a llevar contabilidad y no den de baja todos aquellos documentos que contengan la leyenda "Obligado a llevar contabilidad".	Falta reglamentaria	A	Numeral 12, último inciso, artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9	Emitir tiquetes por máquinas registradoras sin requisitos pre impresos, a continuación señalados:			Artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9.1	Sin el número de registro único de contribuyentes, nombre o razón social y el domicilio del emisor, completo o en forma abreviada, según conste en el RUC, permitiendo su identificación y ubicación.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9.2	Sin el número secuencial auto generado por la máquina registradora.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9.3	Sin hacer constar al menos cuatro dígitos pudiendo omitirse la impresión de los ceros a la izquierda.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9.4	Los Sujetos pasivos que usen máquinas registradoras autorizadas por el SRI y reinicien la numeración sin utilizar todos los números que permita la máquina.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9.5	Sin la marca, modelo de fabricación y número de serie de la máquina registradora.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
				y Complementarios.
9.6	Sin el número de autorización otorgada por el Servicio de Rentas Internas, incluido mediante cualquier mecanismo.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9.7	Sin la descripción o concepto del bien vendido o del servicio prestado que podrá ser expresado en letras o códigos numéricos pre definidos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9.8	Sin el importe de la venta o del servicio prestado, pudiendo constar de manera desglosada el impuesto.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9.9	Sin fecha y hora de emisión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
9.10	Sin el destino opcional de los ejemplares.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 23 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
10	Emitir boletos de entradas a espectáculos públicos impresos por un establecimiento gráfico autorizado o impreso por sistemas computarizados autorizados sin requisitos pre impresos, a continuación señalados:			Artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
10.1	Sin el número, día, mes y año de la autorización de impresión del documento, otorgado por el Servicio de Rentas Internas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
10.2	Sin el número del registro único de contribuyentes del emisor.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
10.3	Sin los apellidos y nombres, denominación o razón social del emisor, en forma completa o abreviada conforme conste en el RUC.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
10.4	Sin la denominación del documento: "Boleto".	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
10.5	Sin la numeración de quince dígitos que distribuirá la Administración tributaria de acuerdo a las especificaciones citadas en el numeral 5 del artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
10.6	Sin la fecha de caducidad de la autorización, expresada en día, mes y año.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
10.7	Sin el número del registro único de contribuyentes, nombres y apellidos, denominación o razón social y número de autorización otorgado por el Servicio de Rentas Internas, del establecimiento gráfico que realizó la impresión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
10.8	Sin el importe total incluido impuestos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 24 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11	Emitir guías de remisión sin requisitos pre impresos, a continuación señalados:			Artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
11.1	Sin número, día, mes y año de la autorización de impresión del documento, otorgado por el Servicio de Rentas Internas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.2	Sin el número de registro único de contribuyentes.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.3	Sin los apellidos y nombres, denominación o razón social en forma completa o abreviada conforme conste en el RUC.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.4	Sin la denominación del documento: "Guía de Remisión".	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.5	Sin la numeración de quince dígitos establecida por la Administración Tributaria de acuerdo a las especificaciones citadas en el numeral 5 del artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.6	Sin la dirección de la matriz y del establecimiento donde está localizado el punto de emisión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.7	Sin fecha de caducidad del documento, expresada en día, mes y año, según autorización del Servicio de Rentas Internas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.8	Sin número del registro único de contribuyente, nombres y apellidos, denominación o razón social y número de autorización otorgado por el Servicio de Rentas Internas, del establecimiento gráfico que realizó la impresión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.9	Sin los destinatarios de los ejemplares.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.10	Los Sujetos Pasivos designados por el SRI como especiales que no impriman en las guías de remisión las palabras: "Contribuyente Especial" y el número de la resolución con la que fueron calificados como tales.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.11	Los contribuyentes especiales que a la fecha de su designación tuviesen guías de remisión vigentes en inventario, y en los mismos no hagan constar la leyenda "Contribuyente Especial" y el número de resolución con el cual fueron calificados mediante sello o cualquier otra forma de impresión	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.12	Los Sujetos Pasivos que no den de baja las guías de remisión con la leyenda "Contribuyente Especial", si por cualquier motivo perdieran dicha designación.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, inciso segundo, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.13	Los Sujetos Pasivos que se inscriban en el Régimen Simplificado y no impriman en las guías de remisión la leyenda: "Contribuyente RISE o Contribuyente Régimen Simplificado".	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
11.14	Los Sujetos Pasivos que por cualquier motivo fueran excluidas del Régimen Simplificado y no den de baja las guías de remisión con la leyenda "Contribuyente RISE o Contribuyente Régimen Simplificado".	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, inciso segundo, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.15	Las personas naturales y las sucesiones indivisas, que de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, estén obligadas a llevar contabilidad y no impriman en las guías de remisión la frase: "Obligado a Llevar Contabilidad".	Falta reglamentaria	A	Numeral 12, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
11.16	Los Sujetos Pasivos que de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación dejasen de ser obligados a llevar contabilidad y no den de baja todas las guías de remisión que contengan la leyenda "obligados a llevar contabilidad".	Falta reglamentaria	A	Numeral 12, artículo 29 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12	Emitir comprobantes de retención sin requisitos pre impresos, a continuación señalados.			Artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.1	Sin el número, día, mes y año de la autorización de impresión del comprobante de retención, otorgado por el Servicio de Rentas Internas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.2	Sin el número del registro único de contribuyentes del emisor.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.3	Sin los apellidos y nombres, denominación o razón social del emisor, en forma completa o en la abreviada conforme conste en el RUC. Adicionalmente, podrá incluirse el nombre comercial o de fantasía, si lo hubiere.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.4	Sin la denominación del documento, esto es: "comprobante de retención".	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.5	Sin la numeración de quince dígitos establecida por la Administración tributaria de acuerdo a las especificaciones detalladas en el numeral 5 del artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.6	Sin la dirección de la matriz y del establecimiento emisor cuando corresponda	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.7	Sin la fecha de caducidad, expresada en día, mes y año, según autorización del Servicio de Rentas Internas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.8	Sin el número del registro único de contribuyentes, nombres y apellidos, denominación o razón social y número de autorización otorgado por el Servicio de	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
	Rentas Internas, del establecimiento gráfico que realizó la impresión.			
12.9	Sin los destinatarios de los ejemplares.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.10	Los Sujetos Pasivos designados por el SRI como especiales y no impriman en los comprobantes de retención las palabras: "Contribuyente Especial" y el número de la resolución con la que fueron calificados como tales.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.11	Los contribuyentes especiales que a la fecha de su designación tuviesen comprobantes de retención vigentes en inventario, y en los mismos no hagan constar la leyenda "Contribuyente Especial" y el número de resolución con el cual fueron calificados mediante sello o cualquier otra forma de impresión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.12	Los Sujetos Pasivos que no den baja los comprobantes de retención con la leyenda "Contribuyente Especial", si por cualquier motivo perdieran dicha designación.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, segundo inciso, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.13	Las personas naturales y las sucesiones indivisas, que de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación, estén obligadas a llevar contabilidad y no impriman en los comprobantes de retención la frase: "Obligado a Llevar Contabilidad".	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
12.14	Los Sujetos Pasivos que de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento de aplicación dejasen de ser obligados a llevar contabilidad y no den de baja todos los comprobantes de retención que contengan la leyenda "obligados a llevar contabilidad".	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, segundo inciso, artículo 39 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
13	No reportar dentro de los ocho días siguientes al suceso, los cambios producidos en la información consignada al solicitar la autorización para la emisión de comprobantes de venta a través de máquinas registradoras.	Falta reglamentaria	C	Artículo 43 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
14	Emisión de liquidaciones de compra cuando no correspondan a los literales enunciados en el artículo 13 del Reglamento de comprobantes de venta, retención y complementarios	Falta reglamentaria	C	Artículo 13 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
15	Emitir comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención con fecha anterior a la de su vigencia, otorgada por la administración tributaria.	Falta reglamentaria	C	Artículo 6 del Reglamento de comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
16	Emitir comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención caducados. Fecha posterior a la de su vigencia, otorgada por la administración tributaria.	Falta reglamentaria	C	Artículo 6 del Reglamento de comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
17	Los contribuyentes que no den de baja comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención que no vayan a ser utilizados, en el plazo máximo de quince días hábiles, cuando se produzcan los siguientes hechos:	Falta reglamentaria		Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.1	Vencimiento del plazo de vigencia de los documentos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.2	Cierre del establecimiento.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.3	Cierre del punto de emisión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.4	Deterioro de los documentos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.5	Robo, hurto o extravío de los documentos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.6	Cese de operaciones.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.7	Existencia de fallas técnicas generalizadas en los documentos.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.8	Pérdida de la calidad de contribuyente especial o ser obligado a llevar contabilidad del emisor.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.9	Cambio de nombres, apellidos, razón social, denominación, dirección u otras condiciones del emisor que hayan sido registradas en el RUC.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.10	Suspensión por parte del Servicio de Rentas Internas de la autorización para emitir los documentos a los que se refiere este reglamento.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.11	Falta de retiro, por parte del contribuyente, luego del plazo de tres meses, de los trabajos de impresión solicitados. En este caso será el mismo establecimiento gráfico autorizado, el que solicite la baja.	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.12	Cambio del régimen impositivo del contribuyente.	Falta reglamentaria	A	Numeral 12, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.13	Impresión de documentos sin solicitud del contribuyente. En este caso, el contribuyente	Falta reglamentaria	A	Numeral 13, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
	deberá presentar la respectiva denuncia y reportar el hecho a la Administración Tributaria.			Venta, Retención y Documentos Complementarios.
17.14	No utilización de boletos o entradas en el espectáculo público para el que fueron autorizados.	Falta reglamentaria	A	Numeral 14, Artículo 49 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
18	Las copias de los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención deberán llenarse mediante el empleo de papel carbón, carbonado o autocopiado químico.	Falta reglamentaria	A	Inciso segundo, artículo 42 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
19	Los Comprobantes de Venta, documentos complementarios o comprobantes de retención, deberán ser llenados en forma consecutiva con sus copias respectivas.	Falta reglamentaria	A	Inciso cuarto, artículo 42 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
20	Los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención no deberán presentar borrones, tachones o enmendaduras.	Falta reglamentaria	A	Inciso sexto, artículo 42 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
21	El agente de retención que no entregue el respectivo comprobante dentro de los treinta días siguientes a la terminación de la relación laboral a los trabajadores que dejen de prestar sus servicios en relación de dependencia..	Falta reglamentaria	B	Artículo 96 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.
22	Los sujetos pasivos que no soliciten al Servicio de Rentas Internas la autorización para la impresión y emisión de los comprobantes de venta y sus documentos complementarios, así como de los comprobantes de retención, a través de los establecimientos gráficos autorizados.	Falta reglamentaria	A	Artículo 5 y 6 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
ESTABLECIMIENTOS GRÁFICOS Y AUTOIMPRESORES				
23	Los establecimientos gráficos autorizados que no cumplan con las obligaciones detalladas a continuación:			Artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios
23.1	Tramitar ante el Servicio de Rentas Internas la solicitud de autorización para imprimir comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
23.2	Imprimir comprobantes de venta con datos diferentes a los consignados en la autorización de impresión otorgada por el Servicio de Rentas Internas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 2, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
23.3	Verificar la identidad y los datos de los contribuyentes que solicitan la autorización de impresión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
23.4	Imprimir y conservar en orden cronológico las autorizaciones otorgadas por el Servicio de Rentas Internas, como respaldo de las solicitudes que hayan tramitado y obtenido. Las autorizaciones deberán estar firmadas por el dueño o representante legal del establecimiento gráfico y por el sujeto pasivo que solicitó la impresión. Una copia	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
	de cada tipo de documento autorizado, debidamente firmado también se archivará junto con la solicitud.			
23.5	Imprimir los comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención con los requisitos señalados en Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
23.6	Declarar en la forma y plazos que determine el Servicio de Rentas Internas, sobre la información sobre los trabajos realizados.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
23.7	Expedir facturas por la prestación de los servicios de impresión de comprobantes de venta, documentos complementarios y de retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
23.8	Informar al Servicio de Rentas Internas sobre cualquier modificación que se hubiere efectuado en los equipos o establecimientos declarados para obtener la autorización.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
23.9	Informar al Servicio de Rentas Internas sobre el hurto, robo, extravío o destrucción de documentos impresos y no entregados al cliente, presentando la documentación justificativa pertinente.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
23.10	Cumplir permanentemente con los requisitos de los Establecimientos Gráficos Autorizados, por los cuales fueron calificados para que impriman comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención.	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, artículo 45 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios. Sin perjuicio de que el incumplimiento amerite el retiro de la autorización.
24	Los establecimientos gráficos autorizados que incurrieren con las prohibiciones detalladas a continuación:			Artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.1	Imprimir comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención a contribuyentes que no hayan sido autorizados por el Servicio de Rentas Internas.	Falta reglamentaria	A	Numeral 1, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.2	Reponer documentos del contribuyente que le hubieren sido robados, extraviados o estén deteriorados.	Falta reglamentaria	C	Numeral 2, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.3	Ceder a terceros los trabajos de impresión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 3, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.4	Imprimir comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención que hayan sido declarados como no impresos, sin que haya solicitado la nueva autorización.	Falta reglamentaria	A	Numeral 4, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.5	Imprimir comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención que no hayan sido solicitados expresamente por el contribuyente.	Falta reglamentaria	A	Numeral 5, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

NÓMINA DE FALTAS REGLAMENTARIAS				
No.	INFRACCIÓN	CLASE	TIPO	BASE LEGAL / OBSERVACIONES
24.6	Entrega tardíamente la información sobre trabajos de impresión realizados.	Falta reglamentaria	A	Numeral 6, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.7	Presentar información incompleta o con errores, sobre trabajos de impresión realizados.	Falta reglamentaria	A	Numeral 7, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.8	Consignar datos distintos a aquellos que sirvieron para la obtención de cada autorización de impresión.	Falta reglamentaria	A	Numeral 8, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.9	Imprimir un número de comprobantes de venta mayor al autorizado.	Falta reglamentaria	A	Numeral 9, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.10	Imprimir comprobantes autorizados previamente a otro establecimiento gráfico.	Falta reglamentaria	A	Numeral 10, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
24.11	Imprimir comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención, sin estar autorizados.	Falta reglamentaria	A	Numeral 11, artículo 46 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.
25	No mantener los archivos en medio magnéticos del reporte de los comprobantes de venta, comprobantes de retención y documentos complementarios emitidos a través de sistemas computarizados autorizados en la forma y en los plazos que determine la Administración Tributaria.	Falta reglamentaria	C	Artículo 41 del Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.
OTRAS				
26	Entrega del/los vehículo/s al/los cliente/s, antes del pago del Impuesto a los vehículos motorizados.	Falta reglamentaria	C	Numeral 2, artículo 10 del Reglamento del Impuesto Anual a los vehículos motorizados.
27	No conservar los documentos sustentatorios de la contabilidad durante el plazo mínimo de siete años.	Falta reglamentaria	C	Artículo 37 del reglamento para la aplicación de la ley de régimen tributario interno.
28	Presentar el informe o anexo de Precios de Transferencia o partes relacionadas tardíamente.	Falta reglamentaria	C	Artículo 84 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. RES_NAC-DGER2008-0464, RES_NAC-DGERCG09-00286.
29	Presentar el Informe de Cumplimiento Tributario tardíamente	Falta reglamentaria	A	Artículo 279 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.
30	Los sujetos pasivos que no realicen el trámite para la obtención de la certificación para espectáculos públicos, por lo menos con 20 días hábiles de anticipación a la realización del primer evento.	Falta reglamentaria	B	Inciso tercero, artículo 13 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Fuente: Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias.

Elaborado por el Departamento de Prevención de Infracciones de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria.

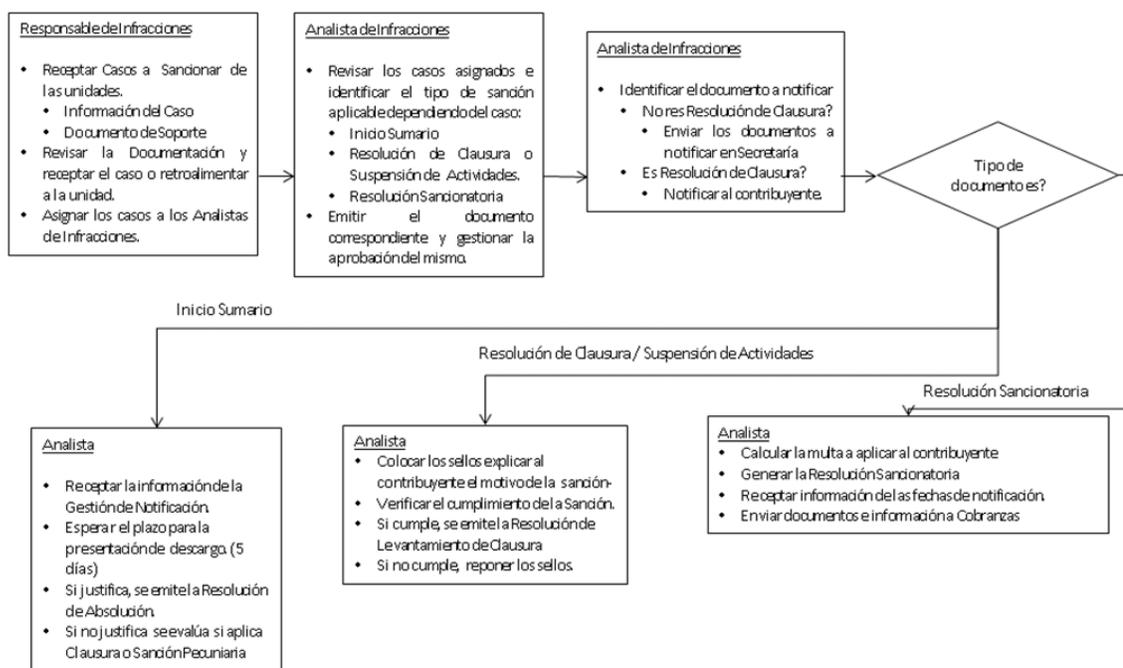
ANEXO 4: Faltas reglamentarias y procedimiento

Normativa	Código Tributario Ecuatoriano				
Infracción	Violación de procedimientos, requisitos u obligaciones que no son tipificadas como contravenciones ni delitos.				
Procedimiento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La administración tributaria notifica al sujeto pasivo la <i>falta reglamentaria</i>, otorgándole 5 días hábiles a través de la emisión de un inicio sumario, para que el contribuyente ejerciendo su derecho a la defensa pueda presentar las pruebas de descargo pertinentes que justifiquen objetivamente la infracción cometida. ▪ Si el contribuyente dentro de los 5 días hábiles justifica la infracción, la administración tributaria realiza un informe absolutorio en el cual se acepta la justificación y por ende la sanción no procede. ▪ Si el contribuyente dentro de los 5 días hábiles no justifica la infracción, no ingresa información o la información ingresada no justifica la infracción, la administración tributaria procede a sancionar la infracción como una <i>falta reglamentaria</i> a través de una resolución sancionatoria. 				
Sanción	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 60%; text-align: center;">Mínimo</td> <td style="text-align: center;">US\$ 30</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Máximo</td> <td style="text-align: center;">US\$ 1.000</td> </tr> </table>	Mínimo	US\$ 30	Máximo	US\$ 1.000
Mínimo	US\$ 30				
Máximo	US\$ 1.000				
Graduación de la pena	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nivel de ingresos ▪ Si el contribuyente tiene o no autorización de comprobantes de venta y de retención. ▪ Si el contribuyente tiene o no deudas firmes en mora. ▪ Si el contribuyente es reincidente en el cometimiento de infracciones. 				
Reducción de sanción	No existe la posibilidad de reducir el valor de la multa.				

Fuente: Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias.

Elaborado por: Departamento de Prevención de Infracciones de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria.

ANEXO 5: Relevamiento del Proceso de Infracciones (Informe CAF-SRI)



Fuente: ARDUZ, Mario y SCHUTZ, Benjamín (2010). «Informe de Análisis y Evaluación de los actuales procesos de Gestión Tributaria Del SRI». Corporación Andina de Fomento y Servicio de Rentas Internas.

ANEXO 6: Normativa Tributaria Ecuatoriana

Base legal

Normativa	Asunto	Artículos
Constitución de la República del Ecuador	Facultad	11, 76
Código Tributario ⁶⁶	Ilícito Tributario	67, 103, 310 – 440
Ley de Régimen Tributario Interno ⁶⁷	Infracciones	50, 100
Ley del Registro Único de Contribuyentes ⁶⁸	Infracciones	17, 20, 21,
Ley para la reforma de las Finanzas Publicas ⁶⁹	Clausuras	Disposición General séptima

⁶⁶ Codificación 9 Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun-2005 Última modificación: 09-mar-2009 Estado: Vigente

⁶⁷ Codificación 26 Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov-2004 Estado: Vigente a mayo 2011

⁶⁸ Codificación 22 Registro Oficial Suplemento 398 de 12-ago-2004 Estado: Vigente

⁶⁹ Ley 24 Registro Oficial Suplemento 181 de 30-abr-1999 Última modificación: 29-dic-2007 Estado: Vigente

Concordancias

Normativa	Artículos
Código Civil	6, 13, 29, 32, 1687, 1715, 1744, 1467, 1575, 1481, 1563, 1574, 1579, 1687, 1693, 1715, 1767, 2127, 2147, 2198
Código de Procedimiento Civil, Codificación	114, 559, 801, 508, 510, 561, 1000
Código Penal	3, 5, 10, 11, 12, 14, 19, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 33, 81
Código de Procedimiento Penal	4, 18, 87, 88, 225
Código de Comercio	85, 161, 195, 218, 223, 243, 449, 743, 955
Ley de Compañías	49, 69

ANEXO 7: Infracción Formal: Omisión de presentación de declaración juramentada DDJJ y procedimiento

Normativa	Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) Artículo 38																		
Infracción	Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro los plazos generales establecidos por la AFIP serán sancionados sin necesidad de requerimientos previo.																		
Procedimiento	No requiere inicio sumario. El contribuyente entra en proceso sumarial solo si decide discutir la aplicación de multa. La administración notifica al contribuyente una vez que ha conocido su omisidad y le concede 15 días hábiles para ponerse al día en sus deberes formales.																		
Sanción	<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Hasta 16/11/2004</th> <th>Desde 17/11/2004</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Persona física</td> <td>\$ 168,82 Pa.</td> <td>\$ 200,00 Pa.</td> </tr> <tr> <td>Sociedades⁷⁰</td> <td>\$ 338,14 Pa.</td> <td>\$ 400,00 Pa.</td> </tr> </tbody> </table>				Hasta 16/11/2004	Desde 17/11/2004	Persona física	\$ 168,82 Pa.	\$ 200,00 Pa.	Sociedades ⁷⁰	\$ 338,14 Pa.	\$ 400,00 Pa.							
	Hasta 16/11/2004	Desde 17/11/2004																	
Persona física	\$ 168,82 Pa.	\$ 200,00 Pa.																	
Sociedades ⁷⁰	\$ 338,14 Pa.	\$ 400,00 Pa.																	
Reducción por sistema especial	<p>Si el contribuyente cumple con el deber formal y paga voluntariamente la multa antes de la notificación tendrá derecho a una reducción especial.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th colspan="3">Hasta 16/11/2004</th> </tr> <tr> <th>Infracción</th> <th>1era.</th> <th>2da.</th> <th>3era.</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Persona física</td> <td>\$20 Pa.</td> <td>\$50 Pa.</td> <td>\$100 Pa.</td> </tr> <tr> <td>Sociedades</td> <td>\$40 Pa.</td> <td>\$100 Pa.</td> <td>\$200 Pa.</td> </tr> </tbody> </table> <p>Siempre que el contribuyente no haya utilizado el régimen de excepción en los 2 últimos años, renuncie a discutir con el fisco y pague la multa.</p>				Hasta 16/11/2004			Infracción	1era.	2da.	3era.	Persona física	\$20 Pa.	\$50 Pa.	\$100 Pa.	Sociedades	\$40 Pa.	\$100 Pa.	\$200 Pa.
	Hasta 16/11/2004																		
Infracción	1era.	2da.	3era.																
Persona física	\$20 Pa.	\$50 Pa.	\$100 Pa.																
Sociedades	\$40 Pa.	\$100 Pa.	\$200 Pa.																

⁷⁰ Sociedad se refiere a todas las asociaciones o entidades de cualquier clase, constituidas en el país o de establecimientos organizados en forma de empresas estables pertenecientes a personas de existencia física o ideal domiciliadas, constituidas o radicadas en el exterior.

Reducción legal a la mitad	Si el contribuyente cumple con el deber formal y paga voluntariamente la multa dentro de los 15 días de remitida la notificación: a) Reducción del 50% del monto de la sanción; y b) No se considerará antecedentes en su contra.
Eximición de sanción	Se puede eximir una sanción a criterio del juez administrativo, cuando la infracción no revista de gravedad. ⁷¹

Fuente: Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683)

ANEXO 8: Infracción Formal: Deberes formales y procedimiento

Normativa	Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) Artículo 39					
Multa con sustanciación genérica	Cualquier incumplimiento formal a leyes tributarias, decretos reglamentarios u otras normas de cumplimiento obligatorio.					
Multas específicas	<ol style="list-style-type: none"> 2. Infracciones a las normas sobre domicilio fiscal. 3. Resistencia a la fiscalización. 4. Omisión de proporción de datos para el control de las operaciones internacionales. 5. Falta de conservación de comprobantes o elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales. 					
Procedimiento	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Instrucción de sumario ▪ Descargo del contribuyente ▪ Resolución fundada de Juez Administrativo 					
Sanción multa con sustanciación genérica	<table border="1"> <tr> <td>Monto mínimo</td> <td>\$ 150 Pa.</td> </tr> <tr> <td>Monto máximo</td> <td>\$ 2.500 Pa.</td> </tr> </table>		Monto mínimo	\$ 150 Pa.	Monto máximo	\$ 2.500 Pa.
Monto mínimo	\$ 150 Pa.					
Monto máximo	\$ 2.500 Pa.					
Sanción multa específica	<table border="1"> <tr> <td>Monto mínimo</td> <td>\$ 150 Pa.</td> </tr> <tr> <td>Monto máximo</td> <td>\$ 45.000 Pa.</td> </tr> </table>		Monto mínimo	\$ 150 Pa.	Monto máximo	\$ 45.000 Pa.
Monto mínimo	\$ 150 Pa.					
Monto máximo	\$ 45.000 Pa.					

⁷¹ El término gravedad carece de precisión legal, otorgando una potestad subjetiva al acto eximente.

Graduación de la multa con sustanciación genérica		Pauta general	Causas atenuantes⁷²	Causas agravantes⁷³
	Personas físicas	30%*	15%*	45%*
	Sociedades de personas	40%*	20%*	60%*
	Sociedades por acciones	50%*	25%*	80%*
	* Del monto máximo (\$ 2.500 Pa.)			
		Pauta general	Causas atenuantes⁵³	Causas agravantes⁵⁴
Personas físicas	\$ 750 Pa.	\$ 350 Pa.	\$ 1.500 Pa.	
Sociedades de personas	\$ 1.000 Pa.	\$ 500 Pa.	\$ 600 Pa.	
Sociedades por acciones	\$ 1.250 Pa.	\$ 625 Pa.	\$ 2.000 Pa.	
Reducción de sanción de la multa con sustanciación genérica	Infracción	1era.	2da.	3era.
	Persona física	\$40 Pa.	\$60 Pa.	\$80 Pa.
	Sociedades	\$50 Pa.	\$75 Pa.	\$100 Pa.
	Sociedades por acciones	\$60 Pa.	\$90 Pa.	\$120 Pa.
Acumulación	Las multas previstas en este artículo son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la Ley 11.683.			
Eximición de sanción	Se puede eximir una sanción a criterio del juez administrativo, cuando la infracción no revista de gravedad. ⁷⁴			

Fuente: Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683)

⁷² Parámetros atenuantes: buena actitud ante la verificación, eficiente organización contable, conducta irreprochable respecto de los deberes formales, trivialidad de la transgresión, no ser reincidente en la comisión de infracciones estructurales, haber presentado las declaraciones juramentadas informativas con datos propios o de tercero.

⁷³ Parámetros agravantes: desobediencia frente a la verificación, desorganización contable, incorrecto archivo de documentación, antecedentes de deficiente cumplimiento de los deberes formales, gravedad de los hechos que tipifican el comportamiento infraccional, contravención gravosa o peligrosa, irregular comportamiento, reincidencia en la configuración del ilícito.

⁷⁴ El término gravedad carece de precisión legal, otorgando una potestad subjetiva al acto eximente.

ANEXO 9: Encuesta y tabulación

ENCUESTA

Por favor conteste las siguientes preguntas marcando con una (X) en la respuesta de su elección.

1. *¿Usted considera que la simplicidad del sistema tributario es un factor que promueve el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias para con la Administración Tributaria?*

SI	9/10
----	------

NO	1/10
----	------

Por favor lean con atención el siguiente capítulo extraído del Código Tributario y realice un resumen con sus propias palabras.

CAPÍTULO II DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

Art. 316.- Elementos constitutivos.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma. En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.

Art. 317.- Culpa o dolo de tercero.- Cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo.

Art. 318.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes: 1a. Haberse cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la Administración Tributaria o utilizando las bases de datos o informaciones que ésta posea; y, 2a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.

Art. 319.- Circunstancias atenuantes.- Son circunstancias atenuantes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de las siguientes: 1a. Haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio que causó; y, 2a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma.

*Art. 320.- Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes, en lo que fuere aplicable, las establecidas en el Código Penal, además de la siguiente:
1a. Que la trasgresión de la norma sea consecuencia de instrucción expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria y que no proceda de una acción u omisión dolosa.*

Tiempo promedio de lectura: 20´

UNIVERSO: 10 personas

GLOSARIO DE TÉRMINOS⁷⁵

- **AGENTES DE PERCEPCIÓN:** Las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.
- **AGENTE DE RETENCIÓN:** Las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.
- **CONTRAVENCIÓN:** Violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.
- **DELITO:** acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.
- **EXIMENTE:** circunstancia que libera de responsabilidad al autor de un delito.
- **FALTA REGLAMENTARIA:** Violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

⁷⁵ Fuente: Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias.

Elaborado por: Departamento de Prevención de Infracciones de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria.

- **INFRACCIÓN TRIBUTARIA:** Acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.
- **PROCEDIMIENTO SUMARIO:** Acto administrativo que parte de la determinación de una presunta infracción, y que juzga, sanciona u absuelve de responsabilidad, con observancia de procedimientos y normas constitucionales y legales.
- **PUNITIVA:** relativo al castigo
- **RESOLUCIÓN DE SANCIÓN:** Acto administrativo emitido por funcionario competente a través de la cual se impone una sanción.
- **SANCIÓN:** Pena o castigo que se aplica por violar una ley, un reglamento o una disposición.
- **SANCIONES PECUNIARIAS:** Multa económica establecida de conformidad a los límites observados en la ley.
- **SUJETO PASIVO:** Persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.
- **SUPLETORIO:** que sirve para suplir alguna falta de cierta cosa.
- **TIPIFICAR:** ajustar varias cosas semejantes a un tipo o norma común.

GLOSARIO DE SIGLAS

AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
CAF	Corporación Andina de Fomento
CEPAL	Comisión Económica para América Latina y el Caribe
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
DGA	Dirección General de Aduanas
DGI	Dirección General Impositiva
DGRSS	Dirección General de Recursos de la Seguridad Social
IR PN	Impuesto a la Renta Personas Naturales
IR SOC	Impuesto a la Renta Sociedades
IVA	Impuesto al Valor Agregado
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OEA	Organización de los Estados Americanos
POA	Plan Anual de Actividades

RO	Registro Oficial
RISE	Registro Impositivo Simplificado Ecuatoriano
RUC	Registro Único de Contribuyentes
SRI	Servicio de Rentas Internas

BIBLIOGRAFÍA

- AFIP (2008). «*Estimación del Incumplimiento en el IVA (2007)*».
- ARDUZ, Mario y SCHUTZ, Benjamín (2010). «*Informe de Análisis y Evaluación de los actuales procesos de Gestión Tributaria Del SRI*». Corporación Andina de Fomento y Servicio de Rentas Internas.
- BACA Olamedi, Lautá (2000). «*Léxico de la Política*». Primera edición.
- BAER, Katherine (1997). «*La Administración Tributaria en América Latina algunas tendencias y desafíos*». CEPAL.
- BAGGIA Satastume, Douglas Pompilión (1993). «*Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria*». 27ª Asamblea General del CIAT. Chile.
- BARRA, Patricio (2006). «*Simplicidad del Sistema Impositivo: Caso Chile*» Documento preparado para el seminario Estrategias Fiscales y Cohesión Social.
- BARRERA Crespo, Boris (2005). «*El delito tributario: elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*». Corporación Editora Nacional - Ediciones Abya Ayala, Volumen 66. Ecuador.
- BECCARIA, Cesare (2010). «*De los delitos y de las penas*». Editor Biblio Bazaar.
- BOCO, Armando (1999). «*Administración Tributaria y Reforma Institucional en la Argentina: Diagnóstico y Propuesta de Reforma de la AFIP – DGI*»
- CABANELLAS, Guillermo (1981). «*Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*». Buenos Aires: Heliasta.
- CASTAGNOLA, Horacio (2001). «*La Simplificación Normativa para Incentivar el Cumplimiento Voluntario y Facilitar el Control*». CIAT. Argentina.
- CARRETERO Pérez, Adolfo y CARRETERO Sánchez, Adolfo (1995). «*Derecho administrativo sancionador*». Madrid. Pág. 172.

- CAVA, José Luis. (2007) «*México en el mundo: inserción eficiente*». Universidad Autónoma de México. Primera edición. Volumen III. México.
- CEPAL (2006). «*Tributación en América Latina En busca de una nueva agenda de reformas*». Santiago de Chile
<http://www.eclac.org/publicaciones/xml/1/27951/lcg2324e.pdf>
- CÓDIGO TRIBUTARIO. Ecuador.
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (Última reforma publicada 12-XII-2011). México.
- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR (Registro Oficial No. 449, 20-X-2008)
- COSTA Martínez, Joaquín (1780). «*La ignorancia del derecho*». Valletta Ediciones S.R.L. Argentina.
- CIAT Conferencia Técnica (2010). «*El mejoramiento de la eficacia de las administraciones tributarias a través de nuevos modelos de organización*». Francia.
- DE CÁRDENAS, Fernando (1907). «*Introducción a Comentarios al Código Civil Español por José María Manresa y Navarro*». 3era. Edición. Madrid. Tomo I.
- DIEZ Humberto, COTO Alberto y DIEZ Fernando (2001) «*El Ilícito: En la Ley de Procedimiento Tributario Nacional*». Editorial Errepar. Argentina.
- DELGADO Sancho, Carlos David (2003). «*Principio de Derecho Tributario Sancionador*». Grupo Francis Lefebvre.
- DROMI, Roberto (2006). «*Derecho Administrativo*». Argentina.
- ESTATUTO DE RÉGIMEN JURÍDICO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA (Registro Oficial No. 536 del 18-III- 2002).
- GAMERO Casado, Eduardo y FERNANDEZ Ramos, Severiano (2005). «*Manual Básico Administrativo*». 2da. Edición. Madrid. Pág. 365.
- GARCÍA Belsunce, Horacio (1985). «*Derecho Tributario Penal*». Editorial Depalma.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos M. (1997). «*Derecho Financiero*». Volumen II. 6ta. Edición. Ediciones Depalma. Argentina.
- GLOSARIO FISCAL Y ADUANERO DE LA AFIP, en
<http://www.afip.gob.ar/glosario/>

- JARACH, Dino (1983). «*Finanza Públicas y Derecho Tributario*». Editorial Cangallo.
- JORRATT De Luis, Michael (1996). «*Evasión Tributaria*». Serie Manuales No. 62. CEPAL.
- LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (Registro Oficial No. 206, 2-XII-1997)
- LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO (LEY 11.683) (T.O. 1998) Decreto 821/98 publicado en el Boletín Oficial del 20 de julio de 1998. Su texto original fue creado 1978 y modificado 1998.
http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento%20tributario/tor_c_011683_1998_07_13.xml
- LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO
- LEY PARA LA REFORMA DE LAS FINANZAS PÚBLICAS (Registro Oficial No. 181, 30-IV-1999)
- LEY PENAL TRIBUTARIA No. 24.769. Comentada por Justo Laje Anaya.
- LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR (Registro Oficial No. 242, 29-XII-2007)
- LOW Murtra, Enrique (1987). «*Hacia un Sistema Simplificado de Infracciones y Sanciones*».
- MASSONE Parodi, Pedro (1964). «*Introducción a las Infracciones Tributarias*», Universidad de Chile-Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Chile.
- MODELO DE CÓDIGO LATINOAMERICANO
- MOITA de Macedo, Paulo José de Ribeiro. (2005) «*La Transparencia en la Gestión de la Administración Tributaria*». 39ª Asamblea General del CIAT, Buenos Aires-Argentina.
- NAVARRINE Susana Camila (s.a.). «*Derecho Tributario: Doctrinas Esenciales*». Tomo 1.
- NIETO García, Alejandro (2005), «*Derecho Administrativo Sancionador* ». 4ta. Edición. Tecnos. Madrid.
- NOLAN, Deborah (2005). «*La Transparencia de la Gestión de la Administración Tributaria*». 39ª Asamblea General del CIAT. Argentina.
- OCDE (2004). «*Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*». Forum on Tax Administration Compliance Sub-group.
<http://www.oecd.org/site/ctpfta/37212610.pdf>

- ORTIZ, Alejandro y ROMERO, Jorge (s.a.), « *Información, Transparencia y Rendición de Cuentas en el presupuesto de Egresos de la Federación*». Serie Transparencia.
- PEREIRA, José Antonio (2009). «*Estrategias para promover el cumplimiento, el “Beneficio Subjetivo” en las Administraciones Tributarias: El principio de la igualdad tributaria y la discriminación positiva de los contribuyentes*». 43ª Asamblea General del CIAT. Republica Dominicana.
- PÉREZ Castañeda, Juan Carlos (2003). «*Entorno al concepto de seguridad jurídica en la tenencia de la tierra*». México.
- PITA, Claudio (1993). «*El Cumplimiento Voluntario de las Obligaciones Tributarias*». CIAT.
- PLAN ESTRATÉGICO SRI (2012 - 2015)
- RADOVIC Schoepen, Ángela (1994). «*Sistema Sancionatorio Tributario: Infracciones y Delitos* ». Editorial Jurídica de Chile. Chile.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2009), en <http://www.rae.es/rae.html>.
- REGLAMENTO A LA LEY DEL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES.
- REGLAMENTO DE COMPROBANTES DE VENTA, RETENCIÓN Y DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS.
- REVISTA FISCALIDAD, Edición # 2 Cuarto Trimestre 2008, Quito en http://cef.sri.gov.ec/virtualcef/file.php/1/Publicaciones/libro_final_sri.pdf
- RODRÍGUEZ, Manuel Alfredo. (2008). «*Heurística del Derecho de Obligaciones*» (Comprende Legislación, Doctrina, Jurisprudencia y Praxis Profesionales). Venezuela.
- ROMERO García, Felipe (2005). «*El valor del sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*». Editorial Publidisa. Universidad de Cádiz.
- ROSS, Jaime (1986). «*Simplificación de la Legislación Tributaria*». CIAT. Argentina.
- SÁINZ de Bujanda, Fernando (1990). «*Lecciones de Derecho Financiero*». Facultad de Derecho Universidad Complutense. Madrid. Pág. 383.
- SÁNCHEZ Terán, Juan Manuel (2000), «*Los criterios de graduación de las sanciones administrativas en el orden social*». Editorial Lex Nova S.A. España.

- SCHMÖLDERS, Günter (1965). «*Problemas de Psicología Financiera*». Jean Duberge Editorial de Derecho Financiero. Madrid. Pág. 206 y 207.
- SRI, 2012. «*Plan Estratégico 2012-2015*». Dirección Nacional de Planificación y Coordinación. Quito.
- SRI, 2009. «*Cálculo de Sanciones Pecuniarias*». Dirección Nacional de Gestión Tributaria
- STRIDH, Anders (2011). «*Los Planes Estratégicos y la Moral Tributaria: Estrategia de Cumplimiento Agencia Tributaria (Suecia)*». CIAT. Suecia.
- SUAY Rincón, José (1989). «*Sanciones administrativas*». Bolonia Publicaciones del Real Colegio de España.
- TERCERAS JORNADAS LATINOAMERICANAS. Título III: Infracciones y sanciones (artículos 69 -125).
- UCKMAR, Víctor (2000). «*El Principio de la Equidad Tributaria y el Vínculo de Solidaridad Social: La Relación entre las Necesidades Financieras del Estado y la Justicia Económica*». CIAT. Italia.
- VILLEGAS, Héctor (1979). «*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*». Argentina.
- WEB: <http://biblioteca.afip.gob.ar/>