



UNIVERSIDAD DE CUENCA

RESUMEN

El control de la Administración hacia la evasión y elusión tributaria implica un profundo proceso de sistematización y consolidación de la información, y principalmente, de análisis de la masa de datos en torno a las declaraciones impositivas de los contribuyentes, así como de los requerimientos de información, anexos, etc.

Como resultado de este análisis, cuando se detectan desviaciones en las declaraciones o hayan ocurrido violaciones a las normas legales y disposiciones tributarias, se formula la emisión de la “Notificación Preventiva de Sanción”, con la cual se informa al contribuyente de su obligación de presentar las declaraciones por las que ha incurrido en actos de omisión, se le recuerda al sujeto pasivo la normativa legal vigente establecida en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Disposición General Séptima para la Ley de Finanzas públicas y Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. Marco jurídico que sustenta la gestión en conjunto del “Sistema de Rentas Internas” y se sustentan las sanciones pertinentes por el incumplimiento a la Ley de parte de los contribuyentes.

Dentro del contexto del proceso sancionatorio descrito es indispensable realizar el análisis y evaluación del grado de efectividad de las clausuras en la actitud del contribuyente; en este contexto este trabajo busca determinar el nivel de incidencia o el efecto en la recaudación tributaria en la Provincia del Azuay tomando como muestra el período 2008 al 2010.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Palabras Claves:

Servicio de Rentas Internas, Clausuras, Recaudación Tributaria, Omisidad, Disposición General Séptima para la Ley de Finanzas Públicas, Sanciones, Incumplimiento Tributario, Proceso Sancionatorio.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

ABSTRACT

The control of the administration toward tax evasión involves a process of sistematization and consolidation of information, and the most important is the analysis of a bunch of data and information about rates taxpayers, information requirements, annexes, etc.

As result of this data analysis, when detecting deviations on the tax forms or a violation had occur on the legal and tax statements, a “preventive sanction note” is emitted. This is the way to notify to the taxpayer that they have to fill and present the tax declarations that the heaven’t done before.

It is also a remainder of the actual legal normative established on the Tributary Code and on the Internal Tax Regime, and all the tax and finance laws that support the management of the Servicio de Rentas Internas and supports the sanctions for the infringement of the tax reglations.

On this context the sanctioning process is really necessary and useful for the analysis and evaluation how the taxpayer will react when they face to a closure, and to find out the level of levying on the Azuay province tsking as example the period 2008 to 2010.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

INDICE

RESUMEN	1
ABSTRACT	3
INDICE	4
PORTADA	7
AGRADECIMIENTO	10
DEDICATORIA	11
INTRODUCCIÓN.....	12
CAPITULO I	15
NATURALEZA CONCEPTUAL Y LEGAL DEL TRIBUTO.....	15
1. LOS TRIBUTOS	15
1.2. LA LEY TRIBUTARIA.....	16
1.2.1. LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	17
1.3. LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA	20
1.4. EL CICLO TRIBUTARIO.....	21
1.4.1. LEY DEL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES	21
1.4.2. RÉGIMEN IMPOSITIVO SIMPLIFICADO	23
1.5. PROCESO SANCIONATORIO.....	24
1.5.1. LA INFRACCION TRIBUTARIA.....	25
1.5.2. PENAS TRIBUTARIAS	27
CAPITULO II	38
ANALISIS DE LAS CLAUSURAS REALIZADAS EN LA PROVINCIA DEL AZUAY 2008-2010	38
2.1. NOTIFICACIÓN PREVENTIVA DE SANCIÓN.....	38
2.2. NÚMERO DE CONTRIBUYENTES CLAUSURADOS EN LA PROVINCIA DEL AZUAY	41
CAPITULO III	52
EL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO	52



UNIVERSIDAD DE CUENCA

3.1 DETERMINACIÓN DEL NÚMERO DE CONTRIBUYENTES CLAUSURADOS.....52

3. 2 ANÁLISIS DEL COMPORTAMIENTO DE LOS CONTRIBUYENTES
CLAUSURADOS65

3. 3 INFLUENCIA EN EL ENTORNO DE LOS CONTRIBUYENTES CLAUSURADOS .67

3.4 INDICES DE OMISIDAD Y CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.....71

CAPITULO IV 82

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES82

 CONCLUSIONES.....82

 RECOMENDACIONES.....84

BIBLIOGRAFIA.....87



UNIVERSIDAD DE CUENCA

INDICE DE CUADROS

CUADRO 1: INCIDENCIA DE INCUMPLIMIENTO SEGÚN ACTIVIDAD ECONÓMICA...	42
CUADRO 2: PERSONAS JURIDICAS 2008	43
CUADRO 3: PERSONAS NATURALES 2008.....	43
CUADRO 4: PERSONAS JURIDICAS 2009	44
CUADRO 5: PERSONAS NATURALES 2009.....	44
CUADRO 6: PERSONAS JURIDICAS 2010	45
CUADRO 7: PERSONAS NATURALES 2010.....	45
CUADRO 8: TIPO DE CONTRIBUYENTES CLAUSURADOS, Y RECAUDACIÓN OBTENIDA DURANTE LOS AÑOS 2008 AL 2010	46
CUADRO 9: NOTIFICACIONES PREVENTIVAS NOTIFICADAS.....	47
CUADRO 10: SUSPENSIÓN DE ACTIVIDADES DE LOS CONTRIBUYENTES CLAUSURADOS	49
CUADRO 11: SECTORES DE UBICACIÓN DE LOS LOCALES CLAUSURADOS	50



UNIVERSIDAD DE CUENCA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Yo, Vanessa Gabriela Moscoso Delgado autor de la tesis "Efecto de las Clausuras en la Generación de Riesgo Tributario, Regional Austro Período 2008-2010", reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Master en Administración Tributaria. El uso que la Universidad de Cuenca hiciera de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.

Cuenca, 8 de Noviembre de 2012

Econ. Vanessa Moscoso
CI.0102147634

Cuenca Patrimonio Cultural de la Humanidad. Resolución de la UNESCO del 1 de diciembre de 1999

Av. 12 de Abril, Ciudadela Universitaria, Teléfono: 405 1000, Ext.: 1311, 1312, 1316

e-mail cdjbv@ucuenca.edu.ec casilla No. 1103

Cuenca - Ecuador



UNIVERSIDAD DE CUENCA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Fundada en 1867

Yo, Vanessa Gabriela Moscoso Delgado, autor de la tesis “Efecto de las Clausuras en la Generación de Riesgo Tributario, Regional Austro Período 2008-2010”, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor/a.

Cuenca, 8 de Noviembre de 2012

Econ. Vanessa Moscoso.
CI. 0102147634

Cuenca Patrimonio Cultural de la Humanidad. Resolución de la UNESCO del 1 de diciembre de 1999

Av. 12 de Abril, Ciudadela Universitaria, Teléfono: 405 1000, Ext.: 1311, 1312, 1316

e-mail cdjbv@ucuenca.edu.ec casilla No. 1103

Cuenca - Ecuador



UNIVERSIDAD DE CUENCA



UNIVERSIDAD ESTATAL DE CUENCA

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

DIRECCION DE POSGRADOS

**“Efecto de las Clausuras en la Generación de Riesgo Tributario, Regional
Austro Período 2008-2010”**

Econ. Vanessa Moscoso

DIRECTOR: Econ. Juan Pablo Sarmiento

Cuenca 2012



UNIVERSIDAD DE CUENCA

AGRADECIMIENTO:

Mi sincero agradecimiento al Econ. Juan Pablo Sarmiento director de la presente tesis, a profesores, a Instituciones que facilitaron el desarrollo de la investigación.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

DEDICATORIA:

A mi hijo, que con su cariño y comprensión ha sido el motor de mi vida.

A mi padre y madre, por su apoyo y su ayuda en todo momento.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

EFFECTO DE LAS CLAUSURAS EN LA GENERACION DE RIESGO TRIBUTARIO, REGIONAL AUSTRO PERIODO 2008- 2010

INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria en el Ecuador está concebida mediante un modelo de gestión dinámico, con talento humano responsable y alineados con la institución, equipada con moderna tecnología, y una estructura de procesos con calidad, que convergen hacia el cumplimiento de su finalidad operativa, dentro de un adecuado y eficiente sistema de control que trata de prevenir y corregir la evasión y el fraude fiscal, mejorando la cultura tributaria de los ciudadanos y, de esta forma, asegurar el fortalecimiento de los ingresos y las fuentes de usos de la programación presupuestaria, contribuyendo al desarrollo institucional, económico y social del país.

El control de la Administración hacia la evasión y elusión tributaria implica un profundo proceso de sistematización y consolidación de la información, y principalmente, de análisis de la masa de datos en torno a las declaraciones impositivas de los contribuyentes, así como de los requerimientos de información, anexos, etc.

Como resultado de este análisis, cuando se detectan desviaciones en las declaraciones o hayan ocurrido violaciones a las normas legales y disposiciones tributarias, se formula la emisión de la “Notificación Preventiva de Sanción”, con la cual se informa al contribuyente de su obligación de presentar las declaraciones por las que ha incurrido en actos de omisión; solicitándole la emienda con la respectiva declaración o justificación por el incumplimiento de la no presentación, acción que se la debe cumplir en un plazo máximo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación, con esta notificación preventiva, se le recuerda al sujeto pasivo la normativa legal vigente establecida en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Disposición General Séptima para la Ley de Finanzas públicas y Ley de Creación del Servicio de



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Rentas Internas. Marco jurídico que sustenta la gestión en conjunto del “Sistema de Rentas Interno” y se sustentan las sanciones pertinentes por el incumplimiento a la Ley de parte de los contribuyentes.

Es importante manifestar que, como parte esencial del sistema de control de las declaraciones, se dispone del proceso administrativo que implica:

- Validación de la información, esto es, mediante una muestra de contribuyentes supuestamente omisos según el sistema del Servicio de Rentas internas, se procede a revisar y constatar la misma, de manera que se verifica que estos contribuyentes se encuentren con obligaciones pendientes.

- Emisión de Notificación preventiva de clausura, una vez validada la base de contribuyentes omisos en sus declaraciones se proceder con la emisión de los documentos que deben ser legalmente entregados a los sujetos pasivos para el cumplimiento de sus obligaciones.

- Notificación del documento preventiva de clausura. Luego de emitidos los documentos preventivos de clausura, los notificadores de la Administración Tributaria proceden a entregar legalmente estas notificaciones a cada uno de los contribuyentes. Con la finalidad de conseguir la respuesta positiva de parte de los ciudadanos notificados y, con esta acción, poder cerrar las brechas de omisidad o deficiencias de cumplimiento de parte de quienes tienen la obligación de declarar; además se pretende con este procedimiento mejorar la cultura tributaria, puesto que se considera que se logra incidir de manera positiva en el contribuyente sancionado, con la posibilidad de que, en el futuro inmediato, se mantenga al día en sus declaraciones.

Dentro del contexto del proceso sancionatorio descrito es indispensable realizar el análisis y evaluación del grado de efectividad de las clausuras en la actitud del contribuyente; en este contexto este trabajo busca determinar el nivel de incidencia o el efecto en el cumplimiento tributario en la Provincia del Azuay, tomando como muestra el período 2008 al 2010.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Por lo expuesto, y de acuerdo a la estructura conceptual de la investigación que se realizará, el presente trabajo se lo ha dividido en los siguientes cuatro capítulos: El primero en el que se abordará el tema sobre la naturaleza conceptual y legal del tributo, el contenido de la ley tributaria, con las obligaciones e infracciones tributarias, y principalmente sobre el proceso inherente a la aplicación de las normas de sanción, como parte principal del sistema de control de la gestión tributaria, en lo relativo a la ejecución operativa de la clausura como el elemento básico de penalización en primera instancia. En el segundo capítulo, se realizará una descripción de la información proporcionada por la Administración Tributaria, sobre los contribuyentes clausurados en la provincia del Azuay, durante el período 2008-2010.

Y finalmente en el tercer capítulo se desarrollará lo referente al cumplimiento tributario, y el análisis sobre los resultados de la ejecución de las clausuras realizadas en la provincia del Azuay en los años 2008, 2009 y 2010, medir el grado de incidencia en la actitud de los contribuyentes clausurados, por la sanción impuesta.

El objetivo central del presente trabajo consiste en determinar que tan efectivas son las clausuras en el comportamiento tributario de los contribuyentes que han sido clausurados, y como incide en la recaudación tributaria, así como los resultados conexos con el fortalecimiento o pérdida de la imagen institucional por las penalizaciones impuestas, es decir determinar si las clausuras sirven para elevar o deteriorar la conciencia tributaria de los ciudadanos, principalmente en los propios sujetos castigados y en aquellos cercanos a los mismos.

Finalmente, en el último capítulo, antes indicado, se resumirá la investigación realizada, para poder presentar las conclusiones y recomendaciones que surjan del desarrollo del presente trabajo.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

CAPITULO I

Naturaleza conceptual y legal del tributo

1. LOS TRIBUTOS

Se entiende por tributo a la prestación generalmente en dinero, que determina y recepta obligatoriamente el Estado en función del poder regulador conferido por la sociedad, constituyendo una fuente de ingresos para su propio funcionamiento, por lo que la existencia de estas obligación económica de parte de los ciudadanos se sustenta en el imperio de la ley, razón por la que se afirma que no existe un tributo sin la norma jurídica que condiciona su valor en la sociedad.

Es decir, con los tributos se originan las relaciones jurídicas directas de derecho público, entre los individuos y el Estado como resultado de la soberanía que representa para toda la sociedad o, el poder de acción de regulación y penalización que tiene sobre el comportamiento de los sujetos de un país.

Es importante esclarecer que cualquier tributo es simplemente la decisión o el arbitrio de acción que se sustenta específicamente en el principio histórico, con plena vigencia actual, de la soberanía de un Estado administrado por el gobierno público; esto es, la capacidad de normar y ejecutar las acciones, que considere necesarias para la convivencia de los ciudadanos, aspectos que son de pleno conocimiento y aceptación de parte de los individuos o contribuyentes, que manifestaron su decisión de representación del gobierno a través del sufragio electoral. Aclarando que la gestión o administración del estado por el gobierno se refleja no únicamente en el cumplimiento de la política fiscal y la recaudación de las imposiciones tributarias, sino también de acciones extrafiscales de diverso tipo, naturaleza y finalidad.

Existen tres tipos de tributos:



UNIVERSIDAD DE CUENCA

- a) Los Impuestos.- Son prestaciones en dinero o especies, exigidas por el Estado, como se manifestó, en virtud del poder de su imperio, esto es por la facultad conferida por la propia sociedad a la que representa; constituyendo una de las fuentes de ingresos para su funcionamiento, elementos económicos que afectan de forma directa la situación inmediata o mediata de la capacidad contributiva de los ciudadanos.

