



UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPÍRITU SANTO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

TEMA:

AMNISTÍAS TRIBUTARIAS: ESTUDIO COMPARATIVO CASO

ECUADOR

**TRABAJO DE TITULACIÓN QUE SE PRESENTA COMO REQUISITO
PREVIO A OPTAR EL GRADO DE CONTADOR PÚBLICO AUTORIZADO**

AUTOR:

JORGE LUIS DÍAZ ÁLVAREZ

TUTOR:

ECON. CHRISTIAN ROSERO, MSC, PH.D.

SAMBORONDÓN, NOVIEMBRE, 2018

AMNISTÍAS TRIBUTARIAS: ESTUDIO COMPARATIVO CASO ECUADOR

Jorge L Díaz Álvarez

Máster en Negocios Internacionales, con Mención en Gestión Financiera y Control
Internacional

Universidad Espíritu Santo, joludiaz@uees.edu.ec, Facultad de Economía y Ciencia
Empresariales, Edificio F, Universidad Espíritu Santo, Km. 2.5 Vía Puntilla
Samborondón.

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo el realizar un estudio comparativo del proceso de amnistía tributaria general del 2018 en Ecuador, considerando las experiencias pasadas a nivel nacional como internacional, con el fin de determinar posibles alternativas de mejoras que garanticen el éxito de este tipo de procesos. La investigación realizada ha tenido un enfoque cualitativo, que apoyado en la revisión documental de la doctrina y cuatro casos de amnistías en el mundo ha permitido realizar comparaciones con los procesos de amnistías en el Ecuador, de la cuales se ha podido concluir que una amnistía que no es recurrente, que envíe un mensaje claro a los contribuyentes honestos y evasores, que se ajuste al marco legal ya establecido y que contemple medidas complementarias y de seguimiento posteriores puede llegar a ser un proceso éxito.

Palabras Claves:

Amnistía Tributaria, Remisión, Evasión de Impuestos, Recaudación.

Abstract

The objective of this paper is to carry out a comparative study of the general tax amnesty process of 2018 in Ecuador, considering past experiences at national and international level, in order to determine possible alternatives for improvements that guarantee the success of this type of process. The research conducted has had a qualitative approach, which supported by the documentary review of the doctrine and four cases of amnesties in the world has allowed comparisons with the amnesty processes in Ecuador, from which it has been concluded that an amnesty that is frequent, that sends a clear message to honest taxpayers and evaders, that fits the legal framework already established and that contemplates complementary measures and subsequent follow-up can become a successful process.

Keywords:

Tax Amnesty, Remission, Tax Evasion, Tax Collection.

Introducción.

Las Amnistías Tributarias son mecanismos que utilizan los gobiernos a través de sus Administraciones Tributarias, con diferentes objetivos, como por ejemplo, para aumentar la liquidez con que cuentan y hacer frente a los efectos de crisis económicas y/o financieras, éstas también ha sido utilizadas con el fin de incentivar que los contribuyente repatríen los capitales que tienen en el extranjero (Truan Saxton, 2016).

En los últimos diez años, en Ecuador se han registrado dos amnistías de tipo general, la primera ocurrida en el año 2008 y se dio como respuesta a la crisis financiera mundial ocasionada por la caída del mercado inmobiliaria en Estados Unidos y otra en el año 2015 producida por el desplome de los precios del barril del petróleo y por la apreciación del dólar; en este mismo periodo, han existido dos amnistías tributarias de tipo parcial, la primera que beneficio a Manabí y Esmeraldas luego del terremoto del 16 de abril del 2016 y la segunda que beneficio a los afectados por la construcción del Tranvía de Cuenca. (Serrano, 2018). En el año 2018, el país entró en un nuevo proceso de amnistía tributaria general, a partir de la publicación de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal en el registro oficial No. 309, esto es desde el 21 de agosto del 2018. Este nuevo proceso de amnistía , comprende no solo los impuestos internos administrados en el país por el Servicio de Rentas Internas, sino también incluyen los impuestos externos, obligaciones derivados de la seguridad social y otras obligaciones administrados por los gobiernos autónomos municipales.

En el mundo en las últimas dos décadas, varios gobiernos han recurrido a amnistías tributarias de diferentes tipos, efectuadas con la intención de mejorar su

posición de liquidez económica en unos casos, aunque los recientes procesos efectuados en el mundo han buscado la regularización de los capitales en el extranjero y han tenido resultados mixtos, lo que ha derivado en opiniones divididas respecto a estos mecanismos, por un lado la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE(2010) indica que un proceso cuidadosamente realizado puede ser beneficioso para todos los involucrados, esto es, gobierno, contribuyentes honestos y evasores, por otro lado, Baer & Le Borgne(2008) cuestionan que estos mecanismos no son eficaces. Por este motivo y considerando el debate nacional que generó la entrada en vigencia de este nuevo proceso de amnistía, es fundamental que desde la academia se ofrezcan a la sociedad elementos para juzgar en la medida apropiada el presente proceso.

El alcance del presente trabajo de investigación solo abarca los tres últimos procesos de amnistías generales, en primer lugar, por ser las más recientes y luego porque son las que cuentan con mayor documentación e información disponible que permita un análisis más amplio. Así mismo, en relación al estudio que se hará al proceso de amnistía del 2018, este se va a enfocar en los impuestos internos administrados por el Servicio de Rentas Internas (SRI).

El objetivo principal de la investigación es comparar el proceso de amnistía tributaria general del 2018 en Ecuador, considerando las experiencias pasadas nacionales e internacionales, con el fin de determinar los elementos que garanticen el éxito de este tipo de procesos. Para cumplir con estos objetivos, se recurrirá al método de investigación cualitativo, apoyado en análisis documental y en comparaciones de los procesos de amnistía de Ecuador con los procesos de Indonesia, Perú y Argentina ocurridas en 2017, la de España del 2012 y considerando la doctrina.

Marco Teórico.

Al momento existen investigaciones respecto a los procesos de Amnistías Tributarias del 2008 y 2015, como las realizadas por Reinoso(2015)y Lara(2017) que concluyeron que los procesos anteriores fueron exitosos en términos recaudatorios y reducción de la brecha de cobro, sin embargo también evocan la existencia de contribuyentes que pueden eludir el pagos de sus obligaciones tributarias a la espera de futuros procesos de Amnistías Tributarias.

La palabra amnistía proviene del vocablo griego “ἀμνηστία o *amnēstía*” que significa olvido; por otro lado,de acuerdo a la Real Academia Española una amnistía es un “Perdón de cierto tipo de delitos, que extingue la responsabilidad de sus autores.”

Desde un punto de vista legal Salgado H(1990) indica que una amnistía es:

Jurídicamente la amnistía entraña la disminución ex nunc de los efectos penales derivados de la comisión de un hecho punible, en el cual se dan todas las características que conforman al delito. Por ello, también suele señalarse que la amnistía suprime una categoría de infracciones. (pág. 103)

No obstante de lo anteriormente indicado, para efectos de este trabajo la limitación del concepto de amnistía se suscribirá al ámbito tributario, para lo cual se debe indicar que en Ecuador, las amnistías son conocidas como remisión¹.

Desde la doctrina y los estudios realizados sobre amnistías tributarias se toma la definición de Baer & Le Borgne(2008) que indican:

La oferta de un gobierno limitada en el tiempo, dirigida a un grupo específico de contribuyentes, de pagar un monto definido a cambio del alivio de la responsabilidad

¹ De acuerdo al artículo 53 del Código Tributario es un método extinguir obligaciones tributarias.

tributaria (incluyendo intereses y multas) relativa a uno o más ejercicios anteriores, y de la liberación de la persecución penal². (pág. 5)

Lerman(1986) definió que bajo una amnistia las sanciones de tipo civil o criminal son perdonadas, para aquellos contribuyentes o quienes deberían serlo, que no han pagado la cantidad correcta de impuesto y lo hagan, añade que es un programa de una sola ocasión, de corta duración y no será repetida.

López-Laborda & Rodrigo(2002) clasificaron las amnistias de acuerdo a varios ámbitos, esto es, por su extensión, las amnistías se subdividen en puras, donde hay una condonación de multas o extensivas que incluye condonación de parte del capital. Por su temporalidad, las amnistías pueden ser temporales, es decir que duren un plazo corto de tiempo, por ejemplo, días o meses. Por los incentivos traducidos, clasificación elaborada por Franzoni (cita por López Laborda y Saucó,2002) pueden ser de revisión, de inspección y de procesamiento, el primer tipo corresponde a regularización de declaraciones pasadas, el segundo al compromiso de no determinar determinados periodos y el último tipo, a la condonación parcial de ciertas sanciones.

Adicionalmente Pellechio (Citado por Baer & Le Borgne, 2008) indicó que las amnistías se pueden clasificar por: a quien se dirigen, por los impuestos que comprenden, por lo que se condona o perdona, por las medidas de acompañamiento y otros.

Por otro lado, Truan Saxton(2016) indicó que existiría una discrepancia en la doctrina pues existen autores como Langenmayr que hacen una diferencia entre los programas de repatriación de capitales y las amnistías fiscales en sí, sin embargo, para

²A tax amnesty can be defined as a limited-time offer by the government to a specified group of taxpayers to pay a defined amount, in exchange for forgiveness of a tax liability (including interest and penalties), relating to a previous tax period (s), as well as freedom from legal prosecution

efectos de esta investigación y considerando las definiciones mencionadas, ambos tipos de programas serán considerados como amnistías tributarias.

Goenechea(2017) señaló que no es posible establecer comparaciones y valoraciones entre las distintas amnistías que se han realizado en el mundo, ya que habría que considerarse los objetivos que pretendía seguir y a partir de esto medir su éxito o fracaso. En ese mismo sentido, Bose & Jetter(2010) indicaron que no existe una idea clara de porqué existen amnistías que tienen éxito y otras no, sin embargo señalan una serie de factores que podrían incrementar la posibilidad de éxito de este tipo de instrumentos, uno de ellos es que la amnistía ocurra sin ser anticipada, también de que debe ser acompañada con cambios en el sistema de tributación.

Herrero(2013) indicó ciertas características que tienen que tener las amnistías a fin de ser exitosas entre esas están, que estos procesos deben ser eventos extraordinarios, que marquen una ruptura con el pasado, deben enmarcarse dentro de una campaña de recaudación y ordenamiento del sistema tributario; además se indican las posibles oportunidades que se dan por este tipo de procesos, primero la liberación de recursos administrativos y legales que deben ser dedicados en el proceso de morosidad, de igual manera, las amnistías permiten conocer el comportamiento de los contribuyentes; también, se añade que los gobiernos deben reducir los posibles efectos nocivos de las amnistías, por un lado poniendo sanciones severas para quienes no se acojan, no permitiendo que aquellos contribuyentes que tienen procesos penales se puedan acoger y comunicando a los contribuyente que estén al día en sus obligaciones que la amnistía les favorecerá, pues en un futuro permitirá distribuir de mejor manera la carga impositiva.

Alm, Martínez-Vasquez, & Wallace, 2009 señalaron que una razón de fracaso de estos mecanismos está relacionada con la falta de análisis de las causas de la evasión del contribuyente, como ocurrió en la amnistía de Rusia en los años noventa, donde la evasión se explicaba por la falta de liquidez de los contribuyentes para hacer frente a las obligaciones fiscales, algo que no fue considerado previo al proceso de amnistía.

Ventajas y Beneficios de las amnistías.

López-Laborda & Rodrigo (2002) indicaron que los posibles beneficios de un proceso de amnistía están relacionados con ingresos en el corto plazo que ayuden a reducir el déficit del estado, otro beneficio está relacionado con mejorar la recaudación futura y una mejor distribución de la carga tributaria, esto logrado gracias a un conocimiento más amplio de la base de contribuyentes como consecuencia de acogerse a la amnistía.

Alm & Rath (1998) y Olivella (1992) añaden un beneficio económico que va más allá del ingreso por recaudación, pues una amnistía representa una disminución de los costos de administración del Estado, por la reducción de los costos de la persecución activa, por ejemplo, relacionados con determinaciones o gestión de cobranza, por lo tanto, indican es una fuente barata de ingresos para el estado.

Goenechea (2017) citando a varios autores como Ross (1986), Leonard & Zeckhauser (1987), Zornoba (1989), Olmeda & Roid (1993), Hasseldine (1995) y Alm (1998) resumió los siguientes beneficios encontrados en los estudios realizados por estos autores tales como: una minoración del déficit público como consecuencia de la recaudación, la reducción de los costos de inspección, una futura distribución más

equitativa de la carga fiscal, mayor conocimiento de la administraciones tributarias en términos ampliación de bases de los contribuyentes .

Desventajas y efectos negativos de las amnistías.

Una de las principales desventajas de una amnistía está relacionado con el mensaje que se envía a los contribuyentes honestos y cumplidores, autores como López-Laborda & Rodrigo(2002) y Alm(1998) indicaron que una amnistía puede crear un posible comportamiento negativo en los contribuyentes honestos, pues estos podrían querer de diferir el pago de sus impuestos, verse tentados a reducir sus declaraciones voluntarias, también se envía el mensaje que existe una facilidad para la evasión fiscal y, por tanto, las autoridades fiscales no han podido aplicar las normas tributarias.

Otra posible desventaja que se producen con las amnistías es que se genera la creencia en los contribuyentes de que algún momento serán perdonados con un nuevo proceso de amnistía, este posible efecto se produce mayormente en países que tienen amnistías recurrentes, en este sentido, en un estudio empírico realizado por Alm, McKee, & Bech(1990) se concluyó que la expectativa de una nueva amnistia reduce el nivel de cumplimiento.

Recomendaciones para mejorar procesos de amnistías.

Hasseldine (citado por Goenechea, 2017) indicó que una solución para evitar los efectos negativos sobre los contribuyentes honestos, es que una amnistía vaya a acompañada de medidas complementarias, como endurecimiento de los procedimientos de inspección y control, o también se pueden imponer sanciones más duras, mejoras en los procesos de declaración y pagos.

Otra recomendación hecha por Herrero(2013) es que se establezca de manera clara que no habrá otra oportunidad similar de amnistía o que no se podrán acoger en un futuro, pues solo se pueden acoger los contribuyentes, por única ocasión.

Estudio de casos de éxito y fracaso de amnistías tributarias en el mundo.

Un reporte de la OCDE(2015) indicó que desde el 2010 hasta el 2015, 47 países³ implementaron programas de amnistía del tipo divulgación voluntaria.

En relación a los casos de amnistías más exitosos en términos de recaudación se cuenta en primer lugar, el caso de Indonesia donde el gobierno recibió declaraciones de sus contribuyentes por un total de USD 330,000 millones de dólares y en segundo lugar Argentina, con declaraciones de activos por USD 116,800 millones de dólares; los siguientes tres lugares corresponden a Italia con su proceso de amnistía del 2009 donde se declararon activos por USD 102,000 millones de dólares, seguido por Brasil con USD53,000 millones y finalmente España, con su proceso de amnistía del 2012, con activos declarados por USD 45,000 millones.

Amnistías en Indonesia.

La más reciente amnistía de Indonesia que terminó el 31 de marzo del 2017 es considerada como la más exitosa en términos de activos declarados, sin embargo en relación a los contribuyentes acogidos a este proceso, no fue tan exitosa, pues de los 900 mil contribuyentes que se acogieron a dicha amnistía, solo 200 mil son nuevos contribuyentes de un total de 37 millones de contribuyentes registrados, de igual manera

³Algunos de los países señalados en el informe del OCDE son: Argentina, Australia, Austria, Belgium, Canada, Costa Rica, Chile, China, Croatia, the Czech Republic, Denmark, Estonia, Finland, France, Germany, Hungary, Iceland, India, Indonesia, Ireland, Italy, Japan, Jersey, Korea, Latvia, Liechtenstein, Lithuania, Luxembourg, Malaysia, Malta, Mexico, the Netherlands, New Zealand, Norway, Poland, Portugal, the Russian Federation, Singapore, the Slovak Republic, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, the United Kingdom and the United States.

en términos de pagos realizados y fondos repatriados apenas se alcanzó el 69.1% y 14.7%, en su orden, de la meta establecida por el gobierno. (Sri Mulyani, 2017)

Las razones de estos resultados mixtos tienen que ver con el temor que sienten los contribuyentes con el hecho ser detectados por el programa de intercambio automático de información desarrollado por la OCDE y por el anuncio del gobierno de nuevas reformas al sistema tributario del país.

Amnistía de España 2012.

El caso de la amnistía en España del 2012 se puede catalogar como un caso de resultados mixto, pues como se indicó anteriormente, está catalogada como la quinta más exitosa en términos de activos declarados con alrededor de USD 45,000 millones en el periodo de la amnistía, sin embargo, en termino de recaudación no hubo tal éxito, pues se pretendía recaudar 2.500 millones de euros y solo se alcanzó 1.193 millones. La amnistía consistía en que los defraudadores podían pagar un tasa del 10% para regularizar capitales ocultos y un 8% para repatriar dividendos; por otro lado, luego de cuatro años de concluido el proceso para acogerse a la amnistía se declaró la inconstitucionalidad de un proceso poco popular, pues se creó en los contribuyente un malestar y la sensación que se estaba protegiendo y privilegiando a los defraudadores, quienes terminaron pagando tan solo un 3% de impuesto frente al 10% propuesto. (De la Torre, 2018)

Amnistía de Perú 2017.

El gobierno peruano en diciembre del 2016 aprobó los mecanismos para aplicar un proceso de amnistía tributaria a través de un régimen especial denominado “Régimen temporal y sustitutorio del Impuesto a la Renta para la Declaración, Repatriación e

Inversión de rentas no declaradas” este proceso implicaba una reducción de las rentas no declaradas, la condonación de multas e interés, el compromiso de la reserva absoluta por la información declarada, el realizar acciones penales. (Villalobos, 2018)

Según estimaciones del gobierno, el proceso generaría una recaudación de mil millones de dólares, sin embargo, al final de periodo de la amnistía que venció el 29 de diciembre del 2017, solo se había recaudado USD 350 millones de dólares en lo que analistas como Odría(2018) consideraron como un fracaso explicado por dos razones, en primer lugar el proceso de amnistía fue muy complejo, hubo muchos cambios en las condiciones legales y esto generó desconfianza por parte de los contribuyentes.

Amnistía de Argentina 2017.

El proceso de argentina del 2017 es considerado uno de los éxitos del mundo por la magnitud de los activos declarados durante el proceso y la recaudación alcanzada, pues se habría declarado activo por un total de USD 117 mil millones de dólares y USD 9.652 millones en recaudación (Machado, 2017). La amnistía fue aprobada mediante la Ley de Blanqueo de Capitales del 25 de julio del 2016, la ley abarca a quienes tenían activos dentro y fuera del país, con tasas de impuestos que iban desde el 0% hasta el 15% y el no pago de impuestos especiales si se invertía en bonos del gobierno argentino o programas de infraestructura, además de la garantía de no recibir cargos de tipo penal por la evasión, estas características y el hecho que el programa se enmarca dentro de la transición previo al funcionamiento del programa de intercambio automático de información de la OCDE habrían asegurado el éxito del proceso del 2017. (Zuend, 2018)

Marco metodológico.

La investigación tiene un enfoque cualitativo, analizando a través de casos la explicación de los conceptos establecidos. En el presente estudio se apoyará en otros dos tipos de investigación por un lado el estudio de caso⁴ y por otro la investigación comparativa⁵,

Las comparaciones se realizarán entre las amnistías nacionales del 2008, 2015 y 2018 y estas con los procesos de Indonesia, Perú y Argentina ocurridas en 2017, la de España del 2012 y considerando la doctrina sobre el tema, se ha escogido estos casos por su relevancia mundial y por ser recientes; de manera particular se ha tomado en cuenta los aspectos más relevantes de estos procesos, en términos de valores recaudados, temporalidad de las mismas, medidas complementarias y las reflexiones de las razones de éxito o fracaso elaboradas por analistas en los casos citados.

⁴Hurtado & Toro(2007) indicaron sobre este tipo de investigación que: “*Estudia a un grupo de personas, un individuo, una institución social o comunidad individualizada con el propósito de comprender su ciclo vital, los factores que producen cambios y todo lo relacionado con el caso seleccionado*”(p. 137)

⁵Respecto a este tipo de investigación Gómez Díaz de León & León de la Garza (2014) indicaron que: “*el método comparativo se cuenta el comprender cosas desconocidas a partir de las conocidas, la posibilidad de explicarlas e interpretarlas, perfilar nuevos conocimientos, destacar lo peculiar de fenómenos conocidos, sistematizar la información distinguiendo las diferencias con fenómenos o casos similares*”. (pp. 223-251)

Resultados de la investigación

A lo largo de la historia de Ecuador ha existido cuatro amnistías generales, sin contar el nuevo proceso que se está viviendo en el 2018; la primera amnistía ocurrió en 1971, posteriormente hubo otra en 1997, y las más recientes del año 2008-2009 aprobada mediante la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, A La Ley Reformatoria para La Equidad Tributaria Del Ecuador y a la Ley De Régimen Del Sector Eléctricoy luego la ocurrida en el año 2015 que entró en vigencia una vez que se promulgó la Ley de remisión, intereses, multas y recargos (Lara, 2017) y finalmente el nuevo periodo de amnistía que comenzó a partir de la publicación de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal en el registro oficial No. 309, esto es desde el 21 de agosto del 2018.

Considerando la clasificación de las amnistías previamente indicadas, se debe señalar que desde el ámbito de la extensión, los tres procesos del 2008, 2015 y 2018 han sido amnistías puras, pues lo que se condonan son principalmente multas e intereses por evasión. Desde el ámbito de la temporalidad, estos tres periodos de amnistías se pueden clasificar como temporales, pues el proceso de amnistía que comenzó en el año 2008 duró 150 días hábiles contados a partir del 30 de julio del 2008, los siguientes procesos fueron más cortos ambos por 90 días desde la publicación de la respectiva ley de regulación de dichos procesos, que para el proceso del 2015 fue desde el 5 de mayo de dicho año y para el último proceso de amnistía tributaria del 2018, comenzó desde el 21 de agosto del 2015, fecha de publicación de la ley correspondiente.

De acuerdo a la clasificación de amnistía elaborada por Franzoni (cita por (López-Laborda & Rodrigo, 2002) de las leyes que regulan a los procesos del 2008, 2015 y 2018, se puede desprender que estas son amnistías de tipo revisión, pues por un lado los contribuyentes pueden revisar sus declaraciones de impuestos de ejercicios fiscales específicos, estos también pueden corregir sus declaraciones de ingresos y pagar los impuestos que faltan y por últimos los contribuyentes que acepten la amnistía no son inmunes a las actividades de investigación y auditoría de la autoridad tributaria.

Del análisis del contenido de los marcos regulatorios de estos tres procesos de amnistías se ha podido encontrar que ningún de estos procesos han incluido medidas soportes o programas completarías, que según la doctrina son necesario pues envían un mensaje claro a los evasores, para que cambien de actitud frente a sus obligaciones con el fisco.

En la siguiente tabla se presenta un resumen del contenido de las leyes que regularon los procesos de amnistías nacionales de los últimos años.

	Amnistía 2008	Amnistía 2015	Amnistía 2018
Sujetos cubiertos	Personas Naturales y Sociedades. Omisos, diferencias no comunicadas o no liquidadas y deudores	Personas Naturales y Sociedades, quienes mantuvieran obligaciones pendientes, los que tuvieran algún tipo de reclamo y recursos administrativos, así también quienes tenían convenios de pagos.	Personas Naturales y Sociedades, de acuerdo a dos grande grupos: 1) Quienes tengan ingresos mayores a cinco millones, integrantes de grupos económicos y quienes mantenga obligaciones por impuestos retenidos 2) Todos los demás contribuyentes. En ambos grupos incluye a aquellos contribuyentes que tenga procesos pendientes en sede administrativa, judicial, constitucional o arbitral
Impuestos cubiertos	Declaraciones y deudas	Obligaciones tributarias materiales o formales, cumplidas con declaraciones impositivas o informativas, Impuesto a la Matriculación Vehicular, RISE. No se otorgó amnistía por pagos por impuestos retenidos a terceros	Obligaciones tributarias o fiscales internas cuya administración y/o recaudación le corresponde únicamente al Servicio de Rentas Internas , además por Obligaciones por resoluciones sancionatorias, RISE e Impuestos Vehiculares

Alcance de la amnistía	Se condonó intereses y multas en la siguiente proporción: 100% (de 1 a 60 días). 75% (de 61 a 90 días), 50% (de 91 a 120 días), 25% (de 121 a 150 días), respecto de los títulos de crédito, actas de determinación, resoluciones administrativas, liquidaciones; así como declaraciones originales o sustitutivas pendientes de pago hasta la publicación de la ley	Se condonó intereses y multas en la siguiente proporción: el 100% (dentro de los primeros 60 días hábiles), 50% (del 61 al 90 día hábil)	Remisión del 100% de intereses, multas y recargos derivados del saldo de las obligaciones tributarias o fiscales internas cuya administración y/o recaudación le corresponde únicamente al Servicio de Rentas Internas
Otro		Durante la vigencia de la ley el contribuyente pagara la totalidad del impuesto adeudado. Extinguir las deudas de oficio, para aquellas deudas que hubieran cumplido lo estipulado en el Art. 55 del Código Tributario	Las obligaciones tributarias o fiscales vencidas con posterioridad al 2 de abril de 2018, así como las obligaciones correspondientes a la declaración anual del impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2017, no podrán acogerse a la remisión prevista en este artículo. Contribuyentes que se acojan ahora no lo podrán hacer hasta dentro diez años
Temporalidad	150 días hábiles contados a partir del 30 de julio del 2008	90 siguientes a la publicación de esta Ley en el Registro Oficial, esto es desde el 5 de mayo del 2015	el plazo de 90 días contados a partir de la entrada en vigencia de la presente Ley, esto es desde el 21 de agosto del 2018
Normativa que regula la amnistía	Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, A La Ley Reformatoria Para La Equidad Tributaria Del Ecuador Y A La Ley De Régimen Del Sector Eléctrico	Ley de remisión, intereses, multas y recargos	Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal

Tabla 1: Comparación leyes de amnistías nacionales.

Elaboración Propia.

Una de las principales diferencias entre los tres periodos de amnistías tributarias que se están analizando, tiene que ver con la situación económica del país, principalmente considerando dos aspectos fundamentales, en primer lugar, la situación económica y financiera externa a la que tuvo que hacer frente el país y en segundo el crecimiento económico de los periodos previos a dichos procesos de amnistías, a continuación se presenta una breve descripción del panorama económico que vivió el

país, para comprender el contexto económico y financiero en que se desarrollaron las amnistías de los años 2008 y 2015, comparándola con la situación en el 2018, que es el escenario de la nueva amnistía.

La amnistía aprobada en el año 2008, tuvo un carácter preventivo pues los efectos de la crisis financiera que el mundo vivió, se sintieron marcadamente en el año 2009, es importante recordar que este periodo de crisis ocasionado por el estallido de la burbuja inmobiliaria en los Estados Unidos comenzó el último trimestre del 2008⁶.

Aunque los efectos de esta crisis tomaron un tiempo en llegar a Ecuador, se terminaron sintiendo sobre todo con afectaciones al sector externo, tal es así que en un informe del Center for Economic and Policy Research(2012) da cuenta de una caída de los ingresos de exportaciones de bienes del 25%, lo que provocó un déficit de la cuenta corriente por varios años; de igual manera, según cifras del Banco Central del Ecuador, las remesas cayeron de USD 3.088 millones de dólares para 2007 a USD 2.822 millones de dólares para el 2008, en relación al PIB esto representa una caída del 6,74% al 5,37%, esto como consecuencia del desempleo de los emigrantes ecuatorianos en el extranjero.

El proceso de amnistía tributaria del 2015 tuvo como escenario económico un decrecimiento de la economía que llevó a cerrar dicho año un ligero crecimiento de apenas 0,3% según cifras del Banco Central del Ecuador, esta situación fue producto una vez más de variables externas, por un lado la caída del precio del petróleo a USD 35 el barril en promedio y por otra lado la apreciación del dólar, lo que a su vez provocó

⁶El Fondo Monetario Internacional, en el Informe de Perceptiva Económica de abril del 2009, resumía la situación de la siguiente manera: *“La economía mundial atraviesa una recesión aguda provocada por una crisis financiera masiva y una grave pérdida de confianza. Si bien la desaceleración debería moderarse a partir del segundo trimestre, se proyecta una contracción del producto de 1,3% en 2009 en general, y una recuperación tan solo gradual en 2010, con un crecimiento de 1,9%. La reactivación dependerá de que se redoblen los esfuerzos para restablecer la salud del sector financiero y de que se siga apoyando la demanda con políticas monetarias y fiscales más expansivas”*.

una drástica reducción de las exportaciones de alrededor 27% (Converti & Martín-Carrillo, 2016)

El proceso de amnistía tributaria del 2018 tiene un escenario bastante positivo si se compara con la situación de los dos procesos anteriores, según cifras del Banco Central del Ecuador, el precio del principal producto de exportación de país, esto es, el petróleo se ha mantenido a lo largo del año por encima de los USD 60 el barril, por otro lado, la balanza comercial de enero a julio del 2018 muestra un superávit de USD 106 millones de dólares, sin embargo existe un déficit de la balanza comercial no petrolera provocado por un aumento en la importación de los bienes de consumo del 22.5%.

A la luz del análisis realizado y para comprender la pertinencia del proceso de amnistía del 2018, se debe considerar lo indicado por el Ministerio de Finanzas, institución pública que previo al envío del proyecto de ley a la Asamblea emitió un dictamen favorable a la ley mediante el Oficio No. MEF-MTNFIN-2018-0382-0, en el que indica que basado en informes internos⁷, la ley propuesta, cumpliría con los objetivos atracción de inversiones, generación de empleo, fomento productivo y estabilidad fiscal.

Análisis de los procesos de Amnistía en Ecuador con relación a la doctrina.

Ingreso por recaudación

El principal beneficio que se obtiene de una amnistía es, según la doctrina, el ingreso por recaudación en el corto plazo, respecto a este punto es apropiado señalar que desde la misma doctrina se indica que el éxito o fracaso de un proceso de amnistía considerando únicamente los resultados en términos de recaudación puede resultar en

⁷ Información que no ha sido publicada y por tanto no ha podido ser valorada.

un análisis incompleto, pues como se ha indicado previamente, un proceso de este tipo, va más allá de los resultados a corto plazo de alcanzar el objetivo establecido de recaudación, pues además, por ejemplo se considerase aspectos como mejorar el cumplimiento tributario en el mediano plazo (Lara, 2017); no obstante de lo anterior, la recaudación no deja de ser un elemento relevante a considerar, por lo tanto, se debe indicar que el proceso del 2008, mientras que en la amnistía del 2015 se alcanzó la cantidad de US\$ 971 millones, lo cual se puede catalogar como un éxito si se considera que la meta de recaudación era de US\$ 800 millones.

Respecto a la recaudación del proceso del 2018, hay que considerar que el periodo estipulado en la ley para que los contribuyentes se acojan a la remisión es hasta el 28 de diciembre del 2018, por lo que al momento de presentación de este trabajo aún no se tienen resultados definitivos, sin embargo se indica que los valores reportados por el Servicio de Renta Internas (SRI) con corte 06 de diciembre del 2018, el valor recaudado fue de US\$ 160 millones, lo que representa un porcentaje de cumplimiento de 26.65% considerando que la meta establecida fue de US\$ 602 millones.

Ahorro de costos de administración

Otro de los beneficios que han sido determinados desde la doctrina con relación a los procesos de amnistía está relacionado con la reducción de los costos de administración en términos de inspecciones, gestiones de cobranza y recaudación. En este sentido, en el caso de Ecuador, esta disminución de costos para el Estado se ha visto reflejado en la no continuación de impugnaciones en las vías administrativas y judiciales, en los costos asociados de gestionar el cobro de obligaciones vencidas; esto se puede constatar en los informes de labores del Servicio de Rentas Internas en los

años 2008, 2009 y 2015, para ilustrar estos ahorros se puede señalar que previo a la remisión del año 2015 existían 7,038 procesos judiciales abiertos y luego de esta solo quedaron 5,798 como consecuencia de los desistimientos que hubo, esto necesariamente implicó una reducción de costos administrativos y judiciales para el estado.

Efectos por recurrencia.

Como se indicó previamente, de acuerdo a la doctrina una de las principales desventajas que acarrea un proceso de amnistía tiene que ver con el mensaje que se envía a los contribuyentes honestos, pues por un lado, estos pierden el interés en hacer sus declaraciones a tiempo, por otro lado, puede generarse la creencia que se facilita la evasión tributaria y como consecuencia se puede disminuir la recaudación, sin embargo como podemos observar en los siguiente gráficos, la meta que se propuso la autoridad tributaria respecto a la brecha de presentación⁸ se cumplió en el año 2017, un año después de la amnistía.

Nombre Indicador	Meta 2016	Resultado 2016	Cumplimiento respecto a la meta	Lógica Indicador
Brecha Presentación	12.34%	14.61%	118.40%	Inverso
Porcentaje de Cobertura de los procesos de control, relacionados con la brecha de presentación	65%	124.59%	191.68%	Directo

Tabla 2: Meta de Brecha de Presentación
Elaborado a partir de: Informe de Labores 2016 del Servicio de Rentas Internas

⁸ Vale la pena indicar que este es un indicador inverso, es decir, se lo maneja en número y/o porcentaje de acuerdo a la necesidad planteada y el objetivo es medir la gestión en la consecución de un resultado menor o igual a la meta planteada. (Ej. Brecha de presentación). Tomado del “Informe de Labores 2016” del Servicio de Rentas Internas, página 29

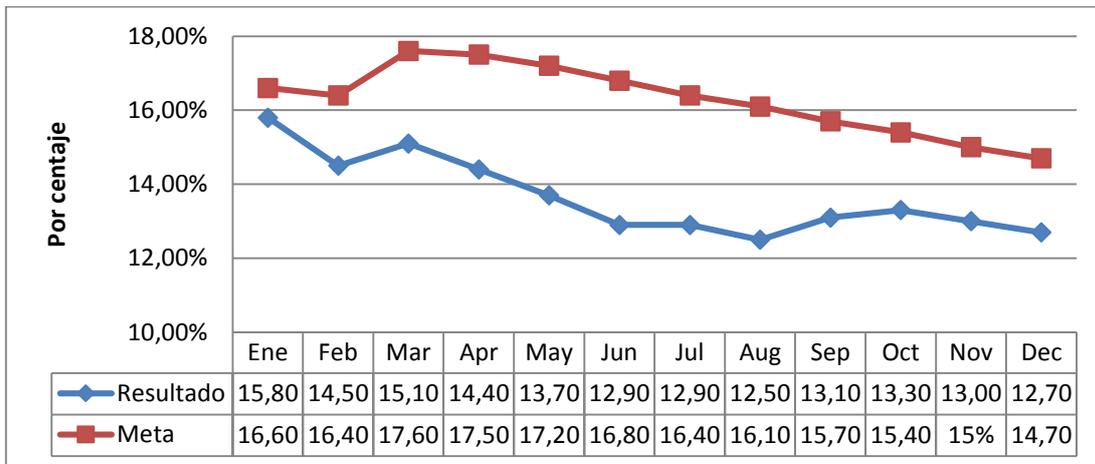


Figura 1: Grafico de Brecha de presentación año 2017.

Elaborado a partir de: “Informe de Labores 2017” del Servicio de Rentas Internas

Por otro lado, en los siguientes gráficos se puede constatar la recaudación desde el año 2015 hasta el 2017, en ellos se pueden observar que la recaudación ha crecido estos años.

	Meta Ene - Dic 2016	Recaudación Ene - Dic 2015	Recaudación Ene - Dic 2016	Cumplimiento Meta	Variación Nominal 2015/2016
Total Recaudación con Remisión y con contribuciones solidarias	14,086,809	14,341,207	13,387,528	95%	-6.6%
Total Recaudación sin remisión y sin contribuciones solidarias	14,086,809	13,371,622	12,226,781	87%	-8,6%

Tabla 3: Recaudación año 2016, en miles de dólares

Elaborado a partir de: Informe de Labores 2016” del Servicio de Rentas Internas.

	Meta Ene - Dic 2017	Recaudación Ene - Dic 2016	Recaudación Ene - Dic 2017	Cumplimiento Meta	Crecimiento Acumulado
Total Recaudación sin contribuciones solidarias	14,086,809	12,091,606	13,223,151	93,9%	9.4%
Total Recaudación con contribuciones solidarias	14,086,809	13,252,353	13,680,696	97,1%	3.2%

Tabla 4: Recaudación año 2017, en miles de dólares

Elaborado a partir de: “Informe de Labores 2017” del Servicio de Rentas Internas.

Los resultados mostrados en los gráficos anteriores presentan resultados mixtos, por un lado, se cumplió la meta de reducción de la brecha de presentación tanto en el año 2016 y 2017, por otro lado, la recaudación disminuyó en el año 2016 con relación al

año 2015 y se recuperó en el año 2017, respecto a esta reducción el Servicio de Rentas Internas indica que se debe considerar las particularidades tanto en el año 2015 como en el año 2016, esto es la aplicación de la ley de remisión y la de solidaridad por el terremoto del abril del 2016.

Por lo anterior, no es concluyente a la luz de estos resultados analizar si se ha cumplido lo indicado por la doctrina, respecto al desincentivo que ocasiona en los contribuyentes honestos la aplicación de las amnistías tributarias, ya que habría hecho falta un mayor lapso de tiempo para evaluar los resultados sobre estos contribuyentes, además de estudios a profundidad que evalúen aislen otras variables como el aumento de los controles que hace la Administración Tributaria año a año.

Amnistía por única ocasión.

Respecto a la recomendación elaborada desde la doctrina en el sentido que debe enviarse un mensaje claro que los contribuyentes no podrán acogerse a nuevos procesos de amnistía en el futuro, es algo que el proceso del 2018 ha delimitado de manera clara, pues en la Disposición General Séptima de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal se indica que los contribuyentes que se acojan en esta ocasión no podrán hacerlo en nuevos procesos de amnistía dentro de los próximos diez años.

Comparación de las amnistías en Ecuador con los procesos de otros países del mundo.

Como se constatado una de las razones de éxito de la amnistía de Indonesia de 2017 fue el anuncio de medidas complementarias, lo cual va de la mano con la doctrina y la recomendaciones de organismos multinacionales como Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (USAID), y como consta en el informe de la

Planificación Institucional 2016 -2019 del Servicio de Rentas Internas existen planes para reforzar los procesos de control, reducir las brechas de presentación y pago, facilitar las declaraciones en línea, metas que se pueden verificar en los informes de gestiones del SRI que se cumplen, por lo que se puede considerar que dicha autoridad tributaria busca reducir cualquier efecto nocivo asociado a una amnistía, de igual manera es de esperarse que esto continúe en el futuro, de manera que los contribuyentes que tenga en la actualidad obligaciones pendiente, se sientan persuadidos de acogerse al proceso que se desarrolla.

Respecto a la amnistía que se aplicó en el 2012 en España, se puede encontrar una similitud con el proceso de Ecuador del 2018, lo cual no implica que se prediga un fracaso de este proceso, toda vez que existiría un problema de constitucionalidad de la ley actual, puesto de acuerdo a la Disposición General Tercera de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, no corresponde un recálculo de la participación de trabajadores, lo cual es atentatorio con los derechos de los trabajadores consagrados en la Constitución de la República del Ecuador. Otro problema legal tiene que ver con que la ley incluye la amnistía de multa e intereses respecto a impuestos retenidos, sin embargo es importante señalar que según lo indicado en el numeral 18⁹ del artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal, retener y no devolver al fisco los impuesto percibidos y retenidos es un delito sancionado con pena privativa de libertad de cinco a siete años.

⁹ Artículo 298.- Defraudación tributaria. - La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: (...) 18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.

Conclusiones y recomendaciones.

De las comparaciones realizadas entre las amnistías tributarias de Ecuador de los años 2008, 2015 y 2018 y a su vez con los casos de los procesos de Indonesia, Perú y Argentina ocurridas en 2017, la de España del 2012 y con la doctrina se puede concluir que una amnistía que no sea recurrente, que envíe un mensaje claro a los contribuyente honestos y evasores, que se ajuste al marco legal ya establecido y que contemple medidas complementarias y de seguimiento posteriores puede llegar a ser un proceso éxito. En este sentido, en la presente investigación, se ha constatado que la amnistía del 2015 fue un éxito en términos de recaudación, pues se superó la meta, aunque con resultados mixtos en la brecha de presentación y la recaudación posteriores al proceso, no obstante, la amnistía del 2018, a tres semanas de terminar el proceso, no pareciera que tendría los mismos resultados por las contradicciones con el marco legal existente, por el mensaje que se da a los contribuyente, pues en la ley de amnistía del 2018, tácitamente se deja abierta la posibilidad de un nuevo proceso como se indica en la disposición general séptima, lo que desincentivaría a los evasores a acogerse a este proceso y a los contribuyentes honestos a continuar declarando y pagando a tiempo sus impuestos.

En relación a las brechas de presentación y la recaudación parecería que con la amnistía del 2015 hubo una afectación en estos parámetros, ya que como se ha visto aumentó en el año 2016, pero volvió a disminuir en el 2017, por lo que tomando en cuando el mensaje que se envía a los contribuyentes honestos con las amnistías sería apropiado que se verifique si ese aumento del 2016 fue como consecuencia de la amnistías del año previo, pero más allá de este caso particular, verificar si hay o no

afectación en los contribuyentes cumplidores con la aplicación de estos mecanismos, esto puede ser comprobado mediante un estudio empírico y el desarrollo de un modelo matemático.

Se debe destacar y recomendar, que si bien es cierto no fueron anunciadas medidas complementarias en el reciente proceso de amnistía, el continuar con los programas para reducir las brechas de presentación y de pago realizados por el SRI, son medidas que van de la mano con un proceso de éxito de amnistía tributaria.

En esta misma línea, se recomienda que para futuras investigaciones, se puede realizar un estudio que en lugar de considerar la respuesta de los contribuyentes en términos de recaudación y cumplimiento, se analice la respuesta de los gobiernos, en relación las políticas de seguimiento y medidas complementarias posteriores a las amnistías, considerando los recursos que los estados dedican o debería dedicar en el corto y en largo plazo, posterior a una amnistía frente a los beneficios que se pueden obtener por dichos recursos en lo que Hutchinson & Clark(2004) denominan la Curva de Laffer de las amnistías.

Las principales limitaciones que se tuvo en el desarrollo de esta investigación tiene que con información de entes públicos que debería estar disponible para su consulta, como los informes que sirvieron de base para que el Ministerio de Finanzas dé el visto bueno previo al envío del proyecto de la ley de la reciente amnistía, o también informes consolidados de los procesos anteriores, por último, está el hecho que se ha desarrollado una investigación de un proceso en curso, por lo que no se cuenta con los resultados definitivos, al menos en términos de recaudación.

Referencias

Alm, J., & Rath, D. (1998). Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty. *International Studies Program Working Paper No. 98-6* . Atlanta, Georgia: Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies.

Alm, J., Martinez-Vasquez, J., & Wallace, S. (2009, Septiembre). Do Tax Amnesties Work?, The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation. *Economy Analysis & Policy* . Atlanta: Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.

Alm, J., McKee, M., & Bech, W. (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal* 43 , 23-37.

Almeida, M. F. (2013). Análisis de la vulneración de los principios tributarios constitucionales en la creación y aplicación de las amnistía tributarias en el Ecuador. *Evolución de la Amnistia* . Quito: Tesis de Grado, USFQ, 2013.

Baer, K., & Le Borgne, E. (2008). *Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives*. Washington: Fondo Monetario Internacional.

Banco Central del Ecuador. (2018). *Cifras económicas del Ecuador*. QUITO: BCE.

Banco Central del Ecuador. (2009). *Evolución de la Remesas: Evolución Anual 2009*. Quito: BCE.

Bose, P., & Jetter, M. (2010, Mayo). A Tax Amnesty in the Context of a Developing Economy. Memphis: Department of Economics, Fogelman College of Business and Economics, University of Memphis.

Center for Economic and Policy Research . (2012). *La economía de Ecuador desde 2007*. CERP.

Çetin Gerger, G. (2012). Tax Amnesties and 2010 Tax Amnesty Evaluation in Turkey. *Journal of Fiscal Law, Volume: 8 Issue: 90, June 2012, , 21*.

Converti, L., & Martín-Carrillo, S. (2016, Noviembre 22). *Informe de coyuntura económica de Ecuador*. Retrieved Diciembre 06, 2018, from Centro Estratégico Latinoamericano de Geopolítica (CELAG): <https://www.celag.org/informe-de-coyuntura-economica-de-ecuador/>

De la Torre, F. (2018, Julio 25). *Fracaso y opacidad de las amnistías fiscales del PP y el PSOE*. Retrieved Diciembre 12, 2018, from El Español: https://www.elespanol.com/opinion/columnas/20180725/fracaso-opacidad-amnistias-fiscales-pp-psoc/325087490_12.html

Fondo Monetario Internacional. (2009). *Informe de Perspectiva Económica* . Washington: FMI.

Goenechea, M. (2017). Análisis crítico de la amnistia fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal. *Tesis Doctoral* . Universidad Internacional de Catalunya.

Gómez Díaz de León, C., & León de la Garza, E. A. (2014). Método comparativo. In K. S. Lopez, *Métodos y técnicas cualitativas y cuantitativas aplicables a la investigación en ciencias sociales* (pp. 223-251). Nuevo Leon: Tirant Humanidades Mexico.

Herrero, F. (2013, Junio 21). *¿Amnistías Tributarias?, pecado o herramienta*. Retrieved diciembre 2018, from Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: <https://www.ciat.org/amnistias-tributarias/>

Hurtado, I., & Toro, J. (2007). *Paradigmas y métodos de investigación en tiempos de cambio*. Valencia, Valencia, Venezuela: EPISTEME CONSULTORES ASOCIADOS.

Hutchinson, B., & Clark, J. (2004). The Laffer Curve for Amnesty. *The Journal of private enterprises*, 20(1) , 9 - 29.

Lara, G. (2017). La Amnistía Fiscal y su incidencia en el cumplimiento y comportamiento tributario de los contribuyentes durante el ejercicio fiscal 2008 - 2015. *Tesis de Maestría* . Ambato, Tungurahua, Ecuador: Universidad Técnica de Ambato.

Lerman, A. (1986). Tax Amnesty: The Federal Perspective. *National Tax Journal*, 39(3) , 325 -332.

López, H., & Capione, R. (2012). La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz. *EUNOMÍA. Revista en Cultura de la Legalidad* , 103 -124.

López-Laborda, J., & Rodrigo, F. (2002). *El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?* 121-153: Hacienda Pública Española, (4).

Machado, A. (2017, Abril 04). *La amnistía fiscal en Argentina capta 116.800 millones de dólares*. Retrieved Diciembre 09, 2018, from Europa Press: <https://www.europapress.es/internacional/noticia-amnistia-fiscal-argentina-capta-116800-millones-dolares-20170404232608.html>

Odría, R. (2018, Abril 04). *Amnistia Tributaria en el Perú: un fracaso en la recaudación*. Retrieved Diciembre 09, 2018, from Lex Latin: <https://lexlatin.com/opinion/amnistia-tributaria-en-peru-un-fracaso-en-la-recaudacion>

Olivella, P. (1992). *Las amnistias fiscales: descripción y análisis económico*. Barcelona: Universitat Autònoma de Barcelona, Departament d'Economia i d'Història Econòmica.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2010, Septiembre). *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, guidance*. Retrieved Diciembre 09, 2018, from OCDE: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46244704.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2015, Agosto). *Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance*. Retrieved Diciembre 9, 2018, from OCDE: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>

Real Academia Española. (n.d.). *Real Academia Española*. Retrieved Diciembre 2018, from Real Academia Española: <https://dle.rae.es/?id=2NBrKLC>

Reinoso, A. (2015). Análisis del Impacto Recaudatoria de la Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos, periodos 2008 - 2015. *Tesis de Maestría*. Guayaquil, Guayas, Ecuador: Instituto de Altos Estudios Nacionales IAEN.

Salgado, H. (1990). La Amnistia y su Doctrina. *Revista Juridica, de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil*.

Salgado, H. (1990). LA AMNISTIA Y SU DOCTRINA. *Revista Juridica, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil*, 103-113.

Serrano, D. (2018, Junio 04). *La Quinta Amnistia, en Debate*. Retrieved Diciembre 09, 2018, from El Comercio:

<https://www.elcomercio.com/actualidad/amnistia-tributaria-debate-asamblea-finanzas.html>

Sri Mulyani, I. (2017, abril 3). *Tax Amnesty Program Indonesia Ended, What Are the Results?* Retrieved Diciembre 09, 2018, from Indonesia Investments: <https://www.indonesia-investments.com/finance/financial-columns/tax-amnesty-program-indonesia-ended-what-are-the-results/item7719?>

Tamayo y Tamayo, M. (2004). *El proceso de la investigación científica*. Mexico: Limusa.

Truan Saxton, P. (2016). *Programa de Amnistía Fiscal en la Reforma Tributaria 2014*. Santiago: Universidad de Chile.

USAID, J. A. (2013). *Directrices detalladas para la mejora de la administración tributaria en América Latina y el caribe*. Retrieved Diciembre 09, 2018, from USAID: http://www.usaid.gov/sites/default/files/LAC_TaxBook_Ch

Villalobos, M. (2018, Enero 03). *La amnistía tributaria no logró cumplir meta del MER*. Retrieved Diciembre 09, 2018, from El Comercio: <https://elcomercio.pe/economia/amnistia-tributaria-logro-cumplir-meta-mef-noticia-485976>

Zuend, P. (2018, Noviembre 07). *Argentina: Tax Amnesty Regime*. Retrieved Diciembre 09, 2018, from KPMG: <https://blog.kpmg.ch/tax-legal-news/argentina-tax-amnesty-regime/>

Zulfikar, D. (2016). Will Turkey's plan to bring in billions succeed? *Al-Monitor* .