



Pontificia Universidad  
Católica del Ecuador

SEDE  
ESMERALDAS

**PROGRAMA DE POSGRADO  
EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

Tema:

RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO ECUATORIANO,  
SIMILITUDES Y DIFERENCIAS CON LOS APLICADOS EN  
PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA DE  
NACIONES (CAN)

PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL GRADO ACADÉMICO DE  
MAGÍSTER EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

LÍNEA DE INVESTIGACIÓN: GESTIÓN TRIBUTARIA

**AUTORA:**

Ing. Jéssica Moncerrate Holguín Alvarado

**ASESORA:**

PhD. Cecilia Esther Velasco Angulo

MARZO, 2022

Trabajo de tesis aprobado luego de haber dado cumplimiento a los requisitos exigidos por los reglamentos de grado de la PUCESE previo a la obtención del título de Magíster en Contabilidad y Auditoría

## **TRIBUNAL DE GRADUACIÓN**

**TEMA: RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO ECUATORIANO, SIMILITUDES Y DIFERENCIAS CON LOS APLICADOS EN PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (CAN)**

PhD. Cecilia Velasco Angulo

f. \_\_\_\_\_

ASESORA DE TESIS

Mgt. Verónica Aguilar

f. \_\_\_\_\_

LECTOR 1

Mgt. Cristina Cervantes

f. \_\_\_\_\_

LECTOR 2

Mgt. Orlin Álava Chila

f. \_\_\_\_\_

COORDINADOR DE POSGRADOS

Mgt. Alex Guashpa

f. \_\_\_\_\_

SECRETARIO GENERAL PUCESE

Esmeraldas, Ecuador, 2022

## **DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD Y RESPONSABILIDAD**

Yo, HOLGUÍN ALVARADO JESSICA MONCERRATE portadora de la cédula de ciudadanía No. 1313320853 declaro que los resultados obtenidos en la investigación que presento como informe final, previo la obtención del título de Magister en Contabilidad y Auditoría son absolutamente originales, auténticos y personales.

En tal virtud, declaro que el contenido, las conclusiones y los efectos legales y académicos que se desprenden del trabajo propuesto de investigación y luego de la redacción de este documento son y serán de mi sola y exclusiva responsabilidad legal y académica.

---

HOLGUÍN ALVARADO JESSICA MONCERRATE  
C.I. 1313320853

## **CERTIFICACIÓN**

Yo, PhD. Cecilia Velasco Angulo, certifico que el informe final de investigación titulado “RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO ECUATORIANO, SIMILITUDES Y DIFERENCIAS CON LOS APLICADOS EN PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES (CAN)”, guarda las características de originalidad, autenticidad académica, presentaciones exigibles y además se han incorporado las sugerencias del Tribunal.

---

PHD. CECILIA VELASCO ANGULO  
ASESORA

## **DEDICATORIA**

*A Dios por su infinita bondad, a mi familia por siempre alentarme y a cada una de las personas que hicieron posible culminar esta etapa en mi proyecto de vida.*

*Jéssica Holguín Alvarado*

## **AGRADECIMIENTO**

*Existen miles de cosas por agradecer; una de ellas, haber participado en este programa académico que me permitió superar una de las etapas más difíciles de mi vida.*

*A quienes hicieron lo posible para que iniciara este proceso de formación.*

*A mi asesora por la guía y paciencia en este proceso de titulación.*

*A todos quienes directa o indirectamente colaboraron para el logro de este objetivo.*

*A todos, infinitas gracias.*

*Jéssica Holguín Alvarado*

# ÍNDICE

<b>DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD Y RESPONSABILIDAD</b> .....	iii
<b>CERTIFICACIÓN</b> .....	iv
<b>RESUMEN</b> .....	viii
<b>ABSTRACT</b> .....	ix
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPITULO 1</b> .....	5
<b>1. MARCO TEÓRICO</b> .....	5
1.1 Bases teóricas-científicas y legal.....	5
1.2 Fundamentación legal.....	20
1.3 Antecedentes.....	23
<b>CAPITULO 2</b> .....	28
<b>2. MARCO METODOLÓGICO</b> .....	28
2.1. Contexto de la Investigación.....	28
2.2 Metodología de la Investigación.....	28
2.3 Población y Muestra.....	29
2.4 Técnicas e instrumentos utilizados.....	34
2.5 Procedimientos para la recolección y análisis de datos recabados.....	34
<b>CAPITULO 3</b> .....	36
<b>3. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS</b> .....	36
<b>CAPITULO 4</b> .....	85
<b>4. DISCUSIÓN</b> .....	85
<b>CAPITULO 5</b> .....	88
<b>5. CONCLUSIONES</b> .....	88
<b>CAPÍTULO 6</b> .....	89
<b>6. LIMITACIONES Y PROSPECTIVA</b> .....	89
<b>REFERENCIAS</b> .....	90

## RESUMEN

La presente investigación planteó como objetivo analizar el Régimen Sancionatorio tributario de Ecuador, similitudes y diferencias con los aplicados en los estados de la CAN; utilizando una metodología con enfoque cualitativo de alcance descriptivo y con el método documental apoyándose de la observación que permitió recolectar información sustancial para el desarrollo del estudio a partir de 30 fuentes principales analizadas y enfocadas al alcance de los objetivos planteados. Entre los resultados más relevantes se encuentran las particularidades de los sistemas sancionatorios tributarios de los miembros del bloque regional, donde se evidencia similitudes como que los regímenes tributarios andinos tipifican sanciones como multas, suspensión de derechos y pérdida de libertad (ámbito penal), los sistemas sancionatorios se basan en principios constitucionales, mantienen un sistema de incentivos tributarios que incluyen rebajas, compensaciones y exenciones; así también, coinciden en que la administración tributaria tiene facultad sancionatoria y que las sanciones no son transmisibles a herederos del contribuyente sancionado. Por otro lado, se definió que las diferencias radican en la composición del sistema tributario de cada país, los procedimientos que se utilizan como medida contenciosa, las unidades de valor bajo las cuales se encuentran establecidas las sanciones, los plazos para la prescripción y los motivos para la extinción de las penas. Con resultados obtenidos se concluyó que los ordenamientos jurídicos en materia tributaria de los estados que forman la CAN referente al cumplimiento de deberes y obligaciones tributarias contienen disposiciones similares que orientan a evitar conductas elusivas y que tipifican de manera pormenorizada las infracciones y sanciones.

**Palabras claves:** Tributación, Régimen Sancionatorio, Infracción tributaria, Sanciones tributarias, CAN.

## **ABSTRACT**

The objective of this research was to analyze the Tax Sanctioning Regime of Ecuador, similarities and differences with those applied in the countries that belong to the Andean Community of CAN Nations; using a methodology with a qualitative approach of descriptive scope and with the documentary method based on the observation that allowed to collect substantial information for the development of the study from 30 main sources analyzed and focused on the achievement of the objectives set. Among the most relevant results are the characteristics of the sanctions and infractions for each sanctioning regime of the members of the CAN, where similarities are evidenced such as that the Andean tax regimes typify sanctions such as fines, suspension of rights and loss of freedom (criminal scope), the sanctioning systems are based on constitutional principles, maintain a system of tax incentives that include rebates, compensation and exemptions; likewise, they agree that the tax administration has sanctioning power and that the sanctions are not transferable to heirs of the sanctioned taxpayer. On the other hand, it was defined that the differences lie in the composition of the tax system of each country, the procedures that are used as a contentious measure, the units of value under which the sanctions are established, the deadlines for the prescription and the reasons for the extinction of the penalties. With results obtained, it was concluded that the legal systems in tax matters of the countries that make up the Andean Community of Nations regarding the fulfillment of tax duties and obligations contain similar provisions that guide to avoid elusive behavior and that typify in detail the infractions and sanctions.

Keywords: Taxation, Sanctioning Regime, Tax infraction, Tax sanctions, CAN.

## INTRODUCCIÓN

En los últimos años, las inversiones extranjeras en Sudamérica se han visto reducidas debido a la incertidumbre en la disponibilidad en el país de residencia; en otras palabras, la preocupación por la carga tributaria impuesta al momento de ingresar a mercados locales; genera que los sistemas tributarios sean objetos de estudios en diferentes ámbitos.

Ecuador y varios países de la región definen sus presupuestos anuales y planificaciones plurianuales basados en ingresos permanentes derivados en gran medida de los cobros de impuestos, esto debido a la premisa de que los tributos son la mayor fuente de financiamiento de un estado desde sus ciudadanos, empresas y organizaciones; a fin de realizar inversiones, construir infraestructuras, y administrar el poder estatal (Banrepcultural, 2017). Por tanto, la importancia de la cultura tributaria en países como Colombia, Perú, Bolivia y Ecuador se traducen en la efectividad de sus recaudaciones anuales.

En Ecuador el ente administrador y rector de las finanzas públicas define que los ingresos fiscales permanentes están constituidos por los recursos provenientes de tributos como el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), al Valor Agregado (IVA) los generados por la Salida de Divisas, así como las tasas aduaneras entre otros (Min. Fin, 2021). Por otro lado, los esfuerzos de la administración tributaria para la efectividad de las recaudaciones se ven afectadas por las prácticas evasivas, lo que ha conllevado a la implementación de reformas tributarias para establecer sanciones que buscan recaudar ingresos como compensación por las infracciones impuestas por incumplir obligaciones definidas para los sujetos pasivos.

Conforme a la connotación punitiva, el sistema sancionatorio ecuatoriano ha establecido las sanciones tributarias con base en una gradualidad de la infracción estableciéndolas en índole privativas de libertad, privativas de derecho y de tipo pecuniarias (Mogrovejo, 2011, p.26). De este modo, los procedimientos tributarios en este ámbito van desde la exigencia de multas a sanciones por faltas reglamentarias o contravenciones.

Por lo expuesto, un sistema sancionatorio tributario constituye un aspecto importante en el ordenamiento jurídico que sustenta el gasto público en Ecuador y la principal fuente de ingresos de la Proforma presupuestaria del Presupuesto General del Estado (PGE), así mismo los otros miembros del bloque andino han establecido un régimen con sanciones tributarias

que busca hacer cumplir deberes y obligaciones fiscales con la finalidad de alcanzar los niveles óptimos de financiamiento mediante la recaudación a los sujetos pasivos.

Por otro lado, es importante destacar que en Ecuador la administración tributaria mantiene una potestad privativa para juzgar delitos de índole tributario; así la imposición de sanciones por faltas reglamentarias y contravenciones es de carácter público; en consecuencia, se debe asegurar el cumplimiento de los principios tributarios entre los que consta Ne Bis In Ídem, que se constituye como garantía para obtener el derecho a no ser juzgado por más de una ocasión por el mismo hecho (Ramírez, 2013). Sin que esto signifique que un contribuyente sea sancionado por un mismo hecho con sanciones diversas.

La legislación ecuatoriana ha establecido que su régimen sancionatorio tributario instaure gradualmente penas en proporción a la gravedad de la infracción; de este modo, las sanciones administrativas y penales son impuestas conforme a varios parámetros como el elemento constitutivo del delito, intención de defraudación y/o la transgresión de la normativa tributaria; estas cuantificaciones precisan la configuración de la contravención y la existencia del dolo.

A pesar de que Ecuador mantiene un sistema sancionatorio definido aún mantiene altos porcentajes de evasión fiscal, por lo que ha establecido reformas significativas como la Ley de Equidad Tributaria que ha generado un saneamiento de los procesos de sanción, puesto que se han definido con mayor claridad los tipos de infracciones y derechos de cualidad penal, entre los que se pueden mencionar el principio de presunción de inocencia. Sin embargo, aún aparecen falencias como el poco tiempo para preparar y presentar la defensa.

Adicionalmente, la normativa del régimen sancionatorio ecuatoriano no establece el procedimiento sobre las condiciones de incumplimiento a convenios y tratados internacionales entre los que se encuentran los convenios de doble tributación celebrados entre los miembros activos de la Comunidad Andina, tampoco se ha definido la materialidad de cooperación entre administraciones tributarias para la entrega de información de delitos tributarios ocurridos en el país.

Lo antes mencionado, parece contradecir la naturaleza del Régimen Común instaurado por la CAN en el año 2004 con la Decisión 578 con la que se buscaba disminuir los niveles de evasión fiscal y eliminar la probabilidad de doble tributación, fomentando la entrega de

información entre administraciones tributarias; las mejoras planteadas en este documento hacen referencia al tratamiento de dividendos, rendimientos financieros, regalías, entre otros temas de interés.

La poca efectividad de la Decisión 578 evidencia la necesidad en fortalecer canales de comunicación entre los administradores de la materia tributaria de los países andinos, la socialización de beneficios tributarios (referente contabilización de rentas exentas), evaluar la efectividad de la prohibición de la doble tributación, medir la reducción de la evasión fiscal y con ello el estudio de las sanciones a las que hubiera lugar por las infracciones cometidas por los contribuyentes.

Lo antes indicado en comparación con el contenido de la Decisión 578 hace necesario precisar los beneficios que tiene para Ecuador ser miembro de la CAN en lo relacionado a la materia tributaria, por lo que es de gran relevancia conocer la aplicación del régimen sancionatorio tributario de los miembros de la Comunidad Andina de Naciones a fin de conocer las principales características de las sanciones e infracciones tributarias, así como aquellas semejanzas y diferencias que mantiene el sistema sancionatorio ecuatoriano en relación a los del bloque subregional.

Para medir una efectiva aplicación de la Decisión 578 fue necesaria la revisión de la legislación tributaria de los estados de la Comunidad Andina, respecto a la tipificación de las infracciones y sanciones, así como las responsabilidades administrativas y penales de los contribuyentes a fin de determinar similitudes y diferencias del régimen aplicable en la imposición sobre tributos en los países andinos con una activa participación del poder estatal.

Esta investigación tuvo como finalidad establecer las características de índole tributario respecto a infracciones y sanciones pecuniarias en la normativa de los países andinos a fin de evidenciar aciertos y desaciertos en relación con la legislación tributaria ecuatoriana conforme modelos existentes. En tal sentido, se logró conocer aspectos del sistema sancionatorio ecuatoriano en relación con los beneficios que puede obtener un contribuyente en rentas exentas y convenios de doble tributación.

El estudio se compone de cuatro capítulos, el primero resume el estado del arte del tema desarrollado con las principales conceptualizaciones y bases legales y teóricas que sustentan la investigación; el segundo detalla la metodología aplicada incluye el enfoque, método, y

tipo de investigación, así como las técnicas de recolección de información a través de una muestra intencional; en el tercer capítulo se encuentran los resultados obtenidos de la revisión bibliográfica que resume la obtención de una base de información sobre las sanciones en las que puede incurrir un contribuyente ante el cumplimiento obligaciones y deberes formales en relación con lo estipulado dentro de la normativa tributaria en los cuatro países objeto del análisis y buscó como objetivo general analizar el Régimen Sancionatorio tributario de Ecuador, similitudes y diferencias con los aplicados en las naciones miembros.

Adicionalmente, se logró establecer las principales características de las sanciones e infracciones tributarias de los países que conforman la CAN; así como, definir similitudes y diferencias tiene el sistema sancionatorio en relación con los miembros del bloque subregional.

Por último, el capítulo cuarto contiene la discusión entre los resultados obtenidos en contraste con los antecedentes de estudios; lo que da origen a las conclusiones, así como las limitaciones y perspectivas para futuros estudios.

# **CAPÍTULO 1**

## **1. MARCO TEÓRICO**

### **1.1 Bases teóricas-científicas y legal**

#### **1.1.1 Fundamentación teórica**

##### **1.1.1.1. Comunidad Andina de Naciones**

###### **1.1.1.1. Origen y estados Miembros**

El bloque subregional denominado Comunidad Andina de Naciones (CAN) es una organización política y económica con personería jurídica (CAN, 2021). Sus orígenes se remontan a la suscripción del Acuerdo de Cartagena en mayo del año 1969 y con el cual se formó el grupo denominado Pacto Andino constituido por Bolivia, Ecuador, Colombia, Perú y Chile; como respuesta a las necesidades de integración para el desarrollo integral y equilibrado; Venezuela se incorporaría en 1973.

En la década de los setenta existió un crecimiento comercial entre los países miembros como producto de una desgravación arancelaria; sin embargo, las tensiones entre sus integrantes (Ecuador- Perú y Colombia- Venezuela) por temas de índole territorial, político y social impidieron la continuidad acelerada de los procesos de integración; a estos inconvenientes se suma el golpe de Estado en Chile en el año 1973 (Brown & Torres, 2012).

A finales de 1970 y mitad de la década de los 80 el bloque vivió un estancamiento y retroceso con los compromisos asumidos que se evidenciaron con la salida de Chile en 1976 mediante la Decisión 102 con motivación en las discrepancias con el Gobierno de Augusto Pinochet; posteriormente, en el mismo año se firma el Protocolo de Lima con el que se estableció un período de tres años para ejecutar el programa denominado Liberación y aplicación de un arancel mínimo Común (Casas & Correa, 2007).

Posterior a la salida de Chile, las cosas para la CAN empeoraron puesto que América Latina atravesaba la crisis de balanza de pagos, esta situación implicó que los países andinos realizaran ajustes económicos y buscaran apoyo internacional bajo los parámetros del Fondo Monetario Internacional; ya para finales del año de 1987 se firma el acuerdo protocolo de Quito que ahondó la crisis por el incumplimiento a los compromisos.

En 1995 los países miembros adoptaron una unión aduanera que concedió concesiones a Bolivia y Ecuador, también comprometió los cinco países para alcanzar un Arancel Externo Común cuya aplicación fue postergada hasta 2005. Al terminar la década, la aplicación arbitraria de restricciones unilaterales caracterizó algunos pronunciamientos que resumían los incumplimientos de los acuerdos andinos (Vieira, 2001).

El último bajón a la CAN fue la salida Venezuela del bloque en el año 2006 en el período en el que ejercía la presidencia pro tempore, posterior a las discrepancias entre los integrantes y el presidente de ese país; la decisión venezolana repercutió en el avance de la integración sudamericana.

#### **1.1.1.1.2 Principios y beneficios a los países miembros**

La existencia de otros bloques de integración a nivel sudamericano ha generado varios problemas para la CAN puesto que existe un perenne riesgo de ser absorbido en una posición subordinada; esto debido a las condiciones para los acercamientos comerciales con los Estados Unidos de América y la visión de grupos sólidos con beneficios comerciales y tributarios.

La existencia de un acuerdo subregional como es el MERCOSUR y dos regionales como el UNASUR y el ALBA brindan alternativas de integración a los miembros del bloque andino; sin embargo, los principios y beneficios de la CAN han permitido la supervivencia del conjunto regional.

En teoría los principales beneficios que la CAN ofrecía a sus miembros desde la firma del Pacto Andino son el desarrollo industrial para los países con menos evolución (Ecuador y Bolivia), favorecer a los productores de los países que lo integran y crear dispositivos financieros institucionales; de este último nace la Corporación Andina de Fomento y un Fondo de Reservas, constituidos como entes de créditos en los casos de dificultades con la balanza de pagos y financiar inversiones comunes (Quenan, 2001).

La CAN en la actualidad mantiene entre sus beneficios la búsqueda del desarrollo equilibrado, mejorar el contexto económico de la región, reducir la vulnerabilidad externa; mediante mecanismos como la emisión de decisiones que buscan un intercambio comercial

con el establecimiento de un arancel común. La integración andina depende de que sus miembros mantengan voluntad política que asegure el cumplimiento de los acuerdos, obligaciones y compromisos financieros, económicos y políticos.

#### **1.1.1.1.3 Postura de la CAN frente a temas tributarios**

La política fiscal en los países andinos está directamente relacionada a los parámetros en el ámbito tributario, puesto que es un referente de la financiación parcial o total del gasto público y que afecta a las decisiones de consumo, ahorro e inversión; se puede decir que la política tributaria promueve la empleabilidad, la generación de servicios y producción de bienes mediante conductas económicas responsables.

Hernández (2006) denomina a política tributaria como un conjunto de criterios, lineamientos y pautas con el fin de definir la imposición directa e indirecta para costear ciertas actividades de orden público. Adicionalmente, Gómez (2009) determinó que puede influir en la estructura de los ingresos de una nación; por una parte, desde la recepción de fondos para el gasto público orientado a salud, educación, vivienda, entre otros y, por otro lado, está relacionada proporcionalmente a un sistema de impuestos progresivos especialmente a los patrimonios y rentas de actividades legalmente reconocidas.

Los sistemas de impuestos progresivos en cada país andino han generado un sin número de reformas tributarias que buscan optimizar la recaudación y evitar la evasión; de este modo la CAN como organismo subregional de integración económica ha adoptado entre sus políticas la implementación de lineamientos mediante la emisión de decisiones que buscan implementar un sistema de cooperación entre administraciones tributarias cuyo fin específico es la disminución de doble tributación.

Referente al ámbito tributario, la CAN emitió la decisión 578 en el año 2004 que se constituyó en un régimen supranacional que previenen la evasión fiscal y reduce la probabilidad de doble tributación entre países como Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú; específicamente con impuestos sobre patrimonios y rentas e introduce varias mejoras a la normativa que atrae inversión extranjera. introduce una serie de mejoras a la norma vigente destinadas a atraer la inversión extranjera.

En este sentido, la decisión 578 se convierte en un mecanismo de apoyo tributario y a la potestad sancionatoria; por ende, la potestad impositiva es una particularidad que dinamiza el poder estatal de las naciones miembros creando la posibilidad jurídica de establecer tributos a los ciudadanos (Mogrovejo, 2011).

En Ecuador, el derecho tributario se ha reforzado con la finalidad de vigorizar la potestad tributaria que permita la permanencia y creación de nuevos tributos mediante la aplicación de tratados internacionales y modificaciones a la normativa vigente; sin embargo, son necesarias otras medidas que disuadan a la ciudadanía de la evasión fiscal mediante los mecanismos de coacción, educación y culturización respecto a los sistemas tributarios.

### **1.1.1.2 Sistemas Tributarios**

Los sistemas tributarios se pueden definir desde diversas aristas, para Ferreiro (2013) constituye un conjunto de gravámenes que crea un poder estatal para otorgar con eficiencia y eficacia a los servicios públicos así como ejercer la autoridad tributaria. Por otro lado, recaudar ingresos es el principal propósito y con ello se asegura altos niveles de fondos que son financiamiento del estado en referencia a los bienes y servicios de orden públicos (Gómez, Jimenez & Martner, 2017).

Desde hace varios años los sistemas tributarios en Latinoamérica han sido objeto de análisis y estudios, el debate al respecto se ha incrementado debido a que los tributos ciudadanos y empresariales son la principal fuente de ingresos en las proformas presupuestarias; así como las reformas continuas a las leyes y reglamentos que rigen el ámbito tributario.

En años anteriores la secretaría ejecutiva del Centro de Administraciones Tributarias ha desarrollado estudios sobre sistemas tributarios de países latinos, iniciando con esta labor en la década de los noventa y entregando la última publicación en 2016, estas bases de datos recogen un análisis descriptivo sobre legislación tributaria y sobre los impuestos vigentes en cada uno de los países latinos.

Las tendencias en la tributación en América Latina crearon un contexto macroeconómico favorable, puesto que favoreció a los países con mayor carga de tributos en disminuir el

déficit de los rubros públicos y redujo la intención de sobreendeudamiento con organismos extranjeros (Gómez & Morán, 2016).

Lo antes mencionado es compatible con el escenario que muestran los sistemas tributarios andinos, donde el incremento de la carga tributaria se puede fundamentar en la necesidad de generar ingresos permanentes que aseguren la estabilidad presupuestaria fiscal. Por otro lado, un elemento adicional que aún no permite la aceptación social de la presión tributaria en los países andinos es el criterio de reciprocidad fiscal, es decir la capacidad de que los gobiernos aumenten impuestos siempre que se incrementen los servicios públicos en cantidad y calidad; estas condiciones están claramente definidas por las características de cada sistema sancionatorio tributario.

#### **1.1.1.2.1 Características de los sistemas tributarios**

La eficiencia de un sistema tributario se mide en el costo administrativo y las metas de recaudación o como lo expresa Smith (1776) se debe incentivar el pago de impuestos conforme la capacidad contributiva de los ciudadanos.

Consecuentemente, debe basarse en información completa y actualizadas, esto permitirá realizar pronósticos futuros precisos a fin de permitir estimaciones reales respecto a las recaudaciones. Por otra parte, el sistema tributario debe cumplir cinco puntos para evitar su fraccionamiento y declive; estos se refieren:

- a. Eficiencia económica, debe ser sustentable para los programas de ingresos de las proformas presupuestarias.
- b. Sencillez administrativa, el costo de funcionamiento debe ser bajo.
- c. Flexible, estar en condiciones de adaptarse a estructuras impositivas por reformas a su funcionamiento.
- d. Comunicación integral, debe entregar información real y oportuna respecto al destino de los tributos como parte de la responsabilidad del estado con los ciudadanos.
- e. Justo y equitativo, debe procurar la igualdad entre contribuyentes.

Un sistema tributario se debe caracterizar por su simplicidad, transparencia, eficiencia de sus recaudaciones, cumplimiento de principios tributarios y minimizar las distorsiones

económicas a fin de reducir significativamente la evasión tributarias y la elusión fiscal, también disminuir las infracciones de los sujetos pasivos y con ello las sanciones por incumplimiento de deberes formales.

Para Gómez (2006) entre los sistemas tributarios de los países de Latinoamérica existen semejanzas en lo económico y social en circunstancias cambiantes que enfrenta la región desde hace diez años; especialmente, el incremento de la informalidad en los mercados laborales, la apertura financiera a nivel internacional y la concentración de las rentas. Los sistemas tributarios fundamentan sus características en varios factores que van desde las infracciones, sanciones y aspectos de doble tributación.

#### **1.1.1.2.2 Doble tributación**

La doble tributación o imposición puede ser considerada como la situación en la cual una misma renta puede ser objeto de pago de tributos en dos o más estados en un mismo ejercicio fiscal creando un perjuicio para el contribuyente al generarse aporte en varios puntos porcentuales sobre un mismo objeto y hecho.

Luqui (1989) definió que existe doble tributación cuando el sujeto pasivo efectúa el pago de una imposición de similar naturaleza sobre el mismo hecho generador en un periodo de tiempo determinado, aplicado por el ente tributario correspondiente al poder originario para crearlo.

Su origen se retoma al principio de legalidad y su alcance a la renta de cada estado, por ello la importancia de las estructuras de los sistemas tributarios a fin de evitar que dos autoridades graven la misma fuente. Adicionalmente, es importante remarcar las causas de la doble tributación, la primera la diferencia de principios de sujeción lo que implica el criterio de evaluar la nacionalidad y domicilio del contribuyente; la segunda es la diferencia de la interpretación, es decir el estado agente recaudador del tributo determina si el contribuyente es fuente de aporte, dejando a la subjetividad la aplicación correcta del cobro de impuestos; y por último, la diferencia de aplicación que se basa en el método de las imposiciones por parte de las administraciones tributaria de cada estado (Quijije, 2014).

También es importante destacar que la Organización para Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) promueve políticas para optimizar el bienestar social y económico de los ciudadanos impulsando publicaciones en referencia a principios de transferencia y al modelo de conversión fiscal, así como es el encargado de las publicaciones anuales sobre estadísticas de impuestos e ingresos públicos (Samaniego, 2015).

La OCDE ha establecido parámetros que sirven de guía en materia tributaria a los países de estudio, de este modo se puede mencionar que en el año 1963 admitió la recomendación para la reducción de doble tributación con la que busca persuadir a los gobiernos sobre el cumplimiento de los convenios bilaterales que se firmen sobre el tema y desde 1991 aceptó el concepto de modelo dinámico de un convenio como formato básico para las negociaciones.

Otro organismo regional que estableció una fuente de políticas que regulan los aportes tributarios y evitan la doble imposición es la CAN mediante la emisión de Decisiones; para el caso de Ecuador, el Servicio de Rentas Internas acoge entre su normativa vigente la Decisión 578 que intenta reducir la probabilidad de doble tributación en las actividades de los contribuyentes cuyos domicilios se encuentran en las jurisdicciones de los Estados integrantes de la CAN.

Este documento introduce el tratamiento del precio de transferencia, concepto de regalías, concepto y tratamiento de interés sobre rendimientos financieros, aclaratorias sobre tema de dividendos y participaciones; un tratamiento por minorizado se encuentra en la sección de fundamentación legal de la presente investigación.

La reducción y eliminación de la doble tributación requiere el compromiso y cumplimiento de tratados internacionales a fin de mejorar las condiciones para los contribuyentes que ejecutan actividades en diferentes naciones; sin embargo, la alta gama de reducciones y excepciones de los sistemas tributarios regionales han generado un debilitamiento de la estructura de la potestad tributaria estatal que no termina la cuantificación de un número de potenciales contribuyentes lo que ha creado altos porcentajes de evasión y con ello la implementación de sanciones.

#### **1.1.1.2.3 Infracciones y Sanciones**

En la normativa tributaria ecuatoriana se encuentran establecidas las obligaciones y derechos de los contribuyentes, también las sanciones por infracciones a las que se encuentran sujetos

los ciudadanos y que se encuentran clasificadas en el sistema tributario ecuatoriano como contravenciones y faltas reglamentarias; para el presente estudio es importante conocer la diferenciación entre estos términos; Mogrovejo (2011) define a las contravenciones como violaciones o inobservancia de obligaciones tributarias detallados en la normativa, mientras que las faltas reglamentarias se originan en el incumplimiento de reglamentos y otras normas secundarias; adicionalmente establece que el dolo debe configurarse en delito.

En el ámbito tributario las faltas reglamentarias y las contravenciones generan sanciones, que para Pereira (2005) una sanción de índole tributaria es una medida restrictiva de derechos impuesta como medida represiva al infractor tributario por parte de la administración tributaria de un país cuyas funciones incluyen la potestad sancionatoria en ese ámbito. El propósito de instaurar sanciones por inobservancia a hechos materiales o deberes formales es para restablecer la ley sin que esto represente ingresos para el fisco (Alvarez , 2004).

La represión es la principal característica de una sanción; sin embargo, también busca ser disuasiva puesto que trata de fundamentar conciencia ciudadana para prevenir cometimiento de infracciones; las sanciones se clasifican de acuerdo con la graduación de las penas, la gravedad de la falta y depende del órgano sancionador; en general, se las puede identificar como privación de derechos, privativas de libertad y con características pecuniarias.

Por otra parte, la imposición de una sanción no es solo potestad de la administración tributaria puesto que hay sanciones de características cuyo tratamiento es penal, Por tanto, intervendrá un órgano jurisdiccional para su resolución; adicionalmente, los preceptos sancionatorios extendidos en ámbito administrativo o de jurisdicción que contiene iguales principios en su naturaleza punitiva, por su parte existe una diferencia que se refiere a la posibilidad de imponer penas privativas de libertad, puesto que esta potestad solo la puede dictaminar una autoridad judicial.

Respecto a la extinción de las sanciones estas solo desaparecen por prescripción o por muerte del ciudadano infractor; por tanto, para los casos tributarios no aplica la transmisión a los herederos en caso de fallecimiento del contribuyente.

#### **1.1.1.2.4 Evasión y Elusión Tributaria**

Dentro de los sistemas tributarios existen dos figuras que comprometen la eficiencia de estos; generalmente se habla de evasión al referirse a la acción o conjunto de acciones que tiene la finalidad de evitar el pago de impuestos o tributos constituyendo defraudación tributaria, incremento de gastos deducibles y ocultamiento de ingresos (García, 2014). Por otro lado, el término elusión hace referencia al mecanismo legal para producir, reducir y/o eliminar el valor de deuda tributaria a consecuencia de vacíos legales (Ataliba, 2015).

Evasión se basa en causas como la falta de conciencia y cultura tributaria, fundamentadas en altas cargas impositivas, débil estructura del sistema, falta de disposiciones fiscales, poca efectividad de las sanciones, resistencia al cumplir obligaciones y flexibilidad de la administración tributaria.

La CEPAL (2021) definió que la evasión está relacionada directamente con el incumplimiento tributario, por ello las administraciones tributarias buscan reducir la brecha de veracidad, es decir aquella diferencia que se origina entre la recaudación efectiva y la potencial frente a los contribuyentes evasores, estos últimos conformados por las personas y negocios informales, contribuyentes que no declaran, los no inscritos en los registros tributarios, los ciudadanos que recurren a la elusión.

En los países de la región transgreden varios factores para el aumento de la evasión, entre los que destacan los factores económicos incluidos los costos de transferencia que evidencian la desigualdad entre los niveles de ingresos de la ciudadanía y el bienestar representado por el Producto Interno Bruto, lo que genera que para las administraciones tributarias es un desafío incorporar a la formalidad a los contribuyentes no registrados con la finalidad de reducir las luxaciones originadas en la recaudación de tributos y que es una de las principales afectaciones al sistema tributario y mayor colaborador de la evasión y elusión en países como Ecuador.

#### **1.1.1.3. Principios Tributarios**

Para fortalecer los sistemas tributarios y optimizar el cumplimiento de obligaciones se requiere la aplicación de principios que nacen de la necesidad de aumentar los niveles recaudatorios de ingresos, evitando la evasión tributaria y comprenden una serie de valores

en una relación estado – contribuyente que buscan cubrir la disposición que tienen los sujetos pasivos en referencia a cumplir deberes y obligaciones.

Los principios tributarios varían en número y alcance de acuerdo con el país de ahí la necesidad de conceptualizar los principales principios que rigen la materia tributaria en los países andinos:

#### **1.1.1.2.1 Principio de Proporcionalidad**

Para definir este principio hay que iniciar por entender de manera general el concepto de proporcionalidad que consiste en la conformidad de una parte con el todo; posterior a ello se puede señalar que la proporción se refiere a que los sujetos pasivos forman parte de la capacidad contributiva de la sociedad hacia el gasto público.

El principio de proporcionalidad manifiesta que las sanciones tributarias deben estar relacionadas directa y gradualmente con la gravedad de la infracción o delito cometido; por otro lado, tanto infracción como la sanción deben encontrarse tipificada en la ley.

Este principio tiene como finalidad la distribución de impuestos conforme a la capacidad contributiva de los ciudadanos, estableciendo la razonabilidad para el control de los tributos (Riofrío, 2016).

En resumen, este principio establece que los contribuyentes deben aportar a la carga estatal mediante el pago de impuestos en concordancia con sus ingresos por tanto la capacidad contributiva debe ser progresiva.

#### **1.1.1.2.2. Principio de progresividad**

Progresividad se define como la distribución de cargas estatales en función de las riquezas de un ciudadano y, por tanto, un aumento progresivo del gravamen (Fernández & Masbernat, 2013). Con la definición dada se entendería entonces que la carga impositiva estará estrechamente relacionada a la capacidad económica del contribuyente, por tanto, el tributo crece a medida que crecen los ingresos del ciudadano.

La naturaleza de este principio requiere una configuración necesaria para que impuestos y tributos mantengan destinos fiscales atados a la eficiencia del gasto; es decir, si la recaudación depende de los ingresos del ciudadano, la retribución del Estado a favor de la colectividad debe estar direccionada al uso de los recursos en necesidades imperantes para toda la sociedad.

La progresividad debe ser considerada una característica del tributo por cuanto la cuantía aumenta en mayor proporción de un impuesto aplicado; puesto que articula la forma de responder a los fines recaudatorios y la distribución de la renta (Vergara , 2009).

El contenido de este principio está relacionado al principio de igualdad e impone que el gravamen crece conforme a la capacidad de pago del ciudadano sirve también como indicador para medir la carga del Estado con base en la riqueza de los contribuyentes.

#### **1.1.1.2.3 Principio de legalidad**

A través de los años el termino legalidad ha evolucionado en relación con su definición, es decir lo que persigue y representa, este principio conecta directamente con la seguridad jurídica contenida en los cuerpos legales de un estado; brindando a los contribuyentes un amplio conocimiento sobre sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su incumplimiento (Romero, 2013).

El principio de legalidad “es un principio estructural que determina la forma política” (Rubio, 2003, p. 13). Por tanto, es concebido como aquel que mediante acto realizado por la administración tributaria debe estar fundamentado en una ley previa, puesto que la potestad impositiva solo será efectivizada bajo principios legales.

La administración tributaria de Ecuador está representada por el Servicio de Rentas Internas (SRI) cuya función esta relacionada con asegurar la justicia y derechos constitucionales en materia tributaria. El principio de legalidad de manera general establece como característica el establecimiento de los tributos en relación con lo que está estipulado en la ley vigente.

Para Flores (2015) la importancia del principio de legalidad radica en la seguridad jurídica para todos los contribuyentes, estableciendo que las contribuciones deben estar tipificadas en un cuerpo normativo; por tanto, si el tributo no se encuentra respaldado por una ley carece

de sustento jurídico para su exigencia y cobro de esta forma debe también estar establecido el periodo de pago, excepciones y el hecho generador y todo otro aspecto que brinde seguridad jurídica a la recaudación.

La potestad de administración de tributos para dar cumplimiento a la legalidad deberá estar contenida en ley formal y material que otorgue las facultades al órgano respectivo para el establecimiento de nuevos tributos.

#### **1.1.1.2.4. Principio de Igualdad y Equidad**

La igualdad en materia tributaria expresa que todo contribuyente puede aportar al sostenimiento del Estado mediante pago de tributos, la contribución será proporcional a sus ingresos y se someterá a los deberes que establezcan la normativa y la administración tributaria (Torríco , 2015).

Dentro de los sistemas tributarios, la equidad es un principio transversal relacionado a la capacidad contributiva de los contribuyentes generando un trato paritario en aportaciones y asignación de beneficios mediante el gasto público o como lo manifestó Masbernat (2013) la equidad debe ser expresada en un fin de redistribución de rentas y justicia material.

El presente principio constituye un derecho y un deber que brinda las condiciones reales y efectivas a los ciudadanos dentro del ordenamiento jurídico en un marco de libertad y justicia a fin de reducir cualquier tipo de discriminación, puesto que ante la normativa todo individuo tiene los mismos derechos y obligaciones.

La importancia de este principio radica en el otorgamiento de garantías reales para que los contribuyentes reciban igualdad de condiciones sin diferenciación; además es parte de los fundamentos que crean, modifican o inhabilita leyes y otros principios de los sistemas tributarios (Hernández, 2015).

La igualdad como principio forma parte íntegra de la mayoría de los sistemas tributarios andinos y está direccionado de varias maneras al poder legislativo de los países miembros, puesto que son la función encargada de crear y acondicionar normas que permitan el cumplimiento de este.

#### **1.1.1.2.5 Principio de transparencia**

La palabra Transparencia encierra una conceptualización básica que se refiere a que un hecho o situación es transparente cuando es evidente y comprensible sin duda alguna; este término llevado al sistema tributario se puede entender que se cumple si los datos de sujetos pasivos, hechos imposables, cronograma, plazos y forma de pagos, infracciones y sanciones se determinan con precisión en los cuerpos legales de la materia tributaria (Villegas, 2001).

Para los fines tributarios este principio se reviste de importancia al ser el principal colaborador para la erradicación de la elusión y disminución de evasión; considerando que dentro de los sistemas de tributación en los que el nivel de transparencia es baja o nula la aparición de infracciones y delitos están proporcionalmente relacionados.

El principio de transparencia exige que la normativa tributaria, incluyendo reglamentos, circulares, directrices, etc., presenten de manera técnica y jurídicamente las disposiciones que eliminen dudas sobre obligaciones y derechos de los contribuyentes a fin de evitar la arbitrariedad de la administración pública (Neumark, 1974).

Por lo expuesto, la transparencia tributaria puede ser definida como un pilar de publicidad de las acciones estatales, con la que la ciudadanía conoce información respecto a los niveles de recaudación, uso y destino de los fondos públicos, de este modo se precautela el estado de derecho.

#### **1.1.1.2.6 Principio de Simplicidad**

Se puede definir como una obligación que mantiene la potestad estatal en materia tributaria de proporcionar un sistema simple, que reduzca los tiempos y presiones sobre los sujetos pasivos para el cumplimiento de deberes y obligaciones buscando evitar retrasos que ocasionen sanciones.

La simplicidad tributaria define que las estructuras en este ámbito sean de fácil comprensión y entendimiento, evitando procesos complejos que atrasen el normal desarrollo del sistema tributario, mediante este principio la administración pública está obligada a establecer y aplicar mecanismos para evitar retardos indebidos (Solano, 2004).

Para Bustos (2007) este principio no se restringe a la tramitología de pagos de impuestos, sino que se refiere a implementar herramientas que dejen de lado el uso de una serie de requisitos innecesarios y obliga a la función legislativa y a la potestad tributaria a simplificar la norma existente.

La importancia de este principio se centra en la obligatoriedad de brindar a los sujetos pasivos las facilidades en los procesos de declaración y posterior pago de tributos a fin de generar ahorro de tiempo y recursos mediante la innovación de procedimientos de la administración tributaria con una estructura técnica eficiente.

#### **1.1.1.2.7 Principio de irretroactividad**

Para Smith (1776) el término irretroactividad está ligado directamente al principio de certeza, por tanto, señalaba que lo que tiene que pagarse en impuestos con un grado de diferencia no es peligroso en relación con un grado de incertidumbre.

Este principio, especifica la necesidad de estabilidad en el orden tributario, por tanto, las leyes son de aplicación futura sin carácter retroactivo con el fin de mantener un sistema tributario confiable y estable; con lo que se crea seguridad jurídica.

La seguridad jurídica brinda a un estado el cumplimiento de derechos y obligaciones, en derecho tributario se la puede definir como el conocimiento o pretensión de lo que se espera en relación con lo dispuesto por el poder estatal (Soler, 2001). Por otra parte, la no aplicación de reformas legales que afectan al poder impositivo con efecto a hechos anteriores a promulgación de la misma se convierten en garantías constitucionales en varios estados de la región.

Para Ecuador la preexistencia de una norma jurídica es el prerequisite para exigir obligaciones tributarias y la posterior imposición de sanciones por las infracciones e incumplimientos, esto es la respuesta al desarrollo de actividades comerciales en un estado de derecho; sin que esto signifique la facultad de incumplir la norma tributaria por desconocimiento.

#### **1.1.1.2.8 Principio de generalidad**

La norma jurídica de un estado debe establecer las condiciones para que sus ciudadanos con actividades legalmente establecidas generen tributos; la ley por su propia naturaleza implica que las contribuciones se realizarán abarcando íntegramente a los ciudadanos y bienes que se encuentran previstos en la ley y no solo a una parte de ellos.

Masbernat (2013) estableció que la generalidad cubre subjetivamente a cada persona que mantenga capacidad económica suficiente y revele objetivamente su situación de riqueza. Por otro lado Romero, Grass y García consideran que la generalidad determina que si una persona se encuentra inmersa en una obligación debe cumplir sin importar la raza, religión o sexo; adicionalmente, establecen que se debe disciplinar al contribuyente en lugar de obligarlo a cumplir (Romero , Grass, y García, 2013).

El Sistema Tributario está inspirado en este principio sumado a la capacidad económica; sin embargo, existen límites determinados en las exenciones que se hacen a un grupo determinado de la población; dicha condición puede estar dada por estado de vulnerabilidad.

#### **1.1.1.2.9 Suficiencia recaudatoria**

Zábala (1998) determinó que una característica de los sistemas recaudatorios tributarios es la suficiencia; es decir, que los tributos deben ser suficientes para financiar el gasto estatal sin necesidad de incrementar la carga impositiva para los ciudadanos de un país. Por su parte, Patiño (2007) manifestó que la suficiencia recaudatoria se refiere a recabar recursos para sustento de los gastos públicos y cumplimiento de las metas fiscales.

Conforme a lo antes descrito, la necesidad de cubrir el gasto presupuestario es el generador del principio de suficiencia recaudatoria en el Ecuador, concepto introducido en 2008 con la promulgación de la nueva constitución, de este modo la entidad encargada de la tributación nacional es responsable de evaluar que los tributos que conforman el sistema brinden un rendimiento suficiente para asegurar los ingresos para suplir las necesidades de financiamiento público.

## **1.2 Fundamentación legal**

### **1.2.1. Constitución de la República del Ecuador (CRE)**

La Carta magna del Ecuador (CRE, 2008) contiene una serie de articulados que fundamentan el presente estudio; iniciando por el artículo 76.3 en donde se encuentra expresado el derecho al debido proceso y donde se establece como garantía básica el deber del estado a avalar el derecho a no ser sancionado ni juzgado en caso de omisión o acto, más aún cuando no está tipificado como infracción.

Por otra parte, la Ley *ibidem* define que no se puede aplicar sanción por delitos no descritos en la carta magna u otra norma; adicionalmente, en el artículo 76.6 se establece que las sanciones serán impuestas de manera proporcional al grado de la infracción.

De igual manera, el apartado del art. 300 enlista los principios generales del sistema de régimen tributario ecuatoriano entre los que destacan: simplicidad, generalidad, equidad, irretroactividad, suficiencia recaudatoria y transparencia. Adicionalmente, se encuentra el principio de reserva de ley contenido en el art. 301 que prescribe que se puede establecer, reformar, exonerar o extinguir tributos basado en actos normativos de órgano competente.

### **1.2.2. Código Tributario**

El Código Tributario establece en su art. 5 que, en Ecuador el régimen tributario estará regido por principio como legalidad, igualdad, proporcionalidad, generalidad e irretroactividad; del mismo modo el art. 315 define las clases de infracciones tributarias y prescribe que para el juzgamiento y posible sanción se clasifican en faltas reglamentarias, contravenciones y delitos.

Adicionalmente, se establece en el art. 323 los tipos de sanciones y a la vez se define que son ajustables a las infracciones y pueden ser: multas, clausura del establecimiento, incautación, decomiso, suspensión, cancelación del registro, destitución, prisión y reclusión menor.

### **1.2.3. Ley de equidad tributaria**

El cuerpo legal denominado Ley de equidad tributaria (2012) ha establecido la necesidad de generar reformas recurrentes a la normativa tributaria a fin es garantizar la gestión tributos, dotándoles a las administraciones públicas herramientas para controlar la elusión y prevenir la evasión; adicionalmente definió lo relevante en la implementación efectiva de un cuerpo legal de carácter orgánico para asegurar la estabilidad y seguridad jurídica. Por otro lado, estableció la necesidad de implementar un sistema tributario con características penal que defina sanciones en proporción al delito causado.

La Ley de Equidad Tributaria busca entre otros puntos:

- ✓ El estado tiene la obligación de asegurar una mejor distribución de la riqueza.
- ✓ El sistema tributario ecuatoriano debe procurar que la estructura de los impuestos se fundamente en aquellos tributos que disminuyan desigualdades.
- ✓ Los sistemas sancionatorios mantienen su progresividad en medida en se efectivice la recaudación.
- ✓ El principal instrumento de la política fiscal es el sistema tributario que brinda un estímulo de ahorro e inversión, por lo que es necesario un sólido ordenamiento jurídico.

### **1.2.4 Acuerdo de Cartagena**

El Acuerdo de Cartagena (2006) es el principal documento de constitución del organismo subregional con el art. 5 se efectiviza la creación de la Comunidad Andina formada por Bolivia, Colombia, Perú, Ecuador y Venezuela (este último estado decidió salir del bloque subregional como se especificó en otros apartados.)

Por otra parte, el acuerdo contiene descritos cuatro objetivos que persigue el bloque desde su integración, los mismos que se detallan a continuación:

- 1.- Buscar y promover el desarrollo armónico y equilibrado de los estados integrantes bajo principios de equidad, integración y cooperación social y económica.
- 2.- Buscar el crecimiento regional y la generación de ocupación en mercados internacionales.
- 3.- Facilitar a los integrantes del bloque la participación en mercado común latinoamericano.

4.- Reducir la vulnerabilidad externa para mejorar la marca país a los miembros del bloque en el contexto internacional.

Para alcanzar los objetivos contenidos en el Acuerdo de Cartagena se estipulan una serie de mecanismos, las obligaciones de los países miembros, el rol de órganos e instituciones comunitarias que velan por el cumplimiento del marco constitutivo de la CAN.

### **1.2.5 Decisión 578 de la CAN**

Con la salida de Venezuela del Bloque, se inició la actualización del acervo normativo de la CAN incorporando los denominados temas del comercio como servicios y propiedad intelectual, así como los temas de carácter tributario; es así que la Decisión 578 (2004) emite el marco normativo que evita la doble tributación y busca la eliminación de los altos índices de evasión.

El documento referido estipula en el art. 3 que indiferente a la nacionalidad o domicilio del contribuyente, las rentas solo serán gravadas en el país de fuente productora a excepción de las previstas en la decisión citada.

Por otro parte, con el art. 13 se indica que los valores por remuneraciones, beneficios y compensaciones recibidos por servicios prestados como empleado o por servicios profesionales solo serán gravables en el territorio en donde el servicio fue brindado a excepción de:

- 1.- Servicios prestados en ejercicio de funciones oficiales, en este caso las rentas serán gravadas en el país que acredita al servidor y no en el territorio de otro país miembro.
- 2.- Las rentas generadas por transferencia de vehículos de transporte de tráfico internacional serán gravadas por el país integrante donde se encuentre el domicilio del empleador.

La Decisión 578 también señala el proceso tributario aplicable a contribuyentes domiciliados en otros países andinos, con lo que ningún integrante de la CAN puede dar un tratamiento menos favorable a los sujetos domiciliados en su territorio.

Por último, el art. 19 del documento ibidem manifiesta que las autoridades podrán celebrar consultas e intercambiar datos para la resolución de mutuo acuerdo cualquier inquietud respecto a controles administrativos direccionados a reducir el fraude fiscal tributario, el

intercambio de información tendrá carácter reservado y bajo políticas de seguridad para fomentar auditorías simultáneas y solo para fines de control.

### **1.3 Antecedentes**

A fin de mantener una visión amplia del tema respecto a estudios ya realizados a continuación se detallan algunos apartados de otros autores que han investigado respecto al presente estudio.

Mediante un estudio el Banco Mundial y la empresa auditora Price Water House Coopers (2017) presentaron un informe titulado Pagando Impuestos en 2017 con el cual se analizaron 190 regímenes tributarios alrededor del mundo mostrando como resultados que 162 tienen una imposición común llamada Impuesto al Valor Agregado; en este documento se señala que Ecuador presenta el menor promedio de América Latina con números impuestos por debajo de Bolivia y Paraguay; también detalla que las empresas ecuatorianas tardan 664 horas anuales para preparar declarar y pagar los impuestos a la autoridad tributaria.

Por su parte, Araya (2010) realizó un estudio sobre el sistema tributario costarricense definiendo los principios que rigen una estructura tributaria, los atributos del sistema tributario de Costa Rica y estableció una serie de alternativas para mejorar el sistema; el análisis se fundamentó específicamente en temas de déficit fiscal; llegando a determinar que durante los años 2009 y 2010 Costa Rica mostró una diferencia entre ingresos y gastos de un 3.4% y el 5.3% cifras que duplica la media de los países latinoamericanos; por otro lado, determinó que los impuestos deben aumentar los niveles de ingresos fiscal.

La revisión de este estudio permitió tener un acercamiento respecto a la composición del sistema tributario costarricense sus características y funcionamiento de manera que permita la comparación entre regímenes sancionatorios andinos, con una perspectiva relacionada con los niveles de tributos frente a las tasas del PIB.

Por su parte Caro (2020) desarrolló un estudio titulado Modelos de Tributación en Latinoamérica con el objetivo de analizar las estructuras de los sistemas tributarios de Colombia, México y Argentina; utilizando una investigación de nivel descriptivo con índole documental y con un enfoque cualitativo llegó a concluir que en el contexto latinoamericano

las estructuras tributarias mantienen factores relacionados con formas sociales y un ambiente de insatisfacción que genera desconfianza a raíz de las crisis económicas y por tanto los sistemas tributarios tienen un papel proteccionista hacia el capital.

Adicionalmente, se debe considerar el mayor peso tributario hacia el sujeto pasivo referente a deberes y obligaciones han generado un aumento en elusión y evasión lo que disminuye el cumplimiento voluntario, generando una situación negativa de los sistemas de tributación en cualquier país andino; creando la necesidad de entender la composición de la elusión y evasión tributaria; estas premisas están reflejadas en los niveles de recaudación que se presentan en las estadísticas de recaudación de la Administración Tributaria que para en el caso de Ecuador a través de SRI (2021) mostró que hasta el mes de diciembre del 2021 las recaudaciones por cobro de multas y moras sobrepasaron los USD\$ 110,000; un monto que superó la meta planificada.

Así también, para entender los conceptos de elusión tributaria y sanción se revisó el estudio desarrollado por Matus (2020) en el cual se examinan los principales aspectos jurídicos sustantivos y adjetivos de la elusión conforme el código tributario, la investigación tuvo como objetivo afirmar los conceptos utilizados por el legislador para definir la elusión tributaria cuya identidad y efectos jurídicos pueden asimilarse a conceptos de derecho común; el análisis centra su revisión en la normativa tributaria respecto a la tipificación de conductas de simulación y abusos jurídicos para defraudar la obligatoriedad del hecho gravado y disminuyendo la base imponible de los impuestos lo que podría constituirse como fraude; para finalizar el autor concluye que los cuerpos jurídicos anti elusivo son normas tributarias por tanto su incumplimiento debe estar asociado a una pena y reconocido como infracciones por lo tanto debe ajustarse a principios generales de derecho tributario y establecer sanciones.

Además, el informe del trabajo de Macias , Agudelo y Lopez (2007) titulada Métodos para medir la evasión de los impuestos y cuyo objetivo es medir el índice de evasión con la finalidad de conocer su estructura, generó la revisión de varias investigaciones de América latina respecto a la evasión de impuestos; este estudio determinó que los porcentajes de evasión en la región son superiores a los comparados con países como Nueva Zelanda, Suecia

o Israel, donde evasión no supera el 10%; a diferencia de países sudamericanos como Chile con el 18.2%, Perú con 68.2%, Argentina 31.5% y Uruguay 29.7%.

El estudio de Pons y Sarduy (2018) titulado Determinantes de evasión fiscal en una primera aproximación empírica, aporta en la importancia de disminuir la carga tributaria con el reconocimiento de tributos sobre utilidades y no sobre ingresos personales lo que implica una deducción de gastos del negocio, el autor utilizó el método de encuesta con un muestreo aleatorio estratificado y con una variable de estudio denominada evasión fiscal; los resultados mostraron que el 59% de los encuestados respondió que es necesario contribuir con el financiamiento del gasto público, mientras que el 41% considera que el presupuesto debe autofinanciarse por otros medios; así mismo un 27% aseguró que el estado retribuye en bienes de uso común el valor de los impuestos lo que no es compartido por el 73% de la muestra que detalló no ver retribución alguna; finalmente se concluye que es posible contraer la carga de tributos preferentemente con el reconocimiento de negocio como empresa y el pago de utilidades; el estudio deja en evidencia además que la ciudadanía no conoce el fin de los tributos recaudados.

Para algunos estados de la región se constituye un problema general la existencia de elusión y porcentajes elevados de evasión, por lo que generar revisiones de temas como sanciones y el alcance de las infracciones; así como definir la mayor dificultad que presentan los regímenes sancionatorios al utilizar las diferentes técnicas para reducir la recaudación, en este aspecto la CEPAL (2016) desarrolló un informe sobre economía en América Latina y el Caribe denominado Agenda 2030 y compuesto por tres partes donde se examinan condiciones internas y externas que afectan el desempeño económico de países de la región; adicionalmente, expone los resultados de los efectos en las finanzas públicas en países de Latinoamérica, de este modo el estudio expresó que la evasión fiscal es un punto débil y que los impuestos con mayor niveles de evasión son el IVA y el impuesto a la renta que para Ecuador se estima en un 65%, mucho más alto que Brasil con el 26.6%.

Con los datos señalados se hizo necesario la revisión de la investigación de Garriga (2021) denominada Repensando el impuesto al valor agregado, estableciendo como objetivo verificar la existencia de tasas reducidas en imposiciones porcentaje cero y exenciones a este impuesto en Argentina, utilizando una investigación documental desarrolló el estudio basado

en la observación del caso particular de Nueva Zelanda frente al tratamiento del tributo referido puesto que es reconocida como la mejor nación en la administración de esta imposición aun cuando su tarifa es impuesta a las adquisiciones con un solo porcentaje como tarifa impositiva y no posee exenciones; llegando a concluir que el impuesto objeto de estudio es uno de los tributos clave en los sistemas tributarios del mundo.

Por otro lado, las infracciones tributarias se constituyen en el medio más utilizado con la potestad recaudatoria de un estado para disuadir al contribuyente o sujeto pasivo de realizar conductas que puedan ir en contra de la normativa y el interés general; por tanto, es necesario tener clara la naturaleza jurídica y el contenido de la legislación que permita conocer la gradualidad entre sanción e infracción.

Respecto a las infracciones y sanciones Cordero (2020) desarrolló un estudio cuyo objetivo fue determinar criterios referentes al plazo de la prescripción de infracciones desde el punto de vista de la proporcionalidad; utilizó un marco de referencia en la legislación administrativa y penal y llegó a concluir que el termino prescripción abarca el proceso de extincion de una responsabilidad administrativa por cumplimiento de plazo o por ejecución de sanción.

Granados (2005) desarrolló una investigación sobre la naturaleza de infracciones tributarias dentro del sistema de tributación en México, cuyo objetivo fue verificar la naturaleza jurídica del ilícito tributario; la autora usó una metodología basada en un estudio analítico, documental deductivo y comparativo para conocer de modo general la conceptualización de las infracciones, su problemática y las posibles soluciones llegando a concluir que las multas deben contemplar la proporcionalidad de la infracción frente a la capacidad económica del infractor.

Las sanciones por infracciones se refieren generalmente a las multas; por tanto, se revisó la investigación de Calle y Alvarado (2017) denominada Análisis económico del pago de Multas e intereses tributarios de la Zona de Planificación siete cuyo objetivo era analizar los niveles de recaudación general en multas e intereses tributarios, utilizando una metodología cualitativa llegaron a determinar que entre el 2015 y el 2017 la recaudación por estos conceptos alcanzaron los USD\$ 136,000 y concluyeron que los productos de los incumplimientos son las multas e intereses, permitiendo recaudar fondos adicionales al

servicio público lo que representa para la zona de planificación 7 altos índices de productividad

Otro concepto necesario para poder efectuar el análisis de los regímenes sancionatorios de los estados integrantes de la CAN es el término doble tributación; de este modo la revisión del trabajo de Sarduy y Rosado (2018) referente a doble tributación internacional: consecuencias y características; cuyo objetivo es reconocer el estado de derecho por cobro de impuesto a través del ejercicio de soberanía y los conflictos que generan para las administraciones tributarias, permite inferir que los diferentes países tienen la potestad de crear mantener y regular varios tipos de impuestos que financian los gastos públicos y concluye un pago por duplicado sobre un mismo atributo sobre la inversión o una transacción ocasiona que la naturaleza del mismo sea superior al margen de la utilidad lo que provoca una desmotivación y de sale desaceleración para realizar nuevos negocios.

## **CAPÍTULO 2**

### **2. MARCO METODOLÓGICO**

#### **2.1. Contexto de la Investigación**

Este estudio se realizó conforme a información de los regímenes tributarios de los países integrantes de la CAN: Ecuador, Perú, Bolivia y Colombia; la investigación se desarrolló desde el mes de octubre a diciembre de 2021 y buscó acceder a datos sistematizados referente a investigaciones de los marcos normativos tributarios de los miembros de la CAN específicamente en los apartados de infracciones y sanciones, así como el tratamiento de los convenios tributarios internacionales y las estrategias para evitar la doble tributación; mediante publicaciones oficiales, revistas científicas y documentos en páginas web de las administraciones en el ámbito tributario de los estados miembros.

#### **2.2 Metodología de la Investigación**

La investigación se desarrolló con enfoque cualitativo puesto que se fundamentó en la selección y recolección de datos para descubrir y clarificar las interrogantes de investigación establecidas; adicionalmente se utilizó un alcance descriptivo que permitió obtener, medir y analizar la información de los sistemas sancionatorios obteniendo características, diferencias y similitudes con relación al régimen tributario del Ecuador frente a los otros estados miembros de la CAN.

Se utilizó el método deductivo porque permitió realizar un análisis general de los regímenes de los países andinos descomponiendo la información recabada donde constaban datos relevantes de la situación actual e histórica; también, se aplicó el método inductivo que facilitó el análisis de las condiciones sancionatorias aplicadas en Ecuador para efectuar la comparación con los miembros restantes de la CAN.

Adicionalmente, el estudio se apoyó en el método documental puesto que permitió obtener, seleccionar, organizar, compilar, analizar e interpretar información relacionada con las variables de estudio a partir de fuentes documentales como artículos científicos,

publicaciones en las páginas oficiales de las administraciones tributarias, informes fiscales tributarios, entre otros.

La investigación desarrollada fue de tipo no experimental transeccional por cuanto permitió recabar datos en el tiempo planeado y establecer la relación con las variables sin sufrir manipulaciones, las mismas que solo fueron estudiadas con base en las fuentes publicadas en buscadores científicos; conforme a la tabla 1:

**Tabla 1**  
*Matriz categorial*

<b>Categorías</b>	<b>Unidad de análisis</b>
Régimen Sancionatorio tributario	Cumplimiento de obligaciones tributarias. Tipos de sanciones. Tipos de infracciones.
Miembros de CAN	Bolivia Colombia Ecuador Perú

### **2.3 Población y Muestra**

La Población se conformó por estudios y publicaciones de entre el 2015 al 2021 que se encuentran disponibles en los buscadores científicos como SciELO, Dialnet, World Wide Science, Redalyc; respecto a temas de los sistemas sancionatorios de los países miembros de la CAN incluyendo las reformas a los cuerpos normativos en el ámbito tributario. Al tratarse de una población muy amplia para cuantificar por el número de publicaciones en la Web, se aplicó una muestra por conveniencia con la revisión y análisis de 30 documentos de diferentes fuentes documentales oficiales como OCDE, SRI, CAN, SUNAT, CEPAL, entre otros organismos y entidades; considerando lo que señala Otzen y Manterola (2017) referente a este tipo de muestreo al referirse que permite seleccionar casos característicos en escenarios en las que la población es muy variable

A continuación se detallan los elementos que conforman la muestra y que han sido compilados en las tablas 2, 2.1, 2.2, 2.3, 2.4:

**Tabla 2***Composición de la muestra*

<b>AUTOR</b>	<b>AÑO</b>	<b>TITULO</b>	<b>LINK DE VERIFICACIÓN</b>
SUNAT (Perú)	1999	Texto único del Código Tributario	<a href="https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/tuocodtrib.doc">https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/tuocodtrib.doc</a>
SUNAT (Perú)	2003	Código Tributario Boliviano	<a href="https://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/legislacion/C%C3%93DIGO%20TRIBUTARIO%20BOLIVIANO.pdf">https://www.aduana.gob.bo/aduana7/sites/default/files/kcfinder/files/legislacion/C%C3%93DIGO%20TRIBUTARIO%20BOLIVIANO.pdf</a>
Roca Jerónimo	2009	Tributación directa en Ecuador, evasión, equidad y desafíos de diseño.	<a href="https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5456/1/S0900392_es.pdf">https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5456/1/S0900392_es.pdf</a>
Servicio de Rentas Interna (Ecuador)	2014	Instructivo de aplicación de sanciones pecuniarias	<a href="https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/2505abde-blla-420e-a4ed-d76c2e4264/INS_CCT_SAN18+_2.pdf">https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/2505abde-blla-420e-a4ed-d76c2e4264/INS_CCT_SAN18+_2.pdf</a>
Torrigo Galindo Mauricio	2015	Sistema tributario en el modelo de Estado autonómico boliviano.	<a href="https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=425843380012">https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=425843380012</a>
Gualpá-Uzhca Nube Carmita, Peralta Yumblla Rosa Emperatriz	2015	Causas del incumplimiento de los deberes formales de contribuyente: Caso Azogues	<a href="https://www.593dp.com/index.php/593_Digital_Publisher/article/download/261/497/2728">https://www.593dp.com/index.php/593_Digital_Publisher/article/download/261/497/2728</a>
Solís González Elías Ricardo	2015	infracciones y sanciones tributarias	<a href="https://www.icdt.co/publicaciones/revistas/revista74/Articulo10/PUB_ICDT_ART_SOLISGONZALEZEliasRicardo_Infraccionesysancionestributarias_RevistaICDT74_Bogota_16..pdf">https://www.icdt.co/publicaciones/revistas/revista74/Articulo10/PUB_ICDT_ART_SOLISGONZALEZEliasRicardo_Infraccionesysancionestributarias_RevistaICDT74_Bogota_16..pdf</a>
Paredes Rossana	2016	Evasión tributaria vs. mecanismos de control implementados por la administración pública	<a href="http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=504551172004">http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=504551172004</a>

**Tabla 2.1***Composición de la muestra*

<b>AUTOR</b>	<b>AÑO</b>	<b>TITULO</b>	<b>LINK DE VERIFICACIÓN</b>
Fuentes Marcelo	2017	La elusión tributaria y su sanción en la Ley 20780 hacia un concepto de negocio jurídico elusivo.	<a href="https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&amp;pid=S0718-00122017000100003">https://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&amp;pid=S0718-00122017000100003</a>
Concha Tomás, Ramírez Juan, Acosta Lucía.	2017	Tributación en Colombia reformas, evasión y equidad.	<a href="https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43133/1/S1700948_es.pdf">https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43133/1/S1700948_es.pdf</a>
Mongrovejo Jaramillo Juan Carlos	2017	Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador	<a href="https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/394">https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/394</a>
Rueda Mantilla David	2018	Prescripción de la potestad sancionatoria del estado en materia tributaria.	<a href="https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista79/PUB_ICDT_AR...">https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista79/PUB_ICDT_AR...</a>
Garzón campos maricela Alejandra	2018	El sistema tributario y su impacto en la economía popular y solidaria en el Ecuador.	<a href="http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6756345">dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6756345</a>
Servicio de Rentas Interna (Ecuador)	2018	Ley de régimen tributario interno, LRTI.	<a href="https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-10/LRTI.pdf">https://www.gob.ec/sites/default/files/regulations/2018-10/LRTI.pdf</a>
Martínez Bravo Juan Alberto	2019	Régimen constitucional tributario autonómico boliviano	<a href="https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=425843380012">https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=425843380012</a>
Mejía Omar, Jordan Ricardo, Parrales Carlos.	2019	Políticas tributarias y la evasión fiscal en la República de Ecuador.	<a href="https://www.redalyc.org/journal/290/29062051010/html/">https://www.redalyc.org/journal/290/29062051010/html/</a>

**Tabla 2.2***Composición de la muestra*

<b>AUTOR</b>	<b>AÑO</b>	<b>TITULO</b>	<b>LINK DE VERIFICACIÓN</b>
Organización para la Cooperación y el Desarrollo	2021	Estadística tributaria en América Latina y el Caribe 1990 a 2019.	Revenue Statistics in Latin América and the Caribbean 2021   Publications (iadb.org)
Uhsca Cuzco Nancy Elizabeth, Coello Miguel, Roberto, López Cristóbal	2020	Lo ilícito tributario y la aplicación de las normas ecuatorianas	<a href="https://revistas.utb.edu.ec/index.php/sr/article/viwe/1042/742">https://revistas.utb.edu.ec/index.php/sr/article/viwe/1042/742</a>
Servicio de Rentas Interna (Ecuador)	2020	Detalle taxativo de las infracciones y su categorización.	<a href="https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/76e5d9a6-8cd3-428d-9dc2-">https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet/descargar/76e5d9a6-8cd3-428d-9dc2-</a>
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).	2020	Boletín 09 de octubre de 2020: Sanciones Tributarias: ¿Cuáles aplican a las declaraciones tributarias administradas por la DIAN?	<a href="https://www.google.com/url?sa=t&amp;rct=j&amp;q=&amp;esrc=s&amp;source=web&amp;cd=&amp;cad=rja&amp;uact=8&amp;ved=2ahUKEwiQtajQ7tX1AhU1VTABHahfAkCQFnoECAQQAQ&amp;url=https%3A%2F%2Fwww.grantthornton.com.co%2Fglobalassets%2F1.-member-firms%2Fcolombia%2Fpdf%2Foct20%2Fbolentin-09-octubre-procedimiento-tributario-002-rev-jhf-def-pdf&amp;usg=AOvVaw1gwD2KtSPyABdoIGD025am">https://www.google.com/url?sa=t&amp;rct=j&amp;q=&amp;esrc=s&amp;source=web&amp;cd=rja&amp;uact=8&amp;ved=2ahUKEwiQtajQ7tX1AhU1VTABHahfAkCQFnoECAQQAQ&amp;url=https%3A%2F%2Fwww.grantthornton.com.co%2Fglobalassets%2F1.-member-firms%2Fcolombia%2Fpdf%2Foct20%2Fbolentin-09-octubre-procedimiento-tributario-002-rev-jhf-def-pdf&amp;usg=AOvVaw1gwD2KtSPyABdoIGD025am</a>
Servicio de Rentas Interna (Ecuador)	2020	Ley para la aplicación de Régimen Tributario Interno	<a href="https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet">https://www.sri.gob.ec/o/sri-portlet-biblioteca-alfresco-internet</a>

**Tabla 2.3***Composición de la muestra*

<b>AUTOR</b>	<b>AÑO</b>	<b>TITULO</b>	<b>LINK DE VERIFICACIÓN</b>
Organización para la Cooperación y el Desarrollo	2021	Estadística tributaria en América Latina y el Caribe, Bolivia	<a href="https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-bolivia.pdf">https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-bolivia.pdf</a>
Organización para la Cooperación y el Desarrollo	2021	Estadística tributaria en América Latina y el Caribe 2021.	<a href="https://search.oecd.org/tax/tax-policy/folleto-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe.pdf">https://search.oecd.org/tax/tax-policy/folleto-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe.pdf</a>
Organización para la Cooperación y el Desarrollo.	2021	Estadística tributaria en América Latina y el Caribe 2021, Perú.	<a href="https://www.oecd.org./tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-en-america-latina-caribe-peru.pdf">https://www.oecd.org./tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-en-america-latina-caribe-peru.pdf</a>
Organización para la Cooperación y el Desarrollo.	2021	Estadística tributaria en América Latina y el Caribe, Colombia.	<a href="https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-ecuador.pdf">https://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-ecuador.pdf</a>
Organización para la Cooperación y el Desarrollo.	2021	Estadística tributaria en América Latina y el Caribe, Ecuador.	<a href="https://www.oecd.org/countries/ecuador/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-ecuador.pdf">https://www.oecd.org/countries/ecuador/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-ecuador.pdf</a>
Centeno Paúl, Yuqui Cristian, Guerra Fernanda, Macazana Dante.	2021	Defraudación tributaria un atentado al interés general.	<a href="http://scielo.sld.cu/pdf/rus/v13n2/2218-3620-rus-13-02-50.pdf">http://scielo.sld.cu/pdf/rus/v13n2/2218-3620-rus-13-02-50.pdf</a>
Dirección de impuestos y aduanas Nacional (DIAN).	2021	Estatuto Tributario de Colombia	<a href="http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html">http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html</a>

**Tabla 2.4**  
*Composición de la muestra*

<b>AUTOR</b>	<b>AÑO</b>	<b>TITULO</b>	<b>LINK DE VERIFICACIÓN</b>
SUNAT (Perú)	2021	Código tributario de Perú	<a href="https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html">https://www.sunat.gob.pe/legislacion/tributaria/index.html</a>
Vernaza Páez Álvaro Andrés	2021	Estimación de la Brecha Tributaria para Colombia	<a href="http://www.scielo.org.mx/pdf/ineco/v80n317/0185-1667-ineco-80-317-58.pdf">http://www.scielo.org.mx/pdf/ineco/v80n317/0185-1667-ineco-80-317-58.pdf</a>

## **2.4 Técnicas e instrumentos utilizados**

Los aspectos metodológicos de este apartado se fundamentan en por Hernández, Fernández y Baptista (2014), de este modo se aplicó la técnica documental apoyada de la observación con las que se pudo analizar y registrar los hechos de interés referente a los temas tributarios y sus modificaciones en el contexto de la CAN y como instrumento se utilizó la ficha nemotécnica mediante la cual se registraron datos que identifican los documentos consultados específicamente con los aspectos operativos y normativos respecto a estructura de sistemas tributarios.

Las fuentes de información utilizadas en la recolección y tratamiento de datos fueron:

Fuente primaria correspondió a los datos que se obtuvieron de la revisión bibliográfica en los buscadores científicos apoyándose del uso de la ficha nemotécnica; como fuente secundaria el estudio se apoyó en los reportes de las estadísticas oficiales de la administración tributaria de Ecuador y de los otros miembros de la CAN y como fuente terciaria la investigación hizo uso de datos publicados en revistas científicas con temas tributarios y otros relacionados con la OCDE y la CAN.

## **2.5 Procedimientos para la recolección y análisis de datos recabados**

### **2.5.1 Procedimientos**

El desarrollo del estudio tomó un tiempo de ocho meses, inició desde el mes de julio de 2021 y culminó en marzo de 2022, para la realización de esta investigación se analizó una muestra

de documentos bibliográficos con aspectos referente al marco normativo tributario de los estados que conforman la CAN mediante la indagación de temas como sistema tributario, administración tributaria, régimen sancionatorio, esquema de infracciones y sanciones, así como sus respectivas graduaciones; para ello se siguió el siguiente esquema de trabajo:

Posterior a la construcción del marco teórico que incluye la fundamentación legal, conceptual y los antecedentes del estudio, se inició con la recolección de información en el mes de septiembre de 2021 después de la elaboración del instrumento.

Con el instrumento elaborado y validado se procedió a la revisión bibliográfica en los buscadores científicos en un plazo de cuatro semanas para extraer las publicaciones relevantes para el estudio y conforme a la muestra de la investigación.

Para la clasificación, medición y procesamiento de información recolectada con la técnica de investigación se utilizaron dos semanas para posteriormente proceder al análisis de datos.

Con la interpretación, se elaboró la discusión en un plazo de dos semanas a fin de obtener las características, similitudes y diferencias de los regímenes sancionatorios de los estados miembros de la CAN; posterior a este procedimiento, se culminó con la definición de conclusiones y recomendaciones.

### **2.5.2 Análisis de datos**

El levantamiento de datos con relación a las publicaciones referente a tributación en los países andinos y su análisis e interpretación fue realizado utilizando la herramienta de Microsoft Word, por lo que en el siguiente espacio se da a conocer los resultados obtenidos de la investigación.

## **CAPÍTULO 3**

### **3. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS**

Este capítulo tiene como finalidad presentar el análisis de datos luego de analizar el Régimen sancionatorio tributario de los integrantes de la CAN, sus similitudes y diferencias para lo cual se efectuó la revisión de varios artículos científicos, documentos oficiales, revistas y folletos digitales han permitido obtener datos relevantes que sirvieron de base para un análisis comparativo y posterior contrastaste con resultados de estudios previos sobre los marcos legales que rigen los sistemas sancionatorios de los países miembros.

Los resultados están presentados en dos apartados, en el primero se realiza una descripción en secciones respecto a las principales características de los regímenes sancionatorios por país; y en el segundo apartado se desarrolla una comparación entre la información obtenida que permitió describir las similitudes y diferencias del régimen sancionatorio ecuatoriano con el de los otros estados miembros.

#### **3.1 Principales Características de las sanciones e infracciones tributarias de los países que conforman la CAN.**

En casi todos los países objeto de estudio el marco bibliográfico reúne condiciones similares por lo que para efecto de una mayor comprensión y con la finalidad de resumir los datos más significativos se ha dividido la información en secciones por países; que describen aspectos importantes como consideraciones preliminares, referencia normativa, sistema tributario, autoridad y régimen sancionatorios.

### **3.1.1.- BOLIVIA**

#### **Consideraciones Preliminares**

A pesar de los cambios estructurales que ha buscado Bolivia con la instauración de varias políticas fiscales a la fecha es el país miembro de la CAN con altos niveles de pobreza del bloque, con hitos sociales y económicos con valores inferiores de la media latinoamericana; pero, para entender la situación boliviana a nivel suramericano es necesario analizar el impacto de la ejecución de las políticas fiscales en temas de ingresos.

La revisión de estudios y análisis empíricos permitieron los impactos distributivos del sistema tributario de Bolivia; en los siguientes apartados se muestra en resumen los aspectos más representativos del sistema sancionatorio del país en referencia.

#### **Identificación de la Normativa**

En el año 2000 Bolivia implementó la denominada Nueva Política Económica (NPE) con la que introdujo un cambio estructural en su modelo económico y sus políticas fiscales; pero la estructura de la administración tributaria no se vio afectada desde la reforma tributaria de 1986 donde se instauró el sistema tributario mediante la promulgación de la ley 843, vigente hasta la presente fecha y le ha permitido una recaudación mayor al 15% del PIB desde la década de los 90. Posterior a 1986, Bolivia ha introducido cambios menores a su normativa tributaria con reformas en los años 1994 y las del 2003.

La reforma de 1994 motivó la promulgación de la Ley 1606 y con ella el cambio tributario se basó en la distribución de las recaudaciones impositivas, en 2003 la modificación tributaria vino de la mano de la ley 2493, ésta permitió la distribución de la carga impositiva conforme a grupos de ingresos, la implementación de un código tributario con el que nace la identificación de delitos en el ámbito tributario y los procedimientos legales y administrativos para el juzgamiento y sanción de estos. El código tributario boliviano fue aprobado en 2003 y es el instrumento que incluye las reformas que direccionan el ámbito de los tributos a nivel nacional e internacional.

## Sistema tributario

El sistema tributario está compuesto por contribuyentes que se clasifican en dos grandes grupos, el régimen general (formado por contribuyentes PRICO, GRACO y RESTO) y el régimen especial (conformado por régimen tributario simplificado, sistema integrado y régimen agropecuario unificado). El padrón nacional de contribuyentes hasta el año 2018 registraba 425.782 ciudadanos activos habilitados.

Bolivia ha establecido un régimen de actualización de intereses y sanciones por incumplimiento de las obligaciones, la simplificación del sistema tributario ha implicado la utilización de una red de 13 instituciones bancarias encargadas de receptor el pago a través de declaraciones juradas y posterior validación que genera la orden de transferencia.

Las modificaciones y actualizaciones al sistema tributario se han visto reflejados en la evolución del padrón de contribuyentes el mismo que en los últimos años ha incrementado de manera significativa conforme se puede observar en la tabla número 3:

**Tabla 3**

*Evolución del padrón de contribuyentes*

CATEGORÍA CONTRIBUYENTE	PADRÓN		RECAUDACIÓN (MILLÓN DE BOLIVIANOS)
	CANTIDAD	% PARTICIPACIÓN	
<b>RÉGIMEN GENERAL</b>	<b>343.213</b>	<b>87%</b>	<b>45.799,70</b>
PRICO (principales contribuyentes)	105	0.03%	33.197,70
GRACO (grandes contribuyentes)	3.806	0.97%	8.050,70
RESTO (resto de contribuyentes)	339.302	86.16%	4.551,30
<b>REGÍMENES ESPECIALES</b>	<b>50.598</b>	<b>12.85%</b>	<b>39,7</b>
RTS (Régimen tributario simplificado)	42.806	10.87%	16,9
RAU (régimen Agropecuario Unificado)	5.081	1.29%	22,7
STI (Sistema tributario integrado)	2.711	0.69%	0,10

*Nota: Información obtenida de la página web del SIN*

Por otra parte, el sistema tributario de Bolivia ha definido 15 tributos que se distribuyen en 8 impuestos nacionales, 2 impuestos municipales, 4 impuestos especiales y 1 arancel a las importaciones.

Las recaudaciones por tributos se sustentan en cinco impuestos; Impuestos especiales a los Hidrocarburos y derivados (IEHD), Impuesto a Utilidades Empresariales (IUE), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los consumos específicos (ICE).

Para efectos del presente estudio se tomó una descripción de los principales impuestos generadores de ingresos en el régimen tributario boliviano; específicamente, a los tributos que gravan el consumo con Impuesto al Valor Agregado y otros impuestos a las rentas, toda vez que son aplicables en mayor medida dentro del régimen sancionatorio y que las características más relevantes se resumen en las tablas 4 y 5.

**Tabla 4**

*Descripción de Impuesto al Valor Agregado (IVA)*

DETALLE	IVA	RÉGIMEN COMPLEMENTARIO AL IVA
Base imponible	Transferencia de dominio o venta de bienes y servicios	Actividades empresariales, cuentas profesionales (50% de ingresos brutos), rentas procedentes de arrendamientos y subarrendamientos u otras formas de explotación de bienes muebles e inmuebles.
Sujeto pasivo	Quienes se dediquen a la venta directa o indirecta o alquiler de bienes muebles, prestadores de servicios y operaciones de arrendamiento financiero.	Empleados del sector público y privado a través del agente de retención (empleador).
Aplicación	Venta de bienes muebles y prestaciones de servicios dentro del territorio nacional.	Contribuyentes domiciliados o residentes a efectos tributarios en Bolivia.
Declaración	Se declara la liquidación y se paga impuesto en períodos mensuales.	El impuesto resultante se declara y cancela en períodos mensuales.

**Tabla 5***Descripción de Impuestos sobre las utilidades*

<b>Detalle</b>	<b>Impuesto a la renta a personas naturales</b>	<b>Impuesto sobre utilidades de empresas</b>
Base imponible	Ingresos generados bajo relación de dependencia.	Utilidades en fuentes de renta empresarial.
Sujeto Pasivo	Personas Naturales o Sociedades	Personas jurídicas.
Aplicación	Inversión de capital y trabajo o combinación de ambas.	Aplicación a los resultados económicos sobre las utilidades al cierre de los ejercicios fiscales.
Declaración	El empleador debe presentar la declaración jurada mensualmente y con ello cancelar como agente de retención; para los casos de personal independiente la declaración es trimestral.	Declaración y pago de impuestos en plazo de 120 días después del cierre fiscal.

**Autoridad Sancionatoria**

El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) es la entidad encargada de la administración de los impuestos en la República de Bolivia, fue creada mediante ley 2166 el 22 de diciembre de 2000; es un organismos de derecho privado adscrito al Ministerio de Hacienda cuya función principal es administrar el sistema de impuestos, optimizando recaudaciones con aplicación y fiscalización de los impuestos internos; adicionalmente tiene como atribución la de reprimir infracciones y delitos tributarios en un marco normativo para su efectiva recaudación.

Las dificultades que atraviesa la administración tributaria de Bolivia se puede resumir en las siguientes premisas; al 2004 no mantenía implementado un sistema de declaraciones juradas vía internet, tiene limitación de personal por lo que no le es posible proporcionar un servicio a todos los contribuyentes ni realizar las tareas de control y fiscalización; Por otro lado, la falta de acceso a información interna y externa, los métodos de selección de contribuyentes sujetos a comprobación, la falta de aplicaciones informáticas que permitan realizar el seguimiento y control del resultado de las acciones redujo el nivel de eficiencia en los procesos recaudatorios.

A pesar de las dificultades que presenta la administración tributaria, en los últimos años ha instaurado una fuerte presión para evitar delitos tributarios, de este modo los frecuentes operativos que en promedio ascienden a 104,139 fiscalizaciones por año han contribuido a generar una mayor selección de riesgo en la población con énfasis en control en 17 actividades económicas.

A más del Servicio de Impuestos Nacionales la República de Bolivia mantiene un órgano de impugnación tributaria, la Autoridad de Impugnación Tributaria (AIT) creada mediante ley 2492 como parte del ejecutivo desde el 04 de agosto de 2003 y administrada por el Ministerio de economía y finanzas; esta entidad de derecho público tiene como objeto conocer y resolver recursos que interponga por controversia los contribuyentes en contra de la Administración Tributaria.

### **Régimen sancionatorio**

El Código Tributario de Bolivia establece como ilícito tributario a aquellas omisiones o acciones que transgredan la normativa tributaria de forma material o inmaterial y los clasifica en contravenciones y delitos. También, define a delito tributario a aquellos delitos de orden público, colectivos con múltiples víctimas y cuya pena principal es la base para la sanción penal; por otra parte, en los artículos 160 y 161 se establecen las contravenciones que se muestran en la tabla 6:

**Tabla 6**

*Clasificación de contravenciones y sanciones*

CONTRAVENCIONES	SANCIONES
Omisión de registros tributarios	Multa
No emitir comprobantes de pago	Clausura
Omisión de pago de impuestos	Pérdida de beneficios tributarios
Incumplimiento de deberes formales	Prohibición de contratar con el estado
otras que tipifican las leyes especiales	Suspensión temporal de actividades
	Decomiso de mercadería

En el caso de las clausuras el sistema sancionatorio establece dos tipos de procedimientos para ejecutar la sanción, el primero por operativos de control (también aplica la figura de la

conversión) y el segundo por denuncias. Respecto a las Multas en relación con las contravenciones el sistema tributario boliviano se resume en la tabla 7:

**Tabla 7**

*Clasificación de contravenciones, sanciones y Graduación*

CONTRAVENCIONES	SANCIÓN	GRADUACIÓN
Omisión de registros tributarios	2500 UFV y suspensión con clausura del establecimiento.	La inscripción o corrección de la inscripción exime de la clausura, pero no del pago de la multa.
No emitir comprobantes de pago	Suspensión temporal de actividades y clausura del establecimiento	Suspensión y clausura de 6 a 48 días: Para la primera contravención la clausura será por 6 días. Por segunda ocasión 12 días. Para la tercera ocasión 24 días continuos y para la cuarta y posteriores 48 días de clausura.
Omisión de pago de impuestos	100% de la deuda tributaria	La exigencia de pago se extinguirá solo con el pago de la deuda tributaria.
Incumplimiento de obligaciones formales	50 a 5000 UFV	Aplicación de normativa reglamentaria.
Otras que tipifican leyes especiales	Conforme contravención	Conforme a la ley especial contravenida.

Las sanciones por ilícitos tributarios a excepción del contrabando pueden ser reducidas en los siguientes casos:

- 1.- 80% de la sanción se reducirá si el contribuyente paga la deuda tributaria ante de la resolución de determinación de sanción.
- 2.- Una vez emitida la resolución de determinación sancionatoria pero antes de presentar recursos impugnatorios se podrá generar una reducción del 40%.
- 3.- El contribuyente puede obtener un 40% de reducción de la sanción si efectúa el pago después de notificada la Resolución sancionatoria y antes de presentar recursos ante la Superintendencia Tributaria Nacional (STN).

Por otra parte, el cuerpo legal citado clasifica a los delitos tributarios con sanción de privación de libertad y multa, su graduación se detalla en la tabla 8:

**Tabla 8**

*Clasificación de delitos tributarios y graduación en Bolivia*

<b>DELITO TRIBUTARIO</b>	<b>GRADUACIÓN</b>
Defraudación Aduanera	
Defraudación Tributaria	
Violación de precintos tributarios	De 3 a 6 años
Contrabando	
Instigación para no cancelar impuestos	
Otros delitos aduaneros determinados en leyes especiales	

El sistema sancionatorio de Bolivia refleja que las contravenciones llegan a ser severas en relación proporcional a los hechos sancionados, por citarse un ejemplo la defraudación tributaria tiene sanción similar a la pena impuesta por omisión de pago se sanciona con el 100% del tributo omitido. Adicionalmente, uno de los mayores problemas que enfrenta la administración tributaria en relación con las sanciones es el mantenimiento de las multas en valor UFV, es decir se mantienen en una denominación diferente a la moneda de uso nacional (boliviano) y por lo contrario se determina en base a un índice de referencia que muestra una evolución diaria de los precios con relación al Índice Precios al Consumidor (IPC); así también, el carácter hereditario de las sanciones entre personas naturales convierte a Bolivia en el país miembro con más problemas de interpretación y aplicación de régimen sancionatorio dentro del bloque subregional.

Respecto a la prescripción de las sanciones, es un tema de alta controversia para los contribuyentes debido a las Leyes 291, 317, 812 y 2492 en relación con la fecha de los hechos generadores frente a los derechos adquiridos; sin embargo, el Código Tributario en su art. 59 señala que toda acción tributaria prescribe en el plazo de cuatro años de iniciada la acción, esto respecto a investigar, comprobar, verificar, determinar deuda tributaria e imponer sanciones mientras que el término para ejecutar dichas sanciones por contravenciones se establece hasta 2 años.

El complejo sistema sancionatorio de Bolivia genera dificultades que tienen que ver con la aplicación del derecho procesal penal que genera procesos largos y en ocasiones indefinidos debido a la falta de especialidad tributaria de los fiscalizadores; a pesar de la existencia de pronunciamientos legales que buscan reforzar la imposición de sanciones, como por ejemplo la sentencia constitucional boliviana 100-2014 que declaró inconstitucional la comercialización de comprobantes de venta sin hecho generador.

Para la implementación de los procedimientos sancionadores los departamentos de fiscalización, cobranza coactiva, recaudación y empadronamiento, departamento jurídico, y las agencias tributarias son las instancias correspondientes para procesar e imponer sanciones por contravenciones tributarias.

Adicionalmente, se puede mencionar que Bolivia mantiene un sistema de garantías y recursos con el cual los contribuyentes pueden impugnar los actos de la Administración Tributaria, específicamente a sanciones, estos recursos pueden ser recursos de alzada, recurso jerárquico y recurso contencioso administrativo; los plazos de presentación y resolución se detallan en la tabla 9:

**Tabla 9**

*Clasificación de recursos*

TIPO DE RECURSO	PLAZO DE PRESENTACIÓN	PLAZO DE RESOLUCIÓN
Recursos de alzada	20 días	20 días
Recurso jerárquico	20 días	40 días
Recurso contencioso administrativo	90 días	Indefinido

### **3.1.2.- PERÚ**

#### **Consideraciones Preliminares**

El sistema tributario peruano está organizado en tres niveles de gobierno y al igual que otros sistemas de la región consta elementos principales: la normativa tributaria, política tributaria y la Administración Tributaria. Por otro lado, la potestad tributaria del Estado no es ilimitada mantiene una limitación en mérito a cuatro principios conforme el art. 74 de la Constitución de Perú.

Las revisiones bibliográficas efectuadas permitieron establecer un marco sobre las principales características del sistema tributario peruano, con los datos encontrados en las páginas oficiales, artículos científicos, publicaciones y entre otros se pudo realizar una evaluación crítica al sistema tributario para una comprensión del régimen sancionatorio de Perú para generar una comparativa con sus pares regionales.

#### **Identificación de la Normativa**

La Constitución peruana en su art. 74 detalla que los impuestos se crean, derogan o modifican exclusivamente mediante ley o decreto legislativo, en el mismo apartado se determina que los gobiernos locales y regionales son los encargados incrementar, modificar y suprimir contribuciones, impuestos o tasas; adicionalmente, determina la potestad impositiva del estado basada en el principio de reserva de ley y respeto al derecho de las personas.

Es importante destacar que existen bases normativas del régimen tributario peruano se encuentran fundamentadas dentro de los Decretos legislativos 617, 619, 620, 621, 622 y 623 y la reforma tributaria de 1990 con la que se eliminaron un sin número de impuestos y tributos ineficientes y de baja recaudación.

En Perú a más de la Constitución existen 2 cuerpos legales que regulan la observancia de las obligaciones; por una parte, el Código Tributario y por otro la Ley Penal Tributaria, el primero enmarca la normativa sobre los tributos, sanciones e infracciones; mientras que el segundo es el marco legal para las sanciones por delitos tributarios.

De esta manera, el Código Tributario es el principal cuerpo legal del sistema sancionatorio peruano, sus normas son aplicadas a todos los tributos del país independiente de jurisdicción impositiva (nacional o local), también en él se encuentran determinadas las facultades para fiscalización. También se puede encontrar el procedimiento para la administración de las resoluciones de determinación y de penas pecuniarias (incluidos intereses).

El Código Tributario en el art. 75 se encuentra establecido el procedimiento para la comunicación al contribuyente sobre la detección de irregularidades por parte de la Administración Tributaria, también se señala el derecho del sujeto pasivo para presentar observaciones y reclamos documentados que sustenten su apelación a las sanciones impuestas.

### **Sistema tributario**

El sistema Tributario nace con la denominada Ley del marco del Sistema Tributario Nacional con acuerdo legislativo 771 en enero de 1994; tiene una fuerte dependencia de los impuestos indirectos, mantiene vigente 4 impuestos y derechos arancelarios; adicionalmente, hay que mencionar que existen tributos de índole municipal como el impuesto al patrimonio vehicular.

La principal fuente de recaudación se relaciona al impuesto general a las ventas (IGV) con tasa impositiva de 18%. Adicionalmente, existen impuestos selectivos al consumo, los mismos que se detallan a continuación:

- Impuestos a las bebidas gaseosas (17%)
- Impuestos a Bebidas alcohólicas (20%)
- Impuestos a Vehículos nuevos (10%)
- Impuestos a Cigarrillos (37.2%)
- Impuestos a la cerveza (27.8%)
- Impuesto a los combustibles (tasa por galón y según el tipo)

Al igual que en el análisis del régimen sancionatorio boliviano para efectos de este estudio se describirán las características del Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado conocido en Perú como el Impuesto General a las Ventas:

A la fecha se consideran como rentas fuertes sin importar la nacionalidad o domicilio de las partes las siguientes:

- Toda renta producida dentro del territorio nacional.
- Las rentas producidas en territorio nacional generadas del trabajo personal o por capitales de actividades varias.
- Rentas por enajenación de participaciones representativas.

La descripción de las características del impuesto a las rentas se detalla en la tabla 10:

**Tabla 10**

*Descripción de Impuesto a Renta (Perú)*

<b>DETALLE</b>	<b>Impuesto a la Renta aplicada a personas naturales</b>	<b>Impuesto a la Renta aplicado a personas jurídicas</b>
Base imponible	Rentas obtenidas a nivel mundial respecto a la fuente.	Base del devengado, referente a la tercera categoría y graba a las actividades comerciales, industriales, servicios y extracción de recursos.
Sujeto pasivo	Personas que ejerzan actividades en Perú, si son residentes graban renta mundial y si es no residente el impuesto se graba solo sobre las rentas de fuentes peruanas.	Personas jurídicas domiciliadas en Perú.
Aplicación	Dependerá si reside o no en Perú.	Dependerá si es domiciliada o no en Perú
Declaración	Pago sobre el porcentaje conforme tarifa o tasa de acuerdo con la clasificación y conforme a la unidad impositiva.	Se aplica un valor que representa valor anual y se paga sobre el total de disposición directa de utilidades.

Para un mejor entendimiento de la tabla anterior es necesario resaltar que la normativa de Perú define cinco categorías dentro de este tributo; las mismas que se detallan a continuación:

Primera.- Incluye aquellas rentas generadas en arrendamientos y por cesión de bienes muebles, se considera una tasa del 5% de renta mensual.

Segunda. - Rentas que se producen de rendimientos de inversiones en patentes, capital, regalías y cualquier otra de similares características, debiendo cancelar 6.25% sobre renta bruta o el 5% del valor total de los intereses.

Tercera.- Aquellos ingresos constituidos en rentas generados en actividades industriales, comerciales, servicios y extracción de recursos naturales, aplicando un importe del 29.5%.

Cuarta.- Rentas producidas por actividades de trabajo independiente o por ejercicio de profesión, oficio, arte o ciencia debiendo pagar el 8% sobre los ingresos mensuales brutos.

Quinta. – Rentas generadas por labores bajo relación de dependencia; en esta categoría se aplica una subclasificación que se detalla a continuación y que se expresa en Unidades Impositivas Tributarias (UIT), de la siguiente manera:

- Hasta un valor de cinco UIT cancelará el 8%.
- De cinco hasta 20 UIT pagará el 14%.
- De entre 20 hasta 35 UIT cancelará el 17%.
- De entre 35 hasta el 45 UIT grava el 20%.
- Y en los casos de más de 45 UIT el contribuyente asume el 30%.

Este impuesto se efectiviza en el momento de la comercialización dentro del territorio peruano; sus características principales se resumen en la tabla 11:

**Tabla 11***Descripción de IGV (Perú)*

TRIBUTOS: IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS		
DETALLE	IGV	IMP. SELECTIVO AL CONSUMO (ISC)
Base imponible	Precio aplicado total	La base varía considerando el producto desde el 0 al 5%, los vehículos a motor nuevo son grabados con el 10% y en el caso de los combustibles la imposición depende del volumen.
Sujeto pasivo	Contribuyentes naturales y jurídicos que realicen actividades en territorio peruano	Aplica en ventas internas entre productores y empresas relacionadas.
Aplicación	Graba una tasa del 16% más el denominado impuesto de promoción municipal con una tasa del 2%, por tanto, la aplicación total es de un 18%.	La declaración y pago se genera mensualmente.
Declaración	La presentación de la declaración se efectúa durante el mes calendario siguiente.	

**Autoridad Sancionatoria**

La Administración Tributaria de Perú, ha sido objeto de una serie de reformas, en primera instancia fue creada como una componente del Ministerio de Hacienda dedicado a los tributos directos, correos y sellos en 1848 y su función principal era ordenar la situación de las finanzas nacionales el distribuir los recursos bajo una política fiscal acorde a la necesidad de un nuevo estado.

Para el año 1865 aparece la Dirección de Contribuciones que desaparecería en 1879 como producto de una nueva reorganización en la Hacienda Pública dando paso a la fusión con la Superintendencia general de aduanas; la que se disolvió en 1920 regresando a denominarse Dirección de Contribuciones.

Debido a los múltiples cambios que tuvo la Administración Tributaria en 1988 desaparece la Dirección General de Contribuciones y fue reemplazada hasta la actualidad por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT); entidad descentralizada que se dedica al establecimiento de normas, sistemas y procedimientos para la administración y recaudación de impuestos, tributos y otros.

De manera esquemática el sistema tributario de Perú en lo que respecta a la Administración tributaria se divide en la siguiente:

- Gobierno Central (SUNAT)
- Gobierno local (RENTAS- SAT)

De acuerdo con el artículo 4 del Reglamento de la SUNAT las principales actividades son:

- Regir La administración de los tributos internos del Gobierno Central,
- Proponer cambios a la normativa tributaria y aduanera ante el Ministerio de Economía y Finanzas,
- Emitir disposiciones en materia tributaria y aduanera,
- Controlar y fiscalizar el tráfico de mercancías,
- Denunciar, perseguir y buscar la reducción de la defraudación, el contrabando y el tráfico de mercancías.
- Desplegar sistemas de verificación y control de Cantidad, calidad y especie en el valor de las mercancías,
- Resolver asuntos contenciosos y no contenciosos interpuesto por los contribuyentes
- Atender recursos de apelación,
- Sancionar a los contraventores de la normativa tributaria y aduanera.

Pero SUNAT no es no es el único órgano del Estado encargado de aplicar la política tributaria, a la Administración Tributaria se suma a la Superintendencia Nacional de Administración de Aduanas (SUNAD). Una de las potestades entregadas a la SUNAT es sancionar las infracciones tributarias; esto como medida de prevención y corrección ante los niveles de evasión, por una parte por el pago del Impuesto general a las ventas que hasta el año 2016 alcanzaba el 36% de evasión y por el otro el pago de impuesto a la renta de tercera

categoría que hasta ese año alcanzaba el 57.3% la tasa más alta desde el 2007 (desde 2008 la evasión fiscal el 50%).

### **Régimen sancionatorio**

Conforme lo establece el artículo 164 del Código Tributario peruano las infracciones tributarias son las acciones u omisiones por violación de la normativa, estos incumplimientos totales o parciales y el cumplimiento tardío de obligaciones genera el nacimiento de la infracción tributaria; adicionalmente, el régimen sancionatorio instaura la responsabilidad penal para la investigación de hechos, juzgamiento y determinación de penas para resarcir los daños ocasionados por delitos tributarios como la defraudación tributaria.

Por otra parte, en el ámbito penal define como delitos tributarios a toda acción que busque beneficio propio o de un tercero utilizando engaños, picardía u otra forma engañosa dejando de tributar la totalidad o parte de los impuestos que establece la ley, por estos actos a los contribuyentes le serán imputadas penas privativas de libertad de entre 5 y 8 años. A continuación, la tabla 12 detalla las infracciones y sanciones de índole administrativo:

**Tabla 12**

*Clasificación de infracciones y sanciones*

INFRACCIONES	SANCIÓNES
Infracción por no inscribirse, actualizar o acreditarse en los registros de la Administración tributaria.	Multas
Infracciones por no entregar, emitir o solicitar el comprobante de pagos u otros documentos, a través de los medios señalados por la SUNAT.	Clausura temporal de los establecimientos
Infracciones relacionadas a no contar con informes, libros o registros u otro documento estipulado en la normativa.	Decomiso de bienes
Incumplimiento en la presentación de declaraciones y comunicaciones	Internamiento de vehículos de manera temporal
No informar o comparecer ante la Administración Tributaria e impedir sus controles.	Suspensión de permisos autorizaciones, licencias y
Cualquier otra infracción relacionada con otras obligaciones tributarias	Otras que determine la ley

Una vez establecida la clasificación que existe en el sistema sancionatorio de Perú es importante conocer la graduación respecto al delito cometido; para el efecto, en la tabla 13 se detalla la clasificación:

**Tabla 13***Clasificación de infracciones, sanciones y Graduación sistema sancionatorio peruano*

INFRACCIONES	SANCIÓN	GRADUACIÓN
No haber incluido ingresos, remuneraciones, retribuciones, o cualquier otro tipo de acto gravado conforme los porcentajes y coeficientes determinado por la autoridad tributaria en las declaraciones.	50% del valor por tributo retenido o del saldo de crédito.	Rebaja en función del pago
No realizar la declaración y correspondiente pago dentro de los plazos.	50% del valor recibido o retenido como como tributo.	Rebaja en función del pago
No cancelar dentro de las condiciones establecidas en la normativa y usar medios distintos a los señalados por la autoridad tributaria	Multa en relación con las tablas de UIT y en base a la gradualidad de subsanación.	Rebaja en función del pago

Con la finalidad de entender la gradualidad de las rebajas a continuación, se detallan los porcentajes y las condiciones con las cuales los sujetos pasivos pueden acceder:

- Existirá una rebaja del 95% si el sujeto pasivo subsana voluntariamente la infracción y se cumple con el pago de manera inmediata.
- Se aplicará una rebaja del 70% si se subsana a partir del día siguiente de la notificación de la infracción
- La sanción puede tener una rebaja del 60% si se culmina el plazo o surte efecto la notificación del valor adicional a esto deberá existir un pago de manera inmediata.
- La autoridad tributaria aplicará una rebaja del 40% si se cancela antes de vencer el plazo que tiene el sujeto pasivo para apelar.

Del análisis de la información sobre el régimen tributario peruano es importante destacar las sanciones a las infracciones por incumplimiento de pago de impuesto a la renta conforme a las categorías de los sujetos pasivos:

El sistema sancionatorio de Perú establece infracciones y sanciones con base en tres tablas las mismas que se encuentran resumidas con los números 14, 14.1, 15, 15.1, 15.2, 16, 16.1 y 16.2:

**Tabla 14**

*Clasificación de infracciones, sanciones y Graduación sistema sancionatorio peruano (tercera categoría y régimen PYME)*

INFRACCIONES	SANCIÓN	GRADUACIÓN
No encontrarse en los registros de la Administración tributaria	1 UIT o decomiso del automotor de manera temporal.	Por una sola ocasión
Proporcionar información que no se ajusta a la realidad respecto a la actualización de datos en los registros de inscripción.	50% UIT	En cada ocasión que la autoridad tributaria determine falsedad en la información
No proporcionar el número del RUC en operativos establecidos en la norma tributaria.	30% UIT	Las veces que el contribuyente incurra en esta infracción
No emitir documentos con requisitos determinados en la normativa para los comprobantes,	50% de la UIT o cierre	Cada vez que se identifique la infracción.
Emitir comprobantes que no estén dentro del régimen al que corresponde el contribuyente.	50% de la UIT o cierre	Cada vez que se identifique la infracción.
Utilizar máquinas registradoras o cualquier otro sistema de emisión de comprobantes que no está autorizado por la autoridad tributaria	50% de la UIT	Cada vez que se identifique la infracción.
No Realizar los registros contables exigidos por la normativa y la autoridad tributaria	0.6% de los ingresos netos	Cada vez que se identifique la infracción.

**Tabla 14.1**

*Clasificación de infracciones, sanciones y Graduación sistema sancionatorio peruano (tercera categoría y régimen PYME)*

<b>INFRACCIONES</b>	<b>SANCIONES</b>	<b>GRADUACIÓN</b>
Llevar los registros contables sin observar las condiciones establecidas en la normativa tributaria.	0.3% ingresos netos.	Cada vez que se identifique la infracción.
Omitir registros de ingresos, patrimonio, bienes, remuneraciones o cualquier otro acto que representen ingresos con la finalidad de registrar montos inferiores.	0.6% ingresos netos.	Cada vez que se identifique la infracción.
Utilizar documentos o comprobantes falsos para respaldar los registros contables exigidos por la normativa y la Administración Tributaria.	0.6% de los ingresos netos	Cada vez que se identifique la infracción.
Registrar con atrasos mayores a los permitidos por la normativa de los registros contables que se vincule con tributación.	0.3% de ingresos netos.	Cada vez que se identifique la infracción.
Efectuar los registros contables en un idioma y moneda distinta a la autorizada por la normativa y la Administración Tributaria	0.2% ingresos netos.	Cada vez que se identifique la infracción.
Impedir u obstaculizar los procesos de incautación efectuados por la Administración Tributaria	0.6% ingresos netos.	Cada vez que se identifique la infracción.
Impedir la instalación de medios para el control tributario por parte de la Administración Tributaria.	0.3% de ingresos netos	Cada vez que se identifique la infracción.
Impedir el acceso a los medios de control tributario.	0.3% de ingresos netos.	Cada vez que se identifique la infracción.
No proporcionar la información requerida para los procesos de embargo contenidos en el art. 118 del Código Tributario peruano.	50% de la UIT	Cada vez que se identifique infracción.
No cancelar los tributos retenidos conforme los plazos establecidos en la normativa tributaria.	50% del valor no cancelado.	Cada vez que se identifique la infracción.
No entregar el monto retenido a la Administración Tributaria por conceptos de embargo en forma de retención.	50% del monto no entregado.	Cada vez que se identifique la infracción.
Incumplir el artículo 11 de la ley 28194 (goce de exoneraciones por parte de una tercera persona)	50% del tributo no cancelado	Cada vez que se identifique la infracción.
Presentar la declaración jurada establecida en el artículo 11 con información falsa.	0.3% de los ingresos netos.	Cada vez que se identifique la infracción.

**Tabla 15**

*Clasificación de infracciones, sanciones y Graduación sistema sancionatorio peruano (cuarta categoría y régimen Especial)*

INFRACCIONES	SANCIÓN	GRADUACIÓN
No encontrarse registrado en los registros de la Administración Tributaria.	50% UIT o decomiso del automotor.	Por una sola ocasión
Comunicar información no relacionada a la realidad respecto a la actualización de datos.	25% de UIT	En cada ocasión que la autoridad tributaria determine falsedad en la información
No entregar el Número de Registro en operativos establecidos en la norma tributaria.	15% de la UIT	Las veces que el contribuyente incurra en esta infracción
No registrar operaciones en libros contables conforme la normativa y la autoridad tributaria	0.6% de ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Llevar los registros contables sin observar las condiciones establecidas en la normativa tributaria.	0.3% de ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Omitir registros de ingresos, patrimonio, bienes, remuneraciones o cualquier otro acto que representen ingresos con la finalidad de registrar montos inferiores.	0.6% de ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No utilizar documentos o comprobantes falsos para respaldar los registros contables exigidos por la normativa y la Administración Tributaria.	0.6% de ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Registrar con atrasos mayores a los permitidos por la normativa de los registros contables que se vincule con tributación.	0.3% de ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Efectuar los registros contables en un idioma y moneda distinta a la autorizada por la normativa y la Administración Tributaria	0.2% de ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Presentar declaraciones fuera de plazos respecto a la deuda tributaria.	50% de UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.

**Tabla 15.1**

*Clasificación de infracciones, sanciones y Graduación sistema sancionatorio peruano (cuarta categoría y régimen Especial)*

<b>INFRACCIONES</b>	<b>SANCIÓN</b>	<b>GRADUACIÓN</b>
Presentar declaraciones de forma incompleta o con información errada y falsa	15% de la UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No mostrar registros, libros u otros documentos que se soliciten	0.6% de los ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Reabrir el local, establecimiento u oficina que se encuentra clausurada de manera temporal por parte de la Administración Tributaria.	Cierre	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Proporcionar a la Administración Tributaria información fuera de plazos y condiciones establecidas en la normativa o no proporcionarla.	0.3% de los ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No acudir a las citaciones de la Administración Tributaria o hacerlo fuera del plazo establecido.	25% de la UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Autorizar Estados financieros o cualquier otra información contable presentada la Administración Tributaria con contenido no conforme a la realidad.	25% de la UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Presentar estados financieros sin haber cerrado el ejercicio contable en libros.	0.3% de los ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Ocultar o destruir sellos, letreros o cualquier otra señal utilizados por la Administración Tributaria.	25% de la UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Forzar los precintos de seguridad u otros mecanismos empleados dentro de los procedimientos de inspecciones por parte de la Administración Tributaria.	0.3% de los ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique infracción.
No afectar las retenciones establecidas en la normativa tributaria	50% del tributo retenido	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Autorizar los libros de actas y otros registros contables sin el procedimiento establecido por la autoridad tributaria	15% de la UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.

**Tabla 15.2**

*Clasificación de infracciones, sanciones y Graduación sistema sancionatorio peruano (cuarta categoría y régimen Especial)*

<b>INFRACCIONES</b>	<b>SANCIÓN</b>	<b>GRADUACIÓN</b>
Impedir que la Administración Tributaria efectúe inspecciones, toma de inventarios o control sobre la comprobación física y evaluación de valores documentos e ingresos	0.6% de los ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Impedir la inmovilización o incautación efectuadas por la administración tributaria en las oficinas de profesionales independientes.	0.6% de los ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Impedir la obtención de datos en sistemas informáticos, equipos u otros medios proporcionada por la Administración Tributaria para el control tributario.	0.3 de los ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No proporcionar información para la ejecución del artículo 118 del código tributario peruano	25% de la UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No proporcionar certificados o constancias de retención o percepción conforme lo establece la normativa tributaria	15% de la UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No cancelar los tributos retenidos dentro de los plazos establecidos por la normativa tributaria.	50% del tributo no pagar	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Cancelar a la Administración Tributaria el monto retenido por concepto de embargo.	50% del monto no ha entregado	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Presentar la declaración jurada establecida en el artículo 11 con información falsa.	0.3% de los ingresos netos.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.

**Tabla 16**

*Clasificación de infracciones, sanciones y Graduación sistema sancionatorio peruano (régimen SIMPLIFICADO)*

INFRACCIONES	SANCIÓN	GRADUACIÓN
No encontrarse inscrito en el registro de la Administración tributaria.	40% UIT o decomiso temporal del vehículo.	Una sola ocasión
No comunicar o proporcionar información no ajustada a la realidad sobre datos de actualización de registro.	0.3% de ingresos o cierre	Una sola ocasión
No proporcionar información sobre cambio de actualización de información en los registros.	0.3% de los ingresos o cierre o decomiso	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No haber comunicado el número de registro en los operativos o cualquier acto de verificación conforme a lo establecido en la norma.	0.2% de la UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Emitir documentos de venta que no cumplen los requisitos establecidos en la normativa tributaria	0.3% de los ingresos cierre	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Emitir comprobantes en la remisión de bienes en un régimen que no corresponde al contribuyente	Decomiso	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Utilizar máquinas registradoras o cualquier otro sistema de emisión de comprobantes que no está autorizado por la autoridad tributaria	Decomiso o multa	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Utilizar sistemas de emisión de comprobantes de venta que no hayan sido autorizados.	0.3% de los ingresos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Omitir registros de ingresos, patrimonio, bienes, remuneraciones o cualquier otro acto que representen ingresos con la finalidad de registrar montos inferiores.	0.6% de los ingresos o cierre	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Registros contables exigidos por la normativa y la Administración Tributaria	0.6% de los ingresos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No llevar los registros e contabilidad conforme lo establecido por la normativa y la autoridad tributaria	0.6% de los ingresos netos	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Llevar los registros contables sin observar las condiciones establecidas en la normativa tributaria.	0.3% de los ingresos o cierre	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.

**Tabla 16.1**

*Clasificación de infracciones, sanciones y Graduación sistema sancionatorio peruano (régimen SIMPLIFICADO)*

<b>INFRACCIONES</b>	<b>SANCIÓN</b>	<b>GRADUACIÓN</b>
Utilizar documentos o comprobantes falsos para respaldar los registros contables exigidos por la normativa y la Administración Tributaria.	0,6% de ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Registrar con atrasos mayores a los permitidos por la normativa de los registros contables que se vincule con tributación.	0.3% de ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Efectuar los registros contables en un idioma y moneda distinta a la autorizada por la normativa y la Administración Tributaria	0.2% de ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No haber presentado la declaración que contenga deuda tributaria en los plazos establecidos.	0.6% de ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No presentar las declaraciones en los plazos de la normativa tributaria	0.2% de ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Presentación de declaración de forma incompleta o con información no real	0.2% de ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No entregar libros, registros o cualquier otro documento solicitados.	0.6% de los ingresos o cierres.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Reabrir oficina, establecimiento o local que se encuentra clausurada de manera temporal por parte de la Administración Tributaria.	Cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria	0.3% de ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No pagar los tributos retenidos en los plazos establecidos por la normativa	50% de los tributos no declarados.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No entregar los montos por concepto de embargo a la AT.	50% del valor que corresponde al monto entregado	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No acudir al llamado de la Administración Tributaria o presentarse fuera de los plazos establecidos	0.3% de los ingresos o cierre	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.

**Tabla 16.2**

*Clasificación de infracciones, sanciones y Graduación sistema sancionatorio peruano (régimen SIMPLIFICADO)*

<b>INFRACCIONES</b>	<b>SANCIÓN</b>	<b>GRADUACIÓN</b>
Autorizar declaraciones, estados financieros y cualquier otro documento u otra información exhibida sin haber cerrado los libros de contabilidad	20% UIT	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Ocultar o destruir sellos, letreros o cualquier otra señal utilizados por la AT.	0.3% sobre los ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Forzar los precintos en las inspecciones o en ejecución de sanciones por parte de la Administración Tributaria.	0.3% sobre ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No afectar las retenciones establecidas en la normativa tributaria	50% del tributo no retenido	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Impedir que la Administración Tributaria efectúa inspecciones, toma de inventarios o control sobre la comprobación física y evaluación de valores documentos e ingresos.	0.6% de los ingresos o cierre	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Impedir la inmovilización o incautación efectuadas por oficinas de profesionales independientes.	0.6% sobre ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No permitir la instalación de cualquier medio para control proporcionado por la AT.	0.6% de los ingresos o cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
No colaborar en el acceso de equipos y medios de control tributario.	Cierre.	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Incumplir el artículo 11 de la ley 28194 (goce de exoneraciones por parte de una tercera persona)	50% del tributo no cancelado	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.
Remitar la declaración del art. 11 con información falsa.	0.3% de los ingresos o cierre	Cada vez que la autoridad tributaria identifique la infracción.

Como se puede observar en las tablas anteriores, la legislación tributaria en el ámbito administrativo establece exigencias de los sujetos pasivos respecto al a cumplir los deberes

formales estableciendo de manera pormenorizada sanciones para cada infracción. Por otra parte, en el ámbito penal el sistema sancionatorio establece las sanciones de privación de libertad y multas para los delitos tributarios como se muestran en la tabla 17:

**Tabla 17**

*Clasificación de delitos tributarios y su graduación Perú*

<b>DELITO TRIBUTARIO</b>	<b>GRADUACIÓN</b>
Defraudación tributaria en modalidad de base	Entre cinco y ocho años
Defraudación tributaria por modalidades	Entre cinco y ocho años
Defraudación tributaria por tipo atenuado	Entre dos y cinco años
Defraudación por tipo autónomo agravado	Entre ocho y doce años
Delitos de tipo contable	Entre dos y cinco años

Adicionalmente a la información presentada en las tablas anteriores, es necesario detallar que los atrasos en los procesos de declaración y pagos de tributos genera un interés moratorio cuya punibilidad se cobra sobre el monto del tributo en el plazo señalado dentro del Código Tributario en art. 29 sin que puede exceder el 10% de la tasa activa; por otra parte, las acciones de tipo administrativas tributarias prescriben a los cuatro años si existe declaración jurada, a los 6 años si no presenta y a los 10 en el caso de los agentes de retención que no hayan cancelado el tributo retenido.

### **3.1.3.- ECUADOR**

#### **Consideraciones Preliminares**

El régimen sancionatorio ecuatoriano se sustenta en los principios constitucionales, su principal objetivo es persuadir las conductas del contribuyente infractor, a través de determinación de preceptos constantes en los cuerpos legales como el Código Tributario y otras leyes específicas que crean y regulan cada impuesto; así también, incluye las transgresiones de índole penal sancionadas por el Código Integral Penal que busca perpetuar el principio de reserva conforme la potestad sancionatoria.

En Ecuador las sanciones tributarias tienen su margen de aplicación en el ámbito administrativo, así como en el jurisdiccional penal. Por tanto, se puede señalar que las inobservancias se dividen en contravenciones, delitos y faltas reglamentarias, su graduación se establece en virtud de la gravedad del hecho punible aplicando un régimen de sanciones que incluyen sanciones pecuniarias y las privativas de derechos y que sólo pueden ser extintas por muerte del infractor o su prescripción.

Dentro del presente estudio se evaluó las cargas tributarias y la relación entre sanción e infracción dentro del sistema tributario ecuatoriano, los documentos revisados muestran tendencias que permiten identificar similitudes y diferencias en relación con los otros estados miembros de la CAN.

#### **Identificación de la Normativa**

La carta magna ecuatoriana detalla los principios sobre los que se fundamenta el régimen sancionatorio de Ecuador y que se enlazan a la materia tributaria y delimitan el Isus Puniendi del estado en referencia al campo de las infracciones y las sanciones conforme a proporcionalidad entre delito y sanción; específicamente, consta en el art. 132 y el numeral 3 del art. 76 que en resumen señala la prohibición de juzgar y sancionar por un mismo acto u omisión por más de una ocasión a la misma persona y otorga la facultad de juzgamiento a una autoridad competente.

Dentro del Código Tributario se encuentra tipificada la vigencia de la materia sancionatoria tributaria, así como el principio de reserva de legal que se encuentra explícito en el artículo

4 del cuerpo legal referido; esto determina la importancia de definir el objeto imponible, los sujetos pasivos y activos, exenciones, deducciones, cuantía del tributo, viabilidad de reclamos, infracciones y sanciones; que dan paso al orden sancionatorio. La normativa tributaria en Ecuador ha sufrido varias reformas involucran elementos materiales como aspectos formales que buscan disuadir las conductas evasivas, así como mejorar las condiciones tributarias en el país; entre las últimas se pueden mencionar las incorporadas mediante la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria y las agregadas con la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal.

### **Sistema tributario**

El Régimen Tributario de Ecuador se sustenta en el acatamiento de los sujetos pasivos frente a sus obligaciones tributarias, está ejercido por un fuerte control tributario a fin de corregir incumplimientos mediante la aplicación de sanciones; está conformado por personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad (mediante dos regímenes: General y simplificado), Sociedades (privadas y públicas); inscritos mediante RUC y hasta el mes de noviembre de 2021 el régimen impositivo simplificado (RISE). Adicionalmente, es importante destacar que la autoridad tributaria mediante Resolución NAC-DGERCGC21-00000008 del nueve de febrero de 2021 creó la Dirección de Grandes Contribuyente, la creación de esta categoría busca fortalecer el control y la lucha contra la evasión.

En Ecuador el Sistema tributario está compuesto por una serie de tributos administrados por el Servicio Rentas Internas (entidad que representa la administración tributaria), los impuestos en Ecuador tienen una tendencia progresiva en relación con la carga tributaria; entre los principales tributos se encuentran:

- Impuesto a renta (IR)
- Impuesto consumos especiales (ICE)
- Impuesto al Valor Agregado (IVA)
  
- Impuestos a la salida de divisas

De los primordiales gravámenes en Ecuador se efectuó una descripción detallada conforme se muestra en las tablas 18 y 19:

**Tabla 19***Descripción de Impuesto al valor agregado (Ecuador)*

<b>DETALLE</b>	<b>IVA</b>
Base Imponible	Valores por transacciones de transferencia de bienes o servicios sin incluir los descuentos, devoluciones, egresos y cualquier otra deducción imputable.
Sujeto pasivo	Personas naturales o sociedades que presten servicio o efectúen transferencia de bienes o importaciones.
Aplicación	Transferencia de dominio o importación de bienes muebles de naturaleza corporal, prestación de servicios incluyendo los derechos de autor propiedad industrial y derechos conexos; las tarifas vigentes actuales son del 0% y del 12%.
Declaración	Conforme al noveno dígito del Registro en el período determinado por la autoridad tributaria (mensual y semestral)

**Tabla 18***Descripción de Impuesto a la renta (Ecuador)*

<b>Detalle</b>	<b>Impuesto a la Renta sobre ingresos de personas naturales</b>	<b>Impuesto a la Renta sobre utilidades de empresas</b>
Base imponible	Ingresos obtenidos de actividades económicas percibidos en el ejercicio fiscal, restando las devoluciones, descuentos, deducciones, costos o gastos.	Aplicación a los resultados económicos sobre las utilidades al cierre de los ejercicios fiscales.
Sujeto pasivo	Personas naturales y sucesiones indivisas.	Sociedades constituidas en el país o en el extranjero.
Aplicación	Personas domiciliadas en el Ecuador, impuesto directo con tarifa. Exentas las personas naturales cuyos ingresos brutos del ejercicio fiscal no exceden a fracción básica grabada.	Personas Jurídicas domiciliadas en el Ecuador, impuesto directo con tarifa fija del 25%.
Declaración	Se efectuará durante el mes de marzo de cada año fiscal.	A exención de los contribuyentes especiales y las instituciones del Estado, las empresas efectuarán la declaración desde febrero hasta abril de cada año.

Por otra parte, el sistema tributario del Ecuador establece agentes de retención, quienes son los encargados de efectuar retenciones en la fuente por tributos como IR e IVA.

## **Autoridad Sancionatoria**

La autoridad tributaria está representada por el Servicio de Rentas Internas (SRI) constituida el 02 de diciembre de 1997, es una institución independiente con personería jurídica, derecho público con sede principal en la ciudad de Quito. Sus funciones se sustentan en la Ley de Régimen Tributario Interno, Código Tributario y demás normativas aplicables a su soberanía concerniente al orden administrativo, operativo y financiero.

Entre sus funciones se encuentran la de ejecutar las políticas tributarias, generar la determinación control y recaudación de impuestos a nivel nacional, formular y derogar ordenes de cobro, títulos y notas de créditos, asignar sanciones tributarias y demás establecidas en la ley. Mediante lo prescrito en el Código Tributario la administración tributaria mantiene la facultad:

- **Determinadora:** Actúa en los actos para instituir la existencia del sujeto pasivo, hecho generador, cuantía del tributo, base imponible, entre otros.
- **Resolutiva:** Resoluciones motivadas para peticiones, reclamos o recursos presentados por los sujetos pasivos
- **Sancionatoria:** Podrá imponer sanciones respecto a los casos y en la medida prevista en la ley.
- **Recaudadora:** De acuerdo con lo establecido en la normativa la recaudación de tributos se efectuará por las autoridades; esta facultad incluye asistencia, capacitación y difusión para contribuir al crecimiento de la cultura tributaria.

## **Régimen sancionatorio**

Conforme lo estipula la normativa tributaria, toda infracción tributaria cometida en el país por ciudadanos ecuatorianos o extranjeros al igual de aquellas que se realizan en el exterior con efecto en el territorio nacional serán juzgadas y reprimidas con lo establecido en la legislación ecuatoriana; La responsabilidad es de carácter personal para a quienes las cometieron en calidad de autores, coautores o colaboradores; por tanto, los contribuyentes naturales o jurídicos y los empresarios responderán solidariamente por las sanciones de carácter pecuniarias por las infracciones ocasionadas en ejercicio de funciones.

Para efectos de análisis del sistema sancionatorio de Ecuador, en referencia a faltas reglamentarias y contravenciones existen multas pecuniarias conforme muestra la tabla 20:

**Tabla 20**

*Clasificación de Infracciones, sanciones y Graduación*

INFRACCIÓN	SANCIÓN	GRADUACIÓN
Contravenciones	Penal pecuniaria no inferior a \$30.00 y no mayor a \$1,500.00 sin perjuicio de las demás sanciones.	Conforme a la contravención
Faltas reglamentarias	Multa no inferior a \$30.00 y sin que exceda los 1,000.00 sin perjuicio de otras sanciones	Conforme a la Falta Reglamentaria

Mientras que las contravenciones y sanciones tributarias están detalladas conforme se resume la tabla 21:

**Tabla 21**

*Clasificación de infracciones y sanciones tributarias Ecuador*

INFRACCIONES	SANCCIONES
Contravenciones	Multas.
Faltas reglamentarias	Clausura de oficina, negocio o establecimiento.
Delitos tributarios (defraudación)	Suspensión de actividades de manera temporal o prolongada Incautación definitiva Decomiso Cancelación o suspensión de inscripción en los registros públicos. Cancelación o suspensión de autorizaciones y patentes Suspensión o destitución del cargo (sector público)

Para la comprensión del régimen sancionatorio ecuatoriano a continuación se procede a detallar de manera pormenorizada las faltas reglamentarias y contravenciones conforme lo establece el SRI mediante el instructivo para la aplicación de sanciones pecuniarias que consta en registro oficial 553 de 11 de octubre de 2011 y que se resumen en las tablas 22, 22.1 y 23:

**Tabla 22***Clasificación de contravenciones tributarias Ecuador*

CONTRAVENCIÓN	SANCIÓN
No comunicar dentro de los plazos los cambios ocurridos en el RUC	Pecuniaria Tipo A
No cancelar oportunamente el RUC	Pecuniaria Tipo A
Utilizar el RUC de otro contribuyente.	Pecuniaria Tipo C
Utilizar el crédito tributario generado en la declaración de impuesto a la renta de manera incorrecta	Pecuniaria Tipo C
No emitir la liquidación de adquisición de bienes y prestación de servicios en los casos de importación de servicios	Pecuniaria Tipo B
No dar tratamiento a documento de inconsistencia dentro del plazo otorgado por la Administración tributaria.	Pecuniaria Tipo C
No utilizar el número del RUC en los documentos señalados del art. 10 de la Ley.	Pecuniaria Tipo A
No haberse inscrito en el RUC en el plazo de 30 días de iniciadas las actividades económicas.	Pecuniaria Tipo A
Permitir el uso del número del RUC a una tercera persona	Pecuniaria Tipo C
No otorgar información respecto a la existencia de sucursales	Pecuniaria Tipo C
Utilizar el número del RUC posterior a su cancelación	Pecuniaria Tipo C
No exhibir el RUC en el establecimiento	Pecuniaria Tipo C
No llevar contabilidad	Pecuniaria Tipo C
Entregar Comprobantes con errores de impresión o llenado	Pecuniaria Tipo A

**Tabla 22.1***Clasificación de contravenciones tributarias Ecuador*

CONTRAVENCIÓN	SANCIÓN
Como persona natural no obligada a llevar contabilidad no mantener	Pecuniaria Tipo C
Llevar contabilidad en un idioma distinto al castellano	Pecuniaria Tipo C
No cumplir con los requerimientos de información	Clausura/ Pecuniaria
Entregar información con errores o de forma tardía	Pecuniaria Tipo B
No comparecer a las oficinas del SRI	Pecuniaria Tipo B
No presentar el informe de cumplimiento tributario	Clausura / Pecuniaria Tipo C
No presentar declaraciones y/o anexos	Clausura / Pecuniaria Específica
No presentar la declaración patrimonial	Clausura / Pecuniaria Específica
No llevar o conservar los registros y libros contables	Pecuniaria Tipo C
No facturar el IVA	Pecuniaria Tipo C
NO entregar el comprobante de retención en el plazo de 5 días	Pecuniaria Tipo A
No efectuar la retención de impuestos o realizarla de manera parcial	Pecuniaria Tipo B
Presentar declaraciones en cero cuando existen valores a declarar	Pecuniaria Tipo C
No conservar los sustentos de gastos personales por el plazo de 7 años	Pecuniaria Tipo B
No permitir las inspecciones por parte de la Administración Tributaria	Pecuniaria Tipo C
No solicitar el certificado de cumplimiento en las contrataciones de espectáculos públicos	Pecuniaria Tipo C
No mostrar la documentación solicitada por la Administración Tributaria	Pecuniaria Tipo C

**Tabla 23***Clasificación de faltas reglamentarias Ecuador*

FALTA REGLAMENTARIA	SANCIÓN
No obtener la certificación para espectáculos públicos en el plazo de menos de 10 días de anticipación antes del evento.	Pecuniaria Tipo B
No custodiar los archivos que sustentan ingresos y gastos por un plazo de 7 años	Pecuniaria Tipo C
No mantener en custodia los documentos de soporte de la contabilidad durante 7 años.	Pecuniaria Tipo C
Declarar impuestos en un formulario que no corresponde	Pecuniaria Tipo B
No mostrar el precio de venta al público	Pecuniaria Tipo C
Entregar del vehículo sin haber cancelado el impuesto a los vehículos.	Pecuniaria Tipo C
Facilitar a la ministración tributaria las inspecciones o verificaciones	Pecuniaria Tipo C
No entregar el comprobante de retención al personal que labora con relación de dependencia	Pecuniaria Tipo B
No emitir comprobante de venta	Clausura/ Pecuniaria Tipo C
Presentar de forma extemporánea el informe de cumplimiento tributario	Pecuniaria Tipo A
Presentar extemporáneamente las declaraciones y anexos	Pecuniaria Especifica
Presentar extemporáneamente la declaración patrimonial	Pecuniaria Especifica
No realizar el pago por la declaración de impuestos	Pecuniaria Tipo A
Imprimir boletos para espectáculos públicos y haber obtenido la certificación	Pecuniaria Tipo A
No cumplir con obligaciones como establecimiento gráfico autorizado	Pecuniaria Tipo C
Presentar anexo con información errada e inexacta	Pecuniaria Tipo A
No mantener archivos en medio magnético de los comprobantes de venta emitidos de manera electrónica	Pecuniaria Tipo A
Emitir liquidaciones de compra cuando no corresponde	Pecuniaria Tipo C
No dar de baja los comprobantes de ventas en el plazo de 15 días	Pecuniaria Tipo A
No transmitir la información sobre comprobantes electrónicos a la Administración Tributaria	Pecuniaria Tipo C
Transmitir la información de comprobantes electrónicos de manera extemporánea	Pecuniaria Tipo A
No reportar secuencia de autorización	Pecuniaria Tipo C
Reponer documentos que habían sido extraviados, deteriorados o robados	Pecuniaria Tipo C

Como se observa en las tablas anteriores las faltas reglamentarias y contravenciones en Ecuador son sancionadas de manera pecuniaria en base a su gravedad estableciéndose así una calificación por tipo; de este modo en las tablas 24y 25 resumen las cuantías de las sanciones respecto a la calificación pecuniaria:

**Tabla 24**

*Cuantías por multas para contravenciones tributarias en Ecuador*

TIPO DE CONTRIBUYENTES	TIPO A	TIPO B	TIPO C
Contribuyentes Especiales	\$125.00	\$250.00	\$500.00
Sociedades con Fines de Lucro	\$62.50	\$125.00	\$250.00
Persona Natural Obligada a llevar Contabilidad	\$46.25	\$62.50	\$125.00
Persona Natural no Obligada llevar Contabilidad	\$30.00	\$46.25	\$62.50

**Tabla 25**

*Montos por multas para faltas reglamentarias en Ecuador*

TIPO DE CONTRIBUYENTES	TIPO A	TIPO B	TIPO C
Contribuyente Especial	\$83.25	\$166.50	\$333.00
Sociedades con fines de lucro	\$41.62	\$83.25	\$166.50
Personas Natural obligada a llevar Contabilidad	\$35.81	\$41.62	\$83.25
Personas Naturales No Obligadas a llevar Contabilidad	\$30.00	\$35.81	\$41.62

Del mismo modo la Administración Tributaria dentro del instructivo antes señalado manifiesta sanciones por la presentación extemporánea de declaración de impuestos y por el incumplimiento de estos deberes; en la tabla 26 se podrá observar las cuantías por multas a los sujetos pasivos:

**Tabla 26***Cuantías por multas por no presentación de declaraciones y anexos en Ecuador*

TIPO DE CONTRIBUYENTES	OMISIONES	NO	OMISIONES	OMISIONES
	NOTIFICADAS		DETECTADAS	DETECTADAS Y
			NOTIFICADAS	JUZGADAS
Contribuyente especial	\$90.00		\$120.00	\$180.00
Sociedades con fines de lucro	\$60.00		\$90.00	\$120.00
Persona Natural Obligada a llevar contabilidad	\$45.00		\$60.00	\$90.00
Persona Natural no obligada a llevar contabilidad	\$30.00		\$45.00	\$60.00

Las obligaciones tributarias que no son cumplidas dentro de los plazos causarán a favor del estado un interés equivalente a la tasa activa referencial sin que sea necesaria la resolución administrativa; éste será calculado por cada mes de atraso con base en las tablas de cada período trimestral que dure la mora.

Adicionalmente, el régimen sancionatorio del Ecuador contempla sanciones pecuniarias por no entregar información requerida por la administración tributaria siempre que no se pueda ejecutar la sanción de la clausura, para lo cual en la tabla 27 se visualizan las cuantías en número de Remuneraciones Básicas Unificadas (RBU) que podrían ser impuestas a las personas naturales o jurídicas que no entreguen o concedan con atraso la documentación requerida por el Servicio de Rentas Internas:

**Tabla 27***Cuantías por multas por no entregar información a la Administración tributaria*

TIPO DE CONTRIBUYENTES	NO	ENTREGA CON RETRASO
	ENTREGA	
Contribuyente Especial	6 RBU	3RBU
Sociedades con fines de lucro	4 RBU	2RBU
Persona Natural Obligada a Llevar Contabilidad	4 RBU	2 RBU
Persona Natural No Obligada a llevar Contabilidad	2 RBU	1 RBU

Por otra parte, el sistema tributario ecuatoriano reconoce como parte de las infracciones tributarias en particular al delito de defraudación, cuya sanción es la pena privativa de libertad tipificada en el Código Orgánico Penal, su gradualidad se detalla en las tablas 28 y 28.1:

**Tabla 28**

*Clasificación de delito tributario y su Graduación (Ecuador)*

DELITO: DEFRAUDACIÓN	
ACCIÓN	GRADUACIÓN
Uso de identificación falsa para inscribirse, actualizar o cancelar registros que lleva la Administración Tributaria	1 a 3 años
Utilización de datos o información y documentación falsa para la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de registros.	
Desarrollar actividades mientras el establecimiento o negocio se encuentre clausurado	
Imprimir o hacer uso de comprobantes no autorizados	
Proporcionar información con antecedentes falsos, adulterados o incompletos.	
Hacer constar en las declaraciones datos falsos, adulterados o incompletos.	
Falsificar facturas, guías, permisos actas, etiquetas u otro tipo de control de fabricación.	
Adulterar información contable.	
Registrar por duplicado registros contables.	
Destruir de manera parcial o total registros contables.	
Declarar de forma errada el volumen o grado de alcohol.	

**Tabla 28.1***Clasificación de delito tributario y su Graduación (Ecuador)*

---

DELITO: DEFRAUDACIÓN	
ACCIÓN	GRADUACIÓN
Emitir aceptar o presentar a la Administración Tributaria comprobantes por transacciones inexistentes.	3 a 5 años
Emitir comprobantes de venta en operaciones con empresas fantasmas.	
Presentar a la Administración Tributaria comprobantes por operaciones con empresas fantasmas.	
Omitir ingresos, incluyendo costos, deducciones, gastos, exenciones o retenciones falsas.	5 a 7 años
Extender el beneficio por rebajas, subsidios, exenciones a un tercero.	
Simular actos para	
Falta de entrega deliberada, total o parcial por agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos	5 a 7 años
Obtención indebida por devolución de tributos	
Utilizar contribuyentes fantasmas con el fin de evadir el cumplimiento	

---

Respecto a la prescripción de las sanciones, existirá prescripción en acciones de cobro por sanción pecuniarias por incumplimiento de deberes formales en un plazo de 5 años desde la fecha en que eran exigibles y 7 desde que se debía presentar la declaración.

### **3.1.4.- COLOMBIA**

#### **Consideraciones Preliminares**

Las declaraciones tributarias dentro de Colombia contiene una serie de obligaciones y requisitos que todo contribuyente debe verificar con el fin de evitar ser observado y generar cuestionamientos por parte de la máxima autoridad tributaria, puesto que de existir inobservancia o errores, la Administración Tributaria está autorizada para asignar penas; de este modo, la autoridad tributaria impone sanciones mediante actos oficiales de resolución independiente o liquidaciones oficiales; Por otra parte, las sanciones generan intereses moratorios que son generados de forma independiente a la sanción y que pueden ser cancelados de manera voluntaria sin acto administrativo previo por parte de la autoridad tributaria y que generalmente pueden beneficiar al sujeto pasivo con una reducción al pagar la sanción impuesta.

El sistema tributario colombiano es administrado a través de unidades de valor tributario cuyo valor en pesos colombianos varía de acuerdo con el ejercicio fiscal, para el año 2020 cerró en \$ 356,000 pesos colombianos.

En este sentido, se efectuó la revisión al marco del régimen sancionatorio tributario colombiano en relación con el impuesto a la Renta e impuesto al Valor Agregado a fin de establecer diferencias y similitudes con el sistema de sanciones que aplica Ecuador.

#### **Identificación de la Normativa**

El artículo 29 de la constitución colombiana instituye de manera clara el respeto del debido proceso que impide que un ciudadano sea juzgado distinto a lo que establecen las leyes es un modo de imputar, ante un juez o Tribunal competente y con observancia de la forma propia de cada juicio.

En el ámbito nacional del territorio colombiano los impuestos se han establecido en el Estatuto Tributario (cuerpo legal establecido en 1989 con decreto 624) y el decreto único

reglamentario 1625 de 2016; los impuestos aplicables de acuerdo con el sector económico se encuentran establecidos en las leyes 1607 de 2012 y 1819 del año 2016,

En la ley 1437 del año 2011 se encuentra establecida la función sancionatoria de la autoridad tributaria, específicamente en el artículo 47 dónde se encuentra la estructura del procedimiento administrativo sancionatorio la que inicia de oficio por la autoridad administrativa mediante inspección, vigilancia y control de la entidad. Adicionalmente, la ley 1340 de 2009 estableció los comportamientos del objeto de sanción respecto a los hechos generadores de multas ampliando las prácticas comerciales restrictivas e indicando las conductas sancionables.

### **Sistema tributario**

El sistema tributario colombiano se administra mediante Registro Único Tributario (RUT) y está dividido en 3 regímenes; régimen simplificado que agrupa a los minoristas y al sector agrícola- ganadero, régimen especial que reúne a las entidades sin ánimo de lucro y al régimen común que recoge a los contribuyentes que no pertenecen a las dos categorías anteriores.

De manera más amplia, se puede indicar que hay condiciones para pertenecer al régimen especial se detallan a continuación:

- Ingresos brutos inferiores a 3500 UVT.
- Ventas del año anterior no superiores a 3500 UVT.
- mantener un establecimiento de Comercio, oficina sede, local o negocio donde se desarrollen actividades de producción prestación de servicios o adquisición de bienes.
- Mantener un local comercial que no esté bajo la modalidad de concesión, franquicia, regalía o cualquier otro sistema de explotación intangible.

De igual manera, el régimen simplificado establece ciertas condiciones:

- Permanecer inscrito en el régimen único tributario ante la DIAN y obtener identificación tributaria en un plazo no mayor a 2 meses desde iniciar las operaciones.
- Exhibir en un lugar visible del establecimiento el RUT a fin de informar la pertenencia a este régimen.

- Mantener documentos que soporten las operaciones como responsables del régimen simplificado.
- Quienes pertenezcan a este régimen no tienen la obligación de declarar impuesto sobre las ventas.

De acuerdo con una medición realizada por la OCDE Colombia ocupa el puesto número 9 de los países latinoamericanos con mayor carga tributaria, ya que los impuestos representan el 19.6%; actualmente, los de mayor relevancia en el sistema tributario colombiano son los siguientes:

- Impuesto a la renta (IR); grava las ganancias en una tasa de 35%.
- Impuesto a la renta para la equidad; con una tasa de 9% sobre los ingresos.
- Impuesto al valor agregado con tarifas 0, 5 y 16% conforme a bienes y servicios adquiridos.
- Impuesto al consumo; con tarifas entre el 4% y 16% grava los sectores de telecomunicaciones, vehículos, alimentos y bebidas.
- Impuesto a transacciones financieras; grava el 0.4% de cada transacción que realizan las cuentas corrientes con cheques y ahorros.
- Impuesto sobre el comercio y la industria; con tarifas del 0,2% y 1.4%.

En la tabla 29 se detallan las características de los impuestos principales del sistema tributario colombiano:

**Tabla 29***Descripción de impuesto a la renta (Colombia)*

TRIBUTO:		Impuesto a la renta	
Detalle	<b>Impuesta a la Renta a personas naturales</b>	<b>Impuesto a la Renta personas jurídicas</b>	
Base imponible	Rentas ordinarias y extraordinarias que generan aumentos en el patrimonio del contribuyente.	Ventas netas y ganancias de capital aplicando el método de devengado.	
Sujeto pasivo	Ciudadanos colombianos y extranjeros con permanencia más de 183 días de forma consecutiva.	Sociedades en territorio colombiano están sujetos impuestos a la renta y las extranjeras solo declaran sobre fuente colombiana.	
Aplicación	Los residentes colombianos y aquellas personas extranjeras que graven ingresos con fuente colombiana posterior al primer año de residencia fiscal en Colombia.	Las empresas sujetas a rentas de sociedades más el IR por equidad	
Declaración	La declaración debe ser presentada en el mes de agosto en base con los dos últimos dígitos del número de identificación tributaria.	En el caso de los grandes contribuyentes cancelan el impuesto de la renta en 5 pagos iniciando en el mes de febrero y la diferencia en los meses de abril, junio, agosto y octubre.	

Por otra parte, el IVA es un tributo indirecto nacional del 19% y con tarifas diferenciales en servicios 5%, ciertos bienes con el 5% y 14% en ventas de cervezas de producción nacional, conforme se resume en la Tabla 30:

**Tabla 30***Descripción de Impuesto General a las ventas (Colombia)*

TRIBUTOS: Impuesto general a las ventas		
DETALLE	IVA SOBRE VENTAS	IVA SOBRE CONSUMO
Base imponible	Ventas realizadas	Ventas realizadas
Sujeto pasivo	Comerciantes y contribuyentes que realizan transacciones comerciales, así como proveedores de servicios.	Contribuyentes naturales y jurídicos.
Aplicación	Impuesto aplicado a las transacciones de adquisición de bienes y prestación de servicios dentro del territorio nacional.	Aplicado a la prestación 90 consumidor final.
Declaración	Los contribuyentes pertenecientes al régimen común realizarán su declaración de forma bimestral con retención en la fuente del 75%, mientras que los agentes de retención deben presentar la declaración de forma mensual; este impuesto se paga en relación con el último dígito de RUT.	Declaración y pago de forma bimestral conforme el último dígito del número de identificación tributaria.

**Autoridad Sancionatoria**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) es el organismo que se encarga dentro del territorio colombiano de la recaudación de los tributos nacionales y aduaneros; esta entidad se encuentra anexa al Ministerio de Hacienda y Crédito Público goza de personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, además cuenta de patrimonio propio que garantiza la seguridad fiscal y la protección del económico público.

La DIAN Tiene como funciones el control, administración y cumplimiento de obligaciones aduaneras y tributarias en todo el territorio nacional de Colombia; adicional a ello, tiene como facultad la prevención y sanción de las infracciones tributarias.

Para ejecutar los procesos sancionatorios la DIAN se enmarca en el procedimiento administrativo sancionatorio del Estatuto Tributario que iniciará con las averiguaciones preliminares y de ser procedente mediante acto administrativo motivado dará apertura a una investigación formal y formulará cargos al investigado; posteriormente, notificará al contribuyente las disposiciones presuntamente infringidas y las sanciones que corresponden para que el investigado ejerza su derecho a la defensa.

### **Régimen sancionatorio**

Qué sanciones tributarias se encuentran establecidas de manera expresa en la normativa colombiana específicamente en el Estatuto Tributario Nacional enmarcada a un tipo de inobservancia o anormalidad; el cuerpo legal citado permite la aplicación de principios de proporcionalidad y gradualidad.

Conforme el Estatuto tributario las infracciones y tipos de sanciones constan en la tabla 31:

**Tabla 31**

*Clasificación de infracciones y sanciones en Colombia*

INFRACCIONES	SANCIONES
Extemporaneidad por presentación de declaraciones.	Sanción mínima
Omisión de pago de impuestos	Por extemporaneidad
Errores aritméticos en las declaraciones	Por correcciones aritméticas
Omisión de activos y pasivos	Por no presentar declaración
Corrección en declaraciones	Por corrección
No haberse registrarse en el registro único tributario	Por omisión
	Por inexactitud

Una vez identificados los tipos de infracciones y sanciones que existen en el sistema tributario colombiano es necesario clasificarlas en base a la graduación para cada una, de este modo en la tabla 32 se resume la porción en relación con cada contravención tributaria, las mismas que están dentro del ámbito administrativo:

**Tabla 32***Clasificación de infracciones y sanciones del sistema sancionatorio colombiano*

INFRACCIONES	SANCIÓN
Presentación de la declaración con posterioridad a la fecha determinada como límite de vencimiento.	5% del total sin exceder el 100% por cada mes o fracción de mes.  0.5% por mes o fracción sin exceder el 5% en los casos en los que no haya valor por impuesto a pagar.  1% sobre el patrimonio líquido del ejercicio anterior sin exceder el 10% en casos en donde no haya ingresos dentro del periodo de declaración.
No haber declarado impuestos estando en obligación de hacerlo por la autoridad tributaria.	En declaración de IR, la sanción será del 20% del valor total o ingresos brutos del periodo no declarado. En el Impuesto al Valor agregado la sanción corresponde al 10% de las consignaciones bancarias del período no declarado.  Por no declarar las retenciones las sanciones de 10% sobre cheques girados de la última declaración presentada.
Declaraciones con error con saldos diferentes al cancelado	En caso de que la corrección sea voluntaria la sanción alcanzará el 10% del valor mayor a pagar o menor del saldo a favor que tenga el contribuyente. Sí corresponde a un emplazamiento, 20% del valor mayor a pagar.
Omisión de datos en las declaraciones	100% entre la diferencia del saldo a pagar y el saldo a favor.
Corrección aritmética donde es mayor el valor a pagar por concepto de impuesto.	30% sobre el valor a pagar.
Inexactitud en la declaración presentada	160% sobre la diferencia entre valor a pagar y saldo a favor.

Conforme el resumen antes detallado es necesario complementar que los contribuyentes tienen derecho a corregir las declaraciones tributarias entre 1 y 3 años posteriores a la fecha término que tenían para declarar; liquidando la sanción según corresponda.

En los casos de las correcciones que disminuyen el valor a pagar y aumenten el saldo a favor, el plazo para las correcciones es de un año contados desde la fecha en la que debía declarar el contribuyente. Los casos de las modificaciones si la declaración tributaria inicial fue extemporánea la oportunidad del contribuyente de corregirla se disminuyen considerando la fecha de vencimiento para declarar sin importar la fecha de su presentación.

Por otra parte, existen declaraciones con fines especiales que aplican para la DIAN y no para el contribuyente con un plazo superior a 3 años; también es necesario establecer que las declaraciones de impuesto a la renta con beneficio de auditoría de 6 o 12 meses no pueden ser modificadas por el contribuyente ni por la autoridad tributaria.

A más de las sanciones ya detalladas el sistema sancionatorio colombiano establece infracciones más graves identificadas como delitos y juzgados mediante Código Penal, dentro de la legislación se contemplan actuaciones como inexactitud fraudulenta, evasión, consignación de retenciones en la fuente e IVA, así como la responsabilidad penal por no certificar correctamente los valores retenidos; todas estas situaciones se configuran en fraude en contra del estado conforme se evidencia 287, 402 y 453 del Código Penal.

Las sanciones impuestas se las realiza mediante resolución independiente o liquidaciones oficiales, la acreditación de esos valores se les realiza a través del sistema bancario público y pueden ser apeladas mediante recursos de reconsideración hasta 2 meses posteriores a su imposición en 10 días.

## **4.2 Similitudes y diferencias del régimen sancionatorio tributario ecuatoriano en relación con los países miembros de la CAN**

Para alcanzar el segundo objetivo, se obtuvo información de cerca de 30 archivos sobre datos tributarios que fueron revisados y contrastados a fin de obtener características, similitudes y diferencias entre los regímenes sancionatorios de los países de la Comunidad Andina de Naciones; se utilizaron tablas de tipo comparativo como herramienta gráfica que permitió confrontar varios elementos por país vinculando aspectos y definiciones que establecen claramente en que se asemejan y diferencian los sistemas sancionatorios andinos frente a Ecuador.

En la tabla 33 se muestran las similitudes del régimen sancionatorio ecuatoriano con los países de la CAN en seis aspectos que configuran lo más relevante en el proceso de comparación realizado, iniciando con una definición de infracción tributaria que fija con claridad, precisión y exactitud el significado respecto a las acciones y omisiones tipificadas en las normas tributarias, la existencia de la facultad sancionatoria otorgada a la administración tributaria, la clasificación de las sanciones que detonan la agrupación de objetos sancionatorios en los países andinos, el principio de intransmisibilidad que otorga al sujeto pasivo la capacidad de atribuir o ceder la materialización de las sanciones a una tercera persona; así como también, la posibilidad de existencia de intereses moratorios exigidos a los infractores y el detalle de los sistemas de incentivos tributarios que existen en cada nación para promulgar el cumplimiento de deberes y obligaciones.

Por otra parte, en la tabla 34 se han detallado cinco aspectos de diferenciación entre los sistemas objetos de estudio, incluyendo la composición de los regímenes tributarios, las unidades de valor en las cuales se enmarcan las sanciones y que permiten conocer los valores homogéneos equivalentes que estandarizan el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el detalle de la prescripción de penas y extinción de obligaciones que facilitan la comprensión de la facultad determinadora de las administraciones tributarias en acción de cobro en virtud del tiempo y del ordenamiento jurídico; y por último, los procedimientos contenciosos tributarios que incluyen los procesos mediante los cuales el contribuyente presenta un recurso de apelación o reclamación ante la inconformidad por determinación de sanciones.

**Tabla 33***Similitudes del régimen sancionatorio ecuatoriano con los países de la CAN*

<b>SIMILITUDES</b>	<b>ECUADOR</b>	<b>PERÚ</b>	<b>COLOMBIA</b>	<b>BOLIVIA</b>
Definición de infracción tributaria.	Acciones u omisiones que generen la transgresión de la normativa tributaria	Omisiones que concluya en la transgresión de normas tributarias.	Acción u omisión del cumplimiento de la normativa tributaria.	Acciones u omisiones que violenten la norma tributaria.
Facultad sancionatoria	El SRI tiene la facultad de imponer sanciones tributarias.	La SUNAT posee facultad para sancionar mediante Resolución (art. 166 código tributario de Perú)	En Colombia la DIAN es la autoridad encargada de imponer las sanciones por las infracciones tributarias.	La SIN tiene facultad de prevenir y reprimir las infracciones tributarias
Tipo de Sanciones	Multa, clausura del establecimiento, suspensión de actividades, incautación, Suspensión o cancelación de registro o autorizaciones	Multas, clausura temporal, decomiso de bienes, suspensión de permisos.	Sanción mínima por no declarar o por omisión.	Multa, Clausura, pérdida de beneficios tributarios, suspensión de actividades, decomiso de mercadería
Intransmisibilidad de las sanciones	El principio de personalidad de la pena genera que no sea posible la transmisibilidad a los herederos.	El artículo 167 del CT de Perú señala que no son transmitibles a los herederos y legatarios las sanciones por infracciones tributarias	La transmisibilidad de sanciones en deudas y sanciones tributarias no son transmitibles a herederos.	No se ha definido en el sistema tributario boliviano la figura de transmisión de sanciones a los herederos.
Generación de intereses	Las obligaciones que no sean satisfechas en la fecha respectiva causaran un interés a favor del sujeto activo.	Los atrasos en las declaraciones juradas y pagos del impuesto generado crean un interés moratorio	Las sanciones generan intereses moratorios que son generados de forma independiente a la sanción	Se fijará un interés por mes o fracción de mes.
Régimen de incentivos tributarios	Las sanciones impuestas por contravenciones podrán ser rebajadas hasta el 80% conforme el art. 439 del código tributario.	Las sanciones de multa por infracciones tributarias se sujetan a un régimen de incentivos	La administración tributaria de oficio o petición puede compensar total o parcial la deuda tributaria, intereses y sanciones.	Sistema de reducción por exenciones.

**Tabla 34***Diferencias del régimen sancionatorio ecuatoriano con los países de la CAN*

<b>DIFERENCIAS</b>	<b>ECUADOR</b>	<b>PERÚ</b>	<b>COLOMBIA</b>	<b>BOLIVIA</b>
Regímenes tributarios	Régimen general y régimen especial	Régimen Mype tributario, Régimen único Simplificado, Régimen General, Régimen Especial en IR.	Régimen simplificado, régimen especial y régimen común	Régimen general y régimen especial.
Unidades de valor en las que se establecen las sanciones	Instructivo para la aplicabilidad de sanciones de índole pecuniarias en unidades monetarias en dólares	UIT	UVT	UFV
Prescripción de penas	Existirá prescripción en acciones de cobro dentro de un plazo de cinco años desde la fecha en que eran exigibles y 7 años desde la obligatoriedad de presentar la declaración.	Prescripción en aplicación de sanciones en 4 años y 6 años si no se ha presentado la declaración.	Prescriben en el mismo termino que existe para practicar la liquidación	Toda acción prescribe a los 4 años.
Extinción de la obligación	Muerte del contribuyente infractor y prescripción.	Por compensación, pago, consolidación, condonación o por resolución.	Pago, compensación, transacción, la remisión, la prescripción, la transacción, la novación, la nulidad, la condición resolutoria.	Pago, compensación, confusión y prescripción.
Procedimientos contenciosos tributario	Recursos de revisión y recurso de apelación	Recursos de reclamación y recurso de apelación.	Recursos de reconsideración	Recurso de alzada, recurso jerárquico y recurso contencioso administrativo.

## CAPÍTULO 4

### 4. DISCUSIÓN

El presente estudio tuvo como propósito analizar el Régimen Sancionatorio tributario de Ecuador, similitudes y diferencias con los aplicados en los países que pertenecen a la Comunidad Andina de Naciones CAN por lo que a continuación se estarán discutiendo los principales hallazgos de la investigación.

Dentro de los resultados obtenidos donde se detallan las principales características de las sanciones e infracciones tributarias de los países que conforman la CAN se puede destacar que los regímenes sancionatorios en general de los estados miembros observan y fundamentan en principios de carácter constitucionales que otorgan potestad punitiva al estado. De este modo, se considera a la sanción como manifestación coercitiva del Estado que le otorgan racionalidad y limita derechos del infractor y la extralimitación de la potestad pública; lo que coincide con el estudio desarrollado por Araya (2010) que detalló que las estructuras tributarias se fundamentan en cuatro principios referentes a temas como déficit fiscal, principio de generalidad, evasión y carga tributaria. De igual manera coincide con Caro (2020) que concluye que los modelos tributarios de varias naciones de la región son de orientación proteccionista para la provisión de capital.

Así mismo, los resultados muestran que entre las características generales del régimen tributario de los miembros de la CAN se encuentra la existencia de dos impuestos internos con mayor representación en las estadísticas de recaudación de cada país, como son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Renta, esta semejanza coincide con el informe Pagando Impuestos del Banco Mundial y Price Water House Coopers (2017) en donde se definió que 162 de 190 regímenes tributarios tienen una imposición común denominada Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, se mantienen diferencias que radican en las alícuotas que gravan las transferencias de bienes y servicios y a las rentas generadas, pero que no afectan los niveles de aporte a la estructura tributaria como es el caso de Nueva Zelanda que según Garriga (2021) es la nación con la mejor administración del IVA aun cuando no existen exenciones y grava una misma tarifa a toda adquisición.

Adicionalmente, los resultados revelan que al 2022 Ecuador sigue siendo la nación de la región andina con menos número de tributos y con las tarifas de gravamen más bajas, esto es concordante con el estudio del Banco Mundial y la empresa auditora Price Water House Coopers (2017) que revelaba que Ecuador con siete gravámenes es el país con menos contribuciones en América Latina; lo que representa índices favorables considerando la relación proporcional que existe entre la carga tributaria y la evasión; a pesar que Macias, Agudelo y López (2007) concluyeron que en Suramérica se supera en 10% la tasa promedio de evasión fiscal en relación con países europeos; así también Pons y Sarduy (2018) establecieron que el 73% de las personas consultadas en su estudio creen importante la reducción de la carga tributaria por cuanto no evidencia retribución de sus aportaciones.

Por otro lado, los datos recabados exponen que las estructuras de los regímenes sancionatorios son similares al contemplar las disposiciones que regulan la materia tributaria en relación con las reglas básicas del procedimiento administrativo, sobre la tipificación de infracciones y sanciones; por tanto se podría señalar que los cuerpos legales tributarios tienen carácter anti elusivo o como lo concluye Matus (2020) son normas y por tanto su incumplimiento debe estar asociado a una pena ajustándose a principios generales de derecho tributario estableciendo sanciones. Pero, como lo señalara Granados (2005) deben contemplar la proporción del delito y la capacidad contributiva del sujeto infractor.

Así también se evidenció que en las legislaciones andinas, las administraciones tributarias tienen la necesidad de clasificar las contravenciones, faltas a la normativa y delitos tributarios para normar la imposición de sanciones; apoyándose en resoluciones, circulares y disposiciones como una facultad para informar, advertir y disuadir a los sujetos pasivos sobre las consecuencias de conductas dolosas y evasivas, evitando los recargos tributarios por multas que como concluyó Calle y Alvarado (2017) los intereses y multas tributarias se constituyen en las consecuencias de los incumplimientos a las obligaciones de los sujetos pasivos, esto admite recolectar capitales adicionales para el servicio público. Aseveración que coincidiría con las estadísticas del SRI (2021) que señalan que en Ecuador solo en el 2020 la recaudación superó los USD. 110.000 en concepto de multas y mora tributaria.

Adicionalmente, los resultados revelan que debido a los varios tipos de infracciones las administraciones tributarias se han visto en necesidad de crear anexos y procedimientos para

enlistar y categorizar los incumplimientos con su respectiva sanción conforme a la gravedad de la falta en ámbitos administrativos o penales; este dato sería el reflejo de las medidas tomadas para reducir al máximo la evasión fiscal que concordaría con lo expresado en el estudio efectuado por CEPAL (2016) que determinó que la evasión fiscal es el mayor punto débil de los sistemas tributarios de la región y en el caso ecuatoriano se sitúa en 65%.

Así mismo se evidenció que los regímenes sancionatorios han establecido procedimientos de reclamos y recursos administrativos para asegurar el debido proceso y otorgar el derecho a la defensa al contribuyente y evitar la invalidez o nulidad de los actos sancionatorios incluyendo un conjunto de vías de impugnación llegando hasta la prescripción que concuerda con lo concluido por Cordero (2020) sobre la prescripción que abarca el proceso de extinción de una responsabilidad administrativa por cumplimiento de plazo o por ejecución de sanción. En la misma línea, la potestad recaudatoria está proporcionalmente relacionada con el riesgo de ser castigado por inobservancia, por lo que varios integrantes del bloque subregional mantienen penalidades severas que podrían incluir la privación de libertad por varios años.

Con todos los datos discutidos es destacable la importancia que en la región se cuente con régimen sancionatorios tributarios con características de equidad, equilibrados, neutrales y objetivos a fin que permitan a la potestad tributaria corregir actos dolosos y reprimir conductas contraproducentes respetando los derechos de los contribuyentes.

## CAPÍTULO 5

### 5. CONCLUSIONES

Posterior a culminar la investigación, analizados y discutidos los resultados que buscaban Analizar el Régimen Sancionatorio Tributario ecuatoriano, similitudes y diferencias con los aplicados en los países que forman el bloque de la CAN, se llega a las siguientes conclusiones:

- En función de las características de las sanciones e infracciones se establece que los regímenes tributarios de los países andinos definen a las penalidades tributarias como una expresión del ius puniendi del Estado dentro de un marco jurídico donde son las consecuencias de actos u omisiones configurados como contravenciones o delitos y que deben ser represados con multas, restricción de derechos o de privación de libertad.
- La proporción de las transgresiones tributarias responden a la gravedad del hecho punible enmarcado en un sistema de sanción, derivado del cometimiento de contravenciones o faltas reglamentarias.
- Los ordenamientos jurídicos en materia tributaria de los países andinos referente al cumplimiento de deberes y obligaciones tributarias contienen disposiciones similares que orientan a evitar conductas elusivas y que tipifican de manera pormenorizada las infracciones y sanciones.
- De acuerdo con las similitudes de los regímenes sancionatorios andinos se establece que las legislaciones tributarias contemplan aspectos administrativos y de ámbito penal que cubren conceptualizaciones semejantes respecto a la intransmisibilidad de la pena, generación de intereses y sistema de incentivos tributarios.

## **CAPÍTULO 6**

### **6. LIMITACIONES Y PROSPECTIVA**

#### **6.1 Limitaciones**

Al concluir con la presente investigación, se debe manifestar que aun cuando se analizaron documentos científicos de fuentes oficiales, por las características infinitas y cambiantes cada día los resultados no pueden ser generalizados; sin embargo, los datos presentados reúnen la suficiencia necesaria para fundamentar las conclusiones.

#### **6.2 Prospectiva**

El presente trabajo servirá como instrumento para desarrollar nuevos análisis relacionados con los regímenes sancionatorios de los países que forman parte de la Comunidad Andina de Naciones, entre los cuales pueden figurar la implementación de estrategias para el cumplimiento de las Decisiones emitidas en el marco jurídico dentro del organismo subregional para el tratamiento de los niveles de evasión y elusión fiscal, atendiendo a ciertos cuestionamientos como ¿Qué beneficios tributarios tiene para Ecuador formar parte del bloque subregional denominado Comunidad Andina de Naciones?, ¿Cuál es el impacto en la política tributaria de Ecuador la aplicación de la Decisión 578 de la CAN?, ¿ En Ecuador, qué impacto genera en las rentas provenientes de prestación de servicios personales la aplicación del régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal instaurado por la CAN? y ¿Cuáles son los sistemas de asistencia en los procesos de recaudación entre los países miembros de la CAN?.

## REFERENCIAS

- Alvarez , J. (2004). Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales. *Ad-Hoc*, 31.
- Araya, C. (2010). El sistema tributari costarricense: análisis y contribuciones para su reforma. *Revista de las Sedes Regionales*, 35-49.
- Ataliba, G. (2015). Hipótesis de la incidencia tributaria. *Instituto peruano*, 66-97.
- Brown, A., & Torres, P. (2012). La relación comercial Comunidad Andina-Unión Europea y la postura de Ecuador. *Economía y Sociedad*, 75-99.
- Bustos, L. (2007). *El Impuesto al Valor Agregado y el régimen de facturación en el Impuesto a la Renta*. Quito: Cevallos editora jurídica.
- Calle, R. B., & Alvarado, F. M. (2017). Análisis económico del pago de multas e intereses tributarios de la zona de planificación 7. *Suracademi*, 95-105.
- Calvo Ortega, R. (2012). ¿Hay un principio de justicia? *Revista Chilena de derecho*, 871-874.
- CAN. (14 de 07 de 2021). *COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES*.
- Caro Arroyo, J. M. (2020). Los modelos de tributación en Latinoamérica . *General José María Córdova*, 2500-7645.
- Casas , A., & Correa, M. E. (2007). ¿QUÉ PASA CON LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES -CAN? *Papel Político*, 591-632.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2016). , *Estudio Económico de América Latina: La Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*. Santiago: LC/G.2684-P.
- Comunidad Andina de Naciones . (04 de 07 de 2021).
- Cordero , E. (2020). Plazo en la prescripción de las infracciones y sanciones administrativas ante el principio de proporcionalidad. *Revista chilena de derecho*, 359-384.
- Ferreiro, J. (2013). *Sistema tributario español*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales .
- García , D. (2014). *El delito tributario*. Lima: Universo.
- Garriga , M. (2021). Repensando el Impuesto al Valor Agregado. *Estudios Económicos*, 197-222.
- Gomez - Sabanini, J. C. (2006). Cohesión social, equidad y tributación. Análisis y perspectivas para América Latina. *Políticas Sociales* , 13.
- Gómez , J., & Morán, D. (2016). LA SITUACIÓN TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA: RAÍCES Y HECHOS ESTILIZADOS. *Cuadernos de economía* , 1-37.
- Gómez, J. (2009). *La economía política de la política tributaria en América Latina*. Santiago de Chile, Chile: ILPES/CEPAL. Recuperado el 27 de 07 de 2021

- Gómez, J., Jimenez , J., & Martner, R. (2017). *Consensos y conflictos en la política tributaria de América Latina*. Santiago: Naciones Unidas.
- Granados, G. (2005). Las infracciones tributarias en el sistema tributario mexicano. *Boletín Mexicano de derecho comparado*, 1165-1186.
- Hernandez , g. (2006). *Diccionario de Economía* . Medellín : Colombia.
- Hernandez, F. (2015). Los principios de generalidad e igualdad en la normativa. *Revista Boliviana de*, 360-377.
- Luqui, J. C. (1989). *La Obligación Tributaria*. Buenos Aires: Depalma.
- Macias , H., Agudelo , H., & López , M. (2007). Los métodos para medir la evasión de impuestos: Una Revisión. *Semestre Económico*, 67-85.
- Masbernat, P. (2013). Reglas y principios de justicia tributaria: Aportes del derecho español al derecho comparado. *Revista de Derecho* , 155-191.
- Matus, M. (2020). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. . *Revista Ius et Praxis*, 67-90.
- Mogrovejo, J. C. (2011). Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador . *Revista de derecho* , 21-42.
- Neumark , F. (1974). *Principio de de la Imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Orellana , M., Gutierrez , N., & Feijoo, E. (2019). Los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador . *Revistas Espacios*, 10.
- Otzen , T., & Manterola , C. (2017). Técnicas de Muestreo sobre una Población a Estudio. *Int. J. Morphol*, 227-232.
- Patiño , R. (28 de Julio de 2007). *Memorias de las IX Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*. Quito : Cevallos Librería Jurídica .
- Pereira , J. (2005). *Las sanciones tributarias*. Madrid: 22.
- Pons, S., & Sarduy, M. (2018). Los determinantes de la evasión fiscal en cuentapropistas. Una primera. *Centro de Estudios de la Economía Cubana*,, 1-22.
- Quenan, C. (2001). ¿Qué pasa con la Integración Económica Andina? *Geoenseñanza*, 11-24.
- Ramirez , M., & Alvarez , P. (2015). El principio non bis in idem en el el derecho disciplinario del abogado, en Colombia. *Lus et Praxis*, 345-376.
- Riofrío, J. (2016). Alcance y límites del Principio de Proporcionalidad . *Revista Chilena de Derecho*, 283-309.
- Romero , C., Grass, Y., & García, X. (2013). Principios constitucionales . *Derechos y Políticas Públicas*, 67-77.
- Romero, L. (2013). La reserva de ley como principio. *Derecho y políticas públicas*, 51-61.
- Rubio , F. (2003). El principio de legalidad. *Revista española de derecho Constitucional*, 13.

- Sampieri, R. (2006). *Metodología de la investigación*. México D.F: McGraw-Hill.
- Sarduy, M., & Rosado, A. (2018). La doble tributación internacional: características y consecuencias. *Cofin Habana*, 295-305.
- Servicio de Rentas Internas (SRI). (30 de 12 de 2021). *Estadísticas de Recaudación diciembre 2021*. Obtenido de sri.gob.ec: <https://www.sri.gob.ec/estadisticas-generales-de-recaudacion-sri>
- Smith, A. (1776). *La Riqueza de las Naciones*. Escocia: Epubliber.
- Soler, O. (2001). *Derechos y defensas de los contribuyentes frente al Fisco*. Buenos aires : La Ley.
- Torricono, G. (2015). El sistema tributario en el modelo de Estado Autonómico. *Ciencia y Cultura*, 219-234.
- Valencia, A., Ruales, W., & Guerra, G. (2009). Impacto de la implementación de las acciones 599 y 600 en Ecuador. *Seminario Regional sobre armonización de impuestos indirectos* (págs. 1-7). Lima : Comunidad Andina de Naciones.
- Vergara, R. (2009). LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN BOLIVIA. *Revista Boliviana de Derecho*, 58-80.
- Vieira, E. (2001). Conflictos entre Colombia y Venezuela por incumplimientos de los . *Revista Javeriana*, 79-490.
- Zabala, J. L. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Jurídica, ConoSur.

# ANEXO

## Instrumento

Ficha Nemotécnica N.001	
<b><u>Título (subtítulo):</u></b>	<b><u>Datos bibliográficos:</u></b>
<b><u>País, ciudad y lugar de consulta:</u></b>	
<ol style="list-style-type: none"><li>1. ¿Cuáles son las obligaciones tributarias establecidas en el Sistema Tributario de Ecuador?</li><li>2. ¿Cuáles son las obligaciones tributarias establecidas en los demás países miembros de la CAN?</li><li>3. ¿Cuál es el nivel de cumplimiento de obligaciones tributarias en los Países de la CAN?</li><li>4. ¿Qué tipos de sanciones se encuentran establecidas en el régimen sancionatorio del Ecuador?</li><li>5. ¿Qué tipos de sanciones se encuentran establecidas en el régimen sancionatorio de Colombia, Bolivia y Perú?</li><li>6. ¿Cuál es el método de aplicación de sanciones en el régimen sancionatorio en el Ecuador?</li><li>7. ¿Cuál es el método de aplicación de sanciones tributarias en Colombia, Perú y Bolivia?</li><li>8. ¿Qué tipos de infracciones se encuentran establecidas en el régimen sancionatorio del Ecuador?</li><li>9. ¿Qué tipos de infracciones tributarias se encuentran establecidas en Colombia, Bolivia y Perú?</li><li>10. ¿Cuáles son las infracciones más recurrentes en el Ecuador y los demás países de la CAN?</li><li>11. ¿Cuáles son las penas impuestas en el Ecuador por incurrir en infracciones tributarias?</li><li>12. ¿Qué Procedimiento aplica la administración tributaria para hacer efectivas las sanciones impuestas a los contribuyentes?</li><li>13. ¿Cuáles son las contravenciones y faltas reglamentarias más comunes en los países miembros de la CAN?</li><li>14. ¿Cuáles son los beneficios tributarios para Colombia al pertenecer a la CAN?</li><li>15. ¿Cuáles son los beneficios tributarios para Ecuador al pertenecer a la CAN?</li><li>16. ¿Cuáles son los beneficios tributarios para Bolivia al pertenecer a la CAN?</li><li>17. ¿Cuáles son los beneficios tributarios para Perú al pertenecer a la CAN?</li><li>18. ¿Cuáles son los resultados de los informes de equidad fiscal por cada miembro de la CAN?</li><li>19. ¿Cuál es el tratamiento tributario aplicable a las personas jurídicas ecuatorianas domiciliadas en los otros países miembros de la CAN?</li></ol>	