- b) Las Tasas.- Es otra forma de contribución económica a favor del estado y también se deriva del poder de regulación de recaudación económica por el imperio de la ley expedida por el Estado; sin embargo las tasas se relacionan con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta directamente al obligado, esto es su acción contributiva está particularizada en relación con un determinado hecho a favor del ciudadano, es decir servicios públicos.

- c) Contribuciones Especiales.- Son las prestaciones obligatorias que se originan a consecuencia de beneficios individuales o de grupos sociales, por la realización de ciertas obras públicas que se ejecutan a su favor. En las contribuciones no basta que éstas nazcan y se regulen mediante ley, sino que además esta incorpore a su contenido entre otros principios los de, generalidad, igualdad y capacidad contributiva.

1.2. LA LEY TRIBUTARIA

Las leyes tributarias en el Ecuador se basan en los principios establecidos en la Constitución¹ que es el marco jurídico en el que se establecen y se definen todas las normas que regulan la vida y el comportamiento de la sociedad, y que, en lo relativo a la política fiscal del gobierno y dentro de la potestad del Estado, se realiza a través de los principios de generalidad, progresividad, eficiencia,

¹ Art. 300 Constitución Política del Ecuador.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Las leyes tributarias regulan la relación jurídico tributaria entre los sujetos: activo² y pasivos³, sus responsabilidades, la determinación de la obligación tributaria con las respectivas tipificaciones sobre la recaudación, reclamos administrativos y los derechos de los contribuyentes que deben sujetarse necesariamente a dichas disposiciones legales vigentes que constan principalmente en el Código Tributario, Ley de Régimen Tributario, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Resoluciones y Circulares de conocimiento general.

Esta relación jurídico tributaria, converge y forma el sistema tributario que se aplica autónomamente, como consecuencia directa de la potestad y finalidad de gestión del Estado, y que, en la práctica, se expresan por el conjunto de normas que regulan dicha potestad impositiva del Estado, cuya vigencia se determina por el plazo que debe transcurrir entre la aprobación de la ley y el momento en que surte su efecto, esto es *“desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezca fechas especiales posterior a esa publicación”*(Art. 11 Código Tributario).

1.2.1. LA OBLIGACION TRIBUTARIA

De acuerdo al artículo 14 del Código tributario la obligación tributaria se define como: *“.....el vínculo jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador⁴ previsto en la Ley.”* Es decir, con el hecho generador nace la obligación tributaria y se establece el vínculo del poder público a todos los ciudadanos, mediante la aplicación de los

² El Estado.

³ Clases de sujetos pasivos: Los contribuyentes, son los sujetos que están obligados al pago del tributo por un título propio. Los responsables, las personas que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

⁴ El presupuesto establecido por Ley para configurar el tributo.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

principios inherentes a su naturaleza jurídica de prestación, extinción, prescripción, caducidad, de los tributos, sanciones por incumplimientos, esto es, todos los elementos fundamentales que determinan el accionar general de la Administración Tributaria frente a los contribuyentes, puesto que *“La causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el verificarse de un determinado presupuesto de hecho del que derive la obligación tributaria.”*⁵

Al definir a la obligación tributaria como un vínculo entre el Estado y los contribuyentes o sujetos pasivos, se crea la necesidad del cumplimiento tributario, ya sea voluntario o forzoso, por el ente acreedor de la misma hacia el sujeto pasivo o contribuyente, debido a que es un hecho innegable que en toda comunidad social exista un conjunto de normas o disposiciones que regulan las relaciones de la comunidad con el Estado, verificándose el grado de cumplimiento mediante un determinado sistema de control, concebido a través de la misma ley o como parte sustancial e inherente a su naturaleza de aplicación y cumplimiento por parte de todos los ciudadanos. Pero, por diversas razones y motivos, no todas las personas integrantes de la comunidad respetan y cumplen voluntariamente con dichas normas, siendo necesaria la aplicación de sanciones o de penalizaciones impuestas por los órganos administradores del cumplimiento normativo; además, la transgresión del orden jurídico establecido, se ha mantenido como una práctica cotidiana por tendencia de comportamiento humano y, por lo mismo, el incumplimiento de las obligaciones legales son penalizadas por el ente sancionador que tiene capacidad y potestad para hacerlo.

1. El “cumplimiento” forzoso de parte de los sujetos, impulsa a la Administración Tributaria a ejercer las facultades concedidas para que la consecución de obligaciones fiscales, se ajuste a las disposiciones establecidas y por todos los ciudadanos que forman parte del conglomerado social; pero, como se indicó, por diversas razones,

⁵ Patiño Ledesma Rodrigo: “Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo”. Tomo I, pág. 61.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

inherentes a la típica actitud de comportamiento de ciertos grupos de ciudadanos, estos sujetos pasivos no cumplen las obligaciones tributarias de manera correcta y voluntaria, o las cumplen parcialmente, originándose la denominada “elusión” tributaria, que no es otra cosa que la conducta indebida de los contribuyentes que, por cualquier medio o argumento, buscan evitar el pago de los impuestos; lamentablemente a veces utilizando maniobras o estrategias que por falta de claridad, deficiencia en la redacción de las normas legales o por vacíos de formulación, posibilitan definitivamente la evasión tributaria. Estableciéndose a estas dos figuras, (elusión y evasión) como dos figuras diferentes que utilizan ciertos contribuyentes para “pagar menos impuestos” o para definitivamente “no pagar” en cada caso respectivamente.

De acuerdo a la normativa legal vigente la obligación tributaria se cumple o se extingue de acuerdo a lo establecido en el Art. 37 del Código Tributario, en el acápite correspondiente a los “Modos de extinción”, tipificados a través de los siguientes elementos:

1. *Solución o pago;*
2. *Compensación;*
3. *Confusión;*
4. *Remisión; y,*
5. *Prescripción de la acción de cobro.*

En general, se debe manifestar que, cuando el contribuyente no satisface las obligaciones tributarias, la Administración Tributaria, aplica las sanciones respectivas al incumplimiento de los deberes formales.



1.3. LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Ante la necesidad apremiante de modernizar el organismo administrador de los tributos en el Ecuador, surgió el Servicio de Rentas Internas⁶, como la entidad técnica y autónoma de derecho público, con su propia y específica personería jurídica, patrimonio y recursos, para garantizar la eficiencia y eficacia en la recaudación impositiva, como parte sustancial para el adecuado financiamiento del presupuesto estatal y con la suficiente capacidad para ejecutar las medidas de control indispensables que posibiliten y apunten hacia la reducción de la evasión tributaria del país, lamentablemente realidad negativa que existe por el comportamiento y actitud indebida de parte de ciertos ciudadanos.

Por lo descrito, con la finalidad de lograr una administración eficiente, efectiva y eficaz, el Servicio de Rentas Internas (SRI), cumple con los preceptos que le fueron facultados⁷ y que principalmente constan en las siguientes disposiciones:

Art. 67.- Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de

⁶ Ley de creación del Servicio de Rentas Internas (Ley No. 41)

⁷ Código Tributario Ecuatoriano



UNIVERSIDAD DE CUENCA

hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

Art. 69.- Facultad resolutoria.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.

Art. 70.- Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.

Art. 71.- Facultad recaudadora.- La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

En el presente trabajo, abordaremos sobre las facultades, sancionadora y recaudadora.

1.4. EL CICLO TRIBUTARIO

Con la concepción de las obligaciones tributarias y, por consiguiente, con la estructura y aplicación del sistema impositivo, emerge el ciclo tributario del contribuyente que se inicia con la determinación de las actividades económicas que le corresponden y su inscripción en el registro único de contribuyentes o régimen impositivo simplificado, de acuerdo a lo que a continuación se indica sobre cada uno de ellos según la normativa tributaria.

1.4.1. LEY DEL REGISTRO ÚNICO DE CONTRIBUYENTES

Dentro del sistema tributario ecuatoriano, se establece el régimen tributario, mediante la creación del registro único de contribuyentes RUC, que no es más que



UNIVERSIDAD DE CUENCA

una especie de “catastro” de las actividades económicas que tienen los sujetos pasivos. De modo que el congreso nacional, y la comisión de legislación y codificación de las normas, resuelve mediante codificación 2004-022, expedir la Ley del RUC; a continuación indicaremos, los artículos más relevantes de dicha norma:

DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Descritas mediante los siguientes artículos:

“Art. 1.- Concepto de Registro Único de Contribuyentes.- Es un instrumento que tiene por función registrar e identificar a los contribuyentes con fines impositivos y como objeto proporcionar información a la Administración Tributaria.

Art. 2.- Del Registro.- El Registro Único de Contribuyentes será administrado por el Servicio de Rentas Internas.

Todas las instituciones del Estado, empresas particulares y personas naturales están obligadas a prestar la colaboración que sea necesaria dentro del tiempo y condiciones que requiera dicha institución.

Art. 3.- De la Inscripción Obligatoria.- Todas las personas naturales y jurídicas, entes sin personalidad jurídica, nacionales y extranjeras, que inicien o realicen actividades económicas en el país en forma permanente u ocasional o que sean titulares de bienes o derechos que generen u obtengan ganancias, beneficios, remuneraciones, honorarios y otras rentas sujetas a tributación en el Ecuador, están obligados a inscribirse, por una sola vez en el Registro Único de Contribuyentes.

También están obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, las entidades del sector público; las Fuerzas Armadas y la Policía Nacional; así como toda entidad, fundación, cooperativa, corporación, o entes similares, cualquiera sea su denominación, tengan o no fines de lucro.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Los organismos internacionales con oficinas en el Ecuador; las embajadas, consulados y oficinas comerciales de los países con los cuales el Ecuador mantiene relaciones diplomáticas, consulares o comerciales, no están obligados a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, pero podrán hacerlo si lo consideran conveniente.(...)”.

1.4.2. RÉGIMEN IMPOSITIVO SIMPLIFICADO

En el Ecuador, dentro del sistema impositivo, se establece desde al año 2008 a través de la Ley de Régimen Tributario Interno, un sistema impositivo simplificado denominado RISE, que no es mas que una identificación para los “pequeños” contribuyentes, que pueden inscribirse en este sistema, al cumplir con ciertos requisitos y actividades que la Ley establece. A continuación se explicará este régimen rise, a través de los artículos que se detallan en seguida:

“Art. 97.1.- (Agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Establécese el Régimen Simplificado (RS) que comprende las declaraciones de los Impuestos a la Renta y al Valor Agregado, para los contribuyentes que se encuentren en las condiciones previstas en este título y opten por éste voluntariamente.

Art. 97.2.- Contribuyente sujeto al Régimen Simplificado.- (Agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Para efectos de esta Ley, pueden sujetarse al Régimen Simplificado los siguientes contribuyentes:

a) Las personas naturales que desarrollen actividades de producción, comercialización y transferencia de bienes o prestación de servicios a consumidores finales, siempre que los ingresos brutos obtenidos durante los últimos doce meses anteriores al de su inscripción, no superen los sesenta mil dólares de Estados Unidos de América (USD \$ 60.000) y que para el desarrollo de su actividad económica no necesiten contratar a más de 10 empleados;

b) Las personas naturales que perciban ingresos en relación de dependencia, que además desarrollen actividades económicas en forma independiente, siempre y



UNIVERSIDAD DE CUENCA

cuando el monto de sus ingresos obtenidos en relación de dependencia no superen la fracción básica del Impuesto a la Renta gravada con tarifa cero por ciento (0%), contemplada en el Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno Codificada y que sumados a los ingresos brutos generados por la actividad económica, no superen los sesenta mil dólares de los Estados Unidos de América (USD \$ 60.000) y que para el desarrollo de su actividad económica no necesiten contratar a más de 10 empleados; y,

c) Las personas naturales que inicien actividades económicas y cuyos ingresos brutos anuales presuntos se encuentren dentro de los límites máximos señalados en este artículo.

Una vez inscritos los contribuyentes en cualquiera de los regímenes antes indicados, deben cumplir con los deberes formales, esto es las declaraciones mensuales o semestrales de “Impuesto al valor agregado”, las declaraciones mensuales de retenciones, declaraciones mensuales de anexos, declaración anual de impuesto a la renta, según lo que corresponda para cada uno de los sujetos pasivos inscritos en el régimen general, es decir para aquellos contribuyentes que hayan que obtenido el RUC; y también para los que están dentro de la categoría del régimen impositivo simplificado se crea la obligación de pagos mensual, según la actividad y categoría del contribuyente,⁸ originándose en este proceso el requerimiento de cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes ante la Administración Tributaria, y por el incumplimiento la aplicación de la respectiva penalización o acto sancionatorio de la Administración.

1.5. PROCESO SANCIONATORIO

Mediante las normas que definen y regulan el proceso sancionatorio, se enmarcan en la Constitución política del Ecuador⁹, en donde a demás se reconocen las funciones de la autoridad administrativa, así como el alcance y los perfiles de

⁸ “Art. 97.6.- Categorías.- (Agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- De acuerdo con los ingresos brutos anuales, los límites máximos establecidos para cada actividad y categoría de ingresos y la actividad del contribuyente, el Sistema Simplificado contempla siete (7) categorías de pago(...).” LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

⁹ CONSTITUCION POLITICA DEL ECUADOR. ART. 76. NUM.5 Y 6. ART. 132 NUM.2.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

exigencia del control por parte de la Administración Tributaria, situación que, dada la naturaleza del asunto tributario, forma parte del derecho penal administrativo, que permite exigir el pago de las multas aplicadas con motivo del cometimiento de infracciones a la ley, y también para juzgar y aplicar las sanciones facultativas, tales como clausuras, embargos, etc.

1.5.1. LA INFRACCION TRIBUTARIA

La relación jurídica tributaria, entre los ciudadanos y el estado, es necesaria dentro de una sociedad, esta relación está amparada en las normas del derecho tributario; y, el desacato a estas normas, configuran la infracción tributaria. De acuerdo al Código Tributario la infracción se define como: *Art. 314.-“Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas¹⁰ sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.*

Art. 315.- Clases de infracciones.- (Sustituido por el Art. 9 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.

En el código tributario, de acuerdo a la respectiva norma, se establecen los deberes que tienen los sujetos pasivos para con la Administración Tributaria, cuyo incumplimiento es considerado como infracción ante el ente tributario.

¹⁰ “Normas tributarias Sustantivas” Se refiere por ejemplo aquellas establecidas en la norma de mayor jerarquía por ejemplo una falta de entrega de información que se considera una contravención a los deberes formales. Mientras que una “Norma tributaria Adjetivas” Se refiere por ejemplo una falta reglamentaria pudiendo ser esta una factura caducada.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Art. 96.- “Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:

a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;

b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;

c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;

d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,

e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.

