

UCUENCA

Universidad de Cuenca

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

Impacto de la Facturación Electrónica en la reducción de la evasión fiscal desde la obligatoriedad del sector comercial de pequeñas y medianas empresas. Un análisis a las prácticas locales.


Trabajo de titulación previo a la obtención del título de Abogado

Autor:

Cristian Isaac Serpa Correa

Director:

Marlon Tiberio Torres Rodas

ORCID:  0000-0003-2247-9035

Cuenca, Ecuador

2024-03-07

Resumen

La investigación actual tuvo como propósito analizar el impacto que la implementación de la facturación electrónica ha tenido en Ecuador como una estrategia para combatir la evasión tributaria. Desde el 29 de noviembre de 2022, tanto personas naturales como empresas están obligadas a emitir comprobantes de venta a través del sistema de facturas electrónicas en el portal web del Servicio de Rentas Internas. Esta obligación ha introducido un nuevo panorama contable en Ecuador, el cual requirió un análisis detallado que evidencie tanto las consecuencias positivas de la implementación como las posibles mejoras que podrían incorporarse al Ordenamiento Jurídico Impositivo. El primer capítulo de la investigación abordó el Sistema Tributario en Ecuador, incluyendo el marco constitucional tributario, la estructura nacional del sistema tributario y la importancia de los tributos en el Presupuesto General del Estado (PGE). En el segundo capítulo, exploró la evasión fiscal en Ecuador, definiendo conceptos clave como elusión fiscal, evasión fiscal y fraude fiscal, además de haber analizado el desarrollo jurídico relacionado con la evasión fiscal en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. El tercer capítulo se centró en la facturación electrónica, abordando su regulación, su evolución como instrumento de lucha contra la evasión fiscal en prácticas locales de defraudación tributaria, así como los resultados observados tras su implementación. Finalmente, se presentan las conclusiones de la investigación, enfocado especialmente en la base legal de la facturación electrónica y sus limitaciones, demostrando que, aunque la facturación electrónica ha demostrado varios beneficios, se destaca la necesidad de continuar mejorando en aras de fortalecer el Sistema Tributario y aumentar la recaudación de tributos por parte de los contribuyentes.

Palabras clave: Presupuesto General del Estado, defraudación tributaria, recaudación tributaria, administración tributaria



El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Cuenca ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por la propiedad intelectual y los derechos de autor.

Repositorio Institucional: <https://dspace.ucuenca.edu.ec/>

Abstract

The current research aimed to analyze the impact that the implementation of electronic invoicing has had in Ecuador as a strategy to combat tax evasion. Since November 29, 2022, both individuals and companies are required to issue sales receipts through the electronic invoicing system on the Internal Revenue Service's website. This obligation has introduced a new accounting landscape in Ecuador, necessitating a detailed analysis to showcase both the positive consequences of the implementation and potential enhancements that could be incorporated into the Tax Legal System. The first chapter of the research addressed the Tax System in Ecuador, including the constitutional tax framework, the national structure of the tax system, and the importance of taxes in the General State Budget (GSB). In the second chapter, it explored tax evasion in Ecuador, defining key concepts such as tax avoidance, tax evasion, and tax fraud, and analyzed the legal development related to tax evasion in the Ecuadorian legal system. The third chapter focused on electronic invoicing, addressing its regulation, evolution as a tool to combat tax evasion in local tax defrauding practices, as well as the observed results following its implementation. Finally, the research conclusions are presented, with a particular focus on the legal foundation of electronic invoicing and its limitations, demonstrating that although electronic invoicing has shown various benefits, there is a need to continue improving to strengthen the Tax System and increase tax revenue from contributors.

Keywords: General state budget, tax defrauding, tax collection, tax administration



The content of this work corresponds to the right of expression of the authors and does not compromise the institutional thinking of the University of Cuenca, nor does it release its responsibility before third parties. The authors assume responsibility for the intellectual property and copyrights.

Institutional Repository: <https://dspace.ucuenca.edu.ec/>

Índice de contenido

1. Sistema tributario ecuatoriano.....	10
1.1. Marco constitucional tributario en el Ecuador.....	12
1.1.1 De los Principios Constitucionales en materia Tributaria	13
1.2. Estructura del sistema tributario nacional.....	16
1.2.1 Administración Tributaria seccional	17
1.2.2 Administración Tributaria de Excepción.....	19
1.2.3. Administración Tributaria Central	20
1.3. Importancia de los tributos en la financiación del Presupuesto General del Estado	23
2. Evasión fiscal en el Ecuador	25
2.1. Concepto.....	25
2.1.1. Elusión Fiscal.....	26
2.1.2 Evasión Fiscal y Fraude Fiscal.....	27
2.2- La evasión tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.....	29
3. Facturación electrónica y su regularización.....	34
3.1. La Facturación Electrónica en las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) ..	39
3.2.- La facturación electrónica como instrumento de lucha contra la evasión fiscal.	40
3.2 Análisis de Prácticas Locales en la Evasión Fiscal: Desafíos y Oportunidades de la facturación electrónica en la Administración Tributaria del Ecuador.....	41
3.2.1. Adulteración del Registro Tributario del Contribuyente	41
3.2.2. Pérdida de libros contables	44
3.2.3. Doble contabilidad o contabilidad paralela.....	45
2.3.4. Omitir ingresos por ventas o prestación de servicios.....	47
2.3.4. Empresas Fantasma	49
Conclusión	51
Referencias.....	53

Índice de figuras

Figura 1..... 24
Figura 2..... 45

Índice de tablas

Tabla 1..... 35
Tabla 2..... 39

Dedicatoria

A mi amada familia,

A lo largo de este arduo viaje académico, he encontrado fuerza, apoyo y amor incondicional en cada uno de ustedes.

Agradecimientos

Agradezco a mi familia y amigos, quienes han sido los pilares fundamentales en este viaje académico y personal. Su constante apoyo ha sido la chispa que encendió mi determinación.

A mi familia, quiero expresar mi profundo agradecimiento. A mis padres, cuyo amor incondicional y sacrificio han sido la fuerza impulsora detrás de cada logro. A mis hermanos, por ser mi espacio seguro. A mis abuelos, por su sabiduría e inspiración.

A todos aquellos que forman parte de mi círculo cercano, gracias por celebrar los éxitos y por sostenerme en los momentos difíciles. Este logro no solo es mío, sino también de ustedes.

Introducción

En el contexto tributario ecuatoriano, se observa la presencia de una compleja problemática: la evasión fiscal. Este fenómeno no solo representa un desafío para la administración tributaria y la estabilidad económica del país, sino que también refleja una cultura arraigada de evasión. A lo largo del tiempo, el incumplimiento de obligaciones fiscales se ha vuelto una práctica común, afectando no solo la recaudación de ingresos para el Estado, sino también distorsionando la equidad y eficacia del sistema tributario. Este trabajo de investigación comprende más a fondo la naturaleza de la evasión tributaria, analizando sus consecuencias posteriores a la obligatoriedad de la facturación electrónica en las PYMES.

El Derecho ecuatoriano, como ciencia social, se ha visto en la necesidad de adaptarse a la realidad social y a la tecnología imperante en el contexto de la globalización. En este sentido, ha experimentado diversas transformaciones al interactuar con la tecnología. Una de estas adaptaciones ha sido la transición de la facturación tradicional a la facturación electrónica, que conlleva varios beneficios, entre ellos, la notable reducción de la evasión fiscal. Esta herramienta ha fortalecido la estructura del sistema tributario, mejorando la interacción entre el contribuyente y la administración tributaria, así como simplificando y automatizando el registro contable de los contribuyentes.

A pesar de los beneficios alcanzados, la Administración Tributaria se encuentra actualmente enfrentado diversos desafíos relacionados con la evasión fiscal y la utilización de facturas electrónicas como herramienta para mitigarla. Problemas como la defraudación tributaria y la evasión fiscal persisten en la sociedad ecuatoriana, evidenciando que, si bien la factura electrónica posee un potencial eficaz, aún subsisten problemáticas que pueden ser superadas.

En este contexto, el objetivo principal de este estudio se materializa a través del análisis detallado del impacto de la implementación de la facturación electrónica en las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) en Ecuador, especialmente después de su obligatoriedad. Este espacio se enfoca en la facturación electrónica como una herramienta esencial en la gestión contable de las PYMES, resaltando su papel innovador en la lucha local contra la evasión fiscal. Además, se exploran los diversos desafíos asociados con la facturación electrónica y se proponen mejoras potenciales que podrían optimizar su integración en el Sistema Tributario.

La problemática que se aborda radica en la presencia de evasión fiscal en Ecuador, y se examinará cómo la facturación electrónica se configura como un mecanismo para reducir

dicho fenómeno. Este estudio se centra en las prácticas locales de defraudación tributaria que prevalecen en el país, evaluando si la facturación electrónica puede ser utilizada como un medio para erradicar la evasión fiscal y, en caso afirmativo, cómo debería ser implementada para potenciar la recaudación de tributos.

El presente trabajo se desarrolló en 4 capítulos. El primer segmento de la investigación se dedicó al análisis exhaustivo del Sistema Tributario en Ecuador, abarcando aspectos como el marco constitucional tributario, la estructura nacional del sistema tributario y la relevancia de los tributos en el Presupuesto General del Estado (PGE). En el segundo capítulo, se adentró en la problemática de la evasión fiscal en el contexto ecuatoriano, definiendo conceptos clave como elusión fiscal, evasión fiscal y fraude fiscal, y llevando a cabo un análisis detallado del desarrollo jurídico vinculado a la evasión fiscal en el marco legal del Ecuador.

El tercer capítulo se focalizó en la facturación electrónica, explorando su regulación, su evolución como instrumento para combatir la evasión fiscal en las prácticas locales de defraudación tributaria, así como los resultados observados tras su implementación. Finalmente, las conclusiones de la investigación se presentan detalladamente, centrando la atención especialmente en la fundamentación legal de la facturación electrónica y sus limitaciones, lo que demuestra que, a pesar de los diversos beneficios que ha evidenciado la facturación electrónica, persisten aspectos a considerar.

1. Sistema tributario ecuatoriano

Constitución de la República del Ecuador (CRE) establece el término “Régimen” para referirse “al contexto en el que se desarrolla el contenido tributario con sustento normativo y con repercusión fáctica, (...), por el rigor estructural y funcional” (Cevallos Vaca, 2011, pág. 18) ; sin embargo, el Ecuador cuenta con un Sistema Tributario en razón de que se refiere al marco general de impuestos en un país, mientras que un régimen tributario se enfoca en las reglas y disposiciones específicas que aplican a ciertos contribuyentes o situaciones tributarias particulares.

En esta razón podemos entender que un sistema tributario es un conjunto de leyes, normativas y procedimientos establecidos por un gobierno para la recaudación de impuestos. Este sistema define cómo se deben calcular, informar y pagar los impuestos por parte de los contribuyentes y cuál es su relación con la administración tributaria.

El Diccionario Panhispánico del Español Jurídico, define al sistema tributario como el “conjunto de los tributos existentes, que según la Constitución debe ser justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad y no debe tener alcance confiscatorio.” (Real Academia Española, 2024). Reconociendo la importancia de que la carga impuesta por el gobierno no sea excesiva ni desproporcionada, evitando que se equipare a una confiscación de los bienes o ingresos del contribuyente, se establece una conexión fundamental entre las normativas fiscales del Sistema Tributario y los principios constitucionales de la Constitución de un Estado.

En este contexto, al indagar sobre la naturaleza del Sistema Tributario ecuatoriano, nos referimos al conjunto de obligaciones fiscales establecidas por el gobierno del Ecuador. Dichas obligaciones deben estar alineadas con los principios constitucionales consagrados en la Constitución de la República del Ecuador. Además, abarcan todos los procesos delineados para la recaudación de tributos, así como las instituciones y el ejercicio de sus competencias jurídicas en relación a la Administración Tributaria.

El sistema tributario, ecuatoriano ha evolucionado como resultado de diferentes sucesos históricos, podemos entender que tuvo su origen antes de que el Ecuador nazca como una república independiente debido a que estuvo bajo el poder e influencia de la corona española; de hecho, existieron tributos abusivos durante esta época colonial y desde entonces surge la evasión tributaria a los mismos; progresivamente, los criollos se fueron perjudicando con la imponencia y persecución de la Corona y como resultado los países hispanos lucharon por su independencia. (Juan J. Paz y Miño Cepeda, 2011). Destacando no solo los trazos del marco legal impositivo en Ecuador, sino también, de manera igualmente significativa, la evasión tributaria en el país, la cual ha perdurado y evolucionado de manera paralela al sistema tributario ecuatoriano.

En 1830, Ecuador proclamó su independencia como república, marcando el inicio de la gestión de políticas económicas dentro del poder ejecutivo del Estado bajo sus instituciones gubernamentales propias. En sus primeros años, la visión gubernamental se centró en analizar los ingresos y gastos dentro del marco del modelo estatal independiente. El Ministerio de Hacienda, o Ministerio Económico, desempeñó un papel crucial al reestructurar los ingresos a través de políticas económicas, destacando la implementación de gravámenes que inicialmente se centraron en crear las bases para la administración tributaria del nuevo Estado, que si bien no tenían una directa creación tributaria en términos modernos, se puede inferir que recogían funciones relacionados con la gestión de ingresos y gastos del Estado incluida la recaudación de impuestos.

En la actualidad, podemos inferir que nuestro sistema tributario, desde su origen, se ha configurado como el producto de diversos acontecimientos históricos en el desarrollo de nuestro país. Asimismo, ha sido moldeado por los intereses de distintos gobiernos y gobernantes que han dejado su huella en la historia de nuestra nación. De esta manera, según la realidad que vivimos actualmente y las instituciones que forman nuestra Administración Tributaria “En Ecuador, el ST es el conjunto de impuestos exigidos por Ley y administrados por el Servicio de Rentas Internas” (Garzón Campos, Ahmed Radwan, & Peñaherrera Melo, 2018, pág. 3); institución que según el ordenamiento jurídico ecuatoriano es la encargada de la facultad determinadora, facultad recaudadora del Ecuador y como organismo de control,

Así, podemos comprender la vital importancia que tiene el ordenamiento jurídico tributario en relación con las instituciones que integran la Administración Tributaria y los principios constitucionales fundamentales en el marco legal. Por esta razón, a continuación, analizaremos el contexto constitucional que guía el desarrollo del sistema tributario ecuatoriano.

1.1. Marco constitucional tributario en el Ecuador

El constitucionalismo ecuatoriano, promovido por la "nueva" Constitución de la República del Ecuador de 2008, representa un cambio significativo en la regulación del sistema tributario ecuatoriano gracias a su naturaleza garantista, proteccionista y progresista. La interconexión propuesta entre la sociedad, el Estado, el mercado y la naturaleza resalta la importancia de una colaboración armoniosa para asegurar la sostenibilidad y el bienestar.

La impedancia del "Sumak Kawsay" como objetivo subraya la conexión entre el desarrollo económico y la calidad de vida, mostrando una perspectiva que va más allá de lo material. En conjunto, este enfoque constitucional brinda una base sólida para construir una sociedad que busca, no sólo la prosperidad económica, sino también la plenitud y el equilibrio en todos los aspectos de la vida a través del impulso de prácticas sostenibles que contribuyan a este objetivo.

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 300, establece lo siguiente:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizaron los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo,

la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

Dada la priorización de impuestos directos y progresivos, la política tributaria debe orientarse hacia la redistribución equitativa de recursos y la activa promoción del empleo, respaldando, al mismo tiempo, una producción responsable de bienes y servicios. En este contexto, se busca incentivar comportamientos tanto ecológicos como socialmente responsables, con el objetivo de configurar un marco impositivo que no solo recaude fondos de manera justa, sino que también fomente prácticas sostenibles y contribuya de manera significativa al crecimiento económico y social de la sociedad.

1.1.1 De los Principios Constitucionales en materia Tributaria

El derecho tributario es una rama del derecho público destinado al entendimiento de la acción Estatal en cuanto al cobro de un valor pecuniario coercitivo de carácter unilateral y su regulación dentro de la legislación vigente, “hace referencia a la generación de un tributo que permitirá al Estado recibir ingresos. Todo acompañado de una política económica que estimule la inversión, la reinversión, el ahorro, y destinado a fines productivos y de desarrollo nacional” (Universidad Técnica Particular de Loja, 2018).

En este sentido, el derecho tributario se rige por principios generales inherentes a un Estado Constitucional de Derechos, junto con principios tributarios específicos destinados a regular esta actividad estatal recaudadora de tributos. Dichos tributos son obligatorios para el sujeto pasivo establecido por la ley mediante la voluntad del órgano legislativo.

Los principios son conocidos por diferente terminología en las diferentes legislaciones del mundo, algunos los llaman principios de derecho, internacionalmente se los conoce como principios generales o fundamentales y de manera más exacta adoptan el nombre de base jurídica o ideas jurídicas básicas...son principios por cuanto constituyen los soportes primarios estructurales del sistema jurídico... son reglas de carácter general, porque trascienden un precepto concreto y no se confunden entonces con apreciaciones singulares...son de Derecho, ya que se trata de fórmulas técnicas del mundo jurídico y no de simples criterios morales... (Lico, 2024)

En el contexto mencionado, cada principio tiene como objetivo proteger los derechos fundamentales dentro de la legislación correspondiente. Estos principios son cruciales, ya que no solo constituyen la base sólida para la creación de normas reguladoras del derecho, sino que también otorgan significado a cada una de ellas. Además, orientan la interpretación

de estas normas hacia la garantía de derechos consagrados en las constituciones, y en ocasiones, tienen aplicación directa en situaciones de vacíos legales.

Este papel crucial de los principios no se limita a un ámbito general, sino que desempeña la misma función en el ámbito del derecho especializado. Los principios tributarios constituyen la base jurídica y garante del ejercicio del derecho tributario dentro de la legislación ecuatoriana. Además, el Código Tributario, aparte de reconocer los principios constitucionales, establece que: "Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se ajuste a los principios básicos de la tributación" (Código Tributario, 2005)

En virtud del principio de generalidad, un tributo se impone de manera universal a todos los ciudadanos del Estado. Esto implica que tanto ciudadanos como extranjeros están obligados a realizar contribuciones que se derivan de su riqueza potencial, ya sea en relación con su propiedad, inversiones, rentas o consumo siempre y cuando exista un hecho generador.

Esta generalidad está sujeta a las características que la ley establezca, sin importar la condición social u otras distinciones, salvo aquellas exenciones realizadas en apoyo de acciones afirmativas para evitar caer en lo que se conoce como categorías sospechosas. En otras palabras, la universalidad de los tributos se fundamenta en el hecho generador, no en la condición personal.

Del principio de progresividad, el significado que la Real Academia de la Lengua otorga al vocablo progresivo es "que aumenta en cantidad o en perfección" (Real Academia Española, 2024). En otras palabras, este principio tiene como objetivo que los tributos, en función de su valor pecuniario, aumenten de manera proporcional a la riqueza del contribuyente y se ajusten a las variaciones anuales o imprevistas en dicha riqueza.

En nuestra legislación, este principio se manifiesta como el principio de proporcionalidad, ya que el contribuyente realiza aportes en proporción a su riqueza. Su carácter progresivo se evidencia en que la contribución aumenta conforme la riqueza del contribuyente aumenta. Bajo este principio, se busca preservar los valores de equidad e igualdad, considerando el estado económico y patrimonial del contribuyente como factores determinantes.

A partir del principio de eficiencia, los tributos se establecen con una doble finalidad en el caso de los impuestos: fiscal y extrafiscal. Estos surgen a partir de un hecho generador arraigado en la realidad social y basada en la riqueza del contribuyente. En consecuencia, el

propósito es que, durante su aplicación, logren cumplir con dichas finalidades de manera efectiva.

La eficiencia y la eficacia están intrínsecamente vinculadas, ya que el propósito de llevar a cabo una acción es lograrla con la máxima utilización de recursos, en un tiempo reducido y con resultados medibles. El Diccionario de la Lengua Española define a eficiencia como “Capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado” (Real Academia Española, 2024); por ende este principio busca el cumplimiento de la finalidad de los tributos establecido por los legisladores al momento de crearlos, la satisfacción por el Estado central al recaudarlos.

El principio de simplicidad administrativa guarda estrecha relación con los principios de eficacia y eficiencia administrativa. Al examinar los conceptos asociados a cada uno de estos principios, se revela una similitud fundamental, ya que todos ellos se centran en la evaluación del funcionamiento administrativo, especialmente en lo que respecta a la actividad recaudadora estatal. En el caso específico de la eficacia administrativa, se busca asegurar que los objetivos y metas establecidos se alcancen de manera efectiva y con resultados satisfactorios. Este principio “mide los resultados alcanzados en función de los objetivos que se han propuesto, presuponiendo que esos objetivos se mantienen alineados con la visión que se ha definido” (Manene, 2010); y la eficiencia administrativa “consiste en la medición de los esfuerzos que se requieren para alcanzar los objetivos” (Ibid).

La simplicidad administrativa combina los dos principios para ser el principio que facilita tanto al administrado como al administrador la actividad recaudadora de tributos; este principio es:

La necesidad de que el sistema (refiriéndose obviamente al tributario) sea lo más simple posible, de manera que produzca certeza en el contribuyente con respecto al modo de pago, lugar y fecha, etc.; todo ello debe surgir de normas claras y precisas, y con la publicidad debida. (Villegas, 2001)

Los principios constitucionales de irretroactividad, legalidad y derecho a la seguridad jurídica ostentan una importancia vital y una jerarquía elevada. Se establece que toda ley debe ser tanto tipificada como vigente para que pueda surtir efectos, siendo la irretroactividad el principio encargado de salvaguardar la observancia de estos fundamentales preceptos constitucionales. La aplicación del principio de irretroactividad requiere que la conducta en cuestión se ajuste a una ley previamente promulgada antes de la comisión de los hechos o la misma conducta sujeta a la aplicación de la ley. En otras palabras, la ley debe encontrarse en vigor en el momento en que se aplique a una determinada conducta.

El principio de equidad se vincula estrechamente, como se mencionó anteriormente, con los principios de progresividad y proporcionalidad, estableciendo una relación recíproca. Esta conexión sitúa al principio de equidad en el centro de la reflexión sobre la actividad recaudatoria estatal, orientada a adecuarse a la riqueza individual de cada contribuyente. En este contexto, se busca que la contribución de cada individuo sea proporcional a su capacidad económica y patrimonial. (Cornejo Aguiar, 2024).

El principio de transparencia se deriva directamente del principio de publicidad, estableciendo que toda actividad estatal debe ser accesible al público. Los funcionarios encargados de la gestión están obligados a rendir cuentas de sus acciones y administración. “Este principio dicta que los funcionarios públicos, gerentes y directores de empresas deben tener el deber de actuar de forma visible, predecible y comprensible” (Conexión Esan, 2018).

En el ámbito tributario, los tributos se originan a partir de leyes creadas por legisladores elegidos por voto popular. Estos legisladores, que deben su actuación a los representados, promulgan leyes que se evidencian de manera pública. En lo que respecta a la recaudación de tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones, cada órgano competente y autónomo tiene la responsabilidad de rendir cuentas de sus actividades tributarias.

El principio de suficiencia recaudatoria opera en salvaguarda de la actividad recaudadora estatal, a través de sus órganos autónomos, con el propósito de asegurar la necesaria sustentabilidad del gasto público; “esto es, que no importa cuál sea realmente la riqueza generada por el individuo, su contribución no se fijará en el monto equitativo, sino que estará encaminada a cubrir las necesidades del estado, como principio esencial” (Franco Lalama, 2011)

Es contradictoria con los principios de progresividad, proporcionalidad y equidad, ya que la prestación obligatoria impuesta para el contribuyente en el caso que se aplique el principio de suficiencia recaudatoria no se fundamenta en la riqueza de cada persona si no en el gasto público o el hecho generador del tributo.

1.2. Estructura del sistema tributario nacional

En la búsqueda de alcanzar sus objetivos, el Estado depende crucialmente de recursos que pueden derivar de diversos ingresos, mismos que deben provenir de fuentes, órganos, y su competencia. Esta competencia es la expresión de un plan de ordenación interna del organismo administrativo, por virtud del cual es un postulado

técnico que cada órgano se contraiga a la función para que está previsto (Fueyo Álvarez, 1951).

Entonces de tal manera, el ordenamiento jurídico delimita los distintos tipos de administración tributaria, y todos aquellos tributos que se encuentran establecidos a cargo de los mismos. La administración tributaria, por su propia naturaleza, debe ajustarse rigurosamente al imperio del derecho público. La legalidad, su división jurídica y su evolución estatal son inseparables de la existencia de una ley previa. En este contexto, los diversos órganos establecidos y sus funciones específicas no solo tienen la responsabilidad de administrar y recaudar recursos; también están encargados de plasmar y visualizar una política fiscal. Dentro de esta política, los recursos humanos y materiales disponibles se destinan a prestar servicios y cumplir con las funciones asignadas. En un primer plano, la misión de la administración tributaria es la recaudación para el fisco, y su ejercicio debe realizarse mediante todos los medios establecidos, en conformidad con las normas constitucionales que rigen su finalidad. Este enfoque permite un buen vivir, una correcta política fiscal, repartición de la riqueza en el estado y una coherente distribución estatal.

Las entidades, organismos y empresas del sector público dependientes, adscritos o controlados por los dignatarios de la Función Ejecutiva se caracterizan, en general, por ser creados, modificados y extinguidos por acto de poder público; tener como propósito facilitar el cumplimiento de determinados servicios públicos, el ejercicio de actividades económicas o la realización de determinadas tareas de naturaleza pública con el fin de satisfacer necesidades colectivas; gozar del ejercicio de autoridad para el cumplimiento de sus propósitos; y estar financiados por recursos públicos. (Estatuto Regimen Juridico Administrativo Función Ejecutiva, ERJAFE, 2002)

Es fundamental resaltar que la administración tributaria y los órganos vinculados al ámbito jurídico-tributario están minuciosamente especificados en el tercer título del Código Tributario, titulado "De la Administración Tributaria". En su desarrollo, este título establece los distintos tipos de administración tributaria, siendo estos la administración tributaria central, la administración tributaria seccional y la administración tributaria de excepción.

1.2.1 Administración Tributaria seccional

La descentralización del Estado es un proceso mediante el cual se transfiere autoridad, responsabilidad y recursos desde el nivel central del gobierno hacia entidades sub nacionales, como regiones, provincias o municipios. Este enfoque busca redistribuir el poder y las funciones gubernamentales para acercar la toma de decisiones a las comunidades locales.

La descentralización no solo implica la transferencia de competencias administrativas y financieras, sino también el fortalecimiento de la autonomía y capacidad de gestión de las entidades descentralizadas. Este modelo tiene el potencial de mejorar la eficiencia, la participación ciudadana y la adecuación de las políticas a las necesidades específicas de cada región, promoviendo así un gobierno más cercano y sensible a la diversidad de realidades dentro del territorio nacional.

La descentralización tributaria se materializa a través de las facultades conferidas a los gobiernos, las cuales encuentran su fundamento en la legislación. Su propósito es establecer una estructura administrativa y económica que contrarreste el excesivo dominio estatal en los sectores público y privado del Estado ecuatoriano. Esta redistribución implica asignar competencias del Estado a diversas entidades municipales o regionales, reconociendo así su libertad para emprender iniciativas individuales y desarrollar planes autónomos de desarrollo. Este enfoque busca fomentar la autonomía local y permitir que las comunidades ejerzan un mayor control sobre sus asuntos, promoviendo un equilibrio más justo entre el poder central y las entidades descentralizadas.

El ERJAFE, en su artículo 51 establece que: “Mediante la descentralización administrativa se transfieren de manera definitiva funciones que desempeñan órganos de la Administración Central a favor de entidades de Derecho Público de la Administración Pública Institucional (descentralización funcional) o del Régimen Seccional Autónomo (descentralización territorial)”. (Estatuto Regimen Juridico Administrativo Función Ejecutiva, ERJAFE, 2002)

En el contexto mencionado, los regímenes autónomos no poseen competencias establecidas en diversos ámbitos de la administración tributaria. A pesar de su falta de capacidad para crear impuestos, los Consejos Municipales o Provinciales ostentan competencia exclusiva en la creación de tasas y contribuciones especiales de mejora. En cuanto a los impuestos, la normativa jurídica ha asignado la administración de estos tributos a los órganos seccionales. Según Daniel Friedman Matulena, quien aborda la competencia en materia tributaria en su tesis, afirma que:

Los impuestos más frecuentes administrados por los órganos seccionales autónomos engloban el impuesto predial urbano, la patente municipal, el tributo por espectáculos públicos y el gravamen sobre los activos fijos de las empresas. Es esencial destacar que todos estos tributos fueron establecidos mediante legislación previa. (Friedman Mateluna , 2011)

El Código tributario, en su artículo 65, establece su administración tributaria seccional de la siguiente manera:

En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine. A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos. (Código Tributario, 2005)

1.2.2 Administración Tributaria de Excepción

La Administración Tributaria de Excepción, se refiere a los casos en que la Ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora del tributo, en tal virtud la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la Ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que deban ordenar la recaudación. (García Lastra J. L., 2006, pág. 17)

Es de esta manera que la administración tributaria de excepción se refiere a una instancia especializada y diferenciada dentro del ámbito tributario. En este contexto, se establecen órganos específicos encargados de gestionar y supervisar ciertos aspectos tributarios que requieren una atención particular. Estos órganos de excepción pueden estar destinados a tratar situaciones específicas o a abordar áreas de especial complejidad en la recaudación y administración de impuestos. Su creación y funciones están claramente definidas por la normativa legal correspondiente, permitiendo una atención detallada y especializada en determinados aspectos del sistema tributario. Este enfoque de administración tributaria de excepción busca garantizar una gestión eficiente y precisa en áreas donde se identifican particularidades que requieren una atención específica y experta.

El Código tributario, en su artículo 66, establece lo siguiente:

Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación. (Código Tributario, 2005)

En resumen, la administración tributaria de excepción se presenta como una respuesta especializada en el ámbito tributario, a través de órganos específicos con competencias definidas por la normativa legal. Estos están diseñados para abordar situaciones particulares o áreas de especial complejidad en la gestión de impuestos, ofreciendo una atención detallada y experta para asegurar una administración eficiente y precisa en esos contextos específicos. Esta administración busca optimizar la recaudación y la gestión de los recursos fiscales mediante una labor especializada y adaptada a las particularidades identificadas en el sistema tributario.

1.2.3. Administración Tributaria Central

La Administración Tributaria Central, eje fundamental del sistema fiscal ecuatoriano, desempeña un papel vital en la recaudación, gestión y fiscalización de los recursos tributarios. Esta organización se establece jerárquicamente para abordar diversas funciones, desde la definición de políticas impositivas hasta la supervisión del cumplimiento tributario. Su importancia radica en su capacidad para generar los ingresos necesarios que sustentan las operaciones estatales, financiando servicios públicos y proyectos de desarrollo.

Esta administración se presenta como la base rectora del sistema tributario, encargada de concebir, implementar y ejecutar políticas fiscales que contribuyan al sostenimiento financiero del Estado. Su estructura abarca desde la dirección estratégica hasta la ejecución operativa, involucrando a distintos niveles de gobierno. Esta entidad juega un papel crucial en la lucha contra la evasión fiscal, adaptación tecnológica y la búsqueda de mecanismos que faciliten la colaboración entre los contribuyentes y el fisco. Su eficacia no solo se traduce en la recaudación de ingresos, sino también en el financiamiento del presupuesto general del Estado.

El Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo Función Ejecutiva, establece en su artículo número 5, que el gobierno y la administración pública central:

Corresponde a los órganos superiores de la Función Ejecutiva la dirección de la política interior y exterior del Estado, así como su administración civil y militar, de acuerdo a las normas constitucionales y legales. La Función Ejecutiva la ejerce el Presidente de la República quien representa al Estado en forma extrajudicial, ejerce la potestad reglamentaria y tiene a su cargo la dirección de toda la Administración Pública Central e Institucional ya sea directa o indirectamente a través de sus ministros o delegados. (Estatuto Regimen Juridico Administrativo Función Ejecutiva, ERJAFE, 2002)

En este contexto reconocemos que esta administración tributaria se encuentra encabezada por el Presidente de la República, y que la misma es parte del Orgánico de la Función Ejecutiva. La dirección de esta entidad se lleva a cabo a través de los organismos debidamente establecidos para la función en la legislación vigente, abarcando tanto la gestión tributaria general como la específica en el ámbito aduanero. Este enfoque integral se ajusta a las disposiciones legales y a otras normativas aplicables, lo que facilita una coordinación efectiva en la formulación y aplicación de políticas fiscales. De este modo, se garantiza una administración tributaria cohesionada y alineada con los objetivos estratégicos del país en materia fiscal y aduanera.

El Código Tributario, en su artículo 64, establece que esta administración se aplicará de manera integral en tres situaciones específicas: en primer lugar, cuando se trate de la participación en tributos fiscales, asegurando una uniformidad en la gestión tributaria a nivel nacional. En segundo lugar, en los casos de tributos diseñados para entidades autónomas o descentralizadas, siempre y cuando compartan la misma base de imposición que el tributo fiscal, y sean recaudados centralmente. Esto busca mantener coherencia y eficiencia en la recaudación de estos tributos. Finalmente, la norma se implementará cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público distintos a los municipales o provinciales, pero que, por disposición legal, sus recaudaciones estén a cargo de las municipalidades. Estos puntos subrayan la importancia de una administración tributaria centralizada para garantizar la consistencia y eficacia en la gestión de los recursos fiscales en diversas instancias del ámbito público. (Código Tributario, 2005)

En el marco de nuestra investigación, nos adentramos en el análisis detallado de la evasión fiscal, centrándonos especialmente en el ordenamiento impositivo relacionado con el Impuesto a la Renta, el Impuesto por Consumos Especiales y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Para abordar esta compleja temática, resulta fundamental examinar de cerca la institución encargada de la administración tributaria central en Ecuador, el Servicio de Rentas Internas (SRI). La elección de enfocarnos en esta entidad se justifica plenamente, ya que el SRI desempeña un papel crucial en la supervisión y recaudación de los impuestos mencionados, siendo un actor clave en la lucha contra la evasión fiscal en el país. Así, nuestro objetivo es explorar a fondo cómo el SRI, a través de sus procesos y políticas, impacta en la evasión fiscal, especialmente en los rubros del Impuesto a la Renta y el IVA.

El Servicio de Rentas Internas (S.R.I.), establecido por la Ley número 41 de 1997 como sucesor de la Dirección General de Rentas, opera como un ente técnico y autónomo con personería jurídica propia y jurisdicción nacional. Basado en los principios de justicia, equidad

y neutralidad política, el SRI cuenta con un directorio presidido por el Ministro de Economía y Finanzas y compuesto por representantes de diversas entidades. La ley le confiere plena capacidad pública y privada, otorgándole autonomía administrativa y presupuestaria para llevar a cabo sus programas y diseñar políticas flexibles que se ajusten a sus objetivos.

El S.R.I. opera mediante decisiones aprobadas por su directorio, delegando la ejecución de facultades tributarias, control, determinación y recaudación de impuestos, como el Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), a la Dirección General del SRI. Esta entidad desempeña sus funciones a través de Direcciones Regionales, representando al Director General, y ejerce jurisdicción y competencia de acuerdo con la Ley y el Código Tributario. El SRI busca una administración tributaria moderna y profesional, promoviendo una relación transparente y responsable con los contribuyentes, así como difundir y capacitar sobre obligaciones tributarias y fomentar la cultura tributaria.

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en su artículo número 2, establece sus facultades de la siguiente manera.

Art. 2.- Facultades.- El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones: 1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República; 2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad; 3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria; 4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley; 5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro; 6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley; 7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional; 8. Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial, previa autorización del Directorio y con sujeción a la Ley; 9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y, 10. Las demás que le asignen las leyes. (Ley de creación del servicio de rentas internas, 1997)

En conclusión, al analizar las funciones del Servicio de Rentas Internas (S.R.I.) y sus facultades dentro del marco legal, se destaca la importancia de entender las competencias

específicas como un órgano de la Administración Tributaria Central. Estas competencias abarcan la capacidad para determinar la obligación tributaria, tomar decisiones resolutorias, recaudar ingresos fiscales y aplicar sanciones en caso de incumplimiento. Al comprender estas facultades, se logra una visión integral de la labor del S.R.I. y su papel esencial en la gestión tributaria del país, promoviendo la transparencia, responsabilidad y cumplimiento de las obligaciones fiscales.

1.3. Importancia de los tributos en la financiación del Presupuesto General del Estado

La importancia de los tributos en la financiación del Presupuesto General del Estado (PGE) es fundamental para el funcionamiento y desarrollo de las actividades gubernamentales. Los tributos, entendidos como impuestos, tasas y contribuciones que los ciudadanos y empresas están obligados a pagar al Estado, constituyen la principal fuente de ingresos para cubrir los gastos y programas gubernamentales. Dentro del ámbito de nuestro objeto de estudio, resulta fundamental adquirir información detallada sobre el Presupuesto General del Estado ecuatoriano. Además, es esencial comprender en qué medida los ingresos generados por la administración tributaria contribuyen a sufragar dicho presupuesto.

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 292, define el presupuesto general del Estado de la siguiente manera:

El Presupuesto General del Estado es el instrumento para la determinación y gestión de los ingresos y egresos del Estado, e incluye todos los ingresos y egresos del sector público, con excepción de los pertenecientes a la seguridad social, la banca pública, las empresas públicas y los gobiernos autónomos descentralizados. (Asamblea Constituyente, 2008)

En este contexto, nos orientamos hacia el propósito delineado en el texto "La Sostenibilidad del Presupuesto General del Estado en el Ecuador", donde se subraya que "el papel particular del presupuesto reside, sin duda, en la capacidad de anticipar la gestión del efectivo, crucial para prevenir situaciones de insolvencia, llevar a cabo evaluaciones científicas de empresas, abordar oportunamente problemas de iliquidez y valorar cualquier inversión" (Villa Maura, Vargas Ulloa, & Merino Vill, 2018). Aunque la perspectiva aquí presentada tiene un enfoque empresarial, se alinea con la finalidad del Estado como una entidad que desempeña funciones empresariales.

La determinación cuidadosa del presupuesto estatal ecuatoriano es esencial para garantizar la eficiencia en el uso de los recursos y evitar déficits financieros innecesarios. Este proceso implica evaluaciones detalladas de las necesidades y prioridades de la sociedad, considerando factores económicos, sociales y políticos. En última instancia, la importancia de determinar un presupuesto estatal bien estructurado radica en su capacidad para servir como un instrumento estratégico que guía el desarrollo y el bienestar de la nación.

De esta manera, en Ecuador “el presupuesto codificado al concluir el primer semestre del 2023 ascendió a USD 31.954,78 millones, que representa el 26,11% del PIB determinado en la proforma 1 y el 26,42% del valor codificado con relación al PIB estimado del 2023.” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2023). Marcando un incremento de lo que había establecido como Presupuesto General en Ecuador en un primer momento.

Dentro de este marco, los ingresos del Presupuesto General del Estado provienen de diversas fuentes, siendo una de las principales los impuestos recaudados por la administración tributaria. Estos tributos son esenciales para garantizar la estabilidad económica del Estado y la prestación de servicios públicos. Los recursos recaudados mediante impuestos, como el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y otros, permiten al gobierno cubrir gastos en áreas críticas como salud, educación, seguridad, infraestructura y programas sociales. El Servicio de Rentas Internas (SRI), informó que la administración tributaria recaudó \$14.784 en el periodo 2023, mismo en el que los tributos se encuentran detalladas de la siguiente manera:

Figura 1:

Estadísticas generales de recaudación del Periodo 2023 en Ecuador.



Nota. Fuente: Recuperado de: <https://www.sri.gob.ec/estadisticas-generales-de-recaudacion-sri>.

La capacidad de adaptación de la recaudación de impuestos a las fluctuaciones económicas y a las demandas particulares de cada periodo confiere una valiosa flexibilidad financiera al Estado. A pesar de este atributo, se evidencia que el Plan de Desarrollo Nacional atraviesa una situación financiera precaria, ya que sus gastos en el Presupuesto General del Estado se equiparan exactamente a sus ingresos garantizados, siendo parte de aquellos los establecidos por la administración tributaria. Además, no se observa una asignación adecuada de recursos para abordar las deudas existentes, incrementando la deuda estatal, lo que destaca la relevancia directa de la materia impositiva en el estado financiero del Plan de Desarrollo. Esta situación subraya la necesidad e importancia que tiene el marco jurídico impositivo y la recaudación dentro del Estado Ecuatoriano.

En resumen, los tributos desempeñan el 46.27 por ciento de la financiación del Presupuesto General del Estado, proporcionando los recursos necesarios para cubrir gastos esenciales y mantener el funcionamiento adecuado de la maquinaria gubernamental. Estos ingresos permiten la correcta gestión tributaria contribuye en beneficio de un equilibrio fiscal, en adición del bienestar y desarrollo sostenible de la sociedad contenidos en Plan de Desarrollo Ecuatoriano.

2. Evasión fiscal en el Ecuador

2.1. Concepto

La comprensión profunda de los conceptos de elusión fiscal, y evasión fiscal es esencial para desentrañar las complejidades del sistema tributario y sus implicaciones en el ámbito económico. Estos términos, aunque a menudo utilizados de manera intercambiable, encapsulan dimensiones específicas de comportamientos tributarios que merecen una atención detallada. En este capítulo, nos sumergiremos en la conceptualización de cada uno de estos aspectos, destacando su significado, sus diferencias y su importancia en la interpretación de los diversos escenarios que analizaremos posteriormente.

Este análisis detallado nos permitirá no solo entender la naturaleza de estas prácticas, sino también evaluar su impacto en el sistema tributario y, por ende, en la estabilidad financiera del Estado. A través de la definición precisa de estos términos, buscamos construir una base sólida para la exploración de los escenarios tributarios específicos que pueden llegar a presentarse dentro de nuestro objeto de estudio.

2.1.1. Elusión Fiscal

La Real Academia de la Lengua Española define la palabra eludir como: “Evitar con astucia una dificultad o una obligación” (Real Academia Española, 2024). El concepto nos proporciona entendimiento sobre la conducta encubierta asociada a la elusión fiscal, un ámbito en el cual, al referirnos a la elusión en relación con el fisco, comprendemos que implica la actuación descrita en contra de la administración tributaria. Es así que se puede mencionar que:

La elusión fiscal se refiere al uso de estrategias de minimización del pago de tributos mediante mecanismos que, aunque no infringen de manera abierta la normativa, sí reciben un reproche del ordenamiento jurídico, como mínimo la anulación del ahorro fiscal obtenido. (Sanz Gómez, 2017, pág. 2)

De esta manera, en el complejo entramado del sistema tributario, emerge como una práctica que, si bien se desenvuelve dentro de los límites legales, plantea interrogantes éticos y económicos significativos. Este fenómeno no se limita a la evasión flagrante de impuestos, sino que se sumerge en la planificación fiscal estratégica, haciendo uso de lagunas normativas y límites legales para minimizar la carga tributaria.

La elusión fiscal se presenta como el aprovechamiento lícito de los límites legales o ambigüedades normativas para tolerar el ahorro fiscal. Aunque no viola directamente la ley, plantea dilemas morales sobre la ética de utilizar mecanismos legales para evitar contribuir de manera equitativa al financiamiento del Estado. La legalidad de estas estrategias no exime el examen crítico de su impacto en la justicia fiscal y la distribución de la carga impositiva.

En su esencia, la elusión fiscal se nutre de la planificación tributaria, una práctica que busca optimizar la posición fiscal de un contribuyente dentro del marco legal existente. La planificación fiscal, en su forma legítima, implica la gestión estratégica de los asuntos financieros para minimizar las obligaciones tributarias, pero al traspasar la línea de la elusión, se torna en un juego de ajedrez donde las reglas permiten movimientos que desafían la equidad social. En Ecuador, la elusión fiscal se manifiesta como una práctica competitiva, un mecanismo mediante el cual aquellos que la llevan a cabo gozan de una perspectiva de ingresos más favorable en comparación con las empresas o personas que cumplen rigurosamente con su régimen de egresos fiscales. Este fenómeno ha contribuido a su generalización en el mercado.

Desde una perspectiva jurídica, en el ejercicio de la elusión fiscal, no se constata la existencia de un hecho generador específico, lo que impide reprochar la actividad abusiva. Siendo un ejercicio legal del derecho impositivo, sin embargo, no deja de ser una práctica ajena a la finalidad del ordenamiento jurídico por lo que no se considera una práctica que goce de legitimidad.

Es crucial recordar los principios constitucionales del derecho tributario, detallados en el capítulo anterior, con especial atención al principio de irretroactividad. Este principio subraya que, aunque los profesionales y asesores fiscales empleen su experiencia para estructurar transacciones y operaciones de manera que se alineen con el ordenamiento jurídico actual, esto no impone una carga tributaria sobre las alusiones realizadas. Por ende, impondría el ordenamiento jurídico con el objetivo de frenar dichas prácticas, resultando en pérdidas de ingresos del pasado para la administración tributaria de aquellos que desafían la intención original de las leyes fiscales.

El impacto de la elusión fiscal va más allá de los números en una declaración de impuestos. A medida que las grandes corporaciones y personas adineradas aprovechan estas estrategias, la carga impositiva recae desproporcionadamente en los contribuyentes de ingresos más bajos, creando mejor competitividad en aquellos que eluden las obligaciones frente a la administración tributaria. La elusión conduce a una distribución desigual de la carga tributaria, en donde aquellos con menos recursos pueden estar asumiendo una carga proporcionalmente mayor en comparación con aquellos que tienen ingresos más altos, o aquellos con la misma carga tributaria tienen un peor escenario al no realizar una elusión fiscal. Este desequilibrio plantea cuestionamientos fundamentales sobre la equidad en la distribución de la carga fiscal y la necesidad de reformas que cierren los límites legales explotados por la elusión.

2.1.2 Evasión Fiscal y Fraude Fiscal

El Diccionario Panhispánico del Español Jurídico define la palabra evadir cómo “Incumplir el deber de pagar impuestos” (Real Academia Española, 2024), estableciendo una conexión directa con la administración tributaria, donde que se le atribuye a esta conducta una connotación inmoral e incongruente en el contexto de los principios tributarios.

La evasión fiscal puede ser definida como una conducta ilícita que, en el marco jurídico de un hecho generador que nacen una o más obligaciones entre el contribuyente y la administración tributaria, incumple la obligación a través de acción u omisión y da como resultado un perjuicio patrimonial al Estado.

Bajo lo expuesto, podemos entender que la evasión fiscal es un fenómeno omnipresente en el Sistema Tributario Ecuatoriano, y que plantea desafíos significativos para el gobierno, su ordenamiento jurídico y su relación con los administrados. La evasión fiscal es el género de todas aquellas actividades que tienen como finalidad evitar el pago de los impuestos al Estado.

Esta conducta implica el incumplimiento intencionado o la omisión de las obligaciones fiscales, aunque este comportamiento no siempre sea evidente de manera directa. Cuando se da el hecho generador de las obligaciones tributarias, la conducta se convierte en una transgresión punible. En este escenario, el contribuyente busca reducir la cantidad de impuestos que le corresponden al ocultar ingresos o información al Servicio de Rentas Internas, distorsionando los hechos para obtener una liquidación fiscal de menor cuantía mediante la manipulación de los ingresos y egresos tanto en personas naturales como jurídicas. Para lograr este propósito, se recurre a estrategias y prácticas maliciosas que, aunque en apariencia sean técnicamente legales, pueden conllevar sanciones penales, ya que la finalidad de dichos actos no se ajusta a los fines legítimos.

Este incumplimiento puede presentarse de manera total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias, obteniendo como beneficio una glosa con una cuantía menor del Impuesto a la Renta. De esta manera engendran consecuencias económicas y sociales significativas. En el ámbito económico, priva a los gobiernos de ingresos esenciales para financiar servicios públicos, infraestructura y programas sociales. Además, crea desigualdades al cargar desproporcionadamente a los contribuyentes cumplidores. Socialmente, mina la confianza en las instituciones y socava la percepción de justicia fiscal.

Bajo lo anteriormente expuesto, resulta pertinente definir el defraudamiento fiscal como la adecuación del acto de evasión fiscal al tipo penal de defraudación tributaria establecido en el COIP. Aunque el COIP no hace mención explícita a la evasión fiscal, esta se encuentra abordada en distintos tipos penales dentro de su marco legal. No obstante, es esencial entender que ambos términos no son sinónimos, y al tratarlos como tales, nos limitaremos a un análisis exclusivo del delito en lugar de abordar estudios más amplios sobre la conducta.

Según Manuel Torres Agulló, en su trabajo de tesis Fraude Fiscal, define al fraude fiscal de la siguiente manera:

El fraude fiscal puede definirse como un tipo de evasión fiscal premeditada que normalmente persigue un beneficio económico. Se trata de una infracción

administrativa que suele considerarse un delito cuando sobrepasa determinadas cantidades, se le conoce como "defraudación" y finalmente resulta en una disminución del ingreso percibido por la agencia tributaria. (Torres Agulló , 2017)

En conclusión, abordar la evasión fiscal requiere un enfoque multifacético que nos permita comprender la complejidad del término y todas aquellas conductas que derivan del mismo. Fortalecer la supervisión y la aplicación de la ley tributaria es esencial combatir la evasión fiscal en nuestro país. Dentro del Ecuador la evasión fiscal persiste como un desafío complejo, pero abordarlo es crucial para la salud financiera del gobierno y la equidad en la sociedad ecuatoriana. Adoptar estrategias integrales, desde la mejora de la supervisión hasta la promoción de la conciencia tributaria, puede contribuir a mitigar la evasión y construir sistemas tributarios más justos y efectivos.

2.2- La evasión tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

En el contexto particular de Ecuador, se observan diversas prácticas que propician la evasión fiscal tanto dentro como fuera de nuestras fronteras, siendo la defraudación fiscal una conducta común y extendida. Numerosos estudios académicos abordan, desde una perspectiva social, los factores que a lo largo del tiempo han contribuido al fortalecimiento progresivo de esta práctica.

En el estudio titulado "Factores que originan la evasión tributaria y su impacto en la recaudación tributaria del Ecuador", se señala que los principales mecanismos que contribuyen a la evasión fiscal incluyen la falta de una cultura tributaria arraigada, la escasa educación de los contribuyentes, la limitada solidaridad entre estos, la presión fiscal, el desconocimiento de la normativa, el incorrecto uso de comprobantes de venta, la complejidad en el proceso de declaraciones y la presencia de empresas fantasma. (Cabrera Quezada & Correa Jimenez, 2021). En virtud del objeto de estudio, me propongo profundizar en los aspectos previamente señalados acerca del incorrecto uso de comprobantes de venta y retención.

El mal uso de comprobantes se refiere a la práctica deshonesto o fraudulenta de manipular, emitir o utilizar documentos tributarios, como facturas, con el propósito de evadir impuestos, ocultar transacciones ilegítimas o falsear la realidad financiera de una entidad. Esta conducta indebida ha distorsionado la transparencia de las operaciones comerciales en el Ecuador y ha afectado al patrimonio del sistema tributario. El mal uso de comprobantes puede adoptar diversas formas, como la emisión de facturas electrónicas falsas, la manipulación de datos

en los documentos tributarios o la utilización indebida de estos comprobantes para justificar gastos inexistentes.

En el capítulo previo, se hizo alusión a la evasión fiscal en Ecuador, considerándola equiparable a la defraudación fiscal en el Código Orgánico Integral Penal. En este sentido, al explorar la normativa actual en relación con la evasión fiscal, resulta necesario referirse a los aspectos que la legislación aborda como defraudación tributaria. En su quinta sección, el Código Orgánico Integral Penal (COIP) aborda los delitos contra el régimen de desarrollo, incluyendo aspectos como el enriquecimiento privado no justificado y la defraudación tributaria. Asimismo, en su sexta sección, se ocupa de los delitos contra la administración aduanera, que comprenden la defraudación aduanera, la receptación aduanera, el contrabando y el mal uso de exenciones o suspensiones tributarias aduaneras. Aunque todos estos aspectos guardan relación con la evasión tributaria en Ecuador, nuestro enfoque particular se centra en la defraudación fiscal, específicamente en lo referente al incorrecto uso de facturas electrónicas.

El Artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal define el delito de defraudación tributaria como:

Art. 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:

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.
5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados gravados.
8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos

por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias. 11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador. 12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. 13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. 14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. 15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos. 16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho. 17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. 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. 19. Existe obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas. 20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. (Código Orgánico Integral Penal, 2014)

De esta manera podemos observar como el Ecuador cuenta con distintas conductas comprendidas en el tipo penal Defraudación Tributaria dentro de la evasión fiscal, con la finalidad de identificar plenamente el tipo penal al que se adecua la conducta, además de establecer cláusulas más generales que permiten una adecuación abierta a prácticas que no se hayan establecido en la norma pero que bajo estas cláusulas son consideradas de defraudación fiscal. Esto evidencia una adecuada regulación del derecho penal tributario en el Ecuador.

Finalmente, hay que enfatizar que la Constitución de la República del Ecuador establece que “Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia”. (Asamblea Constituyente, 2008). Insertando el principio *no bis ídem*, en el que las personas no pueden

ser juzgadas por un mismo acto en una misma materia, sin embargo, abre la posibilidad de que un mismo acto acarree distintas responsabilidades en varias materias. Específicamente cuando hablamos sobre defraudación tributaria, un mismo acto puede acarrear responsabilidad penal, tributaria y administrativa. En este contexto, sería incorrecto limitar la noción de sanción fiscal exclusivamente a penas privativas de libertad. Es esencial reconocer que el régimen sancionador administrativo también presenta su naturaleza punitiva, sin embargo, este se presenta como un proceso correctivo, mientras que el derecho penal tributario corresponde a un proceso represivo.

Dentro de la vía administrativa, nuestro ordenamiento jurídico tipifica diversas conductas, ajenas al ámbito del Derecho Penal, como infracciones. Resulta fundamental destacar que el Código Tributario define la infracción como "toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión" (Código Tributario, 2005). En concordancia con esta definición, el artículo 315 del CT clasifica las infracciones en contravenciones y faltas reglamentarias de la siguiente manera:

Art. 315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general. (Código Tributario, 2005)

Este artículo se vincula estrechamente con las ya mencionadas facultades de la administración tributaria, específicamente con "la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos" (Código Tributario, 2005), espacio en el cual "para la sanción de las contravenciones y faltas reglamentarias, bastará la transgresión de la norma" (Ídem)

Deseo destacar la significativa relevancia de la reserva de ley en nuestro marco jurídico tributario. En este contexto, al abordar las sanciones, ya sean por contravenciones o faltas reglamentarias, es fundamental tener en cuenta que la Constitución de la República del Ecuador establece que: "La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones (...) administrativas" (Asamblea Constituyente, 2008), donde de igual manera el CT establece que:

Art. 329.- Cómputo de las sanciones pecuniarias.- Las sanciones pecuniarias se impondrán en proporción al valor de los tributos que, por la acción u omisión se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción. Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías o bienes a los que se refiere la infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión. Las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias se impondrán de acuerdo con las cuantías determinadas en este Código y demás leyes tributarias. (Código Tributario, 2005)

Así se evidencia cómo tanto la Constitución de la República (CRE) como el Código Tributario (CT) resaltan la relevancia de fijar la cuantía bajo la reserva de ley. En este ámbito, el CT ha definido los rangos monetarios en los que pueden situarse las sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias. No obstante, no ha incorporado criterios de proporcionalidad para la determinación de la sanción correspondiente.

Según Álvaro R. Mejía Salazar, en el libro *Tributación Contemporánea*, establece que:

El COT, únicamente estableció piso y techo de las penas dineradas, mas no determinó la debida proporcionalidad entre las distintas contravenciones faltas reglamentarias y el monto específico de la sanción. De hecho ninguna ley tributaria se ha encargado de imponer penas (...) pecuniarias en el país. (De la Guerra Zúñiga & Mejía Salazar, 2022, pág. 228)

Así, el Servicio de Rentas Internas desarrolla el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias, donde se definen los criterios que la administración tributaria debe tener en cuenta al imponer sanciones, asegurando proporcionalidad con la conducta en cuestión. Aunque existe la posibilidad de regularizar la situación, no se presenta una categorización específica para los diversos actos vinculados con la evasión tributaria.

Sin embargo, bajo la reserva de ley establecida en la Constitución de la República del Ecuador, el instructivo carece de constitucionalidad, demostrando de esta manera la fragilidad del ordenamiento jurídico impositivo, destacando la urgencia de alcanzar un Código Tributario que impere en la debida regulación de las sanciones en sede administrativa.

Es importante señalar que la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno contempla diversas infracciones en su marco normativo y establece de manera más precisa las sanciones correspondientes. Esto evidencia una regulación más sólida para diversas infracciones en este cuerpo legal. Sin embargo, se observa una cohesión inadecuada, ya que el Código Tributario, como norma general para la Administración Tributaria, carece de disposiciones

claras al abordar la facultad sancionadora y su proporcionalidad en relación con las sanciones pecuniarias.

3. Facturación electrónica y su regularización.

La facturación electrónica ha emergido como una herramienta fundamental en la lucha contra la evasión tributaria dentro de la globalización y el avance de la tecnología. En Ecuador, este sistema se convirtió en un pilar crucial para fortalecer la transparencia y eficiencia en las transacciones comerciales y documentarlas, contribuyendo directamente a la regulación y supervisión de las obligaciones fiscales. Este capítulo se adentrará en la conceptualización de la facturación electrónica, su implementación en el contexto ecuatoriano y los resultados obtenidos en términos de recaudación tributaria.

El Diccionario Panhispánico del Español Jurídico define a la factura como un “documento emitido por un empresario o profesional en el que se relacionan los objetos o servicios incluidos en una transacción económica, junto con su precio y otros datos de identificación de los contratantes” (Real Academia Española, 2024), demostrando la importancia de la factura como un documento legal, que lleva un registro de una transacción económica entre personas y que es esencial para la contabilidad y el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Así, al abordar el tema de la factura electrónica en Ecuador, comprenderemos que se trata de un documento que debe cumplir con todos los requisitos establecidos de manera general por el Ordenamiento Jurídico Impositivo para las facturas, consideradas como comprobantes de venta y retención. Este proceso se lleva a cabo mediante medios electrónicos, siguiendo los formatos establecidos por la ley y con el requerimiento de la inclusión de firma electrónica para gozar de validez.

Bajo este concepto, el Servicio de Rentas Internas define a la facturación electrónica dentro del Ecuador de la siguiente manera:

La facturación electrónica es otra forma de emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios que cumple con los requisitos legales y reglamentarios exigibles para su autorización por parte del SRI, garantizando la autenticidad de su origen e integridad de su contenido, ya que incluye en cada comprobante la firma electrónica del emisor. (Servicio de Rentas Internas, 2023)

La incursión de la facturación electrónica en el marco legal ecuatoriano se gestó en el año 2002 mediante la promulgación de la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y

Mensajes de Datos, y su respectivo Reglamento General. Estos instrumentos normativos abordaron aspectos cruciales como los mensajes de datos, la firma electrónica, los servicios de certificación electrónica, el comercio electrónico, entre otros. Este hito se erige como un precursor significativo de la facturación electrónica, trazando un camino que vincula estrechamente el ámbito legal con los avances tecnológicos.

En 2012, la Resolución NAC-DGERCGC12-00105 marcó un hito al introducir el primer vínculo oficial con la facturación electrónica en la Administración Tributaria ecuatoriana. Esta resolución estableció el Esquema de emisión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios mediante comprobantes electrónicos. Esta innovación representó un paso significativo al integrar el uso de medios electrónicos en la capacidad de emitir comprobantes de venta, otorgando un estatus crucial a la factura electrónica, pero poco desarrollado, dentro del marco del Sistema Tributario.

Desde entonces, la facturación electrónica ha sido respaldada por una sólida base legal susceptible a varias modificaciones por su naturaleza técnica. Entre sus cambios, según el objeto de estudio, quisiera destacar su evolución hacia la obligatoriedad actual, espacio en el cual se encuentra la novedad de que la obligación de facturación abarca tanto a los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta como a aquellos que, sin ser considerados como tales, deben cumplir con este requisito. Ampliando el escenario de práctica de la facturación electrónica y convirtiéndola en un instrumento que no solo refleja un cambio paradigmático de su ejercicio de registrar y documentar transacciones comerciales, sino que también ha simplificado significativamente los procesos administrativos.

Tabla 1:

Base legal de las facturas electrónicas en el Ecuador.

Base legal de las facturas electrónicas en el Ecuador
Resolución NAC-DGERCGC12-00105, Registro Oficial 666 21 de marzo 2012
Resolución NAC-DGERCGC13-00236, Registro Oficial 956 de 17 de Mayo de 2013
Resolución NAC-DGERCGC14-00157, Registro Oficial 215 de 31 de marzo de 2014 31-03-2014

Resolución NAC-DGERCGC14-00366, Registro Oficial 257 del 30 de mayo de 2014

Resolución NAC-DGERCGC14-00790, Registro Oficial 346 de 02 de octubre de 2014

Resolución NAC-DGRCGC14-00788, Registro Oficial 351 de 9 de octubre de 2014

Resolución NAC-DGERCGC15-00000004 publicada en el Registro Oficial 414 de 12 de enero de 2015

Circular NAC-DGECCGC15-00000007, Registro Oficial 492 de 04 de mayo de 2015.

Resolución NAC-DGERCGC15-00000745-B Registro Oficial 619 de 30 de Octubre de 2015

Resolución NAC-DGERCGC15-00003184 Registro Oficial 661 de 4 de enero de 2016

Resolución NAC-DGERCGC16-00000092 Registro Oficial 696 de 22 de febrero de 2016

Resolución NAC-DGERCGC16-00000247 Registro Oficial 781 de 22 de junio de 2016

Resolución NAC-DGERCGC16-00000287 Registro Oficial 794 de 11 de julio de 2016

Resolución NAC-DGERCGC16-00000385 Registro Oficial 838 de 12 de septiembre de 2016

Resolución NAC-DGERCGC16-00000428 Registro Oficial 868 de 24 de octubre de 2016

Resolución NAC-DGERCGC17-00000309 Segundo Suplemento de Registro Oficial 8 de 6 de junio de 2017

Resolución NAC-DGERCGC17-00000430 Suplemento de Registro Oficial 59 de 17 de agosto de 2017

Resolución NAC-DGERCGC17-00000460 Suplemento de Registro Oficial 72 de 5 de septiembre de 2017

Resolución NAC-DGERCGC17-00000568, Registro Oficial 123 de 20 de noviembre de 2017

Circular NAC- DGECCGC17-00000012, Registro Oficial 148 de 27 de diciembre de 2017

Resolución NAC-DGERCGC17-00000616, Registro Oficial 149 de 28 de diciembre de 2017

Resolución NAC-DGERCGC18-00000191 Suplemento de Registro Oficial 234 de 4 de mayo de 2018

Resolución NAC-DGERCGC18-00000214 2Suplemento de Registro Oficial 255 de 5 de junio de 2018

Resolución NAC-DGERCGC18-00000233 Suplemento de Registro Oficial 255 de 5 de junio de 2018

Resolución NAC-DGERCGC18-00000431 publicada en el Primer Suplemento del Registro Oficial No. 396 de 28 de diciembre de 2018

Resolución NAC-DGERCGC19-00000023 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 501 de 04 de junio de 2019

Resolución NAC-DGERCGC20-00000027

Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000005 publicada en el Registro Oficial No. 5 el 27 de enero de 2022

Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000010 publicada en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial No. 3 el 09 de febrero de 2022

Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000024 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 80 el 09 de junio de 2022

Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000042 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 157 el 27 de septiembre de 2022

Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000043 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 157 el 27 de septiembre de 2022

Circular NAC-DGECCGC22-00000003 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 157 el 27 de septiembre de 2022

Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000052 publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 179 el 28 de octubre de 2022

Resolución NAC-DGERCGC22-00000064.

Nota. Fuente: Autoría propia.

De este modo, destacamos la evolución de la facturación electrónica hasta el año 2022, considerado como el último ejercicio contemplado por la más reciente resolución emitida hasta la fecha en relación con este sistema. Este cambio ha generado diversos beneficios para la Administración Tributaria del Ecuador, siendo la reducción de la evasión fiscal uno de los aspectos más destacados. Además, es relevante señalar que la Factura Electrónica se encuentra en sintonía con el Ordenamiento Jurídico, estableciendo conexiones con disposiciones del COIP, la Defraudación Tributaria, el Procedimiento Sancionatorio Tributario, así como con las infracciones y faltas reglamentarias conforme a su ámbito jurídico. En consonancia con el propósito de este trabajo de investigación, a continuación, profundizaremos la relación existente entre la facturación electrónica y la evasión fiscal.

3.1. La Facturación Electrónica en las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).

PYMES, una abreviatura que denota Pequeñas y Medianas Empresas, se refiere en el contexto nacional ecuatoriano a un conglomerado de entidades empresariales de dimensiones reducidas y medianas. Estas empresas comparten similitudes en términos de número de empleados, volumen de ventas, tiempo en el mercado, pago de impuestos, así como sus niveles de producción, activos y pasivos, que representan su capital. La denominación PYMES engloba, por tanto, a un grupo de empresas que exhiben afinidades en sus procesos de crecimiento, abarcando diversas métricas que definen su tamaño y alcance en el ámbito empresarial.

La Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros adoptó la categorización de pequeñas y medianas empresas (PYMES), conforme a las disposiciones establecidas por la Comunidad Andina en la Resolución 1260 y la normativa interna en vigor.

Tabla 2:

Clasificación de las pequeñas y medianas empresas según la Resolución No 1260 de la Comunidad Andina (CAN)

Variable	Pequeña Empresa	Mediana Empresa
Personal	10-49	50-199
Valor Bruto de Ventas Anuales	100.001 dólares - 1.000.000 dólares	1.000.001 dólares - 5.000.000 dólares
Monto de Activos	100.001 dólares hasta 750.000 dólares	750.001 dólares - hasta 3.999.999 dólares

Nota. Fuente: Autoría Propia.

Si bien no hay información actualizada sobre la cantidad de las pequeñas y medianas empresas en el Ecuador, según el observatorio de la PyME de la Universidad Andina Simón Bolívar, las mismas representaban el 8.6 por ciento de las empresas en el Ecuador. ((Universidad Andina Simón Bolívar- Observatorio PyME, 2019, pág. 1). Representando un

gran manejo de capital dentro de la sociedad ecuatoriana, y de igual manera, un gran aporte dentro de la actividad fiscal hacia la administración tributaria.

El SRI, a través de su Resolución No. NAC-DGERCGC 22-00000024 establece que:

Las personas naturales y sociedades que no sean considerados sujetos pasivos del Impuesto a la Renta pero que: i) se encuentren obligados a facturar, y ii) que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Resolución, todavía no se encuentren obligados a emitir comprobantes de venta, retención y documentos complementarios en la modalidad electrónica, en aplicación de las respectivas resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas, también deberán incorporar este tipo de esquema a su actividad hasta el 29 de noviembre de 2022. (Andrade Hernández M. D., 2022)

A partir de este instante, se establece el cronograma para la incorporación de la facturación electrónica en las PYMES, incursionando a las pequeñas y medianas empresas en esta práctica dentro de su actividad fiscal. Momento que a la fecha considero de especial importancia en el marco del Ordenamiento Jurídico Impositivo. Este escenario conlleva múltiples modificaciones en el ámbito de la facturación electrónica y en la estrategia de combate contra la evasión fiscal, aspectos que examinaremos detalladamente más adelante.

3.2.- La facturación electrónica como instrumento de lucha contra la evasión fiscal.

Aunque en sus inicios en Ecuador la facturación electrónica no se estableció como un mecanismo para combatir la evasión fiscal, sino como una respuesta a los avances tecnológicos predominantes en la sociedad y la globalización, actualmente ha alcanzado un nivel de desarrollo que armoniza con la práctica diaria y la tecnología que usamos cotidianamente. Además, ha logrado mantener un cierto nivel de transparencia y facilidad al documentar la información.

A pesar de la implementación y los avances realizados por la administración tributaria, la facturación electrónica aún enfrenta desafíos significativos en el contexto ecuatoriano. En este sentido, resulta fundamental identificar los espacios en los cuales la facturación electrónica interactúa con la realidad del país. Cabe resaltar que las prácticas evasivas realizadas en contra de la Administración Tributaria del Ecuador pueden realizarse de manera local o internacional, formando dos espacios de análisis de la facturación electrónica en dichos contextos.

3.2 Análisis de Prácticas Locales en la Evasión Fiscal: Desafíos y Oportunidades de la facturación electrónica en la Administración Tributaria del Ecuador

3.2.1. Adulteración del Registro Tributario del Contribuyente

Históricamente se ha conocido el uso de personas con la finalidad de evadir impuestos. Los llamados prestanombres, conocidos como aquella persona que solicita a otra que aparezca como propietario de sus bienes, con la finalidad de que al final esta se los devolverá, comúnmente utilizado por las personas que buscan realizar una declaración del impuesto a la renta menor a través la simulación de operaciones que constituyen un fraude fiscal.

Ampliar el campo de obligatoriedad de la facturación electrónica a través de la resolución Nro. NAC-DGERCGC 22-00000024, no ha comprendido únicamente destacar la obligación de las PYMES a realizar comprobantes electrónicos, sino que las mismas al realizar esta actividad obligan a adoptar este mecanismo a todos aquellos que mantengan transacciones con ellas. De esta manera, la documentación digital de estas transacciones monetarias, mediante la facturación electrónica, posibilita que la administración tributaria pueda detectar cuándo se llevan a cabo compras de considerable magnitud, especialmente cuando se trata de personas naturales. Este escenario se presenta cuando individuos, haciendo uso de su número de ciudadanía o número de RUC, realizan adquisiciones de alto valor. Las transacciones que emplean la factura electrónica dejan rastros y vínculos a través de este sistema, lo que facilita la detección por parte de las autoridades fiscales. El sistema compara los datos de manera automática con registros habituales, lo que posibilita la identificación automatizada de posibles irregularidades.

De manera análoga, la Administración Tributaria brinda la oportunidad a los individuos de obtener, de manera legal y mediante el ejercicio de sus derechos, la autorización para emitir facturas. En este contexto, las personas naturales, al utilizar su número de ciudadanía y el RUC asignado, pueden ceder inadvertidamente su identidad, posibilitando que las personas obligadas a llevar contabilidad realicen ventas que no reflejan los nombres de aquellos que realmente llevan a cabo dichas transacciones, creando un espacio que permite aminorar el impuesto a la renta bajo la simulación de gastos. Esto crea un conflicto con el sistema de tributación electrónica, que, no obstante, establece indicios y criterios que podrían conducir a la presunción de un delito y facilitar la investigación a través de las huellas dejadas por el mal uso de estas prácticas. Claro está que la facturación electrónica podría evolucionar hasta aspectos informáticos en los cuales, cada vez sea más compleja realizar esta operación.

Se plantea un desafío adicional relacionado con la falsa elusión tributaria, donde individuos buscan reducir la carga impositiva sobre la renta. Este escenario guarda semejanza con el caso anterior, con la diferencia de que se ejecuta a través de un régimen que les permite eludir el uso de la facturación electrónica.

El Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares (RIMPE), es una modalidad tributaria diseñada para apoyar y simplificar el cumplimiento de obligaciones fiscales para microempresarios en el Ecuador. Este régimen está dirigido a negocios con ingresos brutos anuales que no superan los límites establecidos por la normativa fiscal, siendo en el caso de los negocios populares un máximo de ingresos brutos anuales de hasta USD 20.000 y emprendedores con ingresos brutos anuales de hasta USD 300.000. Al adherirse al RIMPE, las microempresas pueden beneficiarse de una tasa impositiva reducida y de ciertas simplificaciones en sus procesos contables y tributarios. En el caso de los Negocios Populares dentro de las simplificaciones encontramos la facilidad de emitir notas de venta y no estar inmersos en la obligación de la facturación electrónica. (Andrade Hernández M. , 2021). Esta iniciativa busca beneficiar especialmente a los pequeños negocios, ya que ofrece ventajas como el pago reducido del IVA, la posibilidad de emitir notas de venta y no ser sujetos de retención. No obstante, es relevante señalar que, en el ejercicio de esta facultad, algunas personas aprovechan esta figura legal para llevar a cabo prácticas de evasión tributaria.

Dentro del marco de este régimen, los individuos optan por evitar la emisión de Facturas Electrónicas, ajustándose de este modo a las normativas legales establecidas para dicho régimen mediante la utilización de Notas de Venta. Esta práctica posibilita que una persona obligada a llevar contabilidad recurra a una persona natural, misma que bajo su escenario falso de negocio popular, de ejecución de actos simulados de transacciones, alcanzando montos de hasta 20,000 dólares con la flexibilidad de abonar únicamente la suma de 60 dólares a la Administración Tributaria, correspondientes al Impuesto al Valor Agregado. Esta práctica permite recurrir a diversas personas donde cada individuo representa un espacio para simular transacciones de veinte mil dólares, mismos que en conjunto terminan representando un gran perjuicio para la administración tributaria.

Esta práctica es conocida dentro del Código Orgánico Integral Penal como testaferrismo, delito que se encuentra tipificado de la siguiente manera:

Art. 289.- Testaferrismo.- La persona que consienta en aparentar como suyos bienes muebles, inmuebles, títulos, acciones, participaciones, dinero, valores o efectos que lo representen, producto del enriquecimiento ilícito de la o el servidor o ex servidor

público o producto del enriquecimiento privado no justificado, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. (Código Orgánico Integral Penal, 2014)

Asimismo, el Código Orgánico Integral Penal (COIP) establece sanciones que implican una pena privativa de libertad para aquel individuo que se involucre en defraudación tributaria mediante la práctica mencionada previamente. Este enfoque revela la otra faceta de la evasión tributaria, demostrando de qué manera dicha conducta puede resultar en consecuencias legales para ambas partes. Reconoce la existencia de defraudación tributaria cuando la persona:

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. (Código Orgánico Integral Penal, 2014)

A pesar de la existencia de un tipo penal específico para ambas partes, deberíamos considerar que el derecho no debe restringirse solamente a la aplicación de sanciones permitiendo un enfoque más amplio sobre la finalidad y eficacia del sistema legal. La tipificación de estos tipos penales no logra evitar totalmente este modo de evasión fiscal. En este sentido, más allá de encontrar sanciones sobre estos actos deberíamos entender las posibilidades que crea el ordenamiento jurídico impositivo para la mala práctica tributaria y establecer soluciones.

Esta realidad pone de manifiesto un uso inapropiado del Régimen RIMPE, planteando interrogantes acerca de la conveniencia de que este régimen incorpore la emisión de notas de venta electrónicas, como comprobantes de venta y retención, que sean compatibles con la base de datos de registros contables, o incluso adopte la facturación electrónica como obligatoria en su totalidad. Este enfoque busca ampliar la cobertura de la facturación electrónica con el fin de documentar de manera más clara y transparente los diversos movimientos realizados entre distintos regímenes.

No obstante, estos cambios mencionados permiten entrever un futuro en el que la sociedad ecuatoriana pueda mejorar en cuanto a la implementación de la facturación electrónica y el cumplimiento de sus obligaciones frente a la Administración Tributaria.

3.2.2. Pérdida de libros contables

El Servicio de Rentas Internas, mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC22-00000024, ha establecido que los agentes de retención deben llevar a cabo sus registros de manera obligatoria en la versión ATS (Anexo Transaccional Simplificado). Esta resolución define la modalidad de emisión de comprobantes electrónicos y prescribe un formato específico que incluye una mayor cantidad de información. Este proceso asegura uniformidad en la presentación de datos, los cuales son debidamente documentados y registrados por el Servicio de Rentas Internas.

Estas bases electrónicas de datos permiten un acceso completo a los registros contables. En un escenario hipotético donde se intentará ocultar información, este hecho no constituirá un obstáculo para la facultad determinadora de la Administración Tributaria. Esto se debe a que, en caso de intentar ocultar datos, la Administración Tributaria podría posteriormente establecer las correcciones necesarias al contar con los datos del contribuyente en su plataforma, destacando la importancia de la facturación electrónica como un mecanismo para frenar la ocultación de libros contables como un medio de evasión fiscal.

Un registro electrónico brinda a las personas una base de datos sólida al momento de presentar sus declaraciones. Sin embargo, aún persisten varios problemas en su implementación. Es conocido que no todas las personas tienen acceso a Internet. El informe sobre el estado digital de Ecuador hasta junio de 2023 revela que "el 76% de la población ecuatoriana cuenta con acceso a Internet, generando más de 16,3 millones de conexiones" (Del Alcázar Ponce & Mentinno Consultores, 2023). Esta estadística resalta la dificultad que enfrentan aquellos sectores que carecen de acceso a Internet, además que es importante resaltar la impedancia de la informalidad transaccional en Ecuador, donde a pesar de contar con acceso a dispositivos informáticos, los mismos no se usan para la facturación electrónica.

Además, es importante destacar que la crisis de insuficiencia eléctrica en la que se encuentra nuestro país ha generado apagones programados desde el 27 de octubre. Durante estos periodos, los contribuyentes enfrentan obstáculos para emitir facturas electrónicas. En relación con estos casos, el SRI establece lo siguiente:

Casos excepcionales. – Cuando por motivos de fuerza mayor o caso fortuito, los contribuyentes autorizados a emitir comprobantes bajo la modalidad electrónica no puedan generar un comprobante en dicha modalidad, podrán emitir un comprobante de venta, retención o documento complementario bajo el esquema preimpreso, conforme a los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta,

Retención y Documentos Complementarios. No obstante, los comprobantes emitidos bajo la modalidad preimpresa no podrán exceder el 1% del total de comprobantes emitidos en el ejercicio fiscal anual anterior.” (Resolución Nro. NAC-DGERCGC22-00000024, 2022)

Figura 2:

Obligación de emitir facturas físicas durante los apagones de energía- SRI.



Nota. Fuente: Recuperado de: <https://twitter.com/SRIoficialEc/status/1719344224909308286>

Aunque la situación anteriormente mencionada se clasifica como un evento de Fuerza Mayor, se repite de manera regular, suspendiendo típicamente 2 horas laborables en días hábiles. A pesar de que el Servicio de Rentas Internas establece que estas interrupciones físicas no deben superar el uno por ciento de los comprobantes emitidos en el ejercicio fiscal del año anterior, en caso de excederse y tratarse claramente de situaciones de fuerza mayor, no se ha especificado qué medidas se tomarán al respecto. Sin embargo, existe la posibilidad de que esto genere un espacio propicio para el ocultamiento de información en los libros contables y la práctica de una doble contabilidad que trataremos más adelante.

Surge la interrogante de si, a pesar de los beneficios de contar con una base de datos electrónica a través de las facturas electrónicas, estamos en condiciones de proporcionarla, dadas las interrupciones recurrentes provocadas por las crisis que el país sufre.

3.2.3. Doble contabilidad o contabilidad paralela

La evasión fiscal es un fenómeno global dentro del cual las economías más grandes presentan mejores condiciones para realizarla. En este escenario, la doble contabilidad se presenta como una estrategia controvertida empleada por individuos y empresas para eludir sus responsabilidades fiscales. Este método no sólo constituía una vía para evadir impuestos,

sino que había llegado a convertirse en una práctica común en empresas consolidadas que daba mejores posibilidades a la empresa dentro del mercado. Por tanto, es esencial examinar los efectos que esta práctica conlleva, especialmente desde la obligatoriedad de la facturación electrónica en las PYMES.

El Código de Comercio Colombiano establece que: “Habrá doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos.” (Código de Comercio de Colombia, 1971, pág. 23) . De este modo, podemos comprender que la doble contabilidad constituye un mecanismo mediante el cual se intenta engañar a la Administración Tributaria al ocultar operaciones reales. En este proceso, se generan dos registros contables: el primero, que refleja la realidad económica, tiene la única finalidad de dar origen al segundo registro contable y ser ocultado. Este último tiene como objetivo declarar montos inferiores a los consignados en el registro real, y una vez completado, se utiliza para su presentación ante la administración tributaria.

Superar la doble contabilidad como medio de evasión fiscal implica abordar múltiples desafíos. Con la finalidad de lograr una mejor transparencia es importante reconocer el papel que implica el ejercicio de la facturación electrónica como una práctica obligatoria. Espacio en el cual, la facturación electrónica facilita un seguimiento detallado y preciso de todas las transacciones comerciales. Cada factura electrónica genera un rastro digital que puede ser auditado de manera automatizada, lo que minimiza la posibilidad de ocultar o manipular operaciones financieras.

La facturación electrónica permite la validación instantánea de las transacciones comerciales. Las autoridades tributarias pueden acceder a la información en tiempo real, lo que dificulta la creación de registros contables alternativos para evadir impuestos, hecho que reduce la brecha entre los registros contables y la realidad económica, disminuyendo las oportunidades para mantener una doble contabilidad.

De esta forma, la facturación electrónica promueve la transparencia al proporcionar a las autoridades fiscales y a las empresas una visión más clara y detallada de las transacciones. Esto fortalece el control sobre las actividades financieras y minimiza los espacios para la manipulación de registros, donde además el fisco puede, en uso de su potestad sancionadora, proporcionar las sanciones correspondientes a las personas que no emplean la facturación electrónica, y en los casos que hagan uso de una forma de emisión diferente que no permita la evasión fiscal realizar la denuncia de los procesos para que los mismos

sean investigados. Este aspecto aumenta la confiabilidad de la información presentada por aquellos individuos u entidades que tienen la obligación de llevar a cabo registros contables, donde al extender la obligatoriedad de la facturación electrónica se creó un entorno más propicio para la administración tributaria y su ejercicio.

2.3.4. Omitir ingresos por ventas o prestación de servicios.

La transacción monetaria derivada de una venta constituye el ingreso proporcional de un contribuyente ante la administración tributaria. Por esta razón, se ha vuelto imperativo respaldar adecuadamente estas transacciones mediante comprobantes de venta. Actualmente, existe la obligación de que las personas adopten la facturación electrónica como medio de respaldo para sus ventas, ya sea de productos o servicios.

Hemos abordado previamente cómo la obligatoriedad de emitir facturas electrónicas implica la facturación electrónica para todas las partes involucradas en transacciones con aquellos que tienen la responsabilidad de rendir cuentas a la administración tributaria. Bajo esta perspectiva, la facturación electrónica abarca un espectro más amplio de transacciones, no solo limitándose a los obligados, sino también incorporando a diversas personas que gradualmente adoptarán este mecanismo en sus actividades. Este cambio contribuiría a evitar la omisión de ingresos a la administración tributaria, ya que las personas no podrían eludir la facturación de ventas o la prestación de servicios.

Además se debe resaltar también la inclusión de la facturación electrónica RIMPE. Aunque previamente discutimos cómo el RIMPE ofrecía ciertas flexibilidades en las obligaciones tributarias, lo cual permitía la elusión fiscal y facilitaba la evasión fiscal en su aplicación incorrecta, actualmente este régimen ha experimentado varias reformas desde su implementación.

Uno de los aspectos a destacar es que bajo el objetivo de establecer un control más efectivo, se han excluido distintas actividades de su régimen. Este ajuste implica ahora la emisión obligatoria de facturas electrónicas para aquellos que no puedan clasificarse dentro de esta categoría según su regularización.

Según el Servicio de Rentas Internas en el ámbito del RIMPE, ciertas actividades quedan excluidas de su alcance; dichas actividades comprenden ingresos provenientes de contratos de construcción y operaciones de urbanización, lotización, y actividades similares. También se encuentran fuera de este régimen las actividades profesionales, mandatos y representaciones, así como las actividades de transporte, agropecuarias, y de

comercialización de combustibles. Además, no estarán sujetas a este régimen las actividades bajo relación de dependencia, rentas de capital, regímenes especiales, inversiones extranjeras directas y actividades asociadas a asociaciones público-privadas. Sectores específicos como hidrocarburos, minería, petroquímica, laboratorios médicos y farmacéuticos, industrias básicas, servicios financieros, seguros y Economía Popular y Solidaria también quedan excluidos. Adicionalmente, aquellos que hayan obtenido ingresos brutos superiores a USD 300,000 en el año anterior, así como quienes figuren inscritos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) sin actividad económica registrada, no estarán contemplados en este régimen tributario. (Servicio de Rentas Internas, 2023)

Este cambio representa un cambio sustancial en referencia a la omisión de ingresos por parte del contribuyente. Este ajuste no solo precisa de manera más específica las actividades que no abarcan el régimen, sino que también introduce a quienes están excluidos en la obligación de adoptar la facturación electrónica dentro de sus actividades.

La Resolución NAC-DGERCGC21-00000060 prescribe las normativas para la implementación del RIMPE, detallando lo siguiente en cuanto a las actividades no sujetas al régimen:

Los contribuyentes calificados como “negocios populares” que realicen actividades económicas no sujetas al RIMPE deberán emitir facturas exclusivamente por estas transacciones. Los contribuyentes inscritos en este régimen solicitarán facturas por sus adquisiciones de bienes, cesión de derechos y contrataciones de servicios. Si las adquisiciones, cesiones o contrataciones fueran efectuadas a contribuyentes sujetos al RIMPE bajo la consideración de negocio popular, solicitarán que se les identifique en la respectiva nota de venta haciendo constar su nombre y su número de registro. (Resolución Nro. NAC-DGERCGC21-00000060, 2021)

Gracias a esta innovación hay una disminución notable en la omisión de emitir facturas o notas de venta y, por ende, una mejora en el control tributario, reduciendo posibles brechas que pudieran haber facilitado prácticas para omitir ventas o prestaciones de servicios.

Solamente los contribuyentes clasificados como negocios populares dentro de esta modalidad tributaria estarán autorizados para generar notas de venta conforme a la legislación actual. No obstante, la misma resolución prevé que eso deje de ser de esta manera al establecer que “cuando dejen de tener tal consideración, no podrán emitir notas de venta debiendo destruir aquellas cuya autorización se encontrare vigente y deberán emitir los

comprobantes y documentos que corresponda” (Resolución Nro. NAC-DGERCGC21-00000060, 2021)

De este modo, podemos observar cómo el derecho, como disciplina social, se enfrenta a la necesidad de adaptarse, en este caso, al ritmo de la evolución tecnológica y la creciente globalización. Esto queda patente al evidenciar que la facultad de emitir notas de venta se configura como una disposición transitoria, indicando que la perspectiva futura se inclina hacia la adopción de comprobantes electrónicos, siendo la facturación electrónica en el formato SAT la opción más óptima para mantener la coherencia con los principios tributarios.

En conclusión, la facturación electrónica se erige como un componente esencial para la transparencia fiscal y la prevención de la evasión de ingresos al respaldar las transacciones de venta. En Ecuador, el ampliar el escenario de ejercicio de la facturación electrónica, a más de la exclusión de ciertas actividades del RIMPE se presentó un mejor escenario en contra de esta práctica. Incluso, legalmente, se prevé una mayor fuerza de comprobantes electrónicos en un futuro en estos aspectos. Al expandir la generación de facturas electrónicas permitirá la uniformidad de esta práctica, herramienta que contribuye al cumplimiento de las obligaciones tributarias y evita la omisión de las actividades o prestación de servicios para evitar el pago de obligaciones fiscales.

2.3.4. Empresas Fantasma

Las conductas fraudulentas llevadas a cabo por empresas en Ecuador se han vuelto comunes, y muchas de ellas se sienten impulsadas a ganar una mayor competitividad en el mercado mediante prácticas ilegales. En su gestión, es común que desarrollen estrategias con el fin de aumentar sus ingresos al reducir los montos que deben abonar a la administración tributaria. Una de estas prácticas destacadas es la simulación de actos comerciales con empresas fantasma en el país, la cual adquiere una relevancia significativa en nuestro estudio. Esto se debe a que la operación e importancia de estas empresas reside en la manipulación de facturas como medios de simulación.

El Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 25, define a las empresas de la siguiente manera:

Definición de empresas fantasmas o supuestas.- Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad

económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones. (Reglamento para la aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno, 2015, pág. 15)

Bajo este concepto, podemos comprender que la creación de una empresa fantasma tiene como objetivo principal respaldar transacciones en favor de otra empresa que busca ocultar sus ingresos. Este proceso se realiza con la intención específica de evadir el pago de sus obligaciones tributarias a través de transacciones ficticias. En este contexto el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 25.1, define las transacciones inexistentes de la siguiente manera:

Definición de transacciones inexistentes.- Se considerarán transacciones inexistentes cuando la Administración Tributaria detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes de venta sin que se haya realizado la transferencia del bien o la prestación del servicio, sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no ubicados, se presumirá la inexistencia de las operaciones respaldadas en tales comprobantes. (Reglamento para la aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno, 2015, pág. 15)

Es esencial abordar de manera efectiva la persecución de estas actividades ilícitas por parte de la Administración Tributaria, y un componente clave en este proceso son los comprobantes que emiten estas empresas en beneficio de los contribuyentes. La obligatoriedad de los comprobantes electrónicos en el actual marco jurídico impositivo ecuatoriano destaca su papel crucial en los resultados obtenidos por la administración tributaria en los últimos años. En este sentido, subrayó la importancia de una estructura tributaria robusta que facilite la recaudación de tributos y prevenga la evasión fiscal.

Dentro de este contexto, la facturación electrónica emerge como una herramienta invaluable al proporcionar una mayor transparencia y detalle en las transacciones; la implementación de sistemas de facturación electrónica conlleva la automatización de procesos contables y fiscales, esta automatización no solo mejora la eficiencia operativa, sino que también reduce las oportunidades para la manipulación manual de documentos. Las empresas fantasmas, al depender de estrategias fraudulentas que a menudo involucran la creación de documentos falsos, se ven obstaculizadas por la validación, precisión y consistencia que brinda la automatización de las facturas electrónicas. El uso de estos comprobantes facilita un

intercambio seguro y eficiente de información entre las empresas y las autoridades tributarias. La transmisión electrónica reduce la posibilidad de manipulación de documentos, fortaleciendo la integridad de la información fiscal. Este intercambio seguro contribuye a la construcción de una base de datos confiable y precisa para las autoridades fiscales, lo que dificulta aún más las prácticas fraudulentas de las empresas fantasmas.

Finalmente, las facturas electrónicas proporcionan un rastro digital detallado de las transacciones comerciales. A través de la emisión y recepción electrónica de facturas, las autoridades fiscales pueden verificar la autenticidad de las transacciones y rastrear la cadena de eventos financieros. Este nivel de trazabilidad dificulta la capacidad de las empresas fantasma para simular actividades comerciales inexistentes, ya que las facturas electrónicas documentan de manera inequívoca las transacciones legítimas.

Hasta el 30 de noviembre de 2023, el Servicio de Rentas Internas ha identificado, en el marco de sus programas de control, a 1073 empresas fantasma. Durante este período, se ha verificado la existencia de facturas falsas por un monto total de 3.566 millones de dólares. (Servicio de Rentas Internas, 2024)

En este período, la facturación electrónica se convirtió en obligatoria para todos los sectores, a excepción de las actividades exentas en el RIMPE. Esto ha facilitado una mejor estructuración para la recaudación de tributos de los contribuyentes. A pesar de que, en este escenario, las empresas fantasmas persisten y continúan utilizando la venta de facturas electrónicas en sus operaciones, estas mismas facturas proporcionan una vía más sólida para identificar y detectar sus actividades en la realidad actual.

Conclusión

1. En conclusión, se destaca la apropiada regulación penal en el contexto de la facturación electrónica y la evasión fiscal, contrastada con una insuficiente regulación administrativa. Este déficit se evidencia en la falta de proporcionalidad en las sanciones pecuniarias impuestas por la Administración Tributaria, lo cual compromete

la eficacia y la consecución completa de los beneficios derivados de la facturación electrónica y su obligatoriedad. Se destaca la necesidad de abordar esta carencia, señalando la falta de rigidez en el Ordenamiento Jurídico Impositivo del Ecuador respecto a las sanciones administrativas vinculadas con el incumplimiento de dichas obligaciones.

2. La obligatoriedad de la facturación electrónica emerge como una medida efectiva para reducir la manipulación de los números de registro del contribuyente. Esta herramienta facilita una trazabilidad más precisa de los vínculos financieros, permitiendo detectar de manera eficiente montos atípicos. Esta mejora en la capacidad de seguimiento beneficia la labor de la administración tributaria al perseguir aquellos que hacen un uso indebido de los números de RUC. A pesar de la simplicidad y atractivo del RIMPE para los contribuyentes, es crucial reconocer que su simplicidad no debe traducirse en descuido por parte de la administración tributaria en la lucha contra la evasión y en la necesidad de un control efectivo.
3. La obligatoriedad de la facturación electrónica abarca en su totalidad la lucha contra la pérdida de los libros contables, las bases electrónicas de datos permiten un acceso total y directo a la administración tributaria en ejercicio de su facultad determinadora. Sin embargo, bajo la excepción establecida a los casos de fuerza mayor y los frecuentes acontecimientos que ha sufrido el Ecuador, se han creado espacios que permiten la pérdida de libros contables y la doble contabilidad a menor medida.
4. La exigencia actual de la facturación electrónica actúa como un mecanismo efectivo para prevenir la doble contabilidad. La presencia de un sistema de validación instantánea de transacciones comerciales por parte de la administración tributaria impide la coexistencia de dos registros contables, creando así un entorno más propicio para la eficiencia de la Administración Tributaria y la recaudación de impuestos, y previniendo las prácticas de evasión fiscal.
5. La obligación de emitir comprobantes electrónicos de las PYMES, sumado a la obligatoriedad que se presenta bajo la regulación del RIMPE, presenta un escenario propicio para el ejercicio fiscal, en donde coexistencia de personas obligadas a emitir facturas electrónicas da como consecuencia un aminoramiento de la omisión de ventas o prestación de servicios de los contribuyentes.
6. En última instancia, se reconoce que las facturas electrónicas constituyen una herramienta más robusta para la identificación y persecución de las actividades de Empresas Fantasma, gracias al rastro y el registro digital que dejan en sus transacciones comerciales.

Referencias

Andrade Hernández, M. (29 de diciembre de 2021). RESOLUCIÓN Nro. NAC-DGERCGC21-00000060. Quito, Ecuador. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.pudeleco.com/clegal/tributario/2021/sri21-060.pdf>

- Andrade Hernández, M. D. (27 de mayo de 2022). Resolución Nro. NAC-DGERCGC22-00000024. Quito, Ecuador. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <file:///C:/Users/Luis%20Andrade/Downloads/NAC-DGERCGC22-00000024.pdf>
- Asamblea Constituyente. (2008). CONSTITUCION DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR 2008. Registro Oficial 449. Obtenido de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_const.pdf
- Asamblea Nacional del Ecuador . (20 de octubre de 2008). Constitución de la República del Ecuador. Quito, Ecuador. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ecu_const.pdf
- Asamblea Nacional del Ecuador. (10 de febrero de 2014). Código Orgánico Integral Penal. Quito, Ecuador. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2021/03/COIP_act_feb-2021.pdf
- Cabrera Quezada, K., & Correa Jimenez, W. (2021). Repositorio Digital de la UTMACH. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de http://repositorio.utmachala.edu.ec/bitstream/48000/17656/1/T-19817_CABRERA%20QUEZADA%20KETTY%20ADRIANA.pdf
- Cevallos Vaca, M. (2 de abril de 2011). UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR SEDE ECUADOR. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2862/1/T1013-MDE-Cevallos-Orientacion.pdf>
- Código de Comercio de Colombia. (1971). Caracas: Gaceta Oficial Extraordinaria. Obtenido de <https://aapsa.com.co/wp-content/uploads/codigo-de-comercio.pdf>
- Código de Comercio de Colombia. (1971). Colombia. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.camarabaq.org.co/wp-content/uploads/2021/03/CodigodeComercio-2.pdf>
- Código Tributario. (2005). Registro Oficial Suplemento 38.
- Conexión Esan. (24 de agosto de 2018). Conexión Esan. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.esan.edu.pe/conexion-esan/en-que-consisten-los-principios-de-transparencia-y-compliance>
- Congreso Nacional. (1997). Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. El Plenario de las Comisiones Legislativas. Obtenido de <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.comisiontransito.gob.ec/wp-content/uploads/2015/07/LEY-DE-CREACION-DE-SRI.pdf>
- CONGRESO NACIONAL DEL ECUADOR. (02 de diciembre de 1997). Ley de creación del servicio de rentas internas. Quito, Ecuador. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <file:///C:/Users/Luis%20Andrade/Downloads/Ley%20de%20Creaci%C3%B3n%20SR>

I-

%C3%BAltima%20modificaci%C3%B3n%20de%20diciembre%20de%202017.pdf

CONGRESO NACIONAL DEL ECUADOR. (14 de junio de 2005). Código Tributario. Quito, Ecuador. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literala2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>

Cornejo Aguiar, J. S. (2024). Derecho Ecuador. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://derechoecuador.com/principios-del-regimen-tributario/>

Correa Delgado, R. -P. (28 de febrero de 2015). Reglamento para la aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno. Quito, Ecuador. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.ucsg.edu.ec/wp-content/uploads/transparencia/REGLAMENTO-APLICACION-DE-LA-LEY-DE-REGIMEN-TRIBUTARIO-INTERNO.pdf>

de la Guerra Zuñiga, E. E., & Mejía Salazar, A. R. (Edits.). (2022). Tributación Contemporánea Volumen 1 (Primera ed., Vol. 1). Universidad Andina Simón Bolívar / Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario.

De la Guerra Zúñiga, E., & Mejía Salazar, Á. (2022). Tributación contemporánea (Vol. 1). Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar / Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.uasb.edu.ec/publicacion/tributacion-contemporanea/>

Del Alcázar Ponce, J., & Mentinno Consultores. (2023). Mentinno Consultores. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://blog.formaciongerencial.com/estado-digital-ecuador-2023-estadisticas-digitales-y-usuarios/>

Del Alcázar Ponce, J. J. (2023). Usuarios de internet y niveles de digitalización. Ecuador Estado Digital Junio 2023, 93.

Empresas Fantasmas - intersri. (2023). Recuperado el 26 de December de 2023, de Servicio de Rentas Internas: <https://www.sri.gob.ec/empresas-fantasma>

ESTATUTO REGIMEN JURIDICO ADMINISTRATIVO FUNCION EJECUTIVA, ERJAFE. (2002). Registro Oficial 536. Obtenido de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2018/05/ERJAFE_abr18.pdf

Franco Lalama, A. (25 de marzo de 2011). La Suficiencia Recaudatoria. Dede mi trinchera. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.desdemitrinchera.com/2011/03/25/la-suficiencia-recaudatoria/>

Friedman Mateluna, D. (diciembre de 2011). Repositorio de la Universidad San Francisco de Quito. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de

- <https://repositorio.iaen.edu.ec/bitstream/handle/24000/5896/20111202%20-%20TESIS%20MAESTR%C3%8DA%20v3.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Friedman, D. D. (2011). LA COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA: ANÁLISIS DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN Y RECLAMOS ADMINISTRATIVOS EN LA DIRECCIÓN REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES, CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES. Obtenido de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://repositorio.iaen.edu.ec/jspui/bitstream/24000/5896/2/20111202%20-%20TESIS%20MAESTR%C3%8DA%20v3.pdf
- Fueyo Álvarez, J. (1 de junio de 1951). La distribución orgánica y territorial de la Administración desde el punto de vista de la racionalización de su funcionamiento. Dialnet(5). Recuperado el 10 de 01 de 2024, de file:///C:/Users/Luis%20Andrade/Downloads/Dialnet-LaDistribucionOrganicaYTerritorialDeLaAdministraci-2111892.pdf
- Fueyo, J. J. (s.f.). LA DISTRIBUCIÓN ORGÁNICA Y TERRITORIAL DE LA ADMINISTRACIÓN DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA RACIONALIZACIÓN DE SU FUNCIONAMIENTO. Letrado del Consejo de Estado. Obtenido de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/file:///C:/Users/Isidulis/Downloads/Dialnet-LaDistribucionOrganicaYTerritorialDeLaAdministraci-2111892.pdf
- García Lastra, J. J. (2006). NATURALEZA DEL APOORTE DE CINCO POR MIL A LA CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO. UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR SEDE ECUADOR. Obtenido de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2343/1/T0448-MT-Garc%C3%ADa-Naturaleza%20del%20aporte.pdf
- García Lastra, J. L. (2006). REPOSITORIO UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2343/1/T0448-MT-Garc%C3%ADa-Naturaleza%20del%20aporte.pdf>
- Garzón Campos, M. M. (2018). El sistema tributario y su impacto en la Economía Popular y Solidaria en el Ecuador. UNIANDÉS EPISTEME.
- Garzón Campos, M., Ahmed Radwan, A., & Peñaherrera Melo, J. (2018). El sistema tributario y su impacto en la Economía Popular y Solidaria en el Ecuador. Dialnet, 5(1), 16. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de file:///C:/Users/Luis%20Andrade/Downloads/Dialnet-ElSistemaTributarioYSuImpactoEnLaEconomiaPopularYS-6756345.pdf

- J. Paz, J. J., & Cepeda, M. M. (2015). Historia de los Impuestos en Ecuador. Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Juan J. Paz y Miño Cepeda. (2011). HISTORIA DE LOS IMPUESTOS EN ECUADOR. ADHILAC Internacional.
- LA COMISION DE LEGISLACION Y CODIFICACION. (2005). CODIGO TRIBUTARIO. Registro Oficial Suplemento. Obtenido de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclclefindmkaj/https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf
- Lico, M. (2024). Recuperado el 10 de 01 de 2024, de BA: https://buenosaires.gob.ar/procuracion-general/breve-estudio-de-los-principios-generales-del-derecho-y-de-los-principios
- Manene, L. (10 de agosto de 2010). Blog de Luis Miguel Manene. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de https://luismiguelmanene.wordpress.com/2010/08/19/la-eficiencia-y-la-eficacia/
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2023). Informe de modificaciones, Presupuesto General del Estado Período enero-junio 2023. Obtenido de chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclclefindmkaj/https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/informe_de_modificaciones_junio_2023_version_final.pdf
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2023). Ministerio de Economía y Finanzas. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2022/11/Anexo-1_Justificativo-Proforma-2023.pdf
- Noboa Bejarano, G. (18 de marzo de 2002). Estatuto Regimen Juridico Administrativo Función Ejecutiva, ERJAFE. Quito, Ecuador. Recuperado el 01 de 10 de 2024, de https://www.defensa.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2018/05/ERJAFE_abr18.pdf
- Real Academia Española. (2024). Definición de factura - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE. Recuperado el 19 de December de 2023, de Diccionario panhispánico del español jurídico: https://dle.rae.es/factura
- Real Academia Española. (10 de 01 de 2024). Real Academia Española. Obtenido de https://dle.rae.es/sistema?m=form#FNumYeC
- Real Academia Española. (s.f.). Definición de sistema tributario - Diccionario panhispánico del español jurídico - RAE. Recuperado el 26 de December de 2023, de Diccionario panhispánico del español jurídico: https://dpej.rae.es/lema/sistema-tributario
- Real Academia Española. (s.f.). eficiencia | Definición | Diccionario de la lengua española | RAE - ASALE. Recuperado el 26 de December de 2023, de Diccionario de la lengua española: https://dle.rae.es/eficiencia

REGLAMENTO PARA APLICACIÓN LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, LRTI. (2010). Registro Oficial Suplemento 209.

Sanz Gómez, R. (13 de octubre de 2017). Elusión Fiscal (Regulación en la Unión Europea). VOCES DE CULTURA DE LA LEGALIDAD, 251-259. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <file:///C:/Users/Luis%20Andrade/Downloads/3821-Texto%20del%20art%C3%ADculo-4618-1-10-20170925.pdf>

Servicio de Rentas Internas. (31 de December de 2021). Régimen Simplificado para Emprendedores y Negocios Populares (RIMPE) - intersri - Servicio de Rentas Internas. Recuperado el 3 de January de 2024, de SRI: <https://www.sri.gob.ec/rimpe#%C2%BFqui%C3%A9nes>

Servicio de Rentas Internas. (2021). Resolución Nro. NAC-DGERCGC21-00000060.

Servicio de Rentas Internas. (2023). Estadísticas Generales de Recaudación 2023 [fotografía]. Obtenido de ESTADÍSTICAS GENERALES DE RECAUDACIÓN SRI: <https://www.sri.gob.ec/estadisticas-generales-de-recaudacion-sri>

Servicio de Rentas Internas. (2023). Servicio de Rentas Internas. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.sri.gob.ec/facturacion-electronica#%C2%BFqu%C3%A9-es>

Servicio de Rentas Internas. (2024). Servicio de Rentas Internas. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.sri.gob.ec/empresas-fantasma>

Servicio de Rentas Internas. (s.f.). Facturación Electrónica - intersri - Servicio de Rentas Internas. Recuperado el 19 de December de 2023, de SRI: <https://www.sri.gob.ec/facturacion-electronica#%C2%BFqu%C3%A9-es>

Torres Agulló , M. (2017). REPOSITORIO UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <http://dspace.umh.es/bitstream/11000/7438/1/TFG-Torres%20Agull%C3%B3%20Manuel.pdf>

Ullauri Donoso, N. J. (2020). Las misiones internacionales. En Proyecto desarrollista-modernizante en el Ecuador en el período de 1948-1952 (pág. 73). Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador Área de Estudios Sociales y Globales. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7682/1/TD141-DELA-Ullauri-Proyecto.pdf>

Universidad Andina Simón Bolívar. (2019). Observatorio de la PyME.

(Universidad Andina Simón Bolívar- Observatorio PyME. (2019). (Universidad Andina Simón Bolívar- Observatorio PyME. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.uasb.edu.ec/observatorio-pyme/>

(31 de October de 2023). Recuperado el 29 de December de 2023, de SRI Ecuador on X: "No dejes de emitir facturas durante los cortes de energía eléctrica. Recuerda que en

casos fortuitos o de fuerza mayor puedes utilizar facturas físicas.

<https://t.co/UAKHi17WNQ>":

<https://twitter.com/SRloficialEc/status/1719344224909308286>

Universidad Andina Simón Bolívar- Observatorio PyME. (2020). Universidad Andina Simón Bolívar- Observatorio PyME. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.uasb.edu.ec/observatorio-pyme/>

Universidad Técnica Particular de Loja. (16 de abril de 2018). Universidad Técnica Particular de Loja. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de https://www.google.com/search?q=UTPL&oq=UTPL&gs_lcrp=EgZjaHJvbWUyFwgAEEUYORhDGIMBGOMCGLEDGIAEGIoFMhglIARAUgEMYgwEYxwEYsQMY0QMYgAQYigUyEggCEAAYQxiDARixAxiABBiKBTISCAMQABhDGIMBGLEDGIAEGIoFMg0IBBAAGIMBGLEDGIAEMg0IBRAAGIMBGLEDGIAEMgYIBhBFGDwyBggHEAUYQNIBCDE3NT

Villa Maura, C. C., Samaniego Erazo, F. F., Vargas Ulloa, D. D., & Merino Villa, E. E. (2018). LA SOSTENIBILIDAD DEL PRESUPUESTO GENERAL DEL ESTADO EN EL ECUADOR. Escuela Superior Politécnica de Chimborazo. Obtenido de <https://talentos.ueb.edu.ec/index.php/talentos/article/view/29/37>

Villa Maura, C., Vargas Ulloa, D., & Merino Vill, E. (diciembre de 2018). Análisis financiero del sector societario en el Ecuador104 105ANÁLISIS FINANCIERO DEL SECTOR SOCIETARIO EN EL ECUADOR. Revista mktDescubre - ESPOCH FAD(12). Recuperado el 10 de 01 de 2024, de https://www.researchgate.net/publication/332802947_ANALISIS_FINANCIERO_DEL_SECTOR_SOCIETARIO_EN_EL_ECUADOR

Villegas, H. (2001). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Ediciones DEPALMA. Recuperado el 10 de 01 de 2024, de <https://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf>

Anexos

