



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

REPÚBLICA DEL ECUADOR
INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSTGRADO DEL ESTADO

MAESTRÍA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

**INCIDENCIA DEL PROCESO SANCIONATORIO CON LA
APLICACIÓN DEL INSTRUCTIVO DE SANCIONES
PECUNIARIAS POR LA PRESENTACIÓN TARDÍA DE LAS
DECLARACIONES EN CERO**

**Tesis para optar al Título de Magíster en Administración
Tributaria**

Autor: Mónica Isabel Medina Vire
Director: Grace Natalie Tamayo Galarza

Quito, Febrero 2016

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
SECRETARIA GENERAL

No. 310-2016

ACTA DE GRADO

En la ciudad de Quito, a los seis días del mes de septiembre, del año dos mil dieciséis, **MÓNICA ISABEL MEDINA VIRE** portadora de la cédula de ciudadanía: 1713349775, **EGRESADA DE LA MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 2011-2013**, se presentó a la exposición y defensa oral de su Tesis, con el tema: **“INCIDENCIA DEL PROCESO SANCIONATORIO CON LA APLICACIÓN DEL INSTRUCTIVO DE SANCIONES PECUNIARIAS POR LA PRESENTACIÓN TARDÍA DE LAS DECLARACIONES EN CERO”**, dando así cumplimiento al requisito, previo a la obtención del título de: **MAGÍSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

Habiendo obtenido las siguientes notas:

Promedio Académico:	8.87
Tesis Escrita:	8.00
Grado Oral:	8.78
Nota Final Promedio:	8.63

En consecuencia, **MÓNICA ISABEL MEDINA VIRE**, ha obtenido el título mencionado.

Para constancia firman:

Mgs. Grace Tamayo
PRESIDENTA DEL TRIBUNAL

Mgs. Marcelo Varela
MIEMBRO

Mgs. Mónica Hidalgo
MIEMBRO

Dra. Ximena Garbay
SECRETARIA GENERAL

De conformidad con la facultad
prevista en el estatuto del IAEN
CERTIFICO que la presente es fiel
copia del original

DE ALTOS
ESTUDIOS
NACIONALES

Fojas 01

Fecha 26/09/2016

Secretaría General

AUTORÍA

Yo, Mónica Isabel Medina Vire con cédula de ciudadanía No. 1713349775, declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas, bibliografías, definiciones, conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo; así como, los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad de la autora de la Tesis.



FIRMA

Mónica Isabel Medina Vire

C.C.: 1713349775

AUTORIZACIÓN DE LA PUBLICACIÓN

Autorizo al Instituto de Altos Estudios Nacionales la publicación de esta Tesis, de su bibliografía y anexos, como artículo en publicaciones para lectura seleccionada o fuente de investigación, siempre dando a conocer el nombre del autor y respetando la propiedad intelectual del mismo.

Quito, febrero, 2016



FIRMA

MÓNICA ISABEL MEDINA VIRE

C.C.: 1713349775

DEDICATORIA

*Con todo mi cariño y amor a mis dos hijas
Camila y Daniela quienes han sido el motor
de mi vida, por sus abrazos, por sus cariños,
por motivarme y darme su amor cuando
sentía que el camino terminaba, a ustedes
por siempre mi corazón y agradecimiento.*

Isabel

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar a Dios por su infinita bondad y amor, quien supo guiarme, darme las fuerzas para seguir adelante y no desmayar en los problemas que se me presentaron en la vida, enseñándome que todo lo que se hace con amor vale la pena.

Al Instituto de Altos Estudios Nacionales por brindarme la oportunidad de estudiar y adquirir nuevos conocimientos para mi vida profesional.

A mi directora de tesis, Mgs. Grace Tamayo por su esfuerzo, paciencia y dedicación, quien con sus conocimientos, su experiencia y motivación me permitió culminar con éxito mi trabajo.

A mi madre Matilde por la confianza y el apoyo que me ha brindado a lo largo de mi vida, por todos los principios y valores que me ha inculcado para luchar por mis objetivos, y sin duda me ha demostrado su amor corrigiéndome mis faltas y celebrando mis triunfos.

A Roberto mi amor por su paciencia, su bondad y comprensión, porque prefirió sacrificar su tiempo para que yo pudiera cumplir con el mío, por motivarme para ser mejor y luchar por mis ideales, gracias por compartir conmigo tantas cosas y estar siempre a mi lado.

A mis abuelitos Isabel & Aurelio y mi hermano Daniel que desde el cielo me acompañaron, cuidaron y fueron mi inspiración para continuar con mis sueños.

Todo este trabajo ha sido posible gracias a ustedes.

“El dolor es inevitable, pero el sufrimiento es opcional”

Buda Gautama

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN CAPITULAR.....	1
INTRODUCCIÓN.....	3
CAPÍTULO 1	6
POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN	6
1.1 Potestad sancionadora.	6
1.2 Teorías sobre los delitos tributarios.	9
1.2.1 Teoría administrativista.....	9
1.2.2 Teoría tributaria.....	10
1.2.3 Teoría penalista.	10
1.3 Principios de la potestad sancionadora de la Administración.....	11
1.3.1 Principio de legalidad y tipicidad.....	11
1.3.2 Principio de proporcionalidad.	14
1.3.3 Prohibición de analogía «nulla poena sine lege stricta».	16
1.3.4 Principio de irretroactividad.....	16
1.3.5 Principio «non bis in ídem».	18
1.3.6 Principio de culpabilidad «nullum crime nulla poena sine culpa».	20
1.3.7 Principio de prescribibilidad.	21
CAPÍTULO 2	23
EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR.....	23
2.1 Justificación.....	23
2.2 El ilícito tributario.....	23
2.3 La infracción tributaria.....	24
2.3.1 Delitos.	24
2.3.2 Contravenciones.....	29
2.3.3 Faltas reglamentarias.....	32
2.4 Responsabilidad penal tributaria.....	33
2.5 Circunstancias de la infracción.....	34
2.6 Sanciones en materia tributaria.	35
2.6.1 Multa.	35
2.6.2 Clausura del establecimiento o negocio.....	36

2.6.3 Suspensión de actividades.....	39
2.6.4 Decomiso.....	39
2.6.5 Incautación definitiva.....	42
2.6.6 Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos y suspensión o cancelación de patentes o autorizaciones.	42
2.6.7 Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.	43
2.7 Procedimiento sancionatorio.....	45
2.8 Legislación comparada.....	46
2.8.1 Reino de España.....	46
2.8.2 Chile.....	47
2.8.3 República Federal Argentina.....	48
2.8.4 Estados Unidos Mexicanos.....	49
CAPÍTULO 3	51
INCIDENCIA DEL PROCESO SANCIONATORIO	51
3.1 Incidencia.....	51
3.2 Tipo de investigación.....	56
3.3 Cambios de la normativa e incidencia.....	58
3.4 Incidencia de los cambios de la normativa en las actividades económicas.....	64
3.5 Del Proceso Sancionatorio.....	72
CONCLUSIONES.....	80
BIBLIOGRAFÍA.....	82

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla No. 1:	Diferencias entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común.....	7
Tabla No. 2:	Casos Tipificados sobre Defraudación Agravada y las penas correspondientes.....	26
Tabla No. 3:	Deberes formales de los sujetos pasivos.....	30
Tabla No. 4:	Motivos de clausura de un establecimiento.....	38
Tabla No. 5:	Casos de Comiso Penal.....	40
Tabla No. 6:	Casos de Incautación Provisional.....	41
Tabla No. 7:	Penas por Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.....	43
Tabla No. 8:	Cuántías que el sujeto pasivo debe pagar por la no presentación de las obligaciones tributaria.....	55
Tabla No. 9:	Declaraciones en cero presentadas fuera de plazo (Formulario 104 ^A) desde el año 2006 a 2015, sin considerar la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	58
Tabla No. 10:	Declaraciones en cero presentadas fuera de plazo (Formulario 104A) desde el año 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	59
Tabla No. 11:	Total de multas registradas (Formulario 104A) desde el año 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	61
Tabla No. 12:	Relación entre el número de declaraciones presentadas en cero vs. el valor de la multa (Formulario 104A) desde el año 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	62

Tabla No. 13:	Declaraciones en cero presentadas fuera de plazo (Formulario 104A) por actividad económica considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	65
Tabla No. 14:	Declaraciones en cero presentadas fuera de plazo (Formulario 104A) en función de las actividades económicas con mayor número y las que no han cambiado su comportamiento en el tiempo, desde el 2006 a 2015.....	69
Tabla No. 15:	Total de multas registradas por declaraciones en cero presentadas fuera de plazo (Formulario 104A), por actividades económicas, desde el año 2006 a 2015.....	71
Tabla No. 16:	Total de multas registradas en el Formulario 106 Múltiple de Pagos por concepto de IVA mensual y semestral, desde el 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	73
Tabla No. 17:	Total de multas registradas en el Formulario 106 Múltiple de Pagos por concepto de IVA mensual y semestral por actividad económica, desde el 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	76
Tabla No. 18:	Recaudación por multas registradas en el Formulario 106 Múltiple de Pagos por concepto de IVA mensual y semestral por actividad económica con mayor participación, desde el 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	78

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico No. 1:	Evolución de las declaraciones en cero de IVA presentadas de forma tardía desde el año 2006 a 2015.....	60
Gráfico No. 2:	Total de multas registradas (Formulario 104A) desde el año 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos	62
Gráfico No. 3:	Relación entre el número de declaraciones presentadas en cero vs. el valor de la multa (Formulario 104A) desde el año 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos	63
Gráfico No. 4:	Distribución de obligaciones por actividades económicas considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos	66
Gráfico No. 5:	Evolución del comportamiento en la presentación de las declaraciones en cero fuera de plazo (Formulario 104A) en función de las actividades económicas con mayor número y las que no han cambiado en el tiempo, desde el 2016 a 2014.....	69
Gráfico No. 6:	Evolución del comportamiento en la presentación de las declaraciones en cero fuera de plazo (Formulario 104A) en función de las actividades económicas con mayor número y las que no han cambiado en el tiempo, desde el 2016 a 2015.....	70
Gráfico No. 7:	Total de multas registradas por declaraciones en cero presentadas fuera de plazo (Formulario 104A), por actividades económicas, desde el año 2006 a 2015.....	71
Gráfico No. 8:	Recaudación por multas presentadas en el Formulario Múltiple de Pagos (F 106) por concepto de IVA mensual y semestral, desde el 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	74

Gráfico No. 9:	Recaudación por multas registradas en el Formulario 106 Múltiple de Pagos por concepto de IVA mensual y semestral por actividad económica, desde el 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	77
Gráfico No. 10:	Recaudación por multas registradas en el Formulario 106 Múltiple de Pagos por concepto de IVA mensual y semestral por actividad económica con mayor participación, desde el 2006 a 2015, considerando la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos.....	79

SIGLAS Y ACRÓNIMOS

SRI	Servicio de Rentas Internas
AT	Agencia Tributaria
SII	Servicio de Impuestos Internos
AFIP	Administración Federal de Ingresos Públicos
SAT	Servicio de Administración Tributaria
IVA	Impuesto al Valor Agregado
CEF	Centro de Estudios Fiscales
SBU	Salario Básico Unificado
RUC	Registro Único de Contribuyentes
CIU	Clasificación Internacional Industrial Uniforme

SUMMARY

The present research work consists of 4 chapters, which are summarized below:

The first chapter contains the theoretical and conceptual framework of the sanctioning power of the Tax Administration, the theory on tax crimes, the principles applicable to it.

The second chapter details the administrative procedure sanctioning the Ecuadorian Tax Administration, types of tax offenses, penalties applicable in tax matters and the comparative legislation of other countries.

In the third chapter, it analyzes and details the impact of the Instruction for the application of pecuniary sanctions in the late submission of IVA returns by natural persons not required to keep accounts.

The fourth chapter details the conclusions obtained in the investigation carried out to the Tax Administration to improve the results in the voluntary compliance of the obligations on the part of the taxpayers.

KEYWORDS

- Sanctions
- Tax infraction
- Statements
- Taxes
- Voluntary compliance
- Value added tax
- Penalty fee
- Natural people

RESUMEN CAPITULAR

El presente trabajo de investigación consta de 4 capítulos, que se resumen a continuación:

El capítulo primero contiene el marco teórico y conceptual de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, la teoría sobre los delitos tributarios, los principios aplicables a la misma.

En el capítulo segundo se detalla el procedimiento administrativo sancionador de la Administración Tributaria ecuatoriana, tipos de infracciones tributarias, las sanciones aplicables en materia tributaria y la legislación comparada de otros países.

En el tercer capítulo, se analiza y detalla la incidencia que tuvo el Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias en la presentación tardía de las declaraciones de IVA por parte de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad.

El capítulo cuarto, se detallan las conclusiones obtenidas en la investigación que se realiza a la Administración Tributaria para mejorar los resultados en el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

PALABRAS CLAVES:

- Sanciones
- Infracción tributaria
- Declaraciones
- Impuestos
- Cumplimiento voluntario
- Impuesto al valor agregado
- Multa
- Personas Naturales

INTRODUCCIÓN

El tema a tratarse en el presente trabajo es la incidencia que ha tenido el proceso sancionatorio en el Estado Ecuatoriano con la aplicación del Instructivo de Sanciones Pecuniarias en el cambio de conducta de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad (contribuyentes) que han presentado de forma tardía la declaración de Impuesto al Valor Agregado (IVA)¹, que no generó un impuesto a pagar, en la provincia de Pichincha perteneciente a la Dirección Zonal 9.

La declaración a la que se hace referencia en el párrafo que antecede es aquella que no registra ventas (ingresos) ni impuesto causado, es decir la denomina declaración en cero, por tal motivo al no tener un impuesto que pagar el contribuyente no puede liquidar el valor de la multa de conformidad con el artículo 100 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno², sino que se deberá aplicar el instructivo para aplicación de sanciones pecuniarias.

La Administración Tributaria ecuatoriana para la aplicación de los procesos sancionatorios está amparada en la Facultad Sancionadora que se encuentra establecida en el artículo 70 del Código Orgánico Tributario³, esta potestad se halla sujeta a los principios que están enmarcados en la Constitución de la República del Ecuador que los mencionaremos en el desarrollo del trabajo.

¹ Impuesto al Valor Agregado (IVA), «grava al valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley» (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004, pág. 59)

² «Art. 100.- Cobro de multas.- Los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto». (Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2004, pág. 101)

³ «Art. 70.- Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley». (Código Orgánico Tributario, 2005, pág. 15)

Es importante mencionar que la normativa utilizada en el Ecuador como: el Código Orgánico Tributario, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Código Orgánico Integral Penal y otros cuerpos legales tienen incorporadas sanciones específicas para el juzgamiento de una infracción tributaria.

La Resolución No. 117 que fue expedida en el año 2000 tenía por finalidad sancionar el incumplimiento de los deberes formales por parte de los sujetos pasivos, uno de ellos es la presentación tardía de las declaraciones de impuestos; cuando dichas declaraciones no tenían un impuesto a pagar (denominadas declaraciones en cero) la multa oscilaba entre los USD 2,00 a USD. 15,00 según el tipo de declaración, esta norma de carácter secundaria fue aplicada hasta diciembre del año 2007.

El 29 de diciembre de 2007 se publicó mediante registro oficial la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, con dicho cuerpo legal se modifica la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Código Orgánico Tributario; con esta reforma se cambian temas relacionados con las multas e infracciones tributarias, por esta razón, el 26 de mayo de 2008 queda derogada la Resolución No. 117 ya que contenía disposiciones que contradicen las normas legales.

La Administración Tributaria, con la finalidad de normar la cuantía de la multa para aquellas infracciones que no se ha previsto una sanción específica en el Código Orgánico Tributario y otros cuerpos legales, publicó mediante Suplemento del Registro Oficial No. 553 del 11 de octubre de 2011, el Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias y su respectivo anexo, en donde se contempla una multa para aquellos contribuyentes que han cometido una infracción tributaria.

El SRI el 29 de agosto de 2014 publica en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 322 la Reforma al Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias donde gradúa las cuantías de multa que deben aplicarse a los contribuyentes por la presentación de la información solicitada fuera del plazo establecido, por omisión de declaraciones en cero, por la presentación tardía de declaraciones y anexos.

Es por ello que una de las funciones importantes de toda Administración Tributaria es proporcionar a los contribuyentes la información necesaria y adecuada que les permita el pago oportuno de los impuestos, incentivando de esta manera el cumplimiento voluntario, previo a cualquier proceso de sanción.

Finalmente, la presente investigación pretende analizar si la implementación del instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias por parte de la Administración Tributaria ha incidido en el cambio de conducta de los sujetos pasivos para que disminuya la presentación tardía de las declaraciones en cero de IVA.

CAPÍTULO 1

POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN

1.1 Potestad sancionadora.

Debe entenderse por potestad a la “existencia de una Ley que confiera a la Administración la posibilidad de actuar válidamente en el terreno jurídico” (Fuster Asencio, 2001, pág. 19), siendo una de las potestades de la que se encuentra investida la Administración la sancionadora, cuya manifestación se plasma con la imposición de la sanción correspondiente.

El desarrollo de la potestad sancionadora de la Administración obedece a su instrumentalización en distintas legislaciones a lo largo de la historia, un sistema penal rígido e ineficaz, el aumento de la actividad administrativa en la vida social, entre otras. (García de Enterría, Curso de Derecho Administrativo, 1993, pág. 163 a 168)

Hacia finales del siglo XIX, el fraude fiscal era considerado infracción especial, sujetándose al régimen de las contravenciones policiales, sin embargo, dado el debilitamiento de la moral fiscal, se vio la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria, sucediendo particularmente en Alemania. (Saccone, 2002, pág. 143)

Las sanciones administrativas en un inicio se aplicaron sin el respeto a mínimas garantías para los ciudadanos, “...el derecho sancionatorio administrativo ha aparecido durante mucho tiempo como un derecho represivo primario y arcaico, donde seguían teniendo cabida las antiguas y groseras técnicas de la responsabilidad objetiva, del *versare in re ilícita*, de supuestos estimativos y no tipificados legalmente de las infracciones sancionables...”. (García de Enterría , El problema jurídico de las sanciones administrativas, 1976, pág. 409)

El carácter especial de las infracciones fiscales hace que se plantee la existencia de una corriente autónoma conocida como Derecho Penal Tributario, que hace referencia

a la “rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Reino, a contribuir, con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad”. (Giuliani Fonrouge, 2001, pág. 673)

También se habla de una concepción dualista que fraccionan la potestad sancionadora en categorías jurídicas distintas que dependen de la naturaleza de las infracciones, señalando que:

Las sanciones, en efecto, son de orden administrativo y se presentan como una manifestación directa del poder fiscal en cuanto se relaciona con el proceso de determinación, control y percepción de los tributos; en tanto que las penas corresponden al contencioso represivo por omisiones, ocultaciones y otras infracciones dolosas y ofrecen una fisonomía penal, si bien con caracteres especiales, que tornan inaplicables ciertos principios del derecho penal común. (Giuliani Fonrouge, 2001, págs. 678, 679)

Se ha argumentado por mucho tiempo sobre la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones administrativas, encontrándose como diferencia conceptual entre el ordenamiento administrativo sancionador y el Derecho Penal en la competencia para apreciar la infracción e imponer la sanción, que en el primer caso es judicial y en el otro es administrativo, los procedimientos empleados para imponerla y que en él un caso se impone una sanción administrativa y, en el otro, una pena. (Fuster Asencio, 2001, pág. 23)

Hay ciertas diferencias entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común, entre ellas:

DIFERENCIAS

No.	DERECHO PENAL TRIBUTARIO	DERECHO PENAL COMÚN
1	Se concibe la reparación civil y delictual	Se concibe sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa o determina conforme al Derecho Privado

No.	DERECHO PENAL TRIBUTARIO	DERECHO PENAL COMÚN
2	Sanciona no sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos	Sanciona sólo hechos delictuosos
3	Sanciona tanto a las personas físicas, como a las personas morales	Sanciona sólo a las personas físicas
4	Atribuye responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias	El incapaz no es responsable
5	Puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control	Sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos
6	Tratándose del delito, el dolo se presume, salvo prueba plena en contrario	El dolo no se presume
7	En ocasiones sólo tiende a obtener la reparación del daño	Expande principalmente al castigo corporal y secundariamente a la reparación del daño

Fuente: (Margáin Manautou , 2007, pág. 332)

Tabla No.1

La potestad sancionadora de la Administración debe encontrarse investida de principios que aplica el Derecho Penal, encontrándose sujetos la libertad y seguridad de los ciudadanos con las mismas garantías frente a la actividad punitiva de la Administración como frente a la de los jueces, encontrándose subordinada la potestad administrativa sancionadora a la Función Judicial por ser de carácter administrativo y no penal, encontrándose sometidas todas las actuaciones administrativas al control judicial. (Fuster Asencio, 2001, págs. 25, 27)

La potestad sancionadora se caracteriza por su finalidad correctiva antes que represiva; constituyendo "... medidas de policía, destinadas a alentar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y facilitar los cometidos de la Administración Tributaria." (Benalcázar Guerrón, 2004, pág. 108)

Por lo tanto la potestad sancionadora de la Administración Tributaria es aquella que le permite imponer una determinada sanción a los sujetos pasivos que han cometido una infracción tributaria, apegándose a la normativa legal que lo faculta hacerlo.

La pena o sanción en Derecho Tributario es una "manifestación de defensa pecuniaria; por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratoria y,

finalmente, una fuente de recursos independientes.”. (Margáin Manautou , 2007, pág. 333)

En Derecho Tributario “la finalidad que se busca con la sanción es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.” (Margáin Manautou , 2007, págs. 332, 333)

1.2 Teorías sobre los delitos tributarios.

Las sanciones son de carácter civil y penal, caracterizándose las primeras por restituir a la víctima al estado anterior al hecho ilícito y, las segundas, no tienen naturaleza resarcitoria, sino represiva, castigando la conducta antijurídica e intentando prevenir otras trasgresiones al ordenamiento jurídico (Díaz Sieiro, 1993, pág. 316).

En cuanto a la naturaleza jurídica de las sanciones, las posiciones doctrinarias son las siguientes:

1.2.1 Teoría administrativista.

Se plantean diferencias entre los delitos y las contravenciones, manifestándose que:

...las contravenciones, administrativas y tributarias, no deben estar en el derecho penal, sino formar parte del derecho administrativo penal o derecho tributario penal. Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque ésta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo... (Andreozzi, 1951, pág. 363).

El derecho penal administrativo tiene autonomía funcional dentro del Derecho, siendo su fin el sancionar conductas contrarias al normal desarrollo de la Administración Pública, no siendo viable aplicar principios del derecho penal al derecho administrativo

sancionador, como el de reserva de ley y el de irretroactividad, pudiendo aplicarse otros principios con diferencias o matices (Álvarez Echagüe, 2004, págs. 39, 40).

1.2.2 Teoría tributaria.

El ilícito tributario cuenta con características especiales, dado que:

Las sanciones fiscales [...] justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las transgresiones y no para reparar daño alguno, como bien se ha dicho, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada en el Código Penal. (Giuliani Fonrouge, 2001, pág. 631).

El poder tributario estatal fundamenta la potestad punitiva tributaria, dado que el transgredir las disposiciones fiscales quebranta un deber social al sustraerse el pago de los tributos esenciales para el mantenimiento del Estado, derivando las sanciones fiscales del propio poder tributario estatal (Giuliani Fonrouge, 2001, pág. 632).

1.2.3 Teoría penalista.

No existen diferencias esenciales entre las sanciones penales y las administrativas, habiendo entre ellas unidad sustancial, teniendo ambas como finalidad sancionar el menoscabo de un bien jurídico por parte del infractor con fines retributivos o preventivos, no con el objetivo de reparar el daño causado o proveer de recursos al Fisco. (Álvarez Echagüe, 2004, pág. 42)

Si podría hablarse de una diferencia, esta sería en la autoridad que sustancia el sumario y la aplicación de la sanción, dado que en delitos es el funcionario competente de la Función Judicial y, en las contravenciones la Administración, sin perjuicio del control judicial posterior con efectos suspensivos (Álvarez Echagüe, 2004, pág. 43).

Las teorías sobre los delitos tributarios que aplica la Administración Tributaria están ligadas al derecho tributario penal que le permite ejercer de manera adecuada la potestad de imponer sanciones al infractor que las cometa garantizadas en el fiel cumplimiento de la Ley que las emana, siendo estas esenciales para vivir en armonía.

1.3 Principios de la potestad sancionadora de la Administración.

La potestad sancionadora de la Administración se encuentra sujeta a unos límites o reglas que deben servir de guías, transformándose en derechos subjetivos para los sujetos pasivos de no sufrir sanciones sino en los casos que legalmente se encuentren previstos y por autoridades que legalmente puedan imponerlas. (Fuster Asencio, 2001, pág. 43)

1.3.1 Principio de legalidad y tipicidad.

El principio de legalidad en materia sancionadora se encuentra recogido en el artículo 76.3 de la Constitución de la República del Ecuador, el cual manifiesta:

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

La «legalidad» no solo es un principio, sino también y antes que eso un «valor» del Estado de Derecho, que busca asegurar la participación democrática en el proceso de imposición o en el establecimiento de las vías de reparto de la carga que comporten los gravámenes [...]. Se trata de una institución al servicio del interés común y no solo del individual. (Aimé Figueroa & Montaña Galarza, 2004, pág. 219)

El origen del principio está en el sistema democrático y republicano de gobierno originario en la Revolución Francesa, por el cual sólo la ley puede imponer sanciones

penales a los habitantes de un Estado, quedando el juzgamiento de las conductas punibles a cargo de la Función Judicial y residualmente a la Función Ejecutiva la facultad de reglamentar la ley expedida por la Función Legislativa. (Álvarez Echagüe, 2004, págs. 49, 50)

“... para que una acción sea antijurídica ha de estar prevista en un precepto legal y sancionado con una pena, es de aplicación estricta en función de la garantía constitucional de que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe no siendo admisible la aplicación retroactiva de las normas punitivas.”. (Saccone, 2002, págs. 151, 152)

El principio de legalidad en materia penal ha tenido una formulación clásica realizada por Feuerbach, el cual lo enuncia así:

Toda aplicación de una pena supone una ley previa anterior («*nulla poena sine lege*»); la aplicación de una pena presupone la realización de la infracción prevista en la figura legal («*nulla poena sine crimine*»); la infracción viene determinada por la pena legal («*nullum crimen sine poena legali*»)). (Fuster Asencio, 2001, pág. 44)

Las proposiciones sobre las cuales se enuncia el principio de legalidad actualmente son:

a) «*Nullum crimen sine lege*». Ninguna conducta, por reprobable que parezca y por mucho que lesione el Derecho, puede conceptuarse como delito si la Ley no lo prescribe así (principio de legalidad criminal); b) «*Nulla poena sine lege*». No pueden imponerse más penas que las establecidas por el legislador en cada caso, hallándose prohibido sustituir por otra la penalidad prevista en cada figura delictiva (principio de legalidad penal); c) «*Nulla poena sine iudicium o nemo damneturnisi per legale iudicium*». Nadie puede ser castigado sino en virtud de un juicio formal ante sus jueces naturales, en el que se respeten las garantías establecidas por la Ley (principio de legalidad procedimental o garantía jurisdiccional); y, d) No puede ejecutarse pena alguna sino en la forma prevista por la Ley (principio de legalidad en la ejecución). (Fuster Asencio, 2001, pág. 44)

El principio de legalidad implica que la Asamblea Nacional, mediante una Ley, establezca los actos que se consideran constitutivos de delitos, contravenciones o faltas reglamentarias y sus correspondientes penas o sanciones; en cambio, el principio de tipicidad garantiza la seguridad jurídica señalada en el artículo 82 de la Constitución de la República del Ecuador, eliminando la arbitrariedad al establecerse conductas reprochables y que son sujetas a sanciones, ya que una conducta para que sea típica debe estar descrita y sancionada como tal por autoridad competente.

La tipicidad “Consiste en la exigencia de que tanto los comportamientos prohibidos, o preceptuados, como las sanciones a imponer, sean descritos clara e inequívocamente, de forma que no se genere inseguridad jurídica. [...] los ciudadanos puedan en todo momento prever las consecuencias sancionatorias que se pueden derivar de su conducta.”. (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, pág. 153)

La Ley es aquella que debe contener la conducta típica, sin embargo, no hay impedimento para que la norma se remita a normas de carácter reglamentario, debiendo la ley delimitar suficiente y precisamente los elementos esenciales de la conducta reprochable y la naturaleza y límites de las sanciones a ser impuestas, no pudiendo invadir un reglamento el campo de actuación reservado a la Ley. (Fuster Asencio, 2001, pág. 48)

No es admisible que la Ley deje a normas reglamentarias la definición legal de infracciones administrativas por ser el reglamento una norma de rango inferior a la Ley, conforme el artículo 425 de la Constitución de la República del Ecuador⁴.

⁴ «Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

En caso de conflicto entre normas de distinta jerarquía, la Corte Constitucional, las juezas y jueces, autoridades administrativas y servidoras y servidores públicos, lo resolverán mediante la aplicación de la norma jerárquica superior...». (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

1.3.2 Principio de proporcionalidad.

El artículo 76.6 de la Constitución de la República del Ecuador manifiesta que: «La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza», implicando que sólo se puede aplicar las penas estrictamente necesarias, siendo éstas proporcionadas a la falta o delito cometido.

Es un principio que “prohíbe que las acciones de los poderes públicos sean excesivas y se establece la obligación de que estén contenidas dentro de sus propios límites” (Arnold, Martínez Estay, & Zúñiga Urbina, 2012, pág. 68), siendo un principio destinado esencialmente a proteger los derechos y libertades.

La gravedad de la pena debe resultar proporcional al hecho cometido, dado que

Las leyes deben ser razonables, es decir, que deben contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto. (Linares, 1989, pág. 31)

Se pueden identificar requisitos que emanan del principio de proporcionalidad, entre ellos:

- a) Debe perseguir una finalidad legítima.
- b) Debe ser adecuada o idónea para la promoción (no necesariamente la realización) de dicho objetivo legítimo...
- c) Debe ser necesaria, y entre varias alternativas de intervención debe preferirse a la que afecte menos a los derechos involucrados (mínimo de intervención).
- d) Debe ser proporcional en sentido estricto, es decir, la gravedad de la intervención ha de ser adecuada al objetivo de la intervención. Por tanto los instrumentos y los medios aplicados deben justificarse en su grado de gravedad: la gravedad de las intervenciones debe ser proporcionada a la urgencia o necesidad de los objetivos. Si éstos no son urgentes o no son necesarios, los instrumentos utilizados deben ser de menor intensidad. [...]

Conlleva una ponderación entre el interés del individuo, manifestado en su derecho fundamental, y el interés público. Esta ponderación debe tener en cuenta la situación particular del individuo y, desde luego, no puede suponer la anulación o negación del derecho. (Arnold, Martínez Estay, & Zúñiga Urbina, 2012, pág. 71)

En el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, el principio de proporcionalidad desempeña un papel

No sólo en cuanto expresión de unos abstractos poderes de aplicación de la ley en términos de equidad, sino sobre todo por el hecho concreto de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, por lo general, de forma sumamente flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias que se mueven entre márgenes muy amplios y que, por lo mismo, pueden resultar en la práctica, de cuantía extraordinariamente diversa”. (Santamaría Pastor & Parejo Alfonso, 2014, pág. 218)

La sanción debe ser establecida por el assembleísta en los ataques más graves a los bienes jurídicos protegidos, seleccionado conductas que deben tipificarse como infracciones y la gravedad de la penas que han de ser impuestas ha de ser proporcional con la infracción cometida, actuando el principio de proporcionalidad como un límite a la actividad administrativa que establece las sanciones, estableciendo la debida correspondencia entre infracción y sanción. (Fuster Asencio, 2001, pág. 53)

Se resalta que el principio de capacidad contributiva como un criterio de graduación de las multas, implicando el respeto de los límites máximos y mínimos establecidos por la legislación, permitiéndose de esta forma adecuar la sanción a las condiciones económicas del infractor y aplicar la sanción de manera razonable y proporcionada. (Álvarez Echagüe, 2004, pág. 316)

Es importante que el valor de las sanciones que imponga la Administración Tributaria a los contribuyentes vaya en proporción a la gravedad de la falta cometida, tomando en consideración la situación o la capacidad que tiene el sujeto pasivo para contribuir con el Estado.

1.3.3 Prohibición de analogía «nulla poena sine lege stricta».

Supone la aplicación de la Ley a supuestos no comprendidos en ella, pero análogos a otros si comprendidos en el texto legal, no siendo factible a la Administración aplicar supuestos no previstos en la Ley, no pudiendo las leyes sancionadoras ser aplicadas en supuestos distintos de aquellos para los que están previstos. (Fuster Asencio, 2001, pág. 56)

La finalidad de esta prohibición es garantizar que el ciudadano no será castigado con una pena que no esté prevista por la ley en forma literal, debido a que plantea la tarea de tener que delimitar la interpretación fiel a la ley, que está permitida, de la analogía creadora de derecho, que está prohibida. (Álvarez Echagüe, 2004, pág. 97)

No debe confundirse a la analogía con la interpretación extensiva, ya que esta última “es aquella que supone una intelección amplia de la norma, dando cobertura dentro de ella al máximo número de supuestos de hechos posibles, pero siempre del marco trazado por su tenor literal, de modo que si se desborda éste se incide en la analogía.”. (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, pág. 168)

El fundamento de la prohibición de analogía

Reside en que la reserva de Ley sólo puede desarrollar toda su eficacia cuando la voluntad del órgano representante del pueblo se expresa tan claramente que excluye una decisión subjetiva y arbitraria de cada funcionario público [...] se consigue un amplio nivel de garantías, así como la salvaguarda del principio de igualdad, en la medida en que para todas las personas rigen las mismas reglas prohibitivas... (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, pág. 170)

1.3.4 Principio de irretroactividad.

Los orígenes de la irretroactividad en las leyes penales se remontan a los pensadores de la Ilustración, constando en las declaraciones de Filadelfia de 1774 y la

Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en Francia de 1789. El fundamento de la irretroactividad de la ley radica en la seguridad jurídica, no siendo procedente que sancionar a un sujeto por algún delito o infracción que al momento de ejecutarse fue lícito, siendo consecuencia del principio de legalidad, debiendo existir una Ley previa al delito, contravención o falta reglamentaria.

La irretroactividad es una garantía para el individuo; su quiebra supone invasiones arbitrarias del Estado en la esfera individual. Por consiguiente, hay que considerar razones de seguridad jurídica, ya que, de lo contrario, la comunidad nunca sabría qué comportamientos pueden o no realizarse, viviendo en un estado de continuo sobresalto. [...] se entiende que puede fundamentar en el principio de proporcionalidad, por falta de necesidad de pena o por la existencia de una necesidad menos intensa. [...] es preciso que el comportamiento se encuentre previsto en una norma en el momento de comisión de los hechos. (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, págs. 176, 177)

En el campo tributario, las infracciones y sanciones establecidas en ley no pueden relacionarse con conductas anteriores a su entrada en vigencia, aplicándose el principio de irretroactividad absolutamente en derecho administrativo sancionador tributario. (Álvarez Echagüe, 2004, págs. 101, 102)

Las infracciones de carácter tributario deben ser complementadas con normas reguladoras de los tributos concretos, dado que

El tipo de infracciones tributarias difícilmente puede ser completo y consistir en una descripción directa de la conducta infractora, sino que surgirá, como regla, de la conjunción de dos normas, a saber: la que establece el mandato o prohibición y la que advierte que su incumplimiento es infracción, estableciendo la sanción correspondiente. (Fuster Asencio, 2001, pág. 66)

No cabe la retroactividad de la ley procesal como consecuencia de la vigencia de la regla «*tempus regit actum*», por la cual la ley procesal aplicable será la vigente en el momento de cada uno de los actos procesales, por lo que si se está desarrollando un

determinado procedimiento y cambia la ley procesal, ésta se aplicará a los actos procesales que tengan lugar bajo su vigencia. (Fuster Asencio, 2001, pág. 68)

De acuerdo con el principio de irretroactividad para imponer las sanciones se deberá aplicar las que se encuentren vigentes al momento del cometimiento de la infracción o en su efecto las que sean más benignas para el contribuyente, con la finalidad de garantizar sus derechos.

1.3.5 Principio «non bis in ídem».

El artículo 76.7 literal i) de la Constitución de la República del Ecuador se refiere a las garantías del derecho a la defensa, señalando que: «Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia...», prohibiéndose el doble o múltiple juzgamiento por un mismo hecho a un mismo sujeto pasivo en vía penal o administrativa, dada la imposibilidad de doble sanción en los diferentes campos.

El principio puede ser definido como

La prohibición de sancionar simultánea o sucesivamente dos o más veces por un mismo hecho, cuando las normas sancionatorias posean un mismo fundamento o base racional. Desde la óptica del Derecho administrativo sancionador, [...] tal principio debe ser concebido como la prohibición de que la Administración sancione un hecho que sea constitutivo de delito o ya haya sido sancionado como infracción administrativa,... (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, pág. 205)

El principio supone “la exclusión de la posibilidad de imponer en base a los mismos hechos dos o más sanciones administrativas o una sanción administrativa y otra de orden penal; esta regla prohibitiva surge históricamente como reacción a la práctica criminal del Estado absoluto y, por su evidencia, no ha sido apenas objeto de refrendo en los textos legales.”. (Santamaría Pastor J. A., 2000, pág. 393)

Para que la aplicación del principio sea operativa, debe haber identidad de sujeto, hecho y fundamento, sin embargo, un mismo hecho puede lesionar intereses distintos, protegidos en normas diferentes, siendo constitutivos de varios delitos o infracciones y dando lugar a diversas sanciones, sin resultar vulnerado ningún principio. (Fuster Asencio, 2001, pág. 72)

Los tres requisitos (identidad de sujeto, hecho y fundamento) deben producirse en forma conjunta e inseparable, así:

a) Identidad de la persona (*eadem persona*): El sujeto imputado, como autor o partícipe, debe ser el mismo en una y otra persecución, y puede tratarse de una persona física o jurídica, más allá de que haya recaído sentencia condenatoria o absolutoria.

b) Identidad del hecho u objetiva (*eadem res*): Ambas persecuciones deben tener como acto motivador el mismo comportamiento comisivo u omisivo, sin importar los posibles encuadramientos legales. Es decir, la imputación debe ser idéntica, o sea, tener por objeto el mismo comportamiento que se le atribuye a una misma persona. [...]

c) Identidad de fundamento (*eadem causa petendi*): También denominado como identidad de pretensión punitiva, entendiéndose con ello que para que se configure la violación la causa de la persecución penal debe ser idéntica en ambos casos. (Álvarez Echagüe, 2004, págs. 249, 250)

Es de resaltar que “un hecho antijurídico sancionado como tal, no impide que al amparo del «*nom bis in ídem*», se puedan dar nuevas responsabilidades por un hecho antijurídico idéntico posterior. Lo contrario significaría dejar impune al infractor reincidente por la comisión de un hecho antijurídico posterior al que ya ha sido objeto de enjuiciamiento. Ello no obsta para que tal circunstancia sea objeto de consideración como circunstancia agravante de la responsabilidad.”. (Garberí Llobregat, 1994, pág. 172)

El principio debe ser entendido en dos momentos temporales concretos: la prohibición de doble sanción y, que un mismo hecho antijurídico no puede ser objeto de un doble enjuiciamiento simultáneo. (Fuster Asencio, 2001, pág. 73)

El principio de «*nom bis in ídem*» prohíbe a la Administración Tributaria que el sujeto pasivo sea juzgado dos veces en ese momento por la misma causa, entendiéndose que si el infractor vuelve a cometer una falta posteriormente pueda ser juzgado o castigado por tal circunstancia.

1.3.6 Principio de culpabilidad «nullum crime mulla poena sine culpa».

Para poder imputar a un sujeto la comisión de un ilícito, éste debe haber actuado voluntariamente, lesionando o puesto en peligro el bien jurídico protegido. (Álvarez Echagüe, 2004, pág. 115)

El fundamento de la responsabilidad radica en que responde porque la acción se le puede reprochar por haber actuado con voluntad de desconocer el mandato protector del bien jurídico, sea porque directamente ha querido violarlo o por haber aceptado violarlo, sea por no haber atendido como debió hacerlo, la posibilidad de violarlo. (Creus, 2003, pág. 232)

La culpabilidad debe ser entendida desde tres aspectos:

En primer lugar, la culpabilidad se entiende como fundamento de la pena, responde a la pregunta de si procede imponer una pena al autor de un hecho típico y antijurídico; en segundo lugar, la culpabilidad aparece como elemento de medición de la pena; y, en tercer lugar, se emplea la culpabilidad como lo contrario a la responsabilidad por el resultado, siendo las formas de imputación el dolo y la culpa. (Fuster Asencio, 2001, pág. 83)

“...la dificultad para determinar el elemento subjetivo en el acto delictual financiero, haría ilusorias muchas normas represivas, de modo que es preciso sancionar como principio general-que basta la transgresión, para que exista infracción punible, sin excluir la necesidad de apreciar la conducta del sujeto en ciertas ocasiones especiales”. (Álvarez Echagüe, 2004, pág. 117)

Para que un sujeto pasivo pueda ser considerado culpable, debe comprobarse la capacidad de culpabilidad del sujeto, es decir, constatar causas de inimputabilidad (enfermedad mental, minoría de edad, trastorno mental transitorio, etc.); debe estar presente la conciencia real o potencial de la conducta antijurídica, no operando la culpabilidad cuando se produce un error invencible de prohibición; y, no deben concurrir causas de exclusión de la culpabilidad (estado de necesidad exculpante, miedo insuperable, inexigibilidad de otra conducta, etc.). (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, pág. 463)

1.3.7 Principio de prescribibilidad.

El artículo 338 del Código Orgánico Tributario señala que: «Las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen: 1. Por muerte del infractor y, 2. Por prescripción.», prescribiendo la acción por contravenciones y faltas reglamentarias en tres años desde que fueron cometidas y las penas sancionadas pecuniariamente lo harán en cinco años contados desde la fecha en la que se notifique la resolución o se imponga la sentencia, conforme lo establece los artículos 340 y 341 del citado Código.

La prescripción de las infracciones se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación o por la citación legal del Auto de Pago de conformidad con el artículo 341 del mencionado cuerpo legal; otra forma de interrumpir la prescripción es con la presentación de reclamos administrativos o demandas de impugnación en sede judicial.

La prescripción es el medio o modo por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso del tiempo modifica sustancialmente una relación jurídica, siendo el fundamento de la prescripción el orden público, pues conviene al interés social liquidar situaciones pendientes y favorecer su solución. Para que opere la prescripción es necesario el transcurso del tiempo y la inactividad del acreedor tributario. (Mejía Salazar, 2012, pág. 297)

Existen dos corrientes que precisan el momento en que empieza a correr el término de la prescripción:

1. Se considera que este término debe empezar a correr desde el momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y, en tratándose de las sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción, y 2. Que el término de la prescripción debe empezar a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible y, en tratándose de las infracciones, desde el momento en que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.” (Margáin Manautou , 2007, pág. 319)

La primera corriente es de plano desechada ya que desnaturaliza el fundamento de la prescripción por no contarse el plazo transcurrido si la autoridad no tiene conocimiento del acto antijurídico y, la segunda, es la acertada, dado que el plazo de prescripción debe correr desde el momento en que se cometió la contravención o falta reglamentaria.

Para determinar la prescripción de la infracción tributaria se considera tres años desde la fecha de su cometimiento, por ejemplo si un sujeto pasivo emite un comprobante de venta el 10 de julio de 2013 y este se encuentra fuera del plazo de vigencia, es decir caducado, el contribuyente ha cometido una falta reglamentaria y la Administración Tributaria deberá juzgar dicha infracción y haber impuesta la sanción correspondiente como fecha máxima hasta el 10 de julio de 2016 (dentro de los tres años), a partir del 17 de julio de 2016 la facultad para imponer sanciones se encuentra prescrita.

CAPÍTULO 2

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

2.1 Justificación.

Para que se forme la voluntad de la Administración Tributaria, el procedimiento administrativo es su cauce natural, no siendo posible imponer “ninguna sanción administrativa sin que previamente se haya tramitado el correspondiente procedimiento administrativo sancionador”. (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, pág. 698)

El procedimiento administrativo sancionador se caracteriza por la búsqueda del equilibrio entre la protección de los intereses públicos y la garantía de los derechos del infractor, es decir, se busca el acierto en la aplicación de la ley al caso concreto y la tutela del ciudadano, asegurándose la legalidad en el procedimiento. (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, pág. 698)

El procedimiento es estrictamente formal, orientado a la expedición de una resolución, revistiendo los actos de trámite o las fases preliminares una importancia extraordinaria debido a que en el correcto ejercicio de la potestad sancionadora está en juego el derecho fundamental de la defensa reconocida en el artículo 76, numeral 7 de la Constitución de la República del Ecuador.

2.2 El ilícito tributario.

La infracción tributaria es la violación de normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales, es decir, el violentar normas tributarias conlleva a la comisión del ilícito tributario, que tendrá la consideración de infracción o delito (Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, & Tejerizo López, 2003, pág. 466), siendo discutida su naturaleza jurídica en las siguientes posiciones:

- a) Una posición sostiene que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos [...]

b) La posición antagónica estima que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, dado que, por un lado, tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención y, por otro, la infracción tributaria es contravencional, y no delictual. (Villegas, 2003, pág. 432)

Los casos en los cuales se requiera otorgar una mayor protección al interés tutelado por la norma, su violación se considerará como delito y, si tal violación no perturba excesivamente el ordenamiento jurídico, el ilícito tendrá la consideración de infracción administrativa de naturaleza tributaria. (Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, & Tejerizo López, 2003, pág. 466)

El delito puede conceptualizarse como “la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos”, en cambio, la contravención como “una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata”. (Villegas, 2003, pág. 432)

2.3 La infracción tributaria.

El artículo 314 del Código Orgánico Tributario establece que infracción tributaria es «...toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.». Se divide a la infracción tributaria en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

La Administración Tributaria para imponer una sanción debe verificar que la misma se encuentre tipificada previamente en un cuerpo legal, que exista la responsabilidad del sujeto, es decir que el infractor haya transgredido dicha norma cometiendo así una infracción tributaria.

2.3.1 Delitos.

El delito contemplado en el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal es la defraudación tributaria, entendiéndose por tal a aquella cuando una persona: «...simule,

oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero...».

Entre los casos tipificados sobre defraudación agravada y las penas correspondientes tenemos de conformidad con el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal las siguientes:

DEFRAUDACIÓN AGRAVADA			
No.	CASO	PENA	EJEMPLO
1	Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Suplantación de identidad para la obtención de un registro público.
2	Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Uso de documento falso declarado civilmente para evitar prejudicialidad.
3	Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Ejercer actividad económica sin poder hacerlo por efectos de la clausura.
4	Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Uso de comprobantes sin autorización.
5	Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Uso de información adulterada.
6	Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Uso de información adulterada en sus declaraciones.
7	Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Adulteración de comprobantes.
8	Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Adulteración de sistemas informáticos contables.
9	Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Tenga doble facturación y por ende lleve dos registros contables.

DEFRAUDACIÓN AGRAVADA			
No.	CASO	PENA	EJEMPLO
10	Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Destrucción de documentos de respaldo para no declarar la totalidad de ingresos.
11	Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.	Pena privativa de la libertad de uno a tres años.	Declaración falsa de grado alcohólico.
12	Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.	Pena privativa de la libertad de tres a cinco años. Si el monto de los comprobantes de venta supera los cien salarios básicos unificados (SBU) del trabajador en general, se sancionará con el máximo de la pena.	Compra venta de comprobantes de venta.
13	Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.	Pena privativa de la libertad de tres a cinco años. Si el monto de los comprobantes de venta supera los cien SBU del trabajador en general, se sancionará con el máximo de la pena.	Elaborar y emitir comprobantes de ventas por transacciones que no se efectuaron y utilizan empresas inexistentes (de papel).
14	Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.	Pena privativa de la libertad de tres a cinco años. Si el monto de los comprobantes de venta supera los cien SBU del trabajador en general, se sancionará con el máximo de la pena.	Presentar comprobantes de venta como sustento de gastos que fueron realizadas con empresas inexistentes.
15	Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.	Pena privativa de la libertad de cinco a siete años. Si los impuestos defraudados superan los cien SBU del trabajador en general, se sancionará con el máximo de la pena.	Evasión tributaria ⁵ .

⁵ Evasión tributaria es el «...incumplimiento ilícito total o parcial por parte de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias con el fisco [...] La evasión tributaria es aquella en la cual se deja de pagar el impuesto mediante actos violatorios de las normas legales.» (Mejía Salazar, 2012, pág. 137)

DEFRAUDACIÓN AGRAVADA			
No.	CASO	PENA	EJEMPLO
16	Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.	Pena privativa de la libertad de cinco a siete años. Si los impuestos defraudados superan los cien SBU del trabajador en general, se sancionará con el máximo de la pena.	Elusión tributaria ⁶ .
17	Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.	Pena privativa de la libertad de cinco a siete años. Si los impuestos defraudados superan los cien SBU del trabajador en general, se sancionará con el máximo de la pena.	Elusión tributaria.
18	Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.	Pena privativa de la libertad de cinco a siete años. Si los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, o cuando los impuestos hayan sido devueltos dolosamente superen los cien SBU del trabajador en general, se sancionará con pena privativa de la libertad de siete a diez años.	Caso del ex propietario del Banco del Progreso Fernando Aspiazu por delito de peculado ⁷ .
19	Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.	Pena privativa de la libertad de cinco a siete años. Si los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, o cuando los impuestos hayan sido devueltos dolosamente superen los cien SBU del trabajador en general, se sancionará con pena privativa de la libertad de siete a diez años.	Caso de la asesoría SMART GROUP, en el que existió fuga de información por parte de funcionarios públicos a personas de esta empresa para la devolución de impuestos.

Fuente: (Código Orgánico Integral Penal, 2014, pág. 100)

Tabla No. 2

⁶ Elusión fiscal es «...toda práctica que tiende a evitar el pago de un tributo, a través de la adopción de estrategias u opciones legalmente previstas [...] es la conducta que lleva a evitar la declaración y pago de impuestos, usando espacios o vacíos que deja la ley, sin que ello constituya delito o infracción a ninguna norma legal...» (Mejía Salazar, 2012, pág. 128)

⁷ «Peculado.- Delito consistente en la apropiación de los caudales por el funcionario o empleado público que los maneja, con el fin de utilizarlos para sí o para otros, dando con ellos una aplicación distinta a la prevista en la Ley». (Ediciones Lumarso, 1974, pág. 163)

Por otra parte, el mencionado artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal establece que:

«Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena prevista para cada caso, la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores de la administración tributaria y acarreará, además, la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores».

2.3.2 Contravenciones.

Las contravenciones, según el artículo 348 del Código Orgánico Tributario son:

«...las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos».

Las contravenciones en definitiva constituyen la violación de normas procedimentales o de deberes formales establecidos para el cumplimiento de los sujetos pasivos.

Como por ejemplo podemos citar el incumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos, según el artículo 96 del Código Orgánico Tributario son:

DEBERES FORMALES		
DEBER FORMAL	EXPLICACIÓN	
<p>1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:</p>	<p>a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen.</p>	<p>Un ejemplo es el Registro Único de Contribuyentes (RUC), que es el instrumento mediante el cual se registra e identifica a los sujetos pasivos con fines impositivos, proporcionando información a la Administración Tributaria, encontrándose obligados a inscribirse los sujetos pasivos que inicien o realicen actividades económicas en el país. (Ley de Registro Único de Contribuyentes, 2004, pág. 1).</p>
	<p>b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso.</p>	<p>Los sujetos pasivos deben solicitar a las instituciones correspondientes los permisos como: patente, de bomberos, de siniestros, etc. que se requieren para el desarrollo de la actividad económica.</p>
	<p>c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita.</p>	<p>Conforme establece el artículo 20 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad deberán llevar su contabilidad mediante el sistema de partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, basándose en los principios contables de general aceptación.</p>
	<p>d) Presentar las declaraciones que correspondan.</p>	<p>Las declaraciones de impuestos deberán ser presentadas por los sujetos pasivos en la forma, en el tiempo y conforme los requisitos establecidos en el artículo 89 del Código Orgánico Tributario.</p>
	<p>e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.</p>	<p>Son las diferentes obligaciones formales que deben cumplir los sujetos pasivos, como por ejemplo el deber señalado en el artículo 63 del Código Orgánico Tributario «Las personas domiciliadas en el exterior, naturales o jurídicas, contribuyentes o responsables de tributos en el Ecuador, están obligadas a instituir representante y a fijar domicilio en el país, así como a comunicar tales particulares a la administración tributaria respectiva».</p>

DEBERES FORMALES	
DEBER FORMAL	EXPLICACIÓN
2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.	El funcionario responsable del proceso de determinación podrá efectuar la inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, así como de sus respectivos soportes y archivos, tanto físicos como magnéticos, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o en el lugar donde mantenga tal información, al igual que realizar inspecciones y revisiones a los sistemas informáticos que manejen información relacionada con aspectos contables o tributarios, utilizados por el sujeto pasivo y obtener, en medio magnético o impreso, los respaldos que considere pertinentes para fines de control tributario, conforme lo establece el artículo 261 del Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.
3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.	Según el artículo 261 del Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la Administración Tributaria podrá requerir por escrito al sujeto pasivo determinado, y a cualquier persona natural o sociedad toda la información y documentación, impresa o en medio magnético, necesaria para la determinación tributaria y además podrá requerir, dentro de las diligencias de inspección o de comparecencia efectuadas a los sujetos pasivos, la información y los documentos que considere necesarios.
4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.	Como ejemplo tenemos cuando la Administración Tributaria dispone la comparecencia al sujeto pasivo mediante oficio, para la revisión del acta borrador de determinación, conforme lo establece el artículo 262 del Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Fuente: (Código Orgánico Tributario, 2005, pág. 96)

Tabla No. 3

El artículo 349 del Código Orgánico Tributario manifiesta que para las sanciones se aplicará como multa pecuniaria:

«...una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.

Para aquellas contravenciones que se castiguen con multas periódicas, la sanción por cada período, se impondrá de conformidad a los límites establecidos en el inciso anterior.

Los límites antes referidos no serán aplicables en los casos de contravenciones en los que la norma legal prevea sanciones específicas.

El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron».

2.3.3 Faltas reglamentarias.

Según el artículo 351 del Código Orgánico Tributario, define como faltas reglamentarias a «...la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos».

Una falta reglamentaria es la violación de normas secundarias o reglamentarias no tipificadas como delitos o contravenciones, pudiendo señalarse entre otras como por ejemplo el incumplimiento de las siguientes normas:

- Se aplicará la sanción correspondiente de detectarse comprobantes de venta, documentos complementarios o comprobantes de retención que no tienen los requisitos de impresión o no han sido llenados en forma conjunta o consecutiva con sus copias respectivas, incumplimiento del artículo 42. (Reglamento de

Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, 2010, pág. 18).

- La presentación de declaraciones de impuesto a la renta, fuera de los plazos establecidos en los artículos 66 y 72 (Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2010, pág. 49 y 54).
- La no entrega del Informe Integral de Precios de Transferencia o su entrega incompleta, inexacta o con datos falsos podrá ser sancionada con multa de hasta USD 15.000,00 conforme lo establece el artículo 84 (Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2010, pág. 65).
- La presentación de declaraciones de IVA, fuera de los plazos establecidos en el artículo 158 (Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, 2010, pág. 96).

La sanción por el cometimiento de faltas reglamentarias de carácter tributario, según el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 351 del Código Orgánico Tributario establece que:

«...serán sancionadas con una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.000 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.

El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron».

2.4 Responsabilidad penal tributaria.

Al tratar sobre la responsabilidad en materia de infracciones el artículo 321 del Código Orgánico Tributario manifiesta:

«La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso».

Es importante indicar que en las sanciones pecuniarias el pago de las costas procesales que comprenden los gastos originados durante la tramitación del proceso y los honorarios de los abogados y peritos⁸ se extienden al responsable de la infracción tributaria.

2.5 Circunstancias de la infracción.

Circunstancias agravantes: Aquellos sucesos que aumentan la malicia del acto y la peligrosidad de sus autores; se encuentra detalladas en el artículo 47 del Código Orgánico Integral Penal.

*Circunstancias atenuantes*⁹: Acontecimientos que disminuyen la gravedad de la infracción o reflejan la poca peligrosidad de la persona que los cometió; se encuentra detalladas en el artículo 45 del Código Orgánico Integral Penal.

⁸ «Perito.- Persona competente en determinado orden de conocimientos, llamada a emitir dictamen sobre algún punto de duda que se necesita conocer o aclarar». (Ediciones Lumarso, 1974, pág. 164)

⁹ «Art. 46.- Atenuante trascendental.- A la persona procesada que suministre datos o informaciones precisas, verdaderas, comprobables y relevantes para la investigación...». (Código Orgánico Integral Penal, 2014, pág. 23)

2.6 Sanciones en materia tributaria.

El objetivo de las sanciones en materia tributaria no es el recaudatorio, sino lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, a fin de que todos los sujetos pasivos la determinen y paguen, sin embargo, el sujeto pasivo adopta decisiones que no están influidas por emociones ni por instintos, sino resultado de un proceso comparativo que calcula las ventajas e inconvenientes para cumplir con la obligación tributaria o no hacerlo. (Schlemenson, 1992)

La Administración Tributaria con la aplicación de sanciones busca causar en los contribuyentes la percepción de riesgo, con la finalidad de que exista el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

A las infracciones tributarias cometidas por el sujeto pasivo son aplicables las penas detalladas a continuación, según el caso:

- Multa
- Clausura del establecimiento o negocio
- Suspensión de actividades
- Decomiso
- Incautación Provisional
- Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos y suspensión o cancelación de patentes o autorizaciones
- Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos

2.6.1 Multa.

Según el artículo 329 del Código Orgánico Tributario establece:

«Las sanciones pecuniarias se impondrán en proporción al valor de los tributos que, por la acción u omisión se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción. Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías o bienes a los que se refiere la

infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión. Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo con las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias».

La multa (sanción pecuniaria) es la sanción administrativa que mayormente se impone por infracciones tributarias, debiendo observar la Administración Tributaria la graduación entre la infracción cometida y la sanción impuesta, es decir:

a) Debe perseguir una finalidad legítima. b) Debe ser adecuada o idónea para la promoción de dicho objetivo legítimo. c) Debe ser necesaria, y entre varias alternativas de intervención debe preferirse a la que afecte menos a los derechos involucrados y, d) Debe ser proporcional en sentido estricto, es decir, la gravedad de la intervención ha de ser adecuada al objetivo de la intervención. (Arnold, Martínez Estay, & Zúñiga Urbina, 2012, pág. 71)

2.6.2 Clausura del establecimiento o negocio.

La clausura es “una pena impeditiva que evita la utilización de ciertos inmuebles, en los cuales debe cesar la actividad. La sanción recae sobre el lugar en que el sujeto pasivo de las obligaciones incumplidas desarrolla sus tareas, impidiéndole realizarlas durante un lapso determinado, con la finalidad –evidentemente- de impedirle la generación de beneficios económicos.”. (Villegas, 2003, pág. 490)

Sobre la clausura del establecimiento, el artículo innumerado a continuación del artículo 329 del Código Orgánico Tributario dispone que:

«Salvo casos especiales previstos en la ley, la clausura de un establecimiento no podrá exceder de tres meses. Si la clausura afectare a terceros el contribuyente contraventor responderá de los daños y perjuicios que con la imposición de la sanción se cause. La clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado».

La clausura es una medida o represiva del ejercicio del poder público, constituyendo una sanción administrativa aplicable a una infracción contravencional, aunque para algunos autores, la clausura constituye una verdadera pena, pues significa la pérdida de bienes, consistente en la indisponibilidad de los derechos a la utilización de inmuebles durante un cierto lapso. (Villegas, 2003, págs. 490, 491)

La aplicación de la sanción de clausura se encuentra reglada en la Disposición General Séptima de la Ley No. 99-24 Reformatoria a las Finanzas Públicas, la cual manifiesta:

CLAUSURA¹⁰				
No.	MOTIVOS DE CLAUSURA	PROCEDIMIENTO	PENA	CONSIDERACIONES
1	Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aun cuando en la declaración no se cause impuestos	Para estos tipos de incumplimiento la Administración Tributaria notificará al contribuyente una preventiva de clausura concediéndole el plazo de diez (10) días hábiles para que cumpla las obligaciones tributarias en mora o justifique objetivamente su incumplimiento; de no hacerlo, se procederá a imponer la sanción de clausura.	Clausura por 7 días (primera vez)	La clausura no podrá ser sustituida con sanciones pecuniarias, se aplicará sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar.
2	No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente		Clausura por 10 días (reincidente)	La clausura se efectuará mediante la aplicación de sellos y avisos en un lugar visible del establecimiento sancionado.
3	No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios	Para este tipo de falta no será necesaria la notificación de una preventiva de clausura, si se comprueba de manera flagrante la no entrega de los comprobantes de venta o la entrega de los mismos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios, imposición de la clausura será automática.	Clausura por 7 días (primera vez)	La Clausura se mantendrá hasta que el contribuyente cumpla con lo solicitado por la Administración Tributaria (satisfagan las obligaciones en mora, presente la documentación requerida, entregue los comprobantes de venta).
			Clausura por 10 días (reincidente)	Para la ejecución de la clausura, la Administración Tributaria podrá requerir del auxilio de la Fuerza Pública en el caso de que sea necesario.

Fuente: (Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, 1999, pág. 25)

Tabla No. 4

¹⁰ «Clausura.- La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por si o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos...» (Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, 1999, pág. 25)

2.6.3 Suspensión de actividades.

La suspensión de actividades establecida en el artículo innumerado a continuación del artículo 329 del Código Orgánico Tributario dispone que:

«En los casos en los que, por la naturaleza de las actividades económicas de los infractores, no pueda aplicarse la sanción de clausura, la administración tributaria dispondrá la suspensión de las actividades económicas del infractor. Para los efectos legales pertinentes, notificará en cada caso, a las autoridades correspondientes, a los colegios profesionales y a otras entidades relacionadas con el ejercicio de la actividad suspendida, para que impidan su ejercicio».

No es posible aplicar esta sanción cuando el domicilio económico del sujeto pasivo es el mismo de su residencia habitual, motivo por el cual es factible el aplicar sanciones de carácter pecuniario.

2.6.4 Decomiso.

El artículo innumerado a continuación del artículo 329 del Código Orgánico Tributario manifestaba que:

El decomiso es la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito, en favor del acreedor tributario. Puede extenderse a los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso. Cuando exista una diferencia apreciable entre el valor de los bienes u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos que sirvieron para cometerlo, y no sea del caso decomisar dichos bienes, sea por la mentada desproporción de valores o porque no pertenezcan al infractor, se sustituirá el decomiso de dichos medios con una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería o bienes materia del delito.

El citado artículo fue derogado por la Disposición Derogatoria Novena del Código Orgánico Integral Penal, aplicándose actualmente el Comiso Penal establecido en el numeral 2 del citado Código, el cual dice:

COMISO PENAL¹¹		
En la sentencia condenatoria el juez competente dispondrá el comiso de:		
No.	CASOS	CONSIDERACIONES
1	Los bienes, fondos o activos, o instrumentos equipos y dispositivos informáticos utilizados para financiar o cometer la infracción penal o la actividad preparatoria punible.	Cuando tales bienes, fondos o activos, productos e instrumentos no pueden ser comisados, la o el juzgador dispondrá el pago de una multa de idéntico valor, adicional a la prevista para cada infracción penal.
2	Los bienes, fondos o activos, contenido digital y productos que procedan de la infracción penal.	En caso de sentencia condenatoria ejecutoriada, dentro de procesos penales por lavado de activos, terrorismo y su financiamiento, y delitos relacionados con sustancias catalogadas sujetas a fiscalización, si tales bienes, fondos o activos, productos e instrumentos no pueden ser comisados, la el juzgador dispondrá el comiso de cualquier otro bien de propiedad del condenado, por un valor equivalente, aun cuando esté bien no se encuentre vinculado al delito.
3	Los bienes, fondos o activos y productos en los que se transforman o convierten los bienes provenientes de la infracción penal.	En los casos del inciso anterior, los bienes muebles e inmuebles comisados son transferidos definitivamente a la institución encargada de la Administración y Gestión Inmobiliaria del Estado, entidad que podrá disponer de estos bienes para su regularización.
4	El producto del delito que se mezcle con bienes adquiridos de fuentes lícitas; puede ser objeto de comiso hasta el valor estimado del producto entremezclado.	Los valores comisados se transfieren a la Cuenta Única del Tesoro Nacional.
5	Los ingresos u otros beneficios derivados de los bienes y productos provenientes de la infracción penal.	Los objetos históricos y las obras de arte comisados de imposible reposición pasan a formar parte del patrimonio tangible del Estado y se transfieren definitivamente al Instituto Nacional de Patrimonio Cultural.
En las infracciones contra el ambiente, la naturaleza o Pacha Mama, los recursos mineros y los casos previstos en este Código, el juzgador sin perjuicio de la aplicación del comiso penal, podrá ordenar la inmediata destrucción o inmovilización de maquinaria pesada utilizada para el cometimiento de estas infracciones.		

Fuente: (Código Orgánico Integral Penal, 2014, pág. 29)

Tabla No. 5

¹¹ «Comiso penal, procede en todos los casos de delitos dolosos y recae sobre los bienes, cuando estos son instrumentos, productos o réditos en la comisión del delito. No habrá comiso en los tipos penales culposos». (Código Orgánico Integral Penal, 2014, pág. 29)

El Decomiso también conocido como comiso, es “la privación de la mercadería o efectos, objeto de la infracción fiscal, e incluso puede extenderse a los medios de transporte de dichas mercaderías y efectos.”. (Villegas, 2003, pág. 489)

De conformidad con el literal d) de la Disposición General Séptima de la Ley No. 99-24 Reformatoria a las Finanzas Públicas, la incautación provisional como pérdida temporal del dominio de los bienes procede:

INCAUTACIÓN PROVISIONAL		
No.	CASOS	CONSIDERACIONES
1	Si no se porta o exhibe el sustento de la adquisición de bienes, al momento de salir del local en que se los adquirió; sin embargo, el comprador tendrá el derecho de devolver la mercadería inmediatamente al vendedor y recuperar el precio pagado.	La incautación provisional es de carácter reglado e impugnabile y será realizada ante el SRI o juez competente.
2	Si se mantiene en los establecimientos comerciales o empresariales, mercaderías de la actividad habitual de estos últimos, sin el correspondiente comprobante de venta o documento de importación.	Los costos y gastos relacionados con el almacenamiento, mantenimiento, conservación y custodia de los bienes incautados provisionalmente, serán de cuenta del propietario, poseedor o legítimo tenedor de tales bienes.
3	Si se presta el servicio de transporte de mercadería sin portar la correspondiente guía que demuestre el origen lícito de la mercadería transportada, así como el almacenamiento de dicha mercadería por parte de terceros.	El infractor podrá recuperar los bienes incautados provisionalmente en el plazo de treinta (30) días para los bienes no perecederos y de dos (2) días en el caso de bienes perecederos, siempre que se acredite ante la autoridad administrativa competente su derecho de propiedad o posesión de los bienes incautados.
4	Transportar, almacenar o mantener productos, con o sin fines comerciales, que no tengan componentes de seguridad establecidos en la normativa tributaria vigente.	El infractor podrá recuperar los bienes incautados cuando proceda a pagar los tributos que debió satisfacer en la adquisición de dichos bienes. Previo al despacho de los bienes, el SRI exigirá el pago de los costos y gastos antes referidos.

Fuente: (Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, 1999, pág. 26)

Tabla No. 6

2.6.5 Incautación definitiva.

Según el artículo innumerado a continuación del artículo 329 del Código Orgánico Tributario, la incautación definitiva es «...la pérdida del derecho de dominio, dispuesta por la autoridad administrativa o jurisdiccional».

De conformidad con el literal e) de la Disposición General Séptima de la Ley No. 99-24 Reformatoria a las Finanzas Públicas, la incautación definitiva procede:

Si no se acredita la legítima tenencia de los bienes incautados provisionalmente, o si no se demuestra que se cumplieron las normas que obligan a la colocación de componentes de seguridad en los productos, según corresponda, el Servicio de Rentas Internas los declarará en abandono y podrá rematarlos, destruirlos o donarlos, salvo que se interponga recurso de apelación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, el mismo que está obligado a resolverlo en el término de treinta (30) días, en mérito a los comprobantes de venta y más documentos autorizados que legitimen la tenencia de los bienes incautados.

De haber impugnación, la incautación provisional de bienes se convertirá en incautación definitiva, si así lo resuelve el Tribunal Distrital de lo Fiscal, caso en el cual el Servicio de Rentas Internas podrá rematarlos, destruirlos o donarlos...

Cuando el sujeto pasivo no ha podido demostrar la procedencia lícita de los bienes que le fueron incautados se configura la incautación definitiva en donde el SRI procederá a destruir (reducir a pedazos algún material), rematar (venta de bienes en público al mejor postor) o donar (trasmitir gratuitamente una cosa) los bienes.

2.6.6 Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos y suspensión o cancelación de patentes o autorizaciones.

Según el artículo innumerado a continuación del artículo 329 del Código Orgánico Tributario menciona que:

La suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes requeridas para el ejercicio del comercio o de la industria, podrá aplicarse como pena por infracciones, según la gravedad e importancia de ellas, sin perjuicio de las otras sanciones que se impusieren. El sancionado con pena de suspensión o cancelación de inscripción, autorización o de patente podrá rehabilitarlas, si hubiere transcurrido un año desde la ejecutoria de la resolución administrativa o sentencia que impuso la pena, siempre que el sancionado dentro de ese lapso no hubiere sido condenado por nueva infracción tributaria.

Para el presente caso, aplica la llamada inhabilitación especial, la cual “produce privación del empleo, cargo, profesión o derecho sobre el que recayera, y la incapacidad para obtener otro del mismo género durante la condena.” (Villegas, 2003, pág. 490)

Sobre las acciones que se podría tomar para cumplir con esta sanción estarían la suspensión del RUC por un año sin que pueda desarrollar actividad económica alguna, la suspensión de la matrícula de comercio cuando el sujeto pasivo es comerciante o la suspensión de actividades de un profesional oficiándose para el efecto al respectivo colegio profesional, entre otras.

2.6.7 Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.

Los artículos innumerados a continuación del artículo 329 del Código Orgánico Tributario, al respecto dicen:

SUSPENSIÓN O DESTITUCIÓN DE CARGOS PÚBLICOS			
No.	PENA		CONSIDERACIONES
1	Suspensión en el desempeño de cargos públicos	La pena de suspensión en el desempeño de cargos públicos no podrá exceder de treinta días, de acuerdo a la gravedad de la infracción.	Mientras dure la suspensión, el empleado sancionado no tendrá derecho a percibir remuneraciones ni pago por concepto alguno. Dicha pena se ejecutará desde el primer día del mes siguiente al de la fecha en que se ejecutorió la sentencia que se impuso.

SUSPENSIÓN O DESTITUCIÓN DE CARGOS PÚBLICOS			
No.	PENA		CONSIDERACIONES
2	Destitución de cargos públicos	La destitución de cargos públicos, se impondrá al funcionario o empleado que fuere responsable como autor, cómplice o encubridor de un delito, o en el caso de reincidencia en las contravenciones.	-

Fuente: (Código Orgánico Tributario, 2005, pág. 83)

Tabla No. 7

La suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos conocida también como inhabilitación absoluta:

Es la privación del empleo o cargo público que ejercía el penado, aún proveniente de elección popular, privación del derecho electoral, incapacidad para obtener cargos, empleos y comisiones públicas, y la pérdida de cualquier jubilación, pensión o retiro. [...] La inhabilitación absoluta no significa una incapacidad total, pues no alcanza las incapacidades profesionales y las referidas al ejercicio de derechos que constituyen la inhabilitación especial. (Villegas, 2003, pág. 490)

En el caso de defraudación tributaria el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal en su parte pertinente establece que:

«...el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, la o el funcionario encargado de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, será sancionado con la destitución y quedará inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses».

Cuando un servidor público en ejercicio de sus funciones hace uso de las herramientas que tiene para su desempeño laboral y obtiene información confidencial de las bases de datos de la Administración Tributaria y la vende obteniendo un beneficio económico, el servidor comete una infracción que deberá ser sancionada con la suspensión o destitución de su cargo según corresponda.

2.7 Procedimiento sancionatorio.

La respectiva Administración Tributaria, mediante resolución escrita está facultada para imponer las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias, siendo su acción de carácter público y ejercida 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, pudiendo tener como antecedente el conocimiento y comprobación de la misma Autoridad, con ocasión del ejercicio de sus funciones, o por denuncia que podrá hacerla cualquier persona, conforme lo establecen los artículos 355 y 362 del Código Orgánico Tributario.

El funcionario competente tomará las medidas que fueren del caso para la comprobación de la contravención o falta reglamentaria según lo establece el artículo 363 del Código Orgánico 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»

El funcionario competente deberá tener en cuenta que prescriben en tres años las acciones por este tipo de infracciones, plazo que transcurre desde que fueron cometidas.

Los sujetos pasivos que se sintieren perjudicados por la imposición de este tipo de sanciones pueden recurrir a la falla o resolución, ejerciendo su derecho a la defensa conforme lo establece el literal m) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución, pudiendo presentar:

- Reclamación administrativa de acuerdo al artículo 115 del Código Orgánico Tributario.
- Recurso de revisión de acuerdo al artículo 143 del Código Orgánico Tributario.
- Acción de impugnación de acuerdo al artículo 220 numeral 6 del Código Orgánico Tributario.

2.8 Legislación comparada.

El procedimiento administrativo sancionador en otros países se trata de la siguiente manera:

2.8.1 Reino de España.

“La Agencia Tributaria de España fomenta el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los ciudadanos mediante dos líneas de actuación: la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente para minimizar los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y la detección y regularización de los incumplimientos tributarios mediante actuaciones de control” (Agencia Tributaria, s.f.)

El procedimiento sancionador es de carácter administrativo y lo realiza la Administración Pública con la emisión de un acto administrativo (sanción), correspondiendo el control de su desenvolvimiento y resultado a la jurisdicción contencioso-administrativa, regido por el principio de impulsión de oficio. (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, pág. 699)

La doctrina del Tribunal Constitucional español manifiesta que:

El procedimiento administrativo común incluye un conjunto de garantías generales, que cumplen una función uniformadora, pero también ‘la estructura general del *iter procedimental*’, es decir, la secuencia en que deben aplicarse dichas garantías generales, al menos en sus líneas maestras. Así, el procedimiento ‘común’ incluye la ‘regulación del procedimiento como cauce formal del ‘actividad jurídica’ de la Administración:

regulación de las distintas fases (iniciación, ordenación, instrucción y terminación), así como de la secuencia que las articula, entendida como procedimiento tipo... (Menéndez Rexach, Rodríguez-Chaves Mimbbrero , & Chinchilla Peinado, 2005, pág. 40)

La regulación general y supletoria del procedimiento sancionador está en el real decreto 1398/1993 de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento de Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, habilitado por la Disposición Adicional Tercera de la Ley 30/1992. (Gómez Tomillo & Sanz Rubiales, 2010, pág. 701)

La Administración Tributaria conforme el artículo 129 de la Ley General de Tributaria clasifica las infracciones en: leves, graves y muy graves.

Es considera como una infracción leve el dejar de ingresar toda o parte de la deuda, incumplir la obligación de presentar declaraciones y documentos para que liquide la Administración u obtener indebidamente devoluciones, siempre que concurren, en todos estos casos.

Por otra parte, la cuantía de la sanción está específicamente establecida por los preceptos que en la Ley General Tributaria tipifica a cada una de las infracciones; es así que para las infracciones leves estas estarán sancionadas con multa proporcional del 50 % de la cantidad no ingresada, sin que se apliquen criterios de graduación de la sanción.

2.8.2 Chile

“El Servicio de Impuestos Internos (SII) es responsable de administrar el sistema de tributos internos, facilitar y fiscalizar el cumplimiento tributario, propiciar la reducción de costos de cumplimiento y aumentos de productividad de los agentes económicos y potenciar la modernización del Estado y el gobierno electrónico del país, lo anterior en pos de fortalecer el nivel de cumplimiento tributario y del desarrollo económico de Chile y de su gente” (Sistema de Impuestos Internos, s.f.)

Es importante mencionar que el sistema tributario chileno es el resultado de una serie de reformas profundas de la estructura y la administración tributaria de los impuestos

directos e indirectos que fueron orientados a corregir las ineficiencias que contenía el sistema, el cual distorsionaba las decisiones de los agentes económicos y no permitía generar los recursos suficientes para el financiamiento del Estado.

La potestad sancionadora de la Administración Tributaria de chilena está basada en un conjunto de normas y principios que le permiten ejercer de manera adecuada el procedimiento sancionatorio para aquellos contribuyentes que las infrinjan.

Es así que el numeral 1 del artículo 97 del Código Tributario Chileno establece que la sanción por el retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripciones en roles o registros obligatorios, que no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

2.8.3 República Federal Argentina.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) es el ente encargado de ejecutar las políticas impulsadas por el Poder Ejecutivo Nacional en materia tributaria, aduanera y de recaudación de los recursos de la seguridad social. (Administración Federal de Ingresos Públicos, s.f.)

Las normas relativas a las infracciones fiscales y sanciones correspondientes se encuentran comprendidas en el texto de las leyes tributarias generales o especiales, dado la organización de Argentina como Estado Federal, con dos órdenes de entidades estatales, la Nación y las Provincias, debiendo agregarse a ellas las Municipalidades. (Jarach, 1996, pág. 403)

Entre los tipos penales aplicables a las sanciones de carácter tributario tenemos la infracción a los deberes formales simple y agravada, constituyendo la simple aquella violación de las disposiciones de la ley general, leyes especiales, reglamentos o actos administrativos que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación impositiva y a verificar y fiscalizar su

cumplimiento; se diferencia la de carácter agravado dado que a más de la multa se impone la pena de arresto. (Jarach, 1996, págs. 405, 406)

En el artículo 38 de la Ley de Procedimiento Tributario establece que para la presentación de la declaración jurada fuera de los plazos establecidos por AFIP será sancionada con una multa de 200 pesos para las personas físicas y de 400 pesos para las sociedades, asociaciones o entidades de cualquier clase.

2.8.4 Estados Unidos Mexicanos.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduanera, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria. (Servicio de Administración Tributaria, s.f.)

En la imposición de una sanción administrativa se observa: que la imposición de la multa esté debidamente fundada y motivada y, que la multa determinada no sea excesiva. La autoridad administrativa al imponer una sanción debe tener presente: que la imposición de la multa esté debidamente fundada; que la misma se encuentre debidamente motivada; que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción; y, que se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicables al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre las dos. (Castrejon García, 2002, págs. 426, 427)

El SAT conforme el artículo 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo manifiesta que las sanciones deberán estar previstas en las leyes respectivas y que podrá consistir en la aplicación de:

- Amonestación con apercibimiento.

- Multa.
- Multa adicional por cada día que persista la infracción.
- Arresto hasta por 36 horas.
- Clausura temporal o permanente, parcial o total.
- Las demás que señalen las leyes o reglamentos.

En el caso del incumplimiento de la presentación de la Declaración Anual por parte de los infractores el SAT impondrá las siguientes multas:

- De 1,240 a 15,430 pesos por cada una de las obligaciones no declaradas de manera espontánea dentro del plazo correspondiente.
- De 1,240 a 30,850 pesos por cada obligación a que estás obligado, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por incumplimiento de dicho requerimiento.
- De 12,640 a 25,300 pesos por no presentar las declaraciones por internet estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados.

CAPÍTULO 3

INCIDENCIA DEL PROCESO SANCIONATORIO

3.1 Incidencia.

La facultad sancionadora de la Administración Tributaria se encuentra establecida en el artículo 70 del Código Orgánico Tributario, el mismo que manifiesta: «En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida prevista en la ley», por lo tanto, es potestad del SRI imponer las sanciones correspondientes a los sujetos pasivos que incumplan la ley, las normas o reglamentos que rigen el sistema tributario ecuatoriano y establecer los lineamientos, guías y pautas para la autoliquidación de las multas.

Es así que el 10 de abril de 2000 la Directora General del Servicio de Rentas Internas Econ. Elsa de Mena expide la Resolución No. 117 publicada en el Registro Oficial No. 54 donde establece las infracciones y el valor de las multas que el propio sujeto pasivo puede liquidar, como es el caso de las declaraciones de impuestos que son presentadas con posterioridad al plazo previsto en la ley o reglamento, es decir en forma tardía.

El literal b) de la Resolución No. 117 en su parte pertinente establece:

... b) Si la declaración no causa impuesto, las multas se aplicaran de la siguiente forma:
b.2.- Impuesto al Valor Agregado (Contribuyentes en su calidad de Agentes de Percepción).- Los agentes de percepción, en sus declaraciones tardías, liquidaran en concepto de multa un valor equivalente al 0.1% del total de las ventas registradas durante el periodo al que corresponde la declaración. Si no se hubieran producido ventas, la multa a pagar será de dos dólares de los Estados Unidos de América (2 US. dólares) si la obligación de declarar es mensual; y, de cinco dólares de los Estados Unidos de América (5 US. dólares) si la obligación de declarar es semestral...

Dicha resolución fue expedida con la finalidad de normar aquellas infracciones que no contaban con una multa específica, para que de alguna manera facilite a los sujetos pasivos la autoliquidación de la misma y reduzca costos a la Administración Tributaria.

Esta norma de carácter secundario estuvo vigente hasta el 26 de mayo de 2008, puesto que con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador fueron modificados ciertos cuerpos legales que contenían temas relacionados con las multas e infracciones tributarias que contradecían lo normado en la Resolución No. 117.

La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador modificó e incorporó ciertos artículos en el Código Orgánico Tributario, entre ellos se encuentra la graduación de las multas por las infracciones tributarias tanto para las contravenciones como para las faltas reglamentarias.

El artículo 349 del Código Orgánico Tributario, establece:

«... Las contravenciones establecidas en este Código y en las demás leyes tributarias se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas. ...»

El innumerado agregado a continuación del artículo 351 del cuerpo legal antes mencionado, manifiesta:

«... Las faltas reglamentarias serán sancionadas con una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.000 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas. ...».

Es importante mencionar que durante los años 2008 al 2011 la Administración Tributaria tuvo la facultad de determinar la cuantía de la multa para aquellos sujetos pasivos que presentaban las declaraciones en cero fuera de los plazos establecidos para el

efecto, valores que se encontraban dentro de los rangos establecidos en el Código Orgánico Tributario.

El 03 de octubre de 2011 el Director del Servicio de Rentas Internas Econ. Carlos Marx Carrasco expide el Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias con la finalidad de normar la cuantía de la multa para aquellas infracciones tributarias que no se ha previsto una sanción específica en el Código Orgánico Tributario y otros cuerpos legales, para de esta manera poner en conocimiento de todos los sujetos pasivos el valor de la multa que les correspondería pagar en el caso de cometer una infracción tributaria y a la vez evitar la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la aplicación de las sanciones a los sujetos pasivos.

El 29 de agosto de 2014 el SRI publica en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No.322 la Reforma del Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias en el cual se modifica la cuantía de las sanciones para la presentación de la información solicitada fuera del plazo establecido, para la omisión de declaraciones en cero y presentación tardía de declaraciones y anexos que deberán aplicar aquellos contribuyentes que decidan autoliquidar el valor de la multa o en su efecto para que la Administración Tributaria aplique la sanción correspondiente.

Dentro del contexto del Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias, la Administración Tributaria menciona que la cuantía de las multas para cada sujeto pasivo va en función de la estratificación de los mismos (Servicio de Rentas Internas, 2011, pág. 5), siendo estos:

- Contribuyentes especiales.
- Sociedades con fines de lucro.
- Personas naturales obligadas a llevar contabilidad.
- Personas no obligadas a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro.

En el Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias y su reforma, menciona los valores que el sujeto pasivo¹² deberá cancelar por la no presentación de sus obligaciones tributarias o por la presentación tardía¹³ siendo estas las siguientes:

¹² Para la investigación se referencia a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

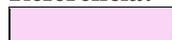
¹³ El Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias no hace diferencia al tipo de declaración que presentan los sujetos pasivos, sino más bien a la estratificación del tipo de contribuyente, para el trabajo se hace referencia a la presentación tardía de la declaración de IVA.

INSTRUCTIVO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES PECUNIARIAS						
TIPO DE CONTRIBUYENTE	CUANTÍAS DE MULTAS LIQUIDABLES POR OMISIONES NO NOTIFICADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA		CUANTÍAS DE MULTAS LIQUIDABLES POR OMISIONES DETECTADAS Y NOTIFICADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA		CUANTÍAS DE MULTA POR OMISIONES DETECTADAS Y JUZGADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	
	USD	USD	USD	USD	USD	USD
Contribuyentes especiales	250,00	90,00	375,00	120,00	500,00	180,00
Sociedades con fines de lucro	125,00	60,00	187,50	90,00	250,00	120,00
Personas naturales obligadas a llevar contabilidad	62,50	45,00	93,75	60,00	125,00	90,00
Personas no obligadas a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro	31,25	30,00	46,88	45,00	62,50	60,00

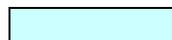
Fuente: Servicio de Rentas Internas

Tabla No. 8

Referencia:



Cuantía de la multa con el Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias (03/10/2011).



Cuantía de la multa con la Reforma del Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias (24/08/2014).

La estratificación de sujetos pasivos de la que se trata en el presente trabajo corresponde a las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad que presentaron de forma tardía las declaraciones de IVA y que fueron registradas en cero.

Una vez que se ha mencionado los diferentes marcos sancionatorios que aplican las administraciones tributarias latinoamericanas, y que he enfatizado sobre los diferentes cambios que ha sufrido la normativa tributaria ecuatoriana, cabe realizar un análisis sobre la incidencia de los cambios que ha tenido el proceso sancionatorio en la presentación tardía de las declaraciones de IVA en cero de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de la provincia de Pichincha.

Antes de ingresar a la revisión estadística de la incidencia del proceso sancionatorio se debe comprender como se produce una declaración tardía.

Para que se genere ésta debe cumplir con haber estado omisa en primera instancia, en otras palabras debe ser cumplida posterior a su fecha de exigibilidad, como por ejemplo un sujeto pasivo que debía presentar su declaración de IVA mensual hasta el 10 de enero cumple con su obligación el 25 de enero, es decir, la presentó fuera del plazo establecido para el efecto, convirtiéndose en una presentación tardía; una vez que se ha cumplido esta condición se puede generar dos posibles actuaciones de los contribuyentes:

- 1) Autoliquidación del valor de la multa (decisión propia en pagar el valor de la multa que le corresponde por la presentación tardía de la declaración).
- 2) Esperar la intervención de la Administración Tributaria para la aplicación de la multa respectiva.

3.2 Tipo de investigación

Para el presente trabajo el análisis de los datos a utilizarse se lo realizará en función al método histórico que estudia los sucesos del pasado, analizando la relación de dichos sucesos con otros eventos de la época y con sucesos presentes, en función de la

información que se obtiene de fuentes internas del organismo responsable (Se está refiriendo a la estadística derivada que fue proporcionada por el Centro de Estudios Fiscales (CEF)¹⁴) y mediante un procedimiento técnico de reelaboración se obtiene otra información estadística.

«La investigación histórica indaga los objetos, los sucesos y los acontecimientos en su proceso de nacimiento, desarrollo y muerte; en relación con las condiciones históricas concretas que las han engendrado... El análisis histórico puede dirigirse hacia un individuo, un grupo, una idea, un movimiento o una institución. Pero ninguno de estos objetos de la observación histórica pueden ser considerados aisladamente, sino en relación recíproca entre ellos» (Gutiérrez M., 1992, pág. 100).

Para el desarrollo de los siguientes puntos se ha utilizado la información agregada proporcionada por el CEF, la misma que permitirá aplicar el modelo histórico con apoyo de la estadística derivada para mostrar la incidencia de los cambios normativos en el grupo de investigación. La información agregada a utilizar es la siguiente:

- Número de declaraciones en cero presentadas fuera de plazo del F104A por actividad económica (Clasificación Internacional Industrial Uniforme (CIIU)¹⁵ a nivel 1) de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de la provincia de Pichincha, 2006 – 2015).
- Total de multas registradas en el F104A por actividad económica (CIIU a nivel 1) de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de la provincia de Pichincha, 2006 – 2015).

¹⁴ Centro de Estudios Fiscales (CEF) fue creado por el Servicio de Rentas Internas con la finalidad de capacitar de forma íntegra a los funcionarios de la Administración Tributaria, así como de realizar investigaciones y estudios que permita la toma de decisiones de manera más técnica.

¹⁵ CIIU «...es la clasificación sistemática de todas las actividades económicas cuya finalidad es la de establecer su codificación armonizada a nivel mundial... La Clasificación Internacional Industrial Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU) permite que los países produzcan datos de acuerdo con categorías comparables a escala internacional».

- Total de multas registradas en el formulario múltiple de pagos (F106) por concepto de IVA mensual y semestral, por actividad económica (CIU a nivel 1) de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de la provincia de Pichincha, 2006 – 2015).

La población para el desarrollo de la investigación son las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de la provincia de Pichincha (universo), siendo la muestra aquellos contribuyentes que presentaron la declaración de IVA en cero fuera del plazo establecido para el efecto (número de declaraciones).

3.3 Cambios de la normativa e incidencia.

La legislación tributaria del Ecuador ha sufrido varios cambios y tomando como referencia cada uno de estos cambios se muestra a continuación la incidencia en la presentación tardía de declaraciones de IVA en cero en relación a cada cambio normativo:

DECLARACIONES EN CERO PRESENTADAS FUERA DE PLAZO (F104A)

AÑO	RESOLUCIÓN 117	LEY EQUIDAD ANTES DE INSTRUCTIVO	CON INSTRUCTIVO
2006	6.160	-	-
2009	-	13.488	-
2010	-	15.412	-
2011	-	16.197	-
2012	-	-	12.732
2013	-	-	11.183
2014	-	-	9.488
2015	-	-	17.820
TOTAL	6.160	45.097	51.223

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Tabla No. 9

Como se puede apreciar en la Tabla No. 9 desde el año 2006 hasta el 2015 ha existido un incremento en la presentación de declaraciones en cero tardías del impuesto al valor agregado, pero para comprender correctamente este cuadro se deben realizar dos

precisiones; la primera que es la más importante es que a partir del 01 de abril de 2015 entra en vigencia la Ley Orgánica de Remisión de intereses, multas y recargos que afecta a la presentación tardía de las obligaciones que tengan fecha de vencimiento hasta el 31 de marzo de 2015, por lo que, entre el 01 de abril de 2015 al 10 de septiembre de 2015 todos los sujetos pasivos que quisieran dar cumplimiento con sus obligaciones podrían regularizar su situación sin que con ello deban presentar pagos por declaraciones tardías, dando con esto un cuarto escenario, el mismo que para efecto de este trabajo no se considerará como año de análisis por el particular antes mencionado, dejando con esto una nueva tabla:

**DECLARACIONES EN CERO PRESENTADAS
FUERA DE PLAZO (F104A)**

AÑO	RESOLUCIÓN 117	LEY EQUIDAD ANTES DE INSTRUCTIVO	CON INSTRUCTIVO	CON LEY DE REMISIÓN
2006	6.160	-	-	-
2009	-	13.488	-	-
2010	-	15.412	-	-
2011	-	16.197	-	-
2012	-	-	12.732	-
2013	-	-	11.183	-
2014	-	-	9.488	-
2015	-	-	-	17.820
TOTAL	6.160	45.097	33.403	17.820

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Tabla No. 10

La segunda precisión sería que por temas de recolección de la información no se tiene a disposición la información de los años 2007 y 2008, por esta razón para el presente trabajo se parte con el supuesto de un crecimiento porcentual en esos años hasta llegar al año 2009.

Con estas dos precisiones se inicia con el análisis de la Tabla No. 10; si bien se pudo apreciar que existía un incremento en la presentación de declaraciones tardías en cero de IVA desde el 2009 al 2015, con la primera precisión se puede ver que el incremento de presentaciones de declaraciones tardías solo llega hasta el año 2011, a

partir del año 2012 inicia un proceso de decrecimiento llegando hasta un punto de similitud de valores entre el año 2006 y 2014, esto nos da la impresión de que con la aparición del instructivo de multas publicado el 03 de octubre de 2011 existió un cambio en el comportamiento de cumplimiento de obligaciones por parte de los sujetos pasivos.



Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Gráfico No. 1

Considerando valores agregados de los años que estuvieron vigentes con cada una de las normativas aplicadas a la sanción en presentación de declaraciones de IVA tardías en cero, podemos ver que durante la vigencia de la Resolución No. 117 que establecía la multa de USD. 2 dólares en declaraciones mensuales y USD. 5 dólares en declaraciones semestrales, la cantidad llegó a un total de 6.160 declaraciones tardías (Gráfico No. 1).

Durante los años 2009 hasta el 2011 con la aplicación de la Ley de Equidad Tributaria, misma que no normaba el valor a pagar en las declaraciones tardías en cero se llegó a un total de 45.097 obligaciones (Gráfico No. 1).

Y durante el período del 2012 hasta el 2014 con la utilización del instructivo de multas que regulaba la presentación tardía de las declaraciones de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad con una multa por autoliquidación de USD. 31,25 dólares, se llegó a la cantidad de 33.403 obligaciones (Gráfico No. 1). Cabe mencionar que con fecha 24 de agosto de 2014 el SRI realiza una reforma al instructivo de multas en donde el valor de multa por autoliquidación baja a los USD. 30,00 dólares (Tabla No. 8).

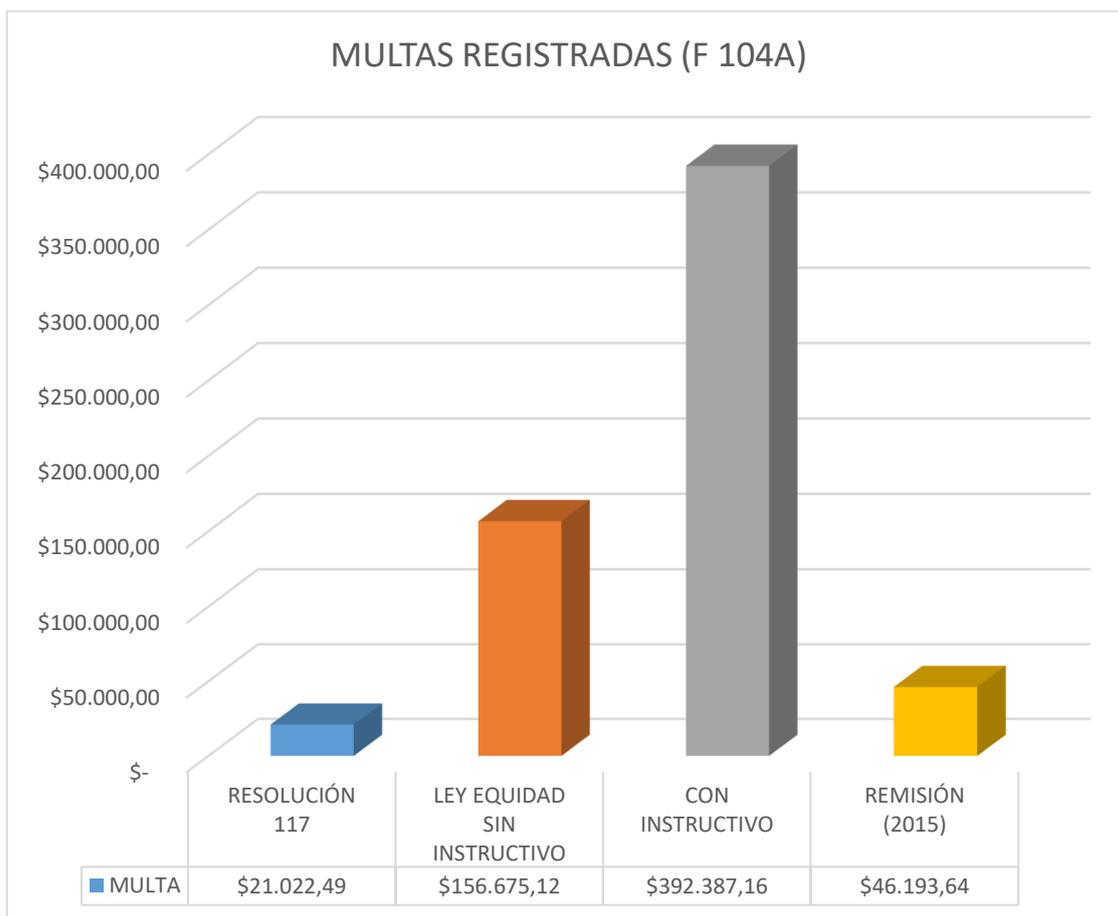
Económicamente la presentación tardía por autoliquidación de multas en declaraciones en cero de IVA se puede ver en la Tabla No. 11 que ha tenido un incremento considerable con cada cambio normativo, tomando en cuenta que con el ingreso de la Ley de Equidad Tributaria ya no existía un valor de multa para declaraciones en cero, el desconocimiento y a finales del 2011 con el ingreso del instructivo de multas se alcanzó una recaudación representativa.

TOTAL MULTAS REGISTRADAS (F104A)

NORMATIVA	MULTA
	USD
RESOLUCIÓN 117	21.022,49
LEY EQUIDAD SIN INSTRUCTIVO	156.675,12
CON INSTRUCTIVO	392.387,16
REMISIÓN (2015)	46.193,64
TOTAL	616.278,41

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Tabla No. 11



Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Gráfico No. 2

Para tener una idea sobre la relación entre la cantidad de obligaciones presentadas en cero de forma tardía y la recaudación obtenida con cada cambio normativo se muestra la Tabla No. 12 en la cual se combinan las Tablas No. 10 y 11:

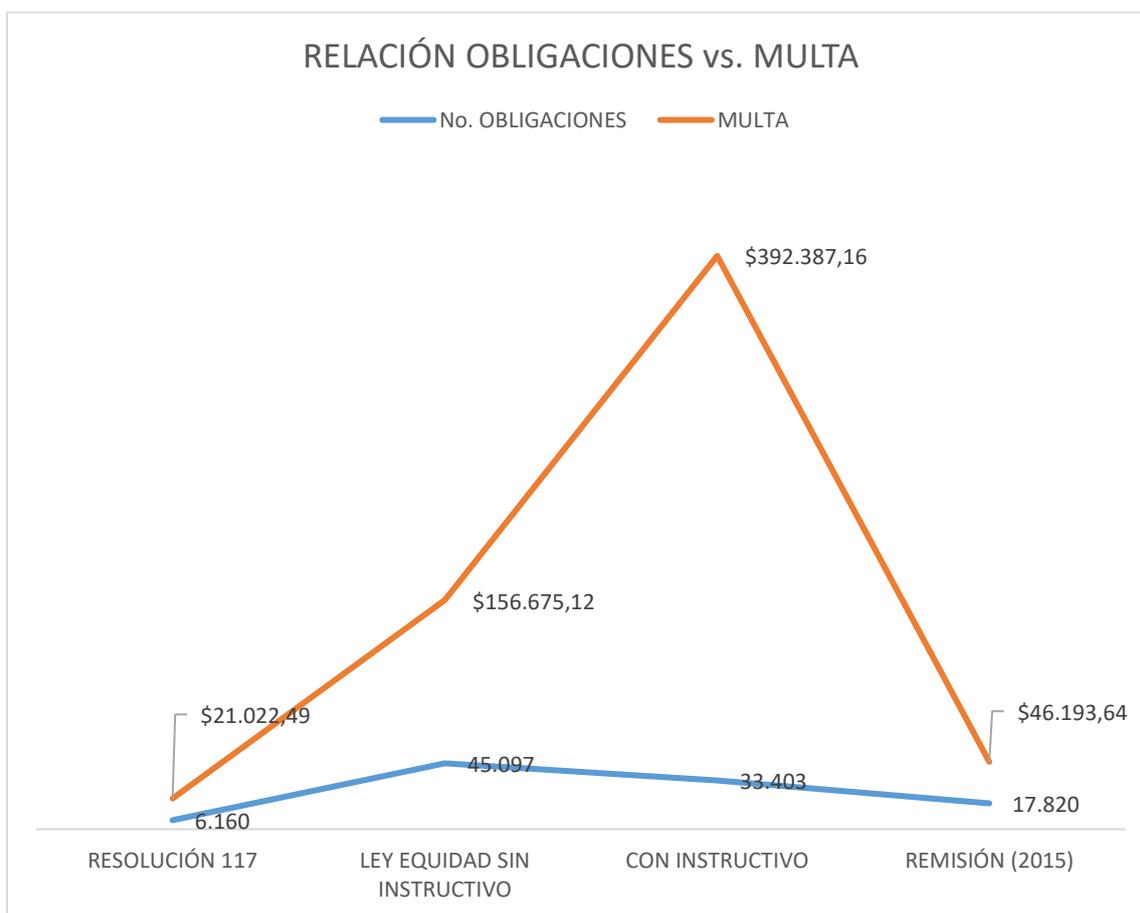
**RELACIÓN ENTRE EL NÚMERO DE DECLARACIONES EN CERO
vs. EL VALOR TOTAL DE MULTAS (F. 104)**

NORMATIVA	No. OBLIGACIONES	MULTA
		USD
RESOLUCIÓN 117	6.160	21.022,49
LEY EQUIDAD SIN INSTRUCTIVO	45.097	156.675,12
CON INSTRUCTIVO	33.403	392.387,16
REMISIÓN (2015)	17.820	46.193,64

NORMATIVA	No. OBLIGACIONES	MULTA
		USD
TOTAL	102.480	616.278,41

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Tabla No. 12



Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Gráfico No. 3

En la Tabla No. 12 se puede apreciar que los cambios normativos tienen una relación directamente proporcional entre la cantidad de obligaciones presentadas de forma tardía contra lo recaudado por multa mientras estuvo vigente la Resolución No. 117 y la Ley de Equidad Tributaria sin Instructivo de Multas, los valores recaudados en los formularios 104 llego a los USD. 21.022,49 dólares y un total de USD. 156.675,12

dólares respectivamente, mientras que con la aplicación del instructivo desde enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2014 se recaudó un valor de USD. 392.387,16; en este cambio normativo se puede apreciar que existe una relación indirectamente proporcional ya que los valores recaudados son mayores con un menor número de obligaciones presentadas tardíamente.

3.4 Incidencia de los cambios de la normativa en las actividades económicas.

Cuando hablamos que la incidencia de forma general ha sido positiva para la Administración Tributaria con la aplicación del Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias, nos genera nuevas inquietudes, siendo una de ellas si estos cambios normativos han tenido el mismo efecto en todas las actividades económicas o si estos cambios solo han recaído en determinados grupos.

En la Tabla No. 13 y en el Gráfico No. 4 se muestran las diferentes actividades económicas según la clasificación CIIU a Nivel 1 (Clasificación por sectores) y el número de declaraciones en cero de IVA presentadas tardíamente agrupadas por cada cambio normativo:

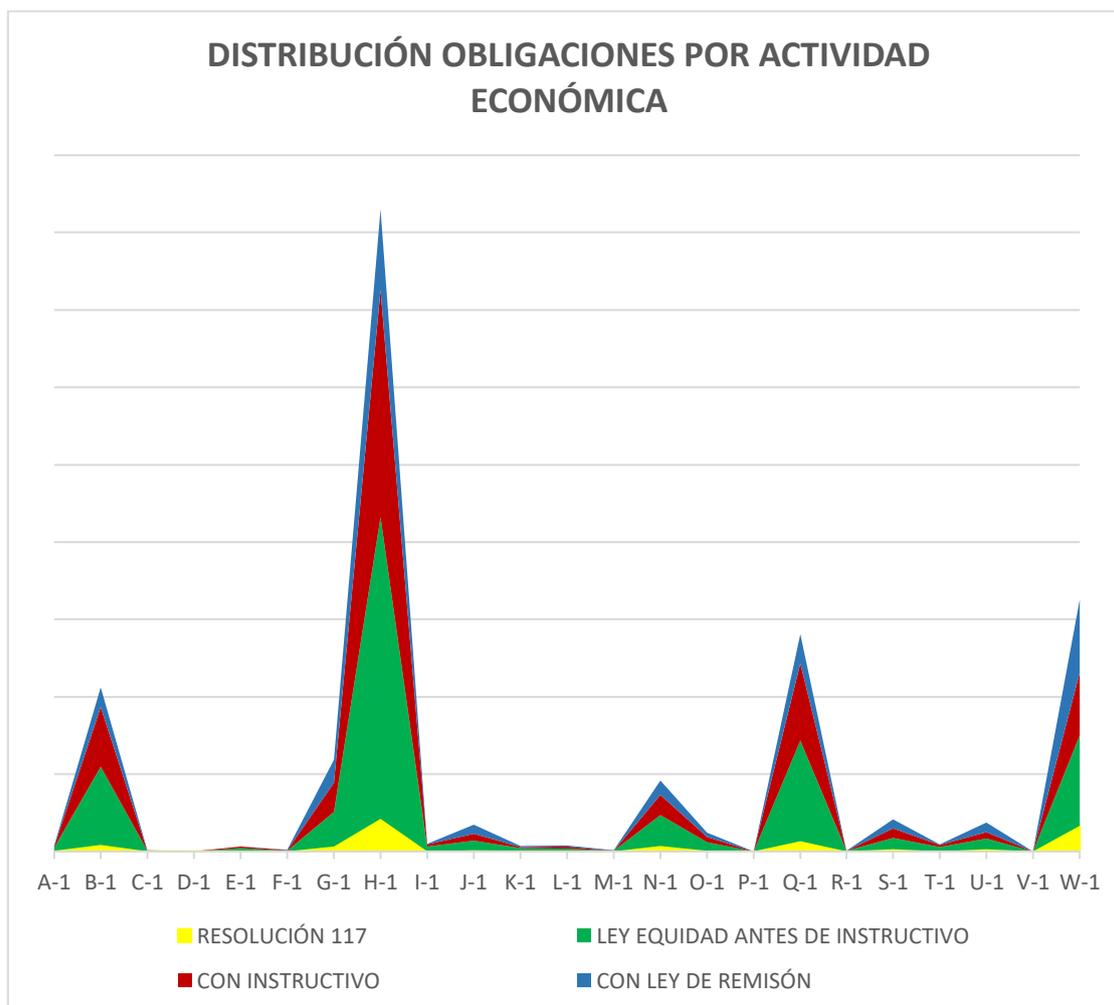
DECLARACIONES EN CERO PRESENTADAS FUERA DA PLAZO (F104A)

CLAVE	ACTIVIDAD ECONÓMICA (Nivel 1)	RESOLUCIÓN 117	LEY EQUIDAD ANTES DE INSTRUCTIVO	CON INSTRUCTIVO	CON LEY DE REMISIÓN
A-1	ACTIVIDADES DE ALOJAMIENTO Y DE SERVICIO DE COMIDAS.	45	203	77	47
B-1	ACTIVIDADES DE ATENCIÓN DE LA SALUD HUMANA Y DE ASISTENCIA SOCIAL.	422	5.055	3.855	1.264
C-1	ACTIVIDADES DE LOS HOGARES COMO EMPLEADORES; ACTIVIDADES NO DIFERENCIADAS DE LOS HOGARES COMO PRODUCTORES DE BIENES Y SERVICIOS PARA USO PROPIO.	9	40	10	3
D-1	ACTIVIDADES DE ORGANIZACIONES Y ÓRGANOS EXTRATERRITORIALES.	-	3	-	-
E-1	ACTIVIDADES DE SERVICIOS ADMINISTRATIVOS Y DE APOYO.	38	162	103	30
F-1	ACTIVIDADES FINANCIERAS Y DE SEGUROS.	17	36	37	8
G-1	ACTIVIDADES INMOBILIARIAS.	334	2.222	1.879	1.494
H-1	ACTIVIDADES PROFESIONALES, CIENTÍFICAS Y TÉCNICAS.	2.100	19.507	14.682	5.214
I-1	ADMINISTRACIÓN PÚBLICA Y DEFENSA; PLANES DE SEGURIDAD SOCIAL DE AFILIACIÓN OBLIGATORIA.	18	288	141	29
J-1	AGRICULTURA, GANADERÍA, SILVICULTURA Y PESCA.	81	611	462	568
K-1	ARTES, ENTRETENIMIENTO Y RECREACIÓN.	35	175	87	44
L-1	BAJO RELACION DE DEPENDENCIA SECTOR PRIVADO	26	157	134	59

CLAVE	ACTIVIDAD ECONÓMICA (Nivel 1)	RESOLUCIÓN 117	LEY EQUIDAD ANTES DE INSTRUCTIVO	CON INSTRUCTIVO	CON LEY DE REMISÓN
M-1	BAJO RELACION DE DEPENDENCIA SECTOR PUBLICO	1	35	21	14
N-1	COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR; REPARACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES Y MOTOCICLETAS.	349	2.012	1.305	931
O-1	CONSTRUCCIÓN.	60	520	358	278
P-1	DISTRIBUCIÓN DE AGUA; ALCANTARILLADO, GESTIÓN DE DESECHOS Y ACTIVIDADES DE SANEAMIENTO.	1	-	-	-
Q-1	ENSEÑANZA.	658	6.522	4.984	1.893
R-1	EXPLOTACIÓN DE MINAS Y CANTERAS.	10	24	11	3
S-1	INDUSTRIAS MANUFACTURERAS.	131	733	615	599
T-1	INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN.	23	247	163	38
U-1	OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIOS.	137	684	420	609
V-1	SUMINISTRO DE ELECTRICIDAD, GAS, VAPOR Y AIRE ACONDICIONADO.	-	1	-	-
W-1	TRANSPORTE Y ALMACENAMIENTO.	1.665	5.860	4.059	4.695
TOTAL		6.160	45.097	33.403	17.820

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Tabla No. 13



Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Gráfico No. 4

Como se puede apreciar en la Tabla No. 13 y el Gráfico No. 4 las actividades con una mayor concentración en declaraciones tardías de IVA en cero, son las siguientes:

- Actividades profesionales, científicas y técnicas (H-1)
- Transporte y almacenamiento (W-1)
- Enseñanza (Q-1)
- Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social (B-1)

Estas actividades mantienen la hipótesis de que con la aplicación del instructivo de multas su comportamiento se ha regularizado, pero tomando en cuenta la Ley de

Remisión del año 2015 se puede apreciar que los contribuyentes con el peor manejo y cumplimiento de obligaciones son los que corresponden a la actividad de transporte y almacenamiento, ya que en el tiempo de remisión de multas e intereses la cantidad de obligaciones presentadas de forma tardía de IVA en cero es mayor que la acumulación de declaraciones de los tres años de referencia de la aplicación del instructivo (2012-2014).

Otras actividades con el mismo comportamiento que la mencionada en el párrafo anterior, son las siguientes:

- Otras actividades de servicios (U-1)
- Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca (J-1)
- Industrias manufactureras (S-1)
- Actividades inmobiliarias (G-1)

Cabe aclarar que estas 2 últimas no sobrepasan el agregado, pero el volumen de obligaciones presentadas en época de remisión es similar al resultado de los tres últimos años, por lo que, demuestra que el comportamiento de estos sectores no se vio mayor cambio con la aplicación del instructivo de multas.

Para poder evidenciar los cambios de comportamiento de las actividades con respecto a la aplicación de los cambios normativos, partiremos desde las actividades con mayor número de declaraciones de IVA presentadas tardíamente y las que no han cambiado su comportamiento en el tiempo, para ello observaremos la Tabla No. 14, en la cual se muestra el número de obligaciones presentadas desde el año 2006 hasta el 2015.

**DECLARACIONES EN CERO PRESENTADAS FUERA DA PLAZO (F104A)
EN FUNCIÓN DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS CON MAYOR NÚMERO Y
LAS QUE NO HAN CAMBIADO SU COMPORTAMIENTO EN TIEMPO**

Clave	2006	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
B-1	422	1.475	1.800	1.780	1.529	1.261	1.065	1.264
G-1	334	658	761	803	688	585	606	1.494
H-1	2.100	5.687	6.693	7.127	5.397	5.065	4.220	5.214
J-1	81	161	219	231	162	158	142	568

Clave	2006	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Q-1	658	2.026	2.157	2.339	1.842	1.652	1.490	1.893
S-1	131	213	251	269	232	207	176	599
U-1	137	212	234	238	192	135	93	609
W-1	1.665	1.830	2.030	2.000	1.635	1.341	1.083	4.695
Total general	6.160	13.488	15.412	16.197	12.732	11.183	9.488	17.820

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Tabla No. 14



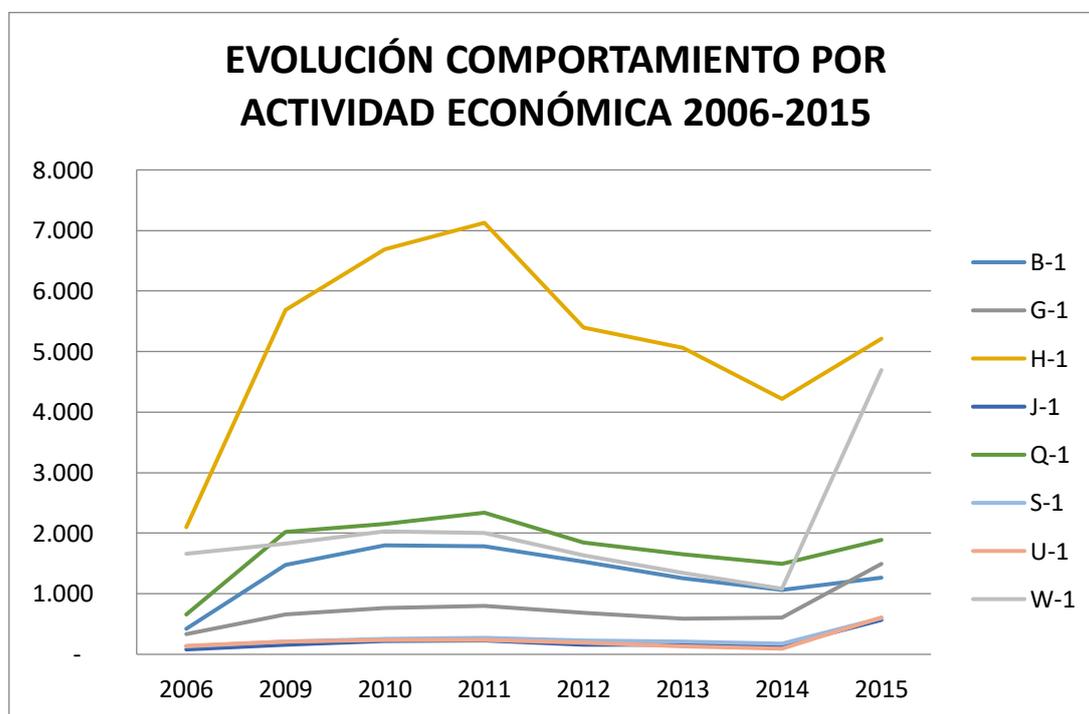
Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Gráfico No. 5

Las actividades con un número mayor de obligaciones presentadas tardíamente por ser las que poseen un mayor número de contribuyentes inscritos en dichas actividades, se puede apreciar que sin el tiempo de remisión de intereses y multas (Gráfico No. 5) su

tendencia a la baja es mayor que de las actividades con menor cantidad que mantienen una tendencia moderada y similar en cada año.

Pero al revisar la información considerando el año 2015 (Gráfico No. 6) se puede apreciar que las Actividades profesionales, científicas y técnicas (H-1), Enseñanza (Q-1) y Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social (B-1), aun teniendo la mayor participación su nivel no llega a igualar al año con mayor presentaciones tardías (año 2011), mientras que las demás actividades sobrepasan el año de mayor presentación tardía (año 2011), lo cual indica que los contribuyentes de estos segmentos regularon sus obligaciones formales únicamente a sabiendas que podían presentar sin un valor de multa o recargo, caso contrario las mismas estarían pendientes de presentación hasta la fecha.



Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Gráfico No. 6

Una vez que se ha mostrado el comportamiento en relación a la presentación de declaraciones tardías en cero de IVA, es imperante revisar cual fue la influencia

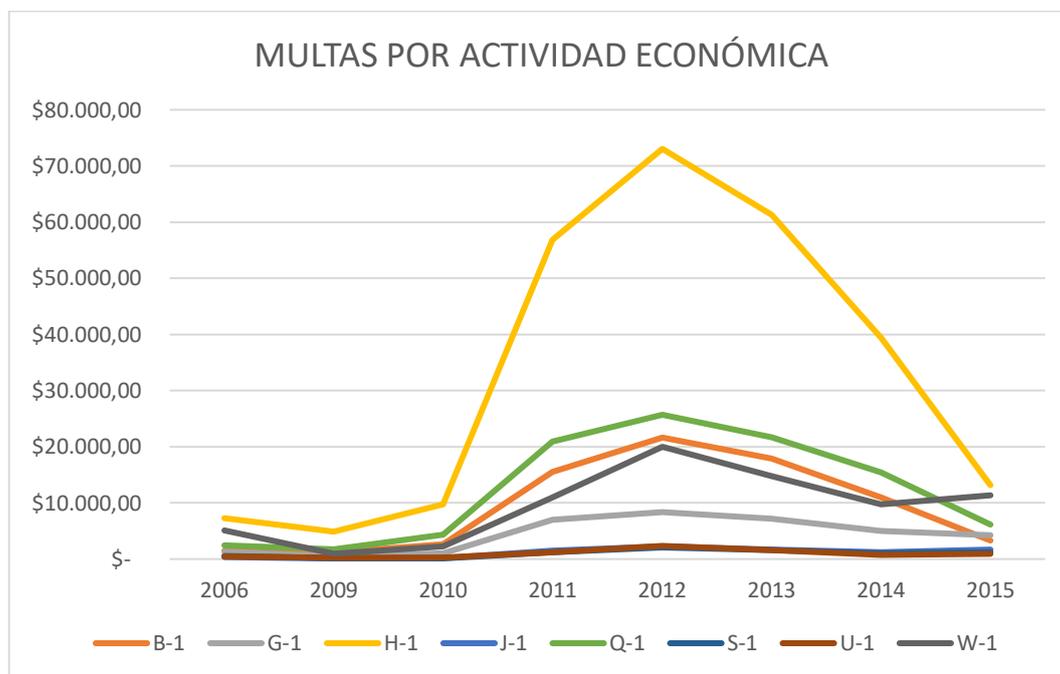
económica de estas actividades, en la Tabla No. 15 y Gráfico No. 7 se muestra esta relación:

TOTAL MULTAS REGISTRADAS (F104A)

Clave	2006	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
B-1	1.478,92	1.203,08	2.646,17	15.535,60	21.632,33	17.899,79	10.997,21	3.309,80
G-1	1.281,45	496,24	980,39	7.031,14	8.355,94	7.200,26	5.016,17	4.207,62
H-1	7.282,92	4.884,81	9.752,85	56.823,98	73.042,08	61.282,28	39.420,48	13.171,68
J-1	342,00	83,00	183,75	1.457,75	2.261,75	1.653,00	1.168,83	1.659,75
Q-1	2.412,45	1.730,64	4.307,45	20.898,09	25.692,91	21.720,17	15.393,11	6.166,00
S-1	542,25	124,25	123,50	1.171,22	2.068,25	1.581,70	994,50	1.253,75
U-1	451,25	226,75	277,25	1.170,00	2.340,43	1.554,43	693,75	919,30
W-1	5.110,05	952,53	2.206,64	10.989,16	19.993,40	14.770,17	9.693,87	11.321,49
Total	18.901,29	9.701,30	20.478,00	115.076,94	155.387,09	127.661,80	83.377,92	42.009,39

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Tabla No. 15



Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Gráfico No. 7

Entre las actividades con mayor representatividad de cumplimiento tardío se puede apreciar que económicamente éstas han tenido un comportamiento de crecimiento

desde el año 2009 hasta el año 2012, que es el año en el cual ya estuvo vigente plenamente el Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias, desde ese año hasta el 2015 decreció el valor significativamente, con excepción de las actividades económicas que se describen a continuación que en el año 2015 incrementaron de igual forma tanto la cantidad de declaraciones como la multa en el mismo período:

- Otras actividades de servicios (U-1)
- Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca (J-1)
- Industrias manufactureras (S-1)
- Transporte y almacenamiento (W-1)

3.5 Del Proceso Sancionatorio.

Cuando hablamos de sanciones hay que tomar en cuenta que hay diferentes tipos, desde las contravenciones hasta las faltas reglamentarias, estas se encuentran debidamente sustentadas a través de los artículos 349 y el artículo innumerado posterior al 351 del Código Orgánico Tributario, el mismo que menciona que para las contravenciones se establecerá una multa pecuniaria entre USD. 30,00 dólares y que no excedan de los USD. 1.500,00 dólares, mientras que para las faltas reglamentarias la multa será entre USD. 30,00 hasta los USD. 1.000,00 dólares.

Todo cambio normativo se sustentan en estas normas, pero los mismos han sido aplicados dependiendo la falta cometida; con el instructivo de multas se establecen tres tipos de eventos y dependiendo de estos se establece la multa, estos eventos según el instructivo de multas son:

- Cuantías de multas liquidables por omisiones no notificadas por la Administración Tributaria (Autoliquidación).
- Cuantías de multas liquidables por omisiones detectadas y notificadas por la Administración Tributaria.

— Cuantías de multa por omisiones detectadas y juzgadas por la Administración Tributaria.

Las multas mencionadas en la Resolución No. 117 se aplicaban para presentación voluntaria, pero cuando estas eran juzgadas por la Administración Tributaria se aplicaba el criterio mencionado en los artículos antes citados en el Código Orgánico Tributario; este criterio se lo aplicó hasta antes de la publicación del instructivo de multas.

La Administración Tributaria al ser un organismo de control técnico aplicaba otros criterios además del artículo 349 y en innumerado posterior al 351 del Código Orgánico Tributario, con esto buscaba evitar la discrecionalidad al momento de establecer las multas en las declaraciones en cero.

Considerando lo antes mencionado, la recaudación obtenida a través del formulario múltiple de pagos (F. 106) por declaraciones mensuales y semestrales de IVA presentadas en cero fuera de plazo desde la aplicación de la Resolución 117 en el año 2006 hasta el año 2015 se muestra en la Tabla No. 16; a partir de estas tablas y gráficos la información que se va a utilizar comprende los años de 2006 a 2013 y el año 2015.

**TOTAL DE MULTAS REGISTRAS EN EL FORMULARIO
MÚLTIPLE DE PAGOS (F106)
POR CONCEPTO DE IVA MENSUAL Y SEMESTRAL**

AÑO	RESOLUCIÓN 117	LEY EQUIDAD SIN INSTRUCTIVO	CON INSTRUCTIVO	REMISIÓN (2015)
	USD	USD	USD	USD
2006	23.045,48	-	-	-
2007	60.135,09	-	-	-
2008	131.157,15	-	-	-
2009	-	184.598,15	-	-
2010	-	243.735,15	-	-
2011	-	376.568,29	-	-
2012	-	-	468.038,40	-
2013	-	-	461.546,72	-

AÑO	RESOLUCIÓN 117	LEY EQUIDAD SIN INSTRUCTIVO	CON INSTRUCTIVO	REMISIÓN (2015)
	USD	USD	USD	USD
2015	-	-	-	192.912,35
TOTAL	214.337,72	804.901,59	929.585,12	192.912,35

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)
Tabla No. 16



Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)
Gráfico No. 8

Revisando la Tabla No. 16 se puede ver que los pagos realizados en el formulario 106 con cada cambio normativo, el incremento de los valores fueron considerables; esto da a pensar que los valores percibidos por la Administración Tributaria en esos años corresponden por concepto de multas es por la aplicación de controles tributarios a los contribuyentes que se encontraban pendiente de las declaraciones mensuales o semestrales de IVA, ya sean por presentar las declaraciones tardías sin considerar valores de multa en el formulario 104-A o por concepto de sanción al no cumplir con las obligaciones solicitadas en procesos de control por omisión.

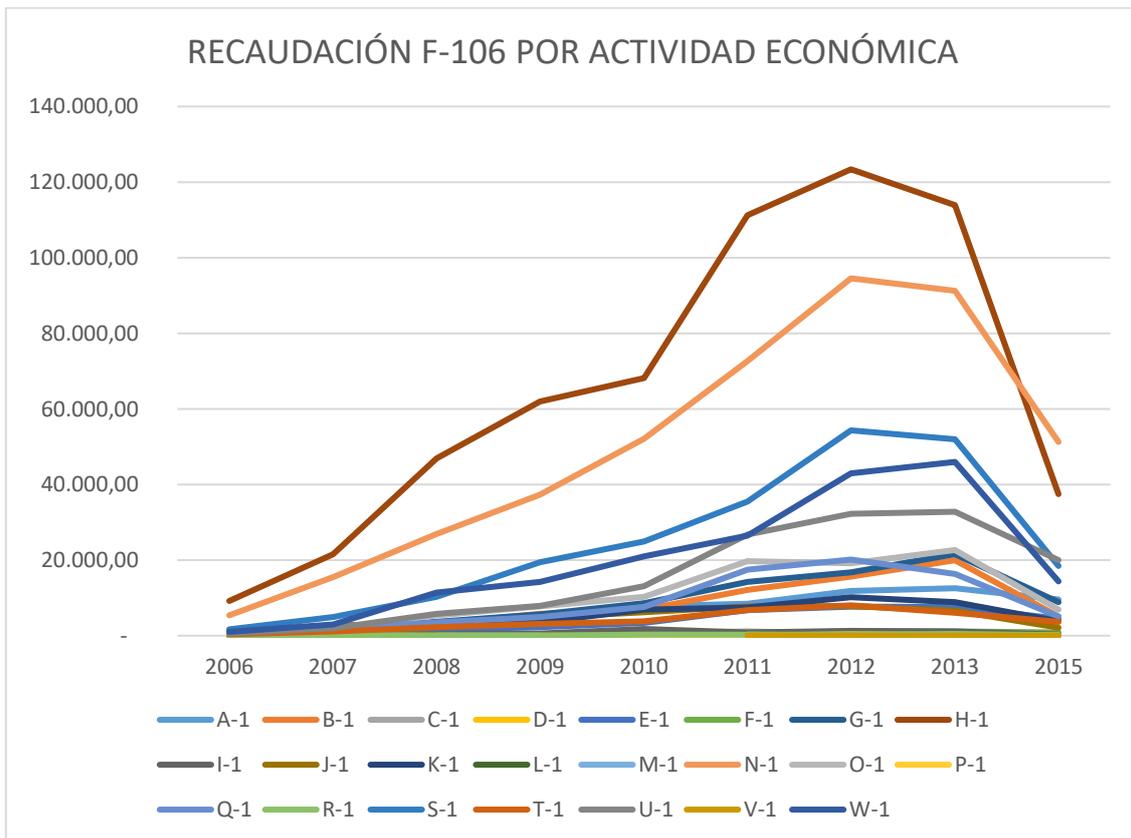
En la Tabla No. 17 se procede a relacionar la recaudación por multas con las actividades económicas, con esto se podrá relacionar que tipo de contribuyentes son los que más han pagado por presentar sus declaraciones tardías de IVA.

**TOTAL DE MULTAS REGISTRAS EN EL FORMULARIO MÚLTIPLE DE PAGOS (F106)
POR CONCEPTO DE IVA MENSUAL Y SEMESTRAL POR ACTIVIDAD ECONÓMICA (En Dólares)**

Clave	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2015
A-1	459,78	1.473,62	3.331,92	4.626,31	7.725,82	8.381,19	11.829,73	12.537,44	9.510,97
B-1	491,16	1.162,10	3.184,25	5.772,42	6.938,98	12.045,16	15.566,58	19.942,45	5.105,79
C-1	18,19	79,60	81,59	398,84	736,31	1.102,79	516,72	416,91	479,45
D-1	-	-	-	-	-	11,23	-	57,33	-
E-1	1.174,25	423,68	1.484,18	2.287,95	3.380,63	6.706,53	7.665,30	7.579,32	4.421,33
F-1	17,36	72,20	379,18	415,06	379,89	629,24	1.055,69	1.105,45	768,52
G-1	706,26	1.219,27	3.661,25	5.674,75	8.597,62	14.256,49	16.730,79	21.536,45	8.891,94
H-1	9.161,60	21.526,88	46.857,52	61.949,49	68.178,27	111.293,40	123.380,83	113.951,09	37.421,64
I-1	32,96	105,46	337,96	561,44	1.742,47	807,06	1.246,13	1.087,32	305,80
J-1	497,98	2.747,19	2.714,39	4.742,86	6.170,82	7.715,46	7.789,33	6.541,25	2.136,51
K-1	372,12	1.267,94	3.504,93	3.544,76	6.835,69	7.501,33	10.155,88	8.797,07	3.751,39
L-1	-	10,57	29,65	48,61	106,24	398,21	164,16	406,04	68,23
M-1	5,00	-	2,00	2,99	-	281,25	35,60	72,50	30,00
N-1	5.367,89	15.470,77	26.911,21	37.355,00	52.085,12	72.682,84	94.536,88	91.224,93	51.257,58
O-1	554,31	1.800,49	5.389,58	7.720,90	10.235,63	19.633,74	19.113,68	22.644,60	6.915,04
P-1	-	1,01	43,53	47,66	39,59	35,67	351,41	141,17	180,27
Q-1	563,78	1.815,88	3.565,49	4.948,27	7.528,76	17.435,36	20.121,65	16.379,29	5.098,45
R-1	9,00	72,08	13,42	10,04	299,97	201,12	250,83	442,18	91,99
S-1	1.657,88	4.892,15	10.307,70	19.350,55	24.892,17	35.493,24	54.311,31	51.897,39	18.452,86
T-1	353,35	1.100,87	2.169,99	3.118,62	3.810,74	6.694,12	8.019,12	6.036,48	3.657,25
U-1	596,41	2.011,72	5.769,90	7.818,37	13.063,88	26.733,79	32.243,76	32.774,71	20.048,23
V-1	-	-	-	-	-	23,47	11,43	17,39	-
W-1	1.006,20	2.881,61	11.417,51	14.203,26	20.986,55	26.505,60	42.941,59	45.957,96	14.319,11
TOTAL	23.045,48	60.135,09	131.157,15	184.598,15	243.735,15	376.568,29	468.038,4	461.546,72	192.912,35

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Tabla No. 17



Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Gráfico No. 9

Como se puede apreciar en el Gráfico No. 9, desde la aplicación de la Resolución No. 117 en el año 2006 los valores de multa tuvo un crecimiento constante hasta el año 2012, siendo este año el de mayor recaudación por formulario 106, a partir del año 2013 al 2015 los valores disminuyeron considerablemente.

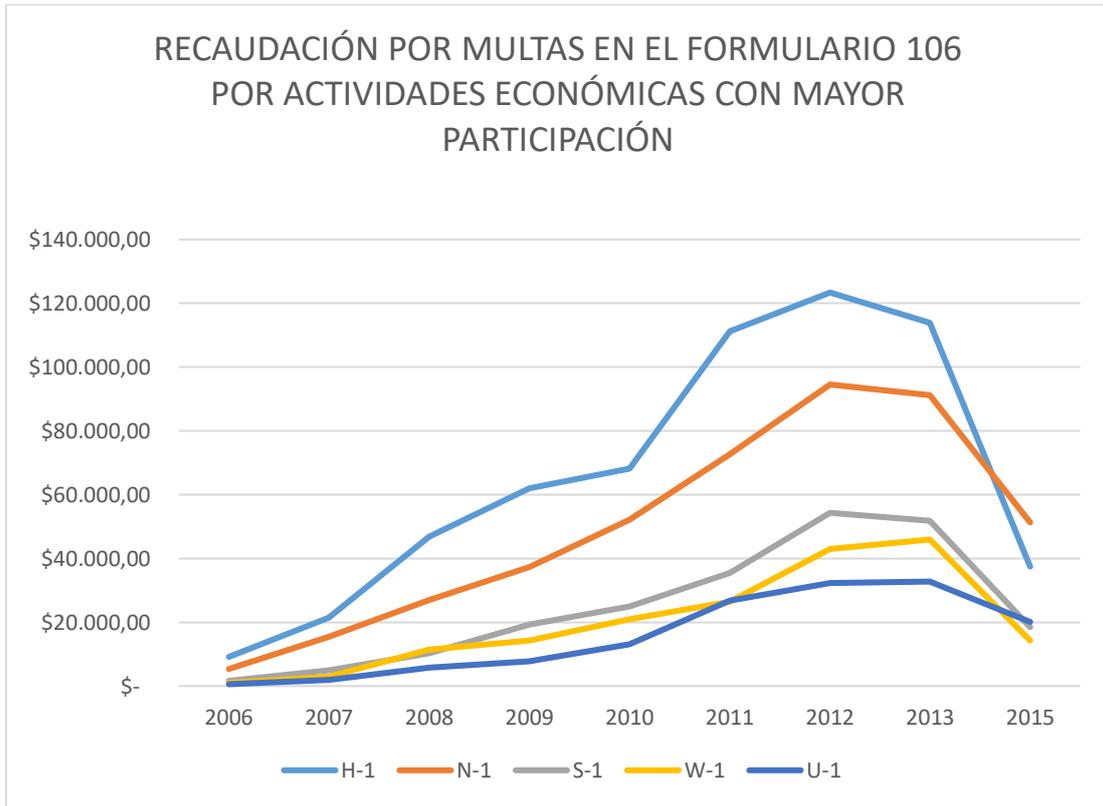
Concluyendo con este análisis, a través de la Tabla No. 18 podemos ver las actividades económicas con mayor participación en la recaudación por multas a través del formulario 106, siendo las actividades principales las siguientes: Actividades profesionales, científicas y técnicas (H-1), Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas (N-1), Industrias manufactureras (S-1), Transporte y almacenamiento (W-1) y Otras actividades de servicios (U-1).

**RECAUDACIÓN POR MULTAS EN EL FORMULARIO 106
POR ACTIVIDADES ECONÓMICAS CON MAYOR PARTICIPACIÓN**

Clave	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2015
	USD	USD	USD	USD	USD	USD	USD	USD	USD
H-1	9.161,60	21.526,88	46.857,52	61.949,49	68.178,27	111.293,40	123.380,83	113.951,09	37.421,64
N-1	5.367,89	15.470,77	26.911,21	37.355,00	52.085,12	72.682,84	94.536,88	91.224,93	51.257,58
S-1	1.657,88	4.892,15	10.307,70	19.350,55	24.892,17	35.493,24	54.311,31	51.897,39	18.452,86
W-1	1.006,20	2.881,61	11.417,51	14.203,26	20.986,55	26.505,60	42.941,59	45.957,96	14.319,11
U-1	596,41	2.011,72	5.769,90	7.818,37	13.063,88	26.733,79	32.243,76	32.774,71	20.048,23
TOTAL	17.789,98	46.783,13	101.263,84	140.676,67	179.205,99	272.708,87	347.414,37	335.806,08	141.499,42

Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Tabla No. 18



Fuente: CEF (Bases de datos de la Administración Tributaria con corte al 30/11/2015)

Gráfico No. 10

CONCLUSIONES

Luego del análisis efectuado en los capítulos precedentes, se puede concluir:

- La Administración Tributaria para la imposición de sanciones se rige bajo la normativa legal vigente que le atribuye la facultad para sancionar cuya finalidad es la de corregir y cambiar el comportamiento de los contribuyentes con el cumplimiento voluntario y puntual de las obligaciones tributarias, ya que estas permiten al Estado satisfacer las necesidades básicas de la comunidad.
- La Administración Tributaria se rige bajo los principios establecidos en la Constitución de la República del Ecuador, mismos que garantizan los deberes y derechos de los ciudadanos, así como el fiel cumplimiento de todo lo que emana la Ley, asegurándose la legalidad en el procedimiento.
- Los principios del régimen sancionatorio deben ser aplicados por la Administración Tributaria con la finalidad de evitar arbitrariedad o discrecionalidad en la aplicación de las sanciones pecuniarias, para que estas sean justas y equitativas a la falta cometida por los sujetos pasivos.
- El Código Orgánico Tributario establece el procedimiento para el juzgamiento de las infracciones tributarias calificadas como contravenciones y faltas reglamentarias, el cual debe observar las garantías del debido proceso contempladas en el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.
- La presentación tardía de las declaraciones de IVA de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad durante el año 2006 fue mínima (2.600 declaraciones), pero con la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador (año 2009) tiempo durante el cual era potestad de la Administración Tributaria el imponer o no una sanción por este motivo, su tendencia fue el incrementar de 2600 a 13.488 declaraciones, mientras que a partir de octubre del 2011 con la aparición del Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias el número de obligaciones por presentación tardía fue decreciendo de 13.488 a

12.732 declaraciones, por lo que, podemos concluir de manera general que la incidencia que tuvo el mencionado instructivo en el cambio de comportamiento de los contribuyentes fue positiva.

- En términos económicos podemos mencionar que debido al cambio de normativa en la presentación tardía de las declaraciones de IVA, se ha incrementado de forma representativa el valor recaudado por este concepto; es importante aclarar que esto obedece a que el valor de la multa fue en aumento más no porque haya aumentado el número de contribuyentes que incumplieron el deber formal, en otras palabras podemos decir que los cambios normativos tienen una relación directamente proporcional entre la cantidad de obligaciones presentadas de forma tardía contra lo recaudado por multa mientras estuvo vigente la Resolución No. 117 y que mientras con la aplicación del instructivo tuvo una relación indirectamente proporcional ya que los valores recaudados son mayores al número de obligaciones presentadas tardíamente.
- También podemos decir que el Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias afectó positivamente en el cambio de comportamiento de los contribuyentes enmarcados en las actividades profesionales, científicas y técnicas, transporte y almacenamientos, enseñanza y salud, lo que quiere decir que estas actividades mantienen la hipótesis de que con la aplicación del instructivo de multas su comportamiento se ha regularizado eficazmente.
- Finalmente se puede observar que con la aplicación del Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias (año 2011) se ha logrado un cambio en el comportamiento en los contribuyentes (personas naturales no obligadas a llevar contabilidad), en virtud que al afectarle económicamente de una manera más rígida en el valor de la multa pecuniaria de USD. 2,00 ó USD. 5,00 (Resolución No. 117) a USD. 30,00 la tendencia de actuación de los sujetos pasivos tendió a disminuir en la presentación tardía de las declaraciones de IVA, en otras palabras la Administración Tributaria logró que exista un cumplimiento en la presentación de las obligaciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

- Administración Federal de Ingresos Públicos. (s.f.). *www.afip.gob.ar*. Recuperado el 06 de 04 de 2016, de *www.afip.gob.ar*: <https://www.afip.gob.ar/institucional/>
- Agencia Tributaria. (s.f.). *www.agenciatributaria.es*. Recuperado el 06 de 04 de 2016, de [www.agenciatributaria.es: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml)
- Aimé Figueroa, N., & Montañó Galarza, C. (2004). *Tópicos fiscales contemporáneos*. Guadalajara: CUCEA.
- Álvarez Echagüe, J. M. (2004). *Las Sanciones Tributarias frente a sus límites constitucionales*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Andreozzi, M. (1951). *Derecho tributario argentino* (Vol. II). Buenos Aires: TEA.
- Arnold, R., Martínez Estay, J., & Zúñiga Urbina, F. (2012). *El Principio de Proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Talca, Chile: Centro de Estudios Constitucionales de la Universidad de Talca.
- Benalcázar Guerrón, J. (2004). *www.uasb.edu.ec*. Recuperado el 15 de 01 de 2016, de <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1175/1/T0332-MDE-Benalcazar-El%20acto%20administrativo.pdf>: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1175/1/T0332-MDE-Benalcazar-El%20acto%20administrativo.pdf>
- Castrejon García, G. E. (2002). *Derecho Tributario*. Mexico: Cardenas Editor Distribuidor.
- Código Orgánico Integral Penal. (10 de 02 de 2014). *Código Orgánico Integral Penal*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial.
- Código Orgánico Tributario. (14 de 06 de 2005). *Codificación del Código Tributario*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial. Recuperado el 02 de 02 de 2016
- Constitución de la República del Ecuador. (20 de 10 de 2008). Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial.
- Creus, C. (2003). *Derecho Penal. Parte General*. Buenos Aires: Astrea.
- Díaz Sieiro, H. (1993). *Procedimiento tributario*. Buenos Aires: Macchi.
- Ediciones Lumarso. (1974). *Diccionario Económico, Político y Jurídico*. Guayaquil: Editorial del Pacífico S.A.

- Fuster Asencio, C. (2001). *El Procedimiento Sancionador Tributario*. Navarra, España: Aranzadi, SA.
- Garberí Llobregat, J. (1994). *El procedimiento administrativo sancionador*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- García de Enterría , E. (1976). *El problema jurídico de las sanciones administrativas*. Civitas, REDA.
- García de Enterría, E. (1993). *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. II). Madrid, España: Civitas.
- Giuliani Fonrouge, C. (2001). *Derecho Financiero* (Vol. II). Buenos Aires: Depalma.
- Gómez Tomillo, M., & Sanz Rubiales, Í. (2010). *Derecho Administrativo Sancionador. Parte General. Teoría General y Práctica del Derecho Penal Administrativo*. Navarra: Aranzadi.
- Gutiérrez M., A. (1992). *Curso de Métodos de Investigación y Elaboración de la Monografía*. Quito: Ediciones Serie Didáctica A.G.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Ley de Registro Único de Contribuyentes. (12 de 08 de 2004). *Codificación a la Ley de Registro Único de Contribuyentes*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (17 de 11 de 2004). *Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial. Recuperado el 02 de 02 de 2016
- Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas. (30 de 04 de 1999). *Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas*. Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial.
- Linares, J. F. (1989). *Razonabilidad de las leyes*. Buenos Aires: Astrea.
- Margáin Manautou , E. (2007). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Mexico: Porrúa.
- Mejía Salazar, Á. R. (2012). *Diccionario Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Menéndez Rexach, A., Rodríguez-Chaves Mimbrero , B., & Chinchilla Peinado, J. A. (2005). *Las garantías básicas del procedimiento administrativo*. Madrid: Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Binees Muebles de España.

- Queralt, J. M., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., & Tejerizo López, J. M. (2003). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (08 de 06 de 2010). Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial.
- Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios. (30 de 07 de 2010). Quito, Pichincha, Ecuador: Registro Oficial.
- Saccone, M. A. (2002). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley S.A.
- Santamaría Pastor, J. A. (2000). *Principios del Derecho Administrativo Sancionador*. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, colección Ceura.
- Santamaría Pastor, J., & Parejo Alfonso, L. (2014). *Derecho administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Sepin.
- Schlemenson, A. (1992). *Estructura Organizativa y Recursos Humanos en la Administración Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Servicio de Administración Tributaria. (s.f.). *www.sat.gob.mx*. Recuperado el 06 de 04 de 2016, de *www.sat.gob.mx*: http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/default.aspx
- Servicio de Rentas Internas. (2011). *Instructivo para la aplicación de Sanciones Pecuniarias*. Quito.
- Sistema de Impuestos Internos. (s.f.). *www.sii.cl*. Recuperado el 06 de 04 de 2016, de *www.sii.cl*.
- Villegas, H. B. (2003). *Derecho Tributario Penal*. Buenos Aires: Astrea.

ANEXO



MEMORANDO NAC-DNEMGEI15-00000063

Para: Isabel Medina Vire *Recibido 24-12-2015 09:00*
ESPECIALISTA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA

De: Sebastián Carvajal Mantilla
DIRECTOR NACIONAL DEL CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES

Asunto: Solicitud de información agregada

Fecha: 10 de diciembre de 2015

En respuesta al memorando DZ9-GTRMGEI15-00000382-M del 27 de octubre de 2015, en el que se solicita información para la elaboración de la tesis "INCIDENCIA DEL PROCESO SANCIONATORIO CON LA APLICACIÓN DEL INSTRUCTIVO DE SANCIONES PECUNIARIAS POR LA PRESTACIÓN TARDÍA DE DECLARACIONES EN CERO", tengo por bien informar lo siguiente:

Sírvase encontrar en el anexo No. 1 información agregada correspondiente a:

- Número de declaraciones en cero presentadas fuera de plazo del F104A por actividad económica (CIU a nivel 1) de las personas naturales no obligados a llevar contabilidad de la provincia de pichincha, 2006 - 2015.
- Total de multas registradas en el F104A por actividad económica (CIU a nivel 1) de las personas naturales no obligados a llevar contabilidad de la provincia de pichincha, 2006 - 2015.
- Total de multas registradas en el formulario múltiple de pagos (F106) por concepto de IVA mensual y semestral, por actividad económica (CIU a nivel 1) de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad de la provincia de pichincha, 2006 - 2015.

Además, debido a que la información que custodia el Servicio de Rentas Internas es reservada, de acuerdo al Art. 101 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Art. 99 del Código Tributario y Art. 17, literal, b de la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública, me permito recordarle que los datos proporcionados sólo pueden ser utilizados para los fines detallados en su pedido original y que esta Institución no se responsabiliza por el uso que el requirente realice de los mismos.

Finalmente, se informa que una vez concluida su investigación, el Centro de Estudios Fiscales (García Moreno N2-69 y Sucre) requerirá el documento elaborado en versión digital e impresa.

Atentamente,

Sebastián Carvajal Mantilla
Sebastián Carvajal Mantilla
Director Nacional
CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Elaborado por:	Revisado por:	Aprobado por:
<i>Silvia Rea</i> Silvia Rea	<i>María de Lourdes Sevilla</i> María de Lourdes Sevilla	<i>María Eugenia Andrade</i> María Eugenia Andrade
Centro de Estudios Fiscales	Coordinación Nacional de Análisis E.T. Coyuntural	Departamento de Estudios Fiscales
30/11/2015	07/12/2012	10/12/2015