2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.

3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.”

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

Art. 316.- Elementos constitutivos.- (Reformado por los Arts. 10 y 11 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Para la configuración del delito se requiere la



UNIVERSIDAD DE CUENCA

existencia de dolo. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.”

Por la propia naturaleza y características de los actos tributarios, la actuación indebida o el quebrantamiento a las disposiciones en materia tributaria de parte de los ciudadanos, se los considera infracciones, si existiere dolo, se configura el delito, aunque es posible y permitido el admitir las pruebas en contrario; pues, por principio jurídico, toda persona tiene el derecho de manifestar y tratar de probar su inocencia.

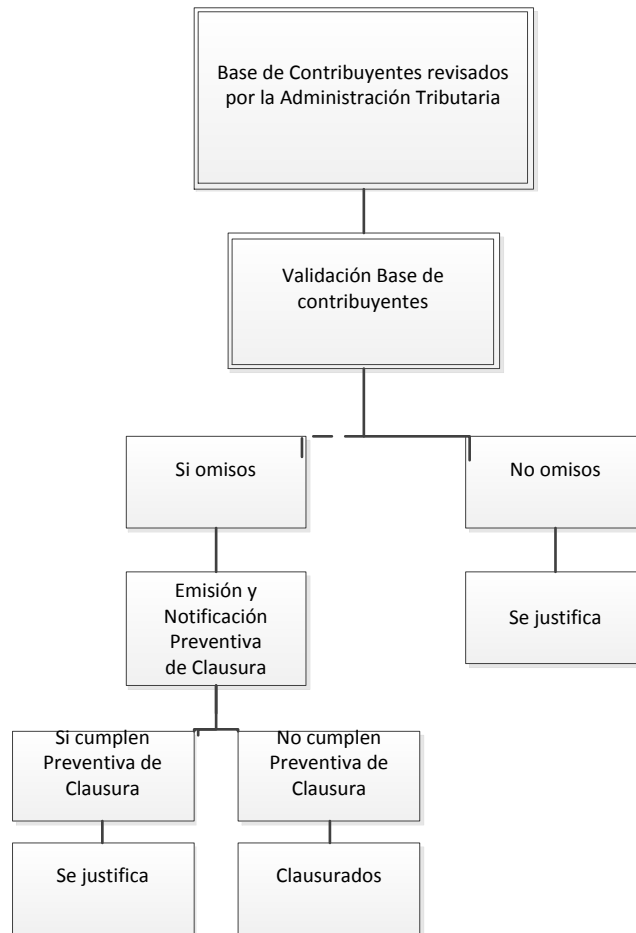
Art. 317.- Culpa o dolo de tercero.- Cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo.

1.5.2. PENAS TRIBUTARIAS

La verificación de que los contribuyentes, no hayan cumplido con sus obligaciones dentro de los plazos establecidos para el efecto, constituye el proceso de control de cumplimiento, mientras que el incumplimiento tributario es penalizado. En cuanto a la pena tributaria referida a la clausura pueden graficarse de la siguiente manera:



UNIVERSIDAD DE CUENCA



“La finalidad de establecer sanciones a los incumplimientos materiales o formales es la de salvaguardar, propiciar y restablecer el orden que la ley propugna, pero de ninguna manera ello puede convertirse en una fuente de recursos para el Estado.”¹¹

“La sanción tributaria tiene un carácter punitivo y no indemnizatorio, ya que las mismas han sido establecidas para reprimir y prevenir los hechos ilícitos y no para indemnizar daño alguno. Así pues, el sistema de infracciones y sanciones en el ámbito tributario, debe estar establecido por ley constitucionalmente válida.”¹²

¹¹ ALVAREZ ECHAGÜE JUAN M. “Las Sanciones Tributarias Frente a sus Límites”.pág.31.

¹² Morales Marlyn. La constitucionalidad de la sanción de clausura del establecimiento prevista en el Código Orgánico Tributario



UNIVERSIDAD DE CUENCA

De acuerdo al artículo 329 del Código Tributario Ecuatoriano, las sanciones¹³ que la Administración Tributaria puede aplicar son las siguientes:

Sanciones pecuniarias por contravenciones y faltas reglamentarias, que se impondrán de acuerdo a las cuantías determinadas en el código y demás leyes tributaria.

- a) *Suspensión de las actividades, decomiso, incautación definitiva, suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes.*
- b) *Suspensión en el desempeño de cargos públicos.*
- c) *Clausura del establecimiento.*

Salvo casos especiales, previstos en la ley, la clausura de un establecimiento no podrá exceder de tres meses. Además, si la clausura afectare a terceros el contribuyente contraventor responderá por los daños y perjuicios causados por la imposición de la sanción. La clausura del establecimiento del infractor conlleva la suspensión de todas sus actividades en el establecimiento clausurado.

En el Ecuador, las clausuras, se aplican por motivo de la omisión de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo, y que se analiza en el presente trabajo; por falta de cumplimiento a los requerimientos de información que solicita la Administración Tributaria, y, la realizada por “fedatarios fiscales”, por no entregar comprobantes de venta. En este tipo de clausura se ha hablado mucho sobre la inconstitucionalidad de la misma por que atenta contra el derecho a la defensa del contribuyente, pues el modo de operación de los fedatarios fiscales es a través de compras simuladas en los locales intervenidos. En cambio cuando se trata de clausuras por omisión, el sujeto pasivo recibe una notificación preventiva, que le da un tiempo para cumplir con sus obligaciones con el fisco o para que justifique su incumplimiento. Algunos tratadistas incluso opinan que las clausuras por fedatarios no debería ser válidas, pues la Administración no debería tener una facultad sancionadora de esta manera pues los únicos que dan fe pública de algo

¹³ En el presente trabajo se abordará únicamente la clausura del establecimiento.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

son los notarios. Sin embargo en el Ecuador se considera que el acto de clausura por fedatarios es legítimo porque proviene de la autoridad pública competente y que se basa en la ley.

La clausura es el acto decisorio de la autoridad tributaria para sancionar a los contribuyentes que hayan cometido una infracción fiscal, lo cual constituye la exteriorización expresa de la voluntad definitiva de la Administración que juzgó el quebrantamiento de las disposiciones legales. En este aspecto existen ciertas afirmaciones por parte de los contribuyentes que argumentan que este tipo de medida es inconstitucional porque afecta el derecho al trabajo de las personas; sin embargo, la Administración Tributaria, en ejercicio de sus facultades, garantiza la recaudación de los recursos públicos, y en estricta concordancia con las facultades que la ley determina, no atenta contra el contribuyente, puesto que es el propio individuo el que se afecta a sí mismo por incumplimiento deliberado de las normas tributarias que, de acuerdo a los principios jurídicos, se presume que las leyes son de pleno y real conocimiento de parte de todos los ciudadanos, por lo que, el argumento sobre su desconocimiento no lo exime a ninguna persona de su cumplimiento.

El SRI, mediante el proceso: *“Gestionar Controles Extensivos”*, pretende detectar el nivel de incumplimiento en la presentación de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, y además desarrollar las diferentes acciones que le permitan imponer sanciones por las conductas irregulares que han generado dichos sujetos.

“Un control extensivo pretende llegar a la mayor cantidad de contribuyentes con revisiones puntuales, persigue someter a control todas las declaraciones, anexos e informes que presenten los contribuyentes, explotando la información disponible mediante procesos automatizados. Los subprocesos: “Ejecutar control de omisos”, “Verificar inconsistencias de información”, “Ejecutar controles de diferencias por cruces de información” y “Ejecutar control persuasivo”, están dentro del proceso: Gestionar Controles Extensivos. El proceso de control de cumplimiento de



UNIVERSIDAD DE CUENCA

declaraciones, anexos e informes comprende la verificación de los contribuyentes que no hayan cumplido con sus obligaciones en los plazos establecidos para el efecto, persuadir al cumplimiento de éstas y aplicar la sanción correspondiente cuando proceda¹⁴”.

DISPOSICIONES GENERALES

En este campo se tiene la norma “**SÉPTIMA**” con la que se determina que “Para el fiel cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, se establecen los siguientes instrumentos de carácter general para el efectivo control de los contribuyentes y las recaudaciones:

a) *Clausura.- La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile, mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos, cuando éstos se hallen incurso en cualesquiera de los siguientes casos:*

i) *Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aún cuando en la declaración no se cause impuestos;*

ii) *No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente;*

iii) *No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.*

La clausura, que no podrá ser sustituida con sanciones pecuniarias, se aplicará sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar.

Los tribunales distritales de lo Fiscal resolverán, en el plazo máximo de diez (10) días, las impugnaciones a las resoluciones de clausura que imponga la

¹⁴ Procedimiento: Gestión de Omisos, Inconsistencias, Diferencias y Persuasivos. SRI Noviembre 2010



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Administración Tributaria. La resolución de los tribunales distritales de lo Fiscal se dictará sobre la base del expediente formado por la Administración y de las pruebas que presente el sujeto pasivo al impugnar la clausura;

b) Procedimiento de Clausura.- Para los casos determinados en los números i y ii) del literal a) de esta disposición, la Administración Tributaria notificará al sujeto pasivo concediéndole el plazo de diez (10) días para que cumpla las obligaciones tributarias en mora o justifique objetivamente su incumplimiento¹⁵; de no hacerlo, la Administración Tributaria procederá a imponer la sanción de clausura por el plazo de siete (7) días, previa la notificación con la imposición de la sanción de clausura, que será ejecutada en el plazo de un día (1) contado desde la fecha de notificación.

Esta clausura no se levantará mientras no se satisfagan las obligaciones en mora, sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables.

En el caso contemplado en el número iii) del literal a) de esta disposición, no será necesaria la notificación si se comprueba de manera flagrante la no entrega de los comprobantes de venta o la entrega de los mismos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios. En este caso la clausura será automática.

Para los casos previstos en el literal a), la clausura será de siete (7) días.

La clausura se efectuará mediante la aplicación de sellos y avisos en un lugar visible del establecimiento sancionado. Si los contribuyentes reincidieren en las faltas que ocasionaron la clausura, serán sancionados con una nueva clausura por un plazo de diez (10) días, la que se mantendrá hasta que satisfagan las obligaciones en mora (es decir si en los 10 días no satisfacen las obligaciones en mora, se mantendrá la clausura);

¹⁵ Por ejemplo se considera una justificación, cuando un requerimiento de información notificado por la Administración, el sujeto pasivo ingresa a la Administración una respuesta en la cual afirma que no posee la información requerida e indica los motivos por los cuales no la tiene, o por ejemplo cuando se notifica al contribuyente falta de presentación de anexos bajo relación de dependencia por mencionar alguno, y el sujeto pasivo mediante una certificación del IESS justifica que no posee empleados bajo su dependencia.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

c) Auxilio de la Fuerza Pública.- Para la ejecución de la orden de clausura, la Administración Tributaria podrá requerir el auxilio de la Fuerza Pública, que será concedido de inmediato sin ningún trámite previo;(...)

i) Carácter de la disposición.- Esta disposición prevalecerá sobre cualquier otra norma de carácter general o especial establecida en cualquier otro cuerpo legal.”

Así también para los contribuyentes inscritos en el régimen impositivo simplificado ecuatoriano (RISE) la Ley de Régimen Tributario interno expresa lo siguiente:

Art. 97.14.- Sanciones.- La inobservancia a los preceptos establecidos en éste título, dará lugar a la aplicación de las sanciones establecidas en el Código Tributario y en la Disposición General Séptima de la Ley No. 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999 y demás sanciones aplicables.

Son causales adicionales de clausura de un establecimiento por un plazo de siete días, aplicables a los contribuyentes sujetos al Régimen Impositivo Simplificado, las siguientes:

1) No actualizar el RUC respecto de sus establecimientos y la actividad económica ejercida. La clausura se mantendrá luego de los siete días, hasta que el infractor haya cumplido con la obligación de actualizar su registro, sin perjuicio de la aplicación de la multa que corresponda.

2) Encontrarse retrasados en el pago de tres o más cuotas. La clausura se mantendrá luego de los siete días, hasta que el infractor haya cumplido con el pago de las cuotas correspondientes.

3) Registrarse en una categoría inferior a la que le corresponda, omitir su recategorización¹⁶ o su renuncia del Régimen. La clausura se mantendrá luego de

¹⁶ Art. 97.11.- Recategorización de oficio.- (Agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- El Servicio de Rentas Internas modificará de oficio, previa Resolución, la ubicación de los sujetos pasivos del Régimen Simplificado, cuando se establezca que:



UNIVERSIDAD DE CUENCA

los siete días, hasta que el infractor haya cumplido con su recategorización o renuncia de ser el caso.

4) No mantener los comprobantes que sustenten sus operaciones de ventas y compras aplicadas a la actividad, en las condiciones que establezca el Servicio de Rentas Internas.

La imposibilidad de ejecutarse la sanción de clausura no obsta la aplicación de la sanción pecuniaria que corresponda.

Para la aplicación de la sanción de clausura, se seguirá el procedimiento establecido en el literal b) de la Disposición General Séptima de la Ley No. 99-24 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999

En base a la normativa indicada, esto es el Código Tributario, Ley de Régimen Tributario y Disposición General Séptima para las Finanzas Públicas, la Administración Tributaria ejerce su potestad sancionadora, frente a todos los contribuyentes que transgreden la Ley, para lo que el trámite se inicia con el documento denominado “Notificación Preventiva de Clausura” (el no cumplimiento con esta notificación es una contravención) con el cual se le concede al contribuyente el plazo de 10 días hábiles, para que arregle o solucione las obligaciones tributarias en mora o proporcione la información requerida por la administración; o, en su defecto, justifique de manera legal y con la debida forma de sustentación las razones¹⁷ por las que no cumplió con las obligaciones tributarias que le corresponden en su calidad de contribuyente; considerando que

a) Sus ingresos brutos acumulados o sus adquisiciones de bienes o servicios en el ejercicio impositivo anterior exceden del límite superior de la categoría en la que esté ubicado;

b) El valor de depósitos o inversiones, de las adquisiciones de mercaderías o insumos para la comercialización o producción de bienes o servicios, de bienes muebles o inmuebles, haga presumir que el nivel de ingresos del contribuyente no corresponde con el de la categoría en la que se encuentra ubicado; y,

c) La actividad económica ejercida por el contribuyente, sea diferente con la actividad declarada en el Registro Único de Contribuyentes.

Esta recategorización será notificada al contribuyente, quien deberá justificar objetivamente ante la Administración sus operaciones en un plazo máximo de 20 días o pagar la cuota correspondiente a la nueva categoría, a partir del mes siguiente de la fecha de notificación.”

¹⁷El Código Tributario, admite todo tipo de prueba, excepto confesión de los funcionarios.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

toda persona tiene el “derecho a la defensa” de acuerdo al artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, particularmente en su numeral 7, que señala:(...)” 7. *El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:*

a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.

b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.

c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. (...)

(...) h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.” (...) la no justificación de la

mencionada preventiva dará lugar a la emisión de la resolución de clausura, la cual deberá ser notificada de manera inmediata a la configuración de la infracción. La colocación de sellos se efectuará al día hábil siguiente al de la notificación de la resolución.

La Administración Tributaria, tiene la facultad expresa para iniciar y resolver procesos de control que puedan devenir en clausuras, considerando la implicación e importancia de los bienes o servicios generados por el infractor, a efectos de evaluar lo procedente en la aplicación de la sanción de clausura, y para regular la aplicación de la misma, principalmente en los casos en los que, por la naturaleza de las actividades económicas, pueda generar conmoción social, desabastecimiento de productos, especulación, desestabilización del sistema financiero o conflictos financieros colectivos, situaciones en las que, por la sensibilidad de su naturaleza, no se podría aplicar la clausura. Sin embargo, se debe manifestar que dicha regulación no podrá menoscabar el sentido de la norma, ni afectar a la sanción en cuanto a la ubicación del sujeto u objeto de la infracción, extensión y continuidad.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

La Administración Tributaria, delega funcionarios a cargo de la gestión de notificación del documento “resolución de clausura”, que, en ejercicio de sus funciones, constataren la existencia de sujetos pasivos incurso en las limitaciones o condiciones antes anotadas, tienen que reportar dicha situación en el documento "informe de verificación", aspecto que deberá ser analizado y validado por el funcionario que suscribió la resolución de clausura.

En el informe de verificación se sustentará objetivamente la imposibilidad de ejecutar la resolución sancionatoria de clausura; razón por la que es importante, no solamente definir de manera clara y específica, los espacios económicos y los estratos de contribuyentes que afectarían directamente a la colectividad con la clausura de sus establecimientos, sino también se tendrá que analizar el efecto de la clausura en todos los sujetos pasivos a los cuales se les aplicó dicha sanción, determinando incluso el impacto que esta acción causará en la cuantía de la recaudación tributaria, en la evasión, elusión tributaria y en la propia gestión de la Administración Tributaria.

Cuando los funcionarios con la facultad para iniciar y resolver los aspectos inherentes a lo determinado en los procesos de control, identifiquen en cualquier instancia de su aplicación, que no procede o que resulta inaplicable la ejecución de una sanción de clausura, dispondrán el inicio de manera directa, o el reinicio del proceso sancionatorio, según corresponda.

Una vez que haya sido legalmente notificada la resolución de clausura, ésta deberá ejecutarse por el tiempo establecido en la misma; sin perjuicio de que el infractor hubiere

satisfecho o justificado el incumplimiento en el lapso comprendido entre la notificación de la resolución de clausura y su ejecución, mediante la aplicación de sellos, los que serán localizados en lugares visibles de los establecimientos infractores. En los casos en los cuales la actividad económica sea compartida con



UNIVERSIDAD DE CUENCA

vivienda o guardianías, se cuidará que los sellos no impidan el acceso a dichos ambientes, puesto que la sanción es dirigida a la actividad económica de manera particular y no a las otras actividades de carácter personal del sujeto pasivo.

De conformidad con el artículo No. 329 del Código Tributario, cuando procede la ejecución de la sanción de clausura en establecimientos en los cuales existieren más de un contribuyente, es de responsabilidad del contribuyente contraventor el responder por los daños y perjuicios que se causare con la imposición de la sanción a los otros sujetos. Por este motivo, la administración procurará individualizar físicamente la actividad del infractor, si esto no fuere posible porque otros contribuyentes comparten el mismo local y acceso, se procederá a la clausura total del establecimiento.

El plazo de ejecución de la sanción de clausura debe ser acatado, sin perjuicio del derecho

de los sujetos pasivos a presentar las impugnaciones y los reclamos administrativos que juzgaren pertinentes; aunque es importante indicar que la sola presentación de un reclamo administrativo o impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal no impide la ejecución de la sanción de clausura. Esto es, si ya está ejecutada la clausura ésta se mantiene aun cuando esté impugnada.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

CAPITULO II

ANALISIS DE LAS CLAUSURAS REALIZADAS EN LA PROVINCIA DEL AZUAY 2008-2010

2.1. Notificación Preventiva de Sanción.

La reacción de los sistemas fiscales contra las conductas evasivas y elusivas constituye una de las materias más delicadas en cualquier ordenamiento tributario, pues se ve comprometido el interés público, y la relación jurídica tributaria entre el fisco y el contribuyente.

La clausura consiste en el cierre temporal de un establecimiento y se considera una declaración de que se ha cometido una infracción fiscal, lo cual constituye la exteriorización de un acto de voluntad definitivo de la Administración Tributaria.

De acuerdo al Derecho Tributario, es necesario sancionar la violación de las normas tributarias. La Administración Tributaria Ecuatoriana, sanciona las faltas a la normativa tributaria, específicamente en el caso de omisión de declaraciones que un sujeto pasivo está en la obligación de presentar, con la aplicación de clausuras de los establecimientos donde se realice la actividad económica, y con la aplicación de multas económicas. Como ya se indicó en el capítulo I del presente trabajo, el SRI, realiza un proceso sistemático para la ejecución de las clausuras, y de la aplicación de sanciones de acuerdo a su potestad facultativa, iniciando el proceso con la emisión de una “Notificación preventiva de Sanción”, la cual advierte al sujeto pasivo de la o las obligaciones tributarias pendientes, que tiene diez días hábiles para presentar las declaraciones que se encuentran omisas, o para que justifique su no presentación. Al término de estos diez días, la Administración Tributaria, procede con la revisión del cumplimiento o incumplimiento de estas notificaciones preventivas, y procede a la justificación del documento, esto cuando ha cumplido con las declaraciones omisas, en ningún caso se verifica los montos de declaración de las declaraciones presentadas, pues esto es realizado mediante otro procedimiento y por otra área del SRI, lo que se verifica entonces es el cumplimiento con la presentación de las declaraciones ya



UNIVERSIDAD DE CUENCA

sea de impuestos o anexos que la notificación preventiva haya solicitado, podría darse la justificación del proceso, ya sea por cese de actividades del contribuyente y que proceda con la liquidación de su ruc, caso contrario necesariamente, debe existir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o la justificación por cualquier otro medio de la notificación preventiva de sanción. De igual manera, al término de los diez días, si el contribuyente, no ha cumplido con la notificación preventiva, se procede a emitir las sanciones económicas por contravención a los deberes formales del sujeto pasivo, que de acuerdo a la normativa tributaria, pueden ser de \$30 a \$1500, para lo cual el SRI, establecerá según el cálculo establecido por la Administración¹⁸. Estas sanciones se emitirá a todos aquellos contribuyentes a los cuales, no se les puede clausurar, es decir aquellos contribuyentes, donde el ejercicio de su actividad se la realice en una vivienda, o aquellos lugares de uso público tampoco serán clausurados (ejemplo centros educativos, notarias, clínicas¹⁹, etc), para esto la Administración Tributaria verifica el lugar donde fue notificado de acuerdo a la normativa tributaria, esto es de acuerdo al Código Tributario, según manifiesta:

“Art. 105.- Concepto.- Notificación es el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales.

Art. 106.- Notificadores.- La notificación se hará por el funcionario o empleado a quien la ley, el reglamento o el propio órgano de la administración designe. El notificador dejará constancia, bajo su responsabilidad personal y pecuniaria, del lugar, día, hora y forma de notificación.

Art. 107.- Formas de notificación.- Las notificaciones se practicarán:

¹⁸ LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. “Art. 106.- Sanciones para los sujetos pasivos.- Las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, que no entreguen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas, dentro del plazo otorgado para el efecto, serán sancionadas con una multa de 30 hasta 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, la que se regulará teniendo en cuenta los ingresos y el capital del contribuyente, según lo determine el reglamento. Para la información requerida por la Administración Tributaria no habrá reserva ni sigilo que le sea oponible”.

¹⁹ Se excluyen, consultorios médicos privados, que si son clausurables.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

1. *En persona;*
 2. *Por boleta;*
 3. *Por correo certificado o por servicios de mensajería;*
 4. *Por la prensa;*
 5. *Por oficio, en los casos permitidos por este Código;*
 6. *A través de la casilla judicial que se señale;*
 7. *Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que éstos permitan confirmar inequívocamente la recepción;*
 8. *Por constancia administrativa escrita de la notificación, cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario se acercare a las oficinas de la administración tributaria;*
 9. *En el caso de personas jurídicas o sociedades o empresas sin personería jurídica, la notificación podrá ser efectuada en el establecimiento donde se ubique el deudor tributario y será realizada a éste, a su representante legal, a cualquier persona expresamente autorizada por el deudor, al encargado de dicho establecimiento o a cualquier dependiente del deudor tributario.*
- Existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúe cualquier acto o gestión por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquella en que se practique el respectivo acto o gestión, por parte de la persona que debía ser notificada; y,*
10. *Por el medio electrónico previsto en el artículo 56 de la Ley de Comercio Electrónico.”*



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Si, la notificación del documento preventivo de sanción, se encuentra notificado en un local comercial, entonces se procede con la clausura, la misma que se regula como ya fue indicado anteriormente, con la Disposición General séptima para las Finanzas Públicas.

El SRI no está interesado en generar un mayor número de sanciones, ya sean económicas o clausuras de locales, pues al contrario, es interés de la Administración Tributaria promover el cumplimiento voluntario en la comunidad.

En este contexto, es buen indicador entonces tener un mínimo número de clausuras y sanciones económicas frente a la justificación de las notificaciones preventivas.

Las áreas regionales, en coordinación con el departamento nacional de planificación serán las encargada de enviar las bases de datos con los contribuyentes sujetos al control en la presentación de declaraciones y anexos, estas bases serán asignadas en relación directa con la capacidad operativa de cada regional.

2.2. Número de contribuyentes clausurados en la Provincia del Azuay
Para los años 2008 al 2010 se dispone de la siguiente información:

TIPO DE ACTIVIDAD	NO. LOCALES CLAUSURADOS
COMERCIAL	198
CONSTRUCCION	6
PRODUCTIVA	67
SERVICIOS	160
TOTAL CLAUSURADOS	431

Con la información que antecede, y de acuerdo al respectivo indicador de control que se presenta en el capítulo sobre este tema, tendríamos los siguientes resultados:



UNIVERSIDAD DE CUENCA

$$\frac{\text{Nº locales clausurados por rama de actividad}}{\text{Total de locales clausurados}} < 1$$

Comercial:	NLCC/ TLC = 198/ 431 = 0.4593 → 45.93%
Construcciones:	NLCc/ TLC = 6 / 431 = 0.0139 → 1.39%
Producción:	NLCP/ TLC = 67/ 431 = 0.1554 → 15.54%
Servicios:	NLCS/ TLC = 160 /431 = 0.3712 → 37.12%

Lo que significa que se clausuraron 431 locales en la provincia del Azuay, únicamente considerando el cantón Cuenca; entre éstos la actividad económica con mayor número de incumplimientos es la actividad comercial con un 45,94%, le sigue la actividad de servicios con un 37,12%, la productiva con un 15,55% y finalmente, la construcción con un 1,39% resultados que se presentan en el siguiente cuadro:

Cuadro 1: Incidencia de incumplimiento según actividad económica²⁰.

TIPO DE ACTIVIDAD	NO. LOCALES CLAUSURADOS	% DE INCIDENCIA SEGÚN ACTIVIDAD
COMERCIAL	198	45,94
CONSTRUCCION	6	1,39
PRODUCTIVA	67	15,55
SERVICIOS	160	37,12
TOTAL CLAUSURADOS	431	100,00
FUENTE: Servicio de Rentas Internas Regional Austro, departamento de planificación.		

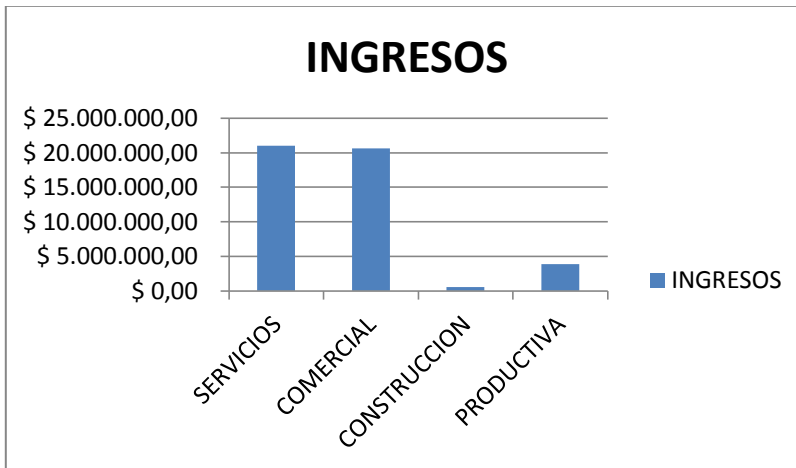
De acuerdo a la información de locales clausurados, la actividad comercial es la actividad con mayor número de clausuras y también la que mayor nivel de ingresos reporta y sobre los cuales declara, según la siguiente información:

²⁰ La actividad económica ha sido clasificada de manera general. En el anexo No.1 se presenta el detalle de la actividad económica según el registro en el RUC de cada uno de ellos.

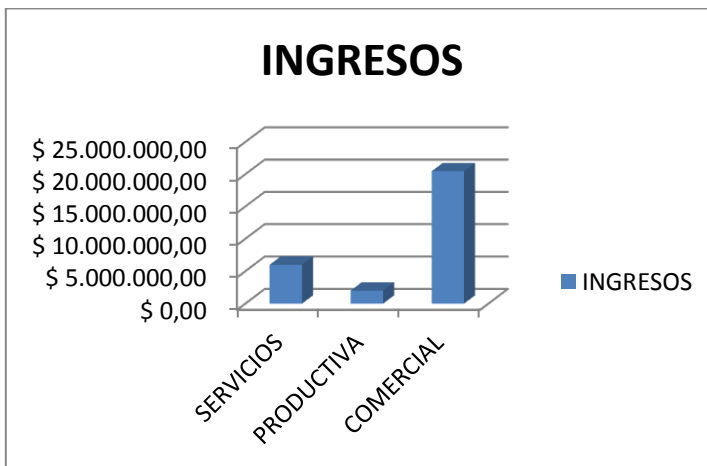


UNIVERSIDAD DE CUENCA

Cuadro 2: PERSONAS JURIDICAS 2008



Cuadro 3: PERSONAS NATURALES 2008

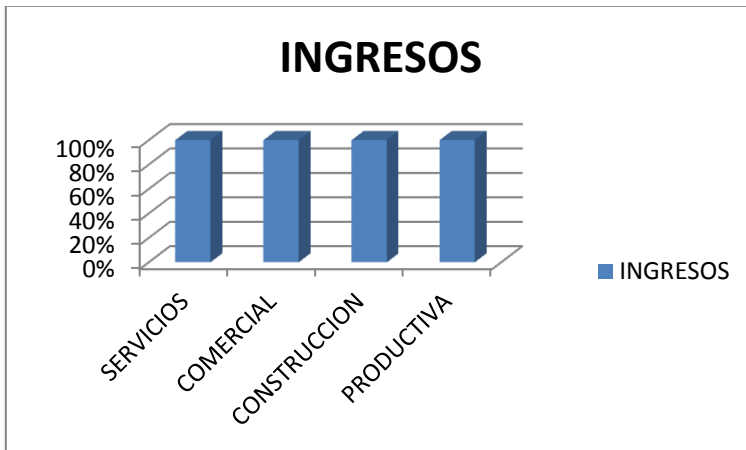


Como se puede observar en las gráficas, todos los años, las actividades que mayor número de ingresos reportan, son la comercial y la de servicios, que declaran ingresos de \$ 20.634.541,70 y \$ 21.000.583,31 respectivamente las personas jurídicas, esto quiere decir el 45.57% la actividad de servicios respecto al total de ingresos, y el 44,77% la actividad comercial de personas jurídicas.

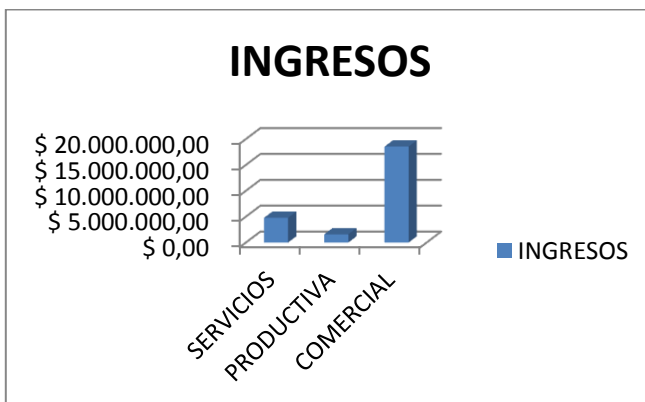
En cuanto a las personas naturales el 71.89% corresponden a la actividad comercial esto es \$ 20.458.687,12, y el 21.05% de la actividad de servicios esto es \$ 5.990.956,33.



Cuadro 4: PERSONAS JURIDICAS 2009



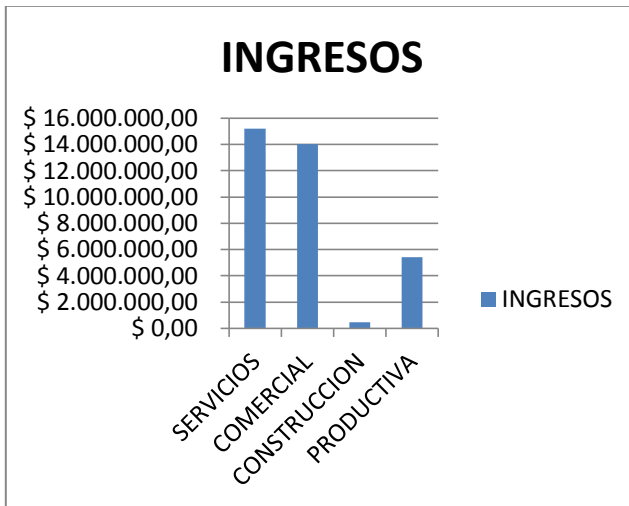
Cuadro 5: PERSONAS NATURALES 2009



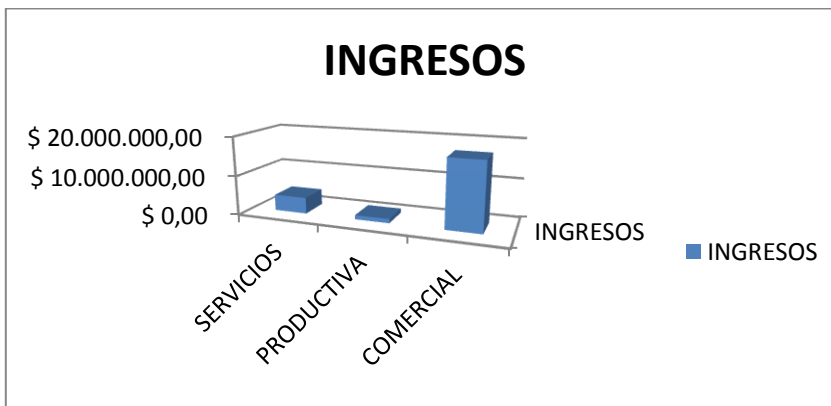
El año 2009, se presenta con el mismo comportamiento que el 2008 es decir la actividad que más ingresos reporta es la comercial y luego la de servicios tanto de personas jurídicas como naturales esto es 44.36% de la actividad comercial de personas jurídicas, 42.80% de servicios personas jurídicas, esto es \$ 19.286.096,68 y \$ 18.609.458,00 respectivamente. En cuanto a las personas naturales reportan ingresos por la actividad comercial de \$ 18.525.400,05 y servicios de \$ 4.767.667,69, lo que significa un 74.48% y 19.17% respectivamente de los ingresos declarados.



Cuadro 6: PERSONAS JURIDICAS 2010



Cuadro 7: PERSONAS NATURALES 2010



Finalmente, el comportamiento es el mismo en el 2010, la actividad comercial de personas jurídicas es de \$ 14.024.616,28, esto es 39.96%, la de servicios con \$ 15.189.499,41, es decir 43.28%; y de personas naturales igualmente comercial de personas naturales es \$ 17.262.450,62, un 76.84%, de servicios \$ 4.126.836,60, el 18.37%.

Así también, con la misma información, se puede apreciar que existe una prelación de contribuyentes, según clasifica la Administración Tributaria en: especial, personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, personas naturales obligadas a llevar contabilidad, personas jurídicas (sociedades con fines de lucro), RISE, y personas jurídicas sin fines de lucro. De este grupo de



UNIVERSIDAD DE CUENCA

contribuyentes clausurados, en los tres años (2008 al 2010), se recaudò un total de \$ 205.640,96

Cuadro 8: Tipo de contribuyentes clausurados, y recaudación obtenida durante los años 2008 al 2010

TIPO DE CONTRIBUYENTE	NO. CLAUSURAS	% DE INCIDENCIA SEGÚN TIPO DE CONTRIBUYENTE	RECAUDACION TRIBUTARIA POR TIPO DE CONTRIBUYENTE	% RECAUDACION SEGÚN TIPO DE CONTRIBUYENTE
ESPECIAL	4	0,93	\$ 13.369,13	6,50
NATURALES NO OBLIGADOS	152	35,27	\$ 35.822,87	17,42
NATURALES OBLIGADOS	86	19,95	\$ 68.330,82	33,23
PERSONAS JURIDICAS	170	39,44	\$ 85.120,57	41,39
RISE	8	1,86	\$ 989,19	0,48
PERSONA JURIDICA SIN FIN DE LUCRO	11	2,55	\$ 2.008,38	0,98
TOTAL	431	100,00	\$ 205.640,96	100,00
FUENTE: Servicio de Rentas Internas Regional Austro, departamento de planificación.				

Como se puede apreciar en el cuadro No. 2, los contribuyentes que tienen mayor incumplimiento tributario y un porcentaje mayor de clausuras son las personas jurídicas con fines de lucro, con un 39.44%; le siguen las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad con un 35.27%, luego las personas naturales obligados a llevar contabilidad con un 19.95% y en menor porcentaje las personas jurídicas sin fines de lucro, los contribuyentes RISE y finalmente los contribuyentes especiales.

Se observa también que, quienes mas aportan en recaudación forzosa (es decir recaudación por clausuras) son las personas jurídicas con un 41.39%, y en segunda instancia las personas naturales obligadas con un 33.23% a pesar que se ubican terceros en orden de prelación de tipo de contribuyentes clausurados, en



UNIVERSIDAD DE CUENCA

cuanto a la recaudación aportan mas que las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad que según orden de prelación de tipo de contribuyentes clausurados ocupan el segundo lugar.

Como se dijo en párrafos anteriores, el SRI, no tiene como finalidad principal recaudar por sanciones generadas sean estas económicas o por clausuras ejecutadas, sino mas bien, pretende disminuir la omisidad en la presentación de las obligaciones tributarias, elevando la cultura tributaria.

Cuadro 9: Notificaciones preventivas Notificadas

AÑO	TOTAL NOTIFICACIONES PREVENTIVAS NOTIFICADAS	TOTAL JUSTIFICADAS	TOTAL CLAUSURADAS	TOTAL SANCIONES ECONOMICAS
2008	9.225	9.127	97	1
2009	9.545	8.948	167	430
2010	8.251	6.996	167	1.088
TOTAL	27.021	25.071	431	1.519
FUENTE: Servicio de Rentas Internas Regional Austro, departamento de planificación				

De acuerdo a la información proporcionada por la Administración Tributaria, se puede observar en el cuadro no. 3 que durante los años 2008 al 2010, el SRI generó 27.021 documentos preventivos de sanción, de los cuales el 92.78% esto es 25.071 se justifican, 5.62% se sancionan económicamente, es decir a 1.519 contribuyentes, y finalmente se clausuran únicamente 431 locales, un 1.60%. Como se puede observar, el cumplimiento tributario ante la intervención de la Administración Tributaria con la notificación preventiva de sanción, es acogida favorablemente, pudiéndose suponer que los sujetos pasivos en la provincia del Azuay, asumen como alto el riesgo a ser sancionados y prefieren cumplir con las obligaciones tributarias. Podría suponerse también que, la cultura tributaria es alta en la provincia del Azuay, y que la imagen del SRI, como Administración tributaria tiene buena aceptación.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

De acuerdo a la información del cuadro No.3, también se aprecia que si bien en el año 2009 aumenta en 70 los locales clausurados con relación al año 2008, para el año 2010 este numero se ha mantenido, en 160 locales clausurados, sin embargo, se han incrementado el número de sanciones económicas, pero también han disminuido los documentos preventivos emitidos, pudiéndose tratar tal vez a que los sujetos pasivos han mejorado en el cumplimiento de obligaciones tributarias, ante la actuación del SRI.

En cambio, las sanciones económicas aumenta cada año con relación al año 2008, esto podría llevar a pensar que los contribuyentes, asumen el riesgo a ser sancionados económicamente, mientras que se resisten ante sanción de clausura. Pero que tan conveniente es para el SRI mantener este procedimiento de clausurar los establecimientos, tanto desde el punto de vista económico, como del social. Es decir, económicamente el contribuyente clausurado no puede ejercer actividad económica mientras dure la clausura, por un lado se presta para señalar como atentatorio a los derechos de todo ciudadano, es decir el derecho al trabajo, a mas que el sujeto pasivo clausurado deja de percibir ingresos por consiguiente afecta directamente a su capacidad contributiva. Y desde el punto de vista social, puede ser negativo para la Administración Tributaria el hecho de que los sujetos pasivos reaccionarían con rechazo ante la sanción impuesta y prefieran buscar mecanismo para evitar cumplir con sus deberes formales.

Las clausuras por omisión de acuerdo a la normativa tributaria, ha establecido el cierre del local por siete días si es primera vez, o 10 días si es reincidente. Según datos del SRI, de los 431 locales clausurados, 22 fueron reincidentes es decir el 5.10% del total de clausurados. Se podría decir entonces que aproximadamente el 95% de los sujetos pasivos clausurados aprenden a cumplir con sus declaraciones, pero hay contribuyentes que luego de ser clausurados prefieren cesar en sus actividades, y para ello cierran su registro único de contribuyentes.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Cuadro 10: Suspensión de actividades de los contribuyentes clausurados

AÑO	# SUSPENSION DE ACTIVIDADES LUEGO DE SER CLAUSURADOS	TOTAL CLAUSURADAS	% DE SUSPENSION DE ACTIVIDADES LUEGO DE SER CLAUSURADOS
2008	17	97	17,53
2009	13	167	7,78
2010	12	167	7,19

FUENTE: Servicio de Rentas Internas Regional Austro, departamento de planificación.

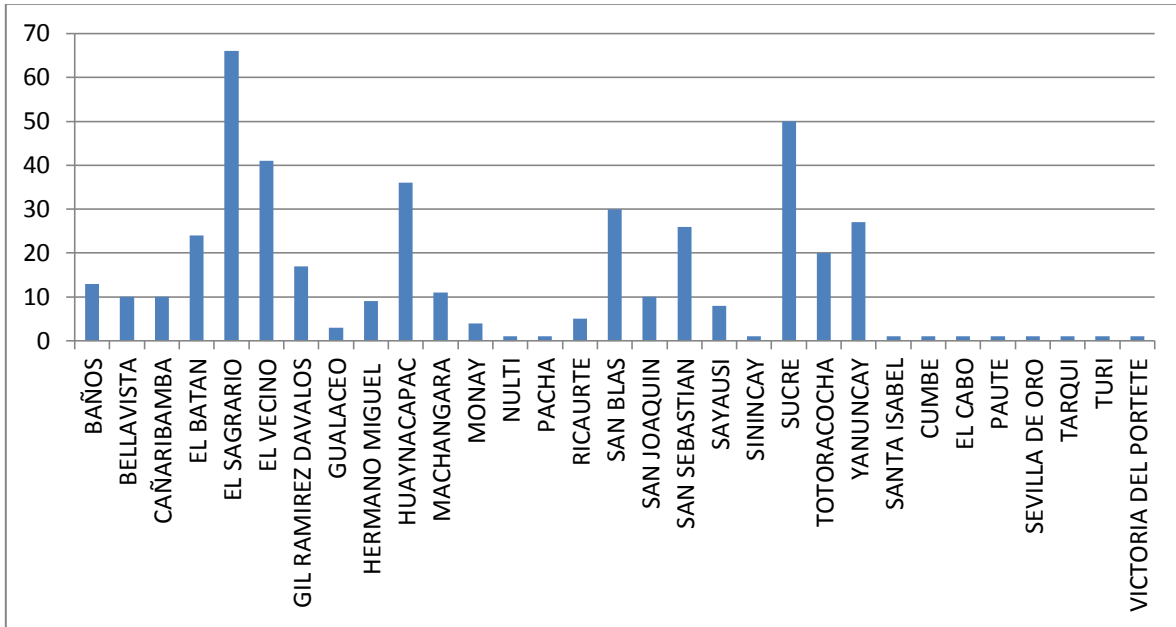
Si bien el porcentaje de suspensión de actividades económicas disminuyen en los años 2009 y 2010 con respecto al año 2008, no se puede asegurar que estos contribuyentes que suspenden el registro único de contribuyentes realmente cesen en sus actividades, podría ser que ante la sanción de la Administración, deciden evadir su deber formal de registrar el desarrollo de una actividad económica ante el SRI.

De los 431 locales clausurados, de acuerdo a la ubicación de cada local, según datos del SRI, la mayor parte de clausuras se han realizado dentro del cantón Cuenca, en las zonas centrales, tal como se indica a continuación:



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Cuadro 11: Sectores de ubicación de los locales clausurados



Se puede observar en la gráfica que el sector con mayor número de locales clausurados se encuentran en sector céntrico de la ciudad de Cuenca, específicamente en la parroquia el Sagrario con 66 locales clausurados lo que representa el 15,31% del total de establecimientos sancionados con clausura; le sigue la parroquia Sucre con un 11,60% que representan 50 locales clausurados, continúa el sector norte de la ciudad, la parroquia el vecino con el 9,51% que implican 41 locales clausurados; y luego en mucho menor grado se puede observar la intervención del SRI en los sectores rurales como el cantón Gualaceo, Paute, Santa Isabel, Tarqui, con apenas 3 y 1 locales clausurados respectivamente. De acuerdo a lo consultado en el SRI, en la práctica, la Administración Tributaria interviene muy poco en las zonas rurales o lejanas por cuestión operativa y de costos, consecuentemente, el número de locales clausurados es menor en esos sectores.

Se puede también observar en la gráfica, y como ya se había dicho en líneas anteriores que el mayor número de establecimientos clausurados se encuentran ubicados en la zona céntrica de la ciudad de Cuenca, donde también se encuentra el mayor movimiento comercial de la ciudad, pero ante esta situación se podría



UNIVERSIDAD DE CUENCA

decir que a los contribuyentes vecinos de los locales clausurados no les impacta mayormente esta sanción, es decir no sienten miedo o riesgo de ser clausurados por el SRI, pues de ser así el porcentaje de clausuras por sectores se encontrarían mas dispersos. Consecuentemente aquellos locales clausurados, no percibieron riesgo ante la conducta evasiva, al contrario se puede decir que se proyectaron a través del tiempo, procurando obtener ventajas económicas mediante la lesión al estado, dejando de cumplir con sus obligaciones tributarias. Considerando esta acción como una actitud imprudente y negligente por parte del sujeto pasivo de la obligación, en la cual incumple un deber y afronta un riesgo, produciendo un resultado delictivo antijurídico que debería ser juzgado de acuerdo a la doctrina del derecho tributario penal y económico.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

CAPITULO III

El Cumplimiento Tributario

3.1 Determinación del número de contribuyentes clausurados

Desde el punto de vista estrictamente teórico, se debe manifestar que el número de contribuyentes clausurados, en gran medida, dependerá del “sistema de control” que aplica la institución tributaria en el país, en nuestro caso el SRI, lo que necesariamente implica, entre los elementos más relevantes de un sistema los siguientes:

- La legislación existente respecto a las obligaciones de los contribuyentes y las normas que condicionan el proceso de pago de los sujetos y la recaudación por parte del estado.
- El registro estadístico de todos los contribuyentes y el análisis periódico del comportamiento tributario.
- Las normas de incentivos para premiar a los contribuyentes cumplidores de las obligaciones fiscales; y, principalmente, las normas para penalizar a los incumplidores y, sobre todo, a los que tratan o realmente incurren en actos de evasión tributaria, utilizando cualquier artilugio legal o administrativo²¹.
- La aplicación de una política de comprobación periódica, mediante muestreo, para mantener latente en los contribuyentes la presencia de la entidad de control de parte del estado, en nuestro caso del SRI.
- La actitud social de comportamiento de los contribuyentes, como miembros activos de un determinado ambiente operativo y la concepción en su formación ciudadana sobre los principales aspectos éticos y morales que deben observar las personas en sus relaciones con el estado y los gobiernos.

²¹ En el sistema tributario del Ecuador no se tiene normas con las que se pueda conceder incentivos o para premiar a los sujetos pasivos que cumplen con sus obligaciones en este campo; prácticamente nuestra legislación es exclusivamente de tipo punitivo, es decir sancionadora.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Dentro del contexto descrito, es necesario especificar que, la actitud o el comportamiento de cualquier contribuyente, en relación con el deseo y el acto concreto de incumplir las normas tributarias, en general, estará condicionada o será consecuencia directa de la expectativa que tiene, en términos económicos, del beneficio que obtendrá por esta decisión, es decir por evadir, lo que significa no cancelar los valores apropiados o que por ley le corresponden al estado, comparado con la posibilidad, igualmente económica, de la penalización que obtendría en caso de ser descubierto por la entidad de control tributario. Es decir, dentro del análisis racional de las expectativas, se supone que los contribuyentes analizan estos dos posibles estados resultados por la acción que tratan de ejecutar; pues, es conocido a través de la “psicología” que la conducta del ser humano está sustentada por tres ideas básicas o fundamentales que, como manifiesta Harold J. Leavitt, en su libro “Psicología Gerencial”, son²²:

“La primera es la idea de causalidad, de que la conducta del ser humano tiene una causa” esto es una motivación o una fuerza que origina su accionar y lo impulsa hacia la obtención de algo, introduciendo en su mente un “nivel de aspiración” o sea la meta que la persona se propone alcanzar; por lo que *“En segundo lugar está la idea de dirección, de que el comportamiento humano no solamente tiene causa sino también un fin, de que está dirigido hacia una meta, de que la gente quiere cosas”*. Esto se complementa con la tercera idea que *“incluye el concepto de motivación, en cuanto bajo la superficie de la conducta se encuentra un impulso, un motivo, un deseo, una necesidad, una tendencia”*.

En consecuencia, por simple principio de lógica elemental, el valor de la expectativa de ganar con la evasión tributaria, necesariamente debe ser mayor a la expectativa de la penalización económica para tomar la decisión de evadir la ley y dejar de cancelar al estado los valores que le corresponden por las obligaciones tributarias.

²² Obra cit., Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires- Argentina, pàg.24



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Esta situación se convierte en el factor de impulso o de motivación del contribuyente, puesto que, por característica sustancial al ser humano, se considera que en sus actos siempre prima la tendencia hacia la obtención de beneficios económicos por los medios disponibles a su alcance, sean estos lícitos o de cualquier otro tipo y naturaleza, puesto que, de acuerdo a la concepción de la psicología del comportamiento humano, la economía elemental está presente en los actos de cualquier persona. Debido a que se considera que sus acciones se inscriben como una función de la retribución económica que obtiene, es decir que su comportamiento depende, en cantidad y en cualidad, de la cantidad y cualidad de la recompensa que recibe, y del valor económico por el castigo que recibiría en caso de sus actos rompan determinadas normas de convivencia, o que afecten a la organización social.

Al respecto, M. Deutsch-R.M. Krauss, dicen lo siguiente: <<En psicología social, el punto de vista del hedonismo ha sido comúnmente expresado en términos de la doctrina del “hombre económico”, la cual, como estableció sucintamente Homans, (1961, pàg. 13) considera “el comportamiento humano como una función de su beneficio: en cantidad y en calidad [el comportamiento humano] depende de la cantidad y calidad de la recompensa y del castigo que busca>>²³

Por lo expuesto, en síntesis, se expresa la condición matemática:

$$BEe > PEe$$

BEe = Beneficio económico por evasión tributaria

PEe = Penalización económica o sanción por evasión tributaria

En el caso de que la expectativa del beneficio económico que obtendría por la evasión tributaria sea menor a la posibilidad económica de la sanción o penalización por incumplimiento del régimen tributario, es bastante difícil que, en

²³ Teorías en psicología social, Editorial Paidós, Buenos Aires, pàg.80 y 81



UNIVERSIDAD DE CUENCA

estas condiciones, un sujeto tome la decisión de evadir , puesto que el riesgo que asume para obtener un beneficio económico por la evasión no se justifica si resultare sorprendido en la acción y, por lo mismo, la penalización económica por este acto le significa un valor demasiado mayor en relación con el que pensaba compensar su actitud evasora.

Entonces la condición matemática expresa que:

$$BEe < PEe$$

Por último, podemos pensar en una situación de decisión en la que la expectativa del beneficio económico por la evasión tributaria es igual a la expectativa por la penalización que recibiría de parte de la institución del control tributario, por lo que se hallaría en una situación de posible indiferencia económica; salvo que la decisión la tome impulsado por otros factores adicionales que condicionan su actitud, como por ejemplo: su naturaleza humana para jugar con el riesgo, o su carácter para aceptar con plena consciencia las consecuencias del hecho que piensa cometer, ya sea por la experiencia propia de períodos anteriores o la de otros sujetos conocidos; el conocimiento que tiene sobre la debilidad del sistema de control; la influencia que ejerce en las autoridades de control, etc.

Es decir la condición matemática se define por:

$$BEe = PEe$$

Pero, en la realidad económica, no existe la posibilidad directa de tomar la decisión como si se tratara de ambientes operativos bajo conocimiento de certeza, puesto que siempre existirá un determinado riesgo al tomar la decisión de evadir la obligación tributaria, debido a que se desconoce el curso de acción que emprenderá la institución de control; es decir si el sujeto evasor caerá o formará parte de la muestra de contribuyentes que serán revisados directa y



UNIVERSIDAD DE CUENCA

específicamente por la institución de control; en otras palabras, todos los sujetos tienen la posibilidad de evadir el cumplimiento tributario y no ser descubiertos por la autoridad y, por lo tanto, gozar el posible beneficio económico de la evasión, por lo que en este ambiente operativo existe un cierto grado de incertidumbre al tomar la decisión. Esto es, el evasor tiene una probabilidad de librarse del control y gozar plenamente del beneficio económico resultante de la acción de evadir; pero, igualmente también tiene la probabilidad de ser descubierto y recibir la penalización económica correspondiente por haber cometido el quebrantamiento o haber burlado el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Siguiendo a Ávila et al. (1997) los análisis iniciales basaron la modelización en planteamientos maximizadores de la utilidad esperada (Allingham y Sandmo, 1972; Yitzhaki, 1974; Christiansen, 1980 o Koskela, 1983) o de la renta esperada (Kolm, 1973; Singh, 1973; o Srinivasan, 1973). En general, solían centrarse en las actuaciones de

sujetos individualmente considerados que toman decisiones acerca de la cantidad a evadir (o a declarar) sobre el ingreso, siendo determinantes de la decisión la probabilidad de inspección, la tasa de penalización y el tipo impositivo, dado el grado de aversión al riesgo del sujeto. En este planteamiento, buena parte del análisis se centraba en reflexiones acerca de la incidencia sobre el comportamiento de ciertos cambios en las variables del problema de decisión, esto es, de cambios en la política fiscal, para el caso de un contribuyente individual que toma decisiones de forma aislada y amoral, sobre la base de unos ingresos exógenamente determinados.²⁴

Por lo que se podría expresar que la expectativa económica de la evasión, estará en relación a los dos elementos descritos, relacionados matemáticamente por el “nivel de aspiración” de cada persona, de la siguiente forma:

$$\text{Ex.Ec. Ev.} = \text{BEe. } P(x) - \text{PEe. } [1 - P(x)]$$

²⁴ Los enfoques de análisis de la evasión fiscal. Martínez Pilar, Castillo Ana, Rastrollo María Angeles. Pág. 11



UNIVERSIDAD DE CUENCA

La expresión matemática utilizada, constituye una formulación por semejanza o analogía con la estructura sobre el valor del “nivel de aspiración” de una persona que se sustenta en la “teoría del campo en psicología social”²⁵

También, podemos indicar que la estructura matemática utilizada es prácticamente la misma formulación que, en las decisiones que pertenecen a “universos con incertidumbre absoluta”, se explica por medio del “principio de Hurwicz o coeficiente de optimismo”, en el que se define que al evaluar una alternativa de decisión, el “valor esperado” de una alternativa de elección es igual a un valor máximo, multiplicado por la probabilidad subjetiva de su realización, más el mínimo valor, multiplicado por la probabilidad subjetiva de no ocurrencia de dicho suceso²⁶; que, para el caso propuesto, significa que la condición del valor mínimo es igual al valor de la penalización económica que recibe el sujeto evasor, por lo tanto tiene signo negativo.

Por lo tanto, las variables utilizadas significan lo siguiente:

Ex.Ec.Ev = expectativa económica por evasión tributaria o “nivel de aspiración” económica del sujeto que tomará la decisión de evadir

BEE = beneficio económico resultante por la evasión tributaria

PEE = penalización económica por la evasión tributaria

P(x) = probabilidad subjetiva de no ser descubierto o probabilidad subjetiva de éxito en la evasión tributaria

1 - P(x) = probabilidad subjetiva de ser descubierto o probabilidad subjetiva de fracaso en la evasión tributaria

²⁵ “En su esquema, la teoría del nivel de aspiración es bastante simple (Lewin, Dembo, Festinger y Sear, 1944). Establece que la valencia de cualquier nivel de dificultad (V) es igual al producto de la valencia de éxitos logrados (V_{ex}) por la probabilidad subjetiva de éxito (PS_{ex}) menos el producto de la valencia correspondiente al fracaso (V_f) por la probabilidad subjetiva del fracaso (PS_f). Esto puede expresarse algebraicamente: $V = (V_{ex}) \times (PS_{ex}) - (V_f) \times (PS_f)$ ”, *Teorías en psicología social*, Pág.56 y 57

²⁶ Matemáticamente se tiene 2 tipos de probabilidades: “subjetivas” y “objetivas”. Las primeras son simples suposiciones ideadas por el sujeto que tomará la decisión; en cambio que las probabilidades objetivas corresponden a datos extraídos de la realidad.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Es evidente que las probabilidades que utiliza son de tipo subjetivo, esto es, constituyen apreciaciones del propio sujeto que se halla frente a un “problema decisonal”²⁷ caracterizado por las dos posibles alternativas de selección:

- a) Evadir; y
- b) No evadir

En consecuencia, introduce un principio racional de comportamiento desde su perspectiva, manejando principalmente sus criterios de acuerdo al grado de conocimiento que posee sobre el ambiente operativo en el que tiene que tomar la decisión. Es decir trata de valorar el riesgo que asume en términos de probabilidades subjetivas, asignando un cierto valor probabilístico al éxito que podría tener en el proceso de evasión o sea el valor para $P(x)$; y, por concepción matemática, como suceso contrario.

El fracaso estará representado por el valor probabilístico, también de naturaleza subjetiva, igual a $[1 - P(x)]$; entendiéndose que “las probabilidades subjetivas se deducen por medio de apreciaciones del conocimiento y experiencia e intuición de la persona que las formula sobre los posibles estados resultantes de la naturaleza, por lo que se suele manifestar que son simples conjeturas o suposiciones de comportamiento”²⁸ que, en este caso, realiza el evasor, considerando los diversos elementos principales para fijar el valor, siempre relacionados con la posibilidad positiva hacia la decisión de evadir.

Por ejemplo, piensa que nunca se han presentado los funcionarios de la entidad de control; considera que evadirá un monto relativamente bajo, piensa que es casi improbable que sea considerado dentro de la muestra de control, etc.; esto es un conjunto de condiciones que le sirven para definir la probabilidad del éxito $P(x)$ que obtendría con la decisión ilícita que cometerá.

²⁷ En la “teoría decisonal” se manifiesta que un sujeto se halla frente a un problema de decisión, cuando dispone de más de una alternativa de solución y tiene que escoger o seleccionar únicamente una, luego de haber analizado cada una en relación a los efectos resultantes, con sus propias características de condición.

²⁸ Humberto Moscoso O., Investigación de Operaciones, Universidad de Cuenca, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, pág.100



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Por lo que, en síntesis, podemos manifestar matemáticamente lo siguiente:

$$\text{Ex.Ec. Ev.} > 0$$

$$\text{BEe } P(x) > \text{PEe } [1 - P(x)]$$

Lo que significa que la probabilidad económica de éxito es mayor a la probabilidad de penalización.

En cambio si se tiene que:

$$\text{Ex.Ec.Ev} < 0$$

Significa que:

$$\text{PEe } [1 - P(x)] > \text{BEe } P(x)$$

Esto es lo contrario del resultado anterior.

Por ultimo, si:

$$\text{Ex.Ec. Ev.} = 0$$

Entonces resulta que:

$$\text{PEe } [1 - P(x)] = \text{BEe } P(x)$$

Significa, prácticamente, una posición de indiferencia frente al resultado; aunque en la realidad la decisión la tomará complementando el análisis con otros elementos; por ejemplo, el temor a ser juzgado, la imagen negativa ante su entorno; o, por el contrario, la escasa posibilidad de ser controlado, etc.

Una modelización de decisiones individuales vinculadas a la evasión fiscal, recogida en *Cowell (2004)* por su actualidad y capacidad para dar cabida al núcleo principal de las aportaciones del análisis económico tradicional, en la consideración del contribuyente como jugador que se enfrenta al Estado. El planteamiento podría esquematizarse como sigue.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Tomando como punto de partida un contexto atemporal, el individuo se enfrenta a una elección elemental, no estratégica, en condiciones de incertidumbre sobre si evadir o no la totalidad o parte de su renta. El sujeto conoce la legislación fiscal, los tipos impositivos, “t”, las sanciones si su infracción es detectada, “s”, y las posibilidades de que esto ocurra, esto es, la probabilidad de inspección y sanción “p”. El contribuyente sabe que la cuantía de los impuestos a pagar depende de lo que declare, de forma que falsificando sus declaraciones y actuando sin escrúpulos de tipo moral, tiene la oportunidad de evadir impuestos.

El problema de decisión consiste en lograr la máxima utilidad esperada derivada del consumo, donde las preferencias del sujeto vienen dadas por una función de utilidad⁵ dependiente de las posibilidades de consumo del sujeto (determinados por el ingreso disponible, “y”) en los distintos posibles casos en que evade y no es sancionado y aquel en que es detectado y se enfrenta a una penalización. Dicha función de utilidad esperada puede expresarse:

$$UE = (1 - p) u_a(C') + p u_a(C'')$$

En esta formulación C' y C'' recogen los dos posibles estados una vez que la decisión de evadir está tomada, siendo C' el nivel de consumo que puede disfrutar el sujeto si evade y no es auditado y C'' el nivel de consumo si evade es auditado y castigado con una penalización. Si elige no evadir las posibilidades de consumo no cambian en uno y otro caso. C' y C'' están determinadas por el ingreso bruto sujeto a impuestos, y, el tipo impositivo, t, la probabilidad de inspección y sanción, p y la tasa de sanción sobre el ingreso oculto s.

En este contexto, el no cumplimiento es una actividad con riesgo, con una distribución de rendimiento conocida, dada una tasa de rendimiento r de cada unidad monetaria evadida, que en caso de infracción y sanción toma un valor -s con probabilidad p y, en caso de éxito de la evasión toma valor 1 con probabilidad 1-p. En este caso, la tasa de rendimiento

esperado es $r = 1 - p - ps$



UNIVERSIDAD DE CUENCA

El consumo vendrá dado por la variable aleatoria que define el espacio de elección:

$$C = (1 - t) y + ret$$

Si el contribuyente no oculta nada, el ingreso disponible y , por tanto, su consumo sería $(1-t)y$. En otro caso, el consumo depende, además, de la cuantía evadida, e , y de la tasa de rendimiento.²⁹

Por ejemplo, consideremos lo siguiente: Un sujeto pasivo está frente al problema de tomar la decisión, respecto a la probabilidad³⁰ de evadir el pago tributario. Digamos que al tomar la decisión de evadir, espera un “beneficio económico por la evasión” igual a \$ 1000; pero en el caso de que sea sorprendido por la entidad de control, conoce que podría ser penalizado por \$ 1300. Por otra parte, conoce que su probabilidad de éxito en esta decisión es de 0.8, debido a que considera que no será revisado por la institución de control, en consecuencia la probabilidad del hecho contrario es de 0.2, por lo tanto su expectativa económica de evasión sería igual a:

$$Ex.Ec.Ev = 1000 (0.8) - 1300(0.2) = 800 - 260 = 540$$

De acuerdo al resultado obtenido, es muy posible que el sujeto tomará la decisión por la alternativa de evadir el pago de sus obligaciones tributarias, puesto que el beneficio económico probable por la acción de evadir es mayor a la penalización económica probable (pérdida) que obtendría como sanción.

Pero, ¿qué ocurre, si la probabilidad de penalización es mayor? Digamos, ahora consideremos que $P(x) = 0.2$ y $[1 - P(x)] = 0.8$ Entonces, sustituyendo resulta que:

$$Ex.Ec.Ev. = 1000(0.2) - 1300(0.8) = 200 - 1040 = - 840$$

²⁹ Los enfoques de análisis de la evasión fiscal. Martínez Pilar, Castillo Ana, Rastrollo María Angeles. Pág. 12-13.

³⁰ Se indica que se trata de probabilidades subjetivas; en este caso el sujeto aprecia que podría tener una probabilidad éxito al evadir de 0.8, es decir $P(x) = 0.8$; por lo tanto la probabilidad de fracaso es de 0.2



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Entonces, por el resultado negativo, es muy posible que el sujeto no se atreva a evadir, porque en caso de que resultare controlado, le significaría la penalización de \$ -840

Debido a las limitaciones en las fuentes de información, puesto que en el SRI únicamente se dispone de datos desde el año 2008 no es posible realizar una comprobación estadística sobre lo manifestado. Además, se debería realizar con todos los contribuyentes una especie de indagación sobre su actitud de comportamiento tributario, para deducir con propiedad las causas o los elementos que condicionan su actitud de comportamiento tributario y probar con suficiencia estadística lo indicado.

Sin embargo, por medio de una investigación indirecta y de una forma totalmente confidencial³¹, los sujetos que fueron entrevistados, prácticamente coinciden con los criterios de análisis expuesto; aunque también existen personas de excepción, cuya decisión la basan exclusivamente en el principio de estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por una actitud cívica y, sobre todo, moral, en el sentido de no defraudar o perjudicar al estado y que, por lo mismo, según su concepción, todo ciudadano tiene el deber cívico, por el bien común y social, de acatar la leyes que rigen el funcionamiento del país.

Considero que, dependiendo de las preguntas, es bastante difícil obtener información verdadera, respecto a la actitud de comportamiento de los sujetos con obligaciones tributarias, puesto que, de entrada, por principio elemental de concepción, podríamos afirmar que casi todos coincidirían en manifestar que cumplen rigurosa y oportunamente con sus obligaciones tributarias; algo más, quizá hasta un buen número de personas, a pesar de encontrarse dentro del grupo con tendencia a la evasión o hayan sido evasores, magnifiquen y ponderen sobre la virtud cívica y moral de pagar los tributos al estado.

³¹ Por medio de conversaciones informales con sujetos totalmente desconocidos se consiguió cierta información sobre las actitudes de estas personas en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Sobre este tema, incluso, más de un ciudadano, sobre los que se desconoce su posición real de cumplidor o no de las normas tributarias, recurriendo al texto bíblico, exclamó “Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”, con lo que deseaban graficar su posición en relación al grado de cumplimiento que habían asumido frente al requerimiento tributario; aunque también existen posiciones extremas frente a las obligaciones tributarias por parte de quienes consideran que es una merma de los sus ingresos que únicamente sirve para “alimentar la burocracia corrupta del país” y, por este motivo, asumen una clara idea de rebeldía o de reticencia al pago de la carga tributaria.

En general, se dedujo que se tienen sujetos con diversas actitudes, pero, en general con cierto grado de tendencia, se podría manifestar que, por lo menos en los sujetos que fueron entrevistados, prima la actitud hacia la posibilidad de evasión o posición de queja frente a la política tributaria del gobierno, aspecto que parece se agravó a raíz de la aplicación de los denominados “impuestos verdes”, causa fundamental para la reacción adversa, con el constante argumento del “abuso del gobierno”, “demasiada carga tributaria” etc .

Pero, para llegar a conclusiones objetivas y sobre todo valederas, se considera indispensable realizar una investigación más amplia, bastante sutil y con mucho tino, o con una metodología particular, que posibilite conocer en esencia el verdadero pensamiento y actitud de los contribuyentes en relación con el acatamiento de las obligaciones tributarias, utilizando métodos indirectos de recolección de datos, caso contrario, como se explicó, por principio de lógica elemental, se supone que prácticamente todos los sujetos afirmaràn haber cumplido y que continuarían en la posición de acatadores fieles de la ley, con lo que se obtendría información sin utilidad para la aplicación práctica de la gestión, es decir datos que no reflejan la verdadera manera de actuar de las persona, puesto que se tendría “información sesgada”³².

³² No es otra cosa que datos consignados por el premio o el castigo frente al encuestador al conocer la procedencia de éste y la institución o la razón por la que está realizando el levantamiento de dicha información. Sobre este tema se habla mucho en mercadotecnia en la parte pertinente a la metodología de investigación de los mercados, específicamente sobre los sondeos de opinión.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

La posibilidad de interacción entre la autoridad fiscal y el contribuyente se ha enriquecido a través del planteamiento de modelos estratégicos:

1- Modelos en los que se asume que la agencia tributaria (el principal) puede anunciar una regla de inspección y comprometerse a cumplirla antes de que los contribuyentes declaren sus ingresos. Son modelos estándar de principal-agente caracterizados por una distribución simple de ingresos (generalmente ricos y pobres con una proporción conocida) en los que el principal se compromete a cumplir con una regla previamente anunciada, consistente en auditar con certeza a los contribuyentes que declaren por debajo de un nivel mínimo (regla denominada "cutoff"); si el contribuyente declara más de ese nivel mínimo, no será auditado y pagará sólo por los ingresos declarados. Ejemplos de este tipo de modelos son los trabajos de Reinganum y Wilde (1985), Border y Sobel (1987), Mookherjee y P'ng (1998), Sánchez y Sobel (1993), Macho-Stadler y Pérez-Castrillo (1997) quienes además dan cabida a la existencia de actividades con distintas posibilidades de evasión. Los resultados señalan que esta regla aumentará el ingreso más que una política de inspección aleatoria, si el nivel mínimo se fija adecuadamente.

Muchas agencias fiscales parecen seguir una regla similar a la descrita. Esto es, dada una clase de inspección, la agencia inspecciona declaraciones bajas con alta probabilidad, mientras que las declaraciones altas no son inspeccionadas. Las declaraciones que igualan un mínimo nunca son inspeccionadas. Además, los grupos difíciles de controlar y con más renta evaden más. Por su parte, los contribuyentes con mayor renta de grupos de renta media menor evaden más.

2- Modelos que asumen que las reglas de inspección pueden no cumplirse y que se pueden determinar después de efectuar las declaraciones. Son modelos que usan las nociones de equilibrio habituales de la teoría de juegos, especialmente el equilibrio secuencial. Al principio del juego, el contribuyente conoce sus ingresos y la agencia conoce su tecnología de inspección. En la segunda etapa, la agencia decide qué ingresos inspeccionar, sobre



UNIVERSIDAD DE CUENCA

la base de la información contenida en las declaraciones. El equilibrio del juego especifica una estrategia simultáneamente determinada para ambos participantes: para el contribuyente, la cantidad o la probabilidad de evadir, para la agencia tributaria, la probabilidad de inspección. Ese equilibrio es denominado “Bayesiano de Nash”, en el que la decisión de cada agente representa la mejor respuesta a las acciones del otro por lo que ninguno tiene incentivos para realizar cambios en la estrategia. Aquí la agencia no se compromete a cumplir una regla, pero en su lugar elige una regla como mejor respuesta a la decisión del contribuyente.³³

3.2 Anàlisis del comportamiento de los contribuyentes clausurados

Dentro del contexto planteado, es necesario indicar y explicar que, de acuerdo a ciertas investigaciones realizadas en otros países, aunque son de diferentes características al nuestro, se deducen los siguientes principios elementales de tendencia en el comportamiento y funcionamiento de los ambientes operativos o zonas de actividad, así como, en general, de los sectores sociales:

- Ningùn hecho o acontecimiento de la sociedad o en una parte de la misma, constituye un resultado autònomo e independiente al contexto social organizado, esto es, todos los sucesos surgen y ocurren por ciertas condiciones y determinados aspectos, factores, elementos y circunstancias de tipo econòmico, social y político.
- Ademàs, todos los acontecimientos, de alguna manera, están relacionados o concatenados o influenciados por otros hechos, de modo que en la realidad operativa existe una interdependencia entre los diferentes sectores econòmicos, sujetos pasivos etc.

³³ Los enfoques de análisis de la evasión fiscal. Pág. 27



UNIVERSIDAD DE CUENCA

- Por lo tanto, es indispensable conocer la raíz de estos hechos para poder actuar sobre ellos; caso contrario, el tomar y aplicar medidas sin este conocimiento previo, podría generar resultados o reacciones negativas.
- El disponer de una base cuantitativa de conocimiento sobre un determinado ambiente operativo, posibilita diseñar y luego ejecutar las mejores o las más convenientes políticas de acción, concebir el cambio esperado, cuantificar el grado de impacto, la extensión del ambiente afectado, etc.
- Por último, debemos afirmar que el control de gestión tributario³⁴ debería sustentarse en el conocimiento de los resultados correspondientes a la evaluación dinámica de los ambientes operativos, analizando los diversos cursos de acción, para tomar las mejores decisiones institucionales que trasciendan positivamente para beneficio de la propia entidad, del gobierno y particularmente de la sociedad en su conjunto.

Es de lamentar que en el SRI³⁵ todavía no se cuenta con un sistema integrado de información sobre los principales aspectos relacionados con este tema de relevante importancia, para conocer la actitud y la tendencia de comportamiento de los sujetos pasivos y poder definir las mejores políticas de acción con el propósito de disminuir la denominada “brecha de omisión” esto es el grado que actualmente caracteriza la tendencia de comportamiento hacia la evasión tributaria.

Sin embargo, de acuerdo a la escasa información y, sobre todo, con el sondeo de opinión realizado y la experiencia vivida en este campo, por haber participado directamente en la actividad de clausura, se puede plantear las siguientes hipótesis, respecto a la actitud de comportamiento de los contribuyentes:

³⁴ Spencer A. Tucker en su libro *Control de Gestión*, Editorial Hispano Europea, Barcelona, dice al respecto del control de gestión lo siguiente: “Para el autor del presente libro <<control de gestión>> significa la acción proyectada para ser ejecutada durante la vida útil de un acontecimiento y no para después de que éste haya acaecido”, pág. 11

³⁵ Por lo menos para la Dirección Regional se desconoce que exista una investigación sobre el tema en desarrollo, aunque a nivel nacional se tiene organizado y en pleno funcionamiento la Dirección de Planificación.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

- 1) Prácticamente en casi todos los ciudadanos existe un primer momento de manifiesta indignación y, a veces, hasta con demostraciones de reacción agresiva en contra del personal del SRI y la institución de control tributario, el gobierno central, etc. Luego, se calman y aceptan la situación, manifestando que nunca más volverán a cometer ningún quebrantamiento a las disposiciones tributarias.
- 2) También existe un grupo, minoritario por cierto, que, bajo ningún argumento y explicación, aceptan la clausura, por lo que, con elevada indignación, reaccionan en contra el personal del SRI, mientras reiteran que es un atentado al derecho a trabajar consagrado en la constitución.
- 3) Existen casos muy particulares, es decir pocos, de sujetos pasivos que de entrada aceptan la acción del SRI y se expresan arrepentidos ante el hecho cometido, tratando de presentar amablemente todas las formas para justificar la deficiencia causada.
- 4) Por último, en ocasiones, se han presentado casos de contribuyentes que apelan a la súplica de “perdón y olvido” y, perdidos en su angustia, no tienen el mínimo temor en expresar su deseo de “gratificar” al personal (soborno) para evitar la clausura.

3.3 Influencia en el entorno de los contribuyentes clausurados

En el Ecuador se han establecido muchas líneas de gestión sobre el campo de acción para fomentar la cultura tributaria, sin embargo no existe evidencia que permita cuantificar su incidencia en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Para aumentar la conciencia tributaria y fomentar a que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, es necesario implementar mecanismos de incentivo, como por ejemplo, mejorar los sistemas de información a disposición



UNIVERSIDAD DE CUENCA

del contribuyente, con la finalidad de restar la complejidad, tiempo y dinero en la liquidación de los impuestos.

Programas de educación tributaria, que consistirían en un conjunto de medidas dirigidas a estimular el nivel de la moral fiscal de los contribuyentes del país; básicamente con la divulgación en los centros educativos y mediante la difusión publicitaria de aspectos tan importantes como: la finalidad social de los impuestos, la vinculación entre ingresos y gastos públicos del gobierno, la solidaridad para los servicios públicos, orientados principalmente a los más necesitados, la ejecución de diferentes obras físicas, indispensables para el mejoramiento y bienestar de los ciudadanos, etc.

Sin embargo, debemos partir el análisis, considerando que las personas tenemos una manera de ser o de actuar frente a determinados hechos y circunstancias, que es consecuencia de nuestra estructura humana, como seres biológicos que somos; y también de acuerdo a la personalidad y formación que adquirimos a través de los años por la educación y por constituirnos en elementos o parte de la sociedad a la que nos pertenecemos y de donde hemos recibido y continuamos recibiendo la influencia de nuestra formación que, posteriormente, se traducen en los actos y decisiones de comportamiento que asumimos, realizando acciones buenas o, lamentablemente, que son malas porque violan o quebrantan las normas sociales y las leyes que sirven para determinar la conducta de las personas, esto es la honra o la deshonra; es decir, de manera general, podemos manifestar que todo individuo tiene una actitud de comportamiento que está relacionada con su conducta psico-social, que es el resultado de sus propias características humanas como ser racional y todo lo adquirido mediante formación, capacitación y por influjo de la sociedad y del entorno directo de la parte de esa sociedad a la que pertenece el individuo.

Por lo que, sobre este punto es importante y necesario, utilizar ciertas hipótesis que corresponden al campo de la “teoría en la psicología social”, que es el sistema de conocimientos que sirve para interpretar y explicar, cierta tipología de



UNIVERSIDAD DE CUENCA

comportamiento de los individuos que pertenecen a una sociedad específica; o, con mayor amplitud de concepción, forman parte de un determinado grupo social, puesto que los individuos por tendencia universal de comportamiento, establecen un conjunto de relaciones humanas con otras personas, originando un “*ambiente social organizado – en una familia, en un grupo, en una comunidad, en una nación- que ha desarrollado técnicas, categorías, reglas y valores significativos para las interacciones humanas. Por consiguiente, para entender los acontecimientos psicológicos que tienen lugar en las interacciones humanas, se necesita una comprensión de la acción recíproca de los mismos con el contexto social en que ocurren*”³⁶

(...)desde la perspectiva del cumplimiento fiscal cabe destacar otro conjunto de trabajos donde, en mayor o menor medida, el centro de interés recae en el papel de las normas personales. Así, Groeland y Van Veldhoven (1983) apuntan que las características de personalidad, ideológicas, los valores religiosos y la orientación moral influyen en el comportamiento hacia los impuestos.

*Porcano (1988) muestra que la honestidad del sujeto, en general, está significativamente relacionada con el cumplimiento fiscal. Reckers et al. (1994) relacionan este último aspecto con las convicciones éticas de los contribuyentes(...).*³⁷

Desde el punto de vista teórico, para establecer el grado de influencia en el entorno de los contribuyentes clausurados, o, con más propiedad, con la finalidad de medir la magnitud de impacto en la conducta de los sujetos, miembros de un grupo social de contribuyentes, es indispensable formular los siguientes principios fundamentales que constituyen las hipótesis de comportamiento, que expone la “teoría psico-social” en el ámbito de las reacciones que adquieren los individuos por influencia directa del entorno al que pertenecen.

³⁶ Teorías en psicología social, Pág. 14

³⁷ Los enfoques de análisis de la evasión fiscal. Pág.27



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Al respecto, Solomon Asch afirma que: *“El factor psicológico decisivo acerca de la sociedad es la capacidad de los individuos para comprender y responder a la experiencias y acciones de otros. Este hecho, que permite que los individuos se relacionen entre sí, constituye la base de todo proceso social y de la mayoría de los cambios decisivos que ocurren en las personas. Introduce en la esfera del individuo los pensamientos, emociones y objetivos de otros, ampliando su mundo mucho más allá de sus esfuerzos particulares. Lo coloca en una relación progresiva de dependencia mutua, condición para su desarrollo como persona....Altera el escenario psicológico de cada uno, ya que vivir en sociedad es incorporar experiencia privada y pública en una relación sensata”*³⁸

Por otra parte, se debe indicar que, para que exista una manifiesta influencia del grupo, de acuerdo a la “teoría del comportamiento psico-social” se requiere que se cumplan los siguientes principios, los tres primeros de pertenencia y el último denominado de referencia:

- 1) Que el individuo pertenezca a un grupo social organizado, de forma que existe una interrelación entre todos los elementos componentes de dicho grupo.
- 2) En un grupo organizado la percepción particular de cualquier sujeto miembro estará influenciada por el “campo total del cual es una parte”.
- 3) Los individuos de un grupo social emergerán con las principales características de la organización a la que pertenecen, de modo que, estas características constituyen el sistema de interrelación entre el conjunto de individuos del grupo.
- 4) El grupo recibe, percibe o dispone de cierta influencia, a través de otro u otros grupos sociales; es decir, es posible que utilice como base de comparación el comportamiento de otros sujetos, distintos a su grupo social.

³⁸ La cita es transcrita por M.Deutsch-R.M. Krauss, obra.cit., pàg.32



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Ahora, debemos formular las siguientes preguntas fundamentales, en torno al tema propuesto:

- 1) ¿La clausura o, en términos más amplios, la penalización que un sujeto recibe por haber cometido el quebrantamiento de la ley tributaria, causa un efecto de transferencia en el resto de los individuos que pertenecen dicho entorno económico?
- 2) En caso afirmativo ¿Cómo se manifiesta este efecto en los sujetos del entorno, con reacción positiva o negativa?

De acuerdo a la información disponible, podemos decir que en la provincia del Azuay, los contribuyentes reaccionan positivamente a la clausura, es decir prefieren cumplir con las obligaciones tributarias que correr el riesgo de ser clausurados, así se demuestra en el cuadro No.3 del capítulo 2, donde se indica que se notifican 27.021 documentos preventivos, de los cuales solo se clausuran 431, es decir el 1.59%, consecuentemente, los sujetos pasivos no deciden correr el riesgo de ser clausurados.

3.4 Índices de Omisidad y cumplimiento tributario

Se debe indicar que, como parte sustancial del proceso de administración institucional, es necesario contar con un adecuado sistema de control para evaluar los resultados de la gestión al término de un determinado período, generalmente el año, mediante un plan y la aplicación de los métodos coordinados y medidas adoptadas por la entidad, para evaluar los datos disponibles y, según estos resultados, promover la eficiencia en las operaciones futuras, estimulando la adhesión de los miembros que pertenecen al área operativa en análisis.

El concepto moderno de control interno, supone que cada institución u organización social, es responsable para detectar sus propias deficiencias y, sobre la base de los resultados obtenido a través de la evaluación de la información registrada, tomar la acción correctiva a aplicarse, con el propósito fundamental de mejorar constantemente la gestión. Es decir, constituye disponer de un verdadero proceso de recolección, sistematización y análisis de la información sobre los



UNIVERSIDAD DE CUENCA

factores que interactúan en la estructura de la organización o de una de la parte que se desea evaluar, principalmente sobre el cumplimiento de sus funciones y actividades, para determinar el nivel de eficiencia y eficacia, conseguido en el cumplimiento de las tareas inherentes a la naturaleza de su funcionamiento y de acuerdo a los objetivos de gestión que se haya fijado, en el correspondiente plan o programa de acción, para ejecutarlo durante un determinado tiempo, para al término del mismo, presentar los índices³⁹ que cuantifican los resultados obtenidos a través de la gestión cumplida y que constituyen la base de la etapa posterior en cualquier unidad orgánica como es la evaluación, lo que, a su vez, posibilitará formular las conclusiones y recomendaciones respectivas que servirán para introducir las acciones correctivas o mantener la línea de acción que se considera positiva o que incidió favorablemente para el mejor rendimiento institucional⁴⁰.

En consecuencia, el disponer de un conjunto integrado de indicadores, en este caso calcular los índices de gestión sobre el tema propuesto, servirá para analizar y evaluar el funcionamiento del Departamento de Planificación Tributaria del SRI⁴¹ con la finalidad de establecer el grado de rendimiento o de su productividad, como el resultado del control institucional y la aplicación de las políticas y decisiones de la máxima autoridad de la gestión tributaria en el país. Por lo tanto, el cálculo de índices para medir o evaluar los resultados de un conjunto organizado, es un requerimiento indispensable o básico dentro del contexto del control de gestión, con la finalidad de medir cuantitativamente el nivel alcanzado a través de diversos parámetros o índices que se obtienen por la aplicación de un conjunto de indicadores, correspondientes o específicos con la naturaleza del ambiente operativo que se evalúa.

³⁹ “La preferencia manifiesta por los coeficientes sobre las cifras en valor absoluto se explica por dos razones: en primer lugar, estos coeficientes constituyen índices más significativos de la eficiencia o del buen resultado de una empresa que lo pudieran ser las cifras absolutas” parte de un documento de la Agencia Europea de Productividad” transcrito por Raymond Dumas, *La empresa y la estadística*, Tomo II, Ediciones RIALP S.A. Madrid, pàg. 46

⁴⁰ Sobre este tema se puede revisar Raymond Dumas, *La empresa y la estadística*, Tomo II, Ediciones RIALP S.A. Madrid, pàg. 45 y siguientes

⁴¹ Se debe explicar que el SRI o por lo menos en la Dirección Regional se carece de índices comparativos de gestión, a pesar que el trabajo se realiza en cumplimiento del plan anual operativo en el que se establecen los objetivos y las metas que se tienen que cumplir en el año de gestión y control tributario



UNIVERSIDAD DE CUENCA

En síntesis, se podría definir el control “como la actividad o la tarea que se realiza de forma constante y directa sobre un proceso, función, cuenta contable, etc., para su revisión, observación y evaluación, aplicando determinados instrumentos y métodos de trabajo, para asegurar el cumplimiento de las condiciones o disposiciones aprobadas por la organización o que se derivan de la propia naturaleza operativa de ciertos escenarios o ambientes administrativos por el riesgo que pueden presentar en la ejecución de la actividades”⁴² siendo el conjunto de indicadores la base sustancial de este proceso de gestión, razón por la que algunos autores lo denominan como la “administración visual”⁴³ pero, con más propiedad se debería, como algunos autores proponen, decir “administración paramétrica” porque los resultados de la gestión o conducción de una entidad, se expresa en una serie de valores, cada uno de los cuales presenta una determinada interpretación que posibilita conocer el funcionamiento de dicho organismo en el período examinado.

Entonces, un sistema de indicadores, en esencia, son un conjunto de índices, coeficientes o ratios⁴⁴ que se obtienen al establecer el cálculo matemático como el cociente entre uno o más elementos con relación a otro u otros elementos que tienen relación conceptual entre sí o que representan adecuadamente un determinado aspecto de un ambiente operativo, con el propósito de medir la productividad o situaciones resultantes, inherentes al campo de la eficiencia y eficacia en la dirección y control de un sistema organizado.

Matemáticamente es un coeficiente que resulta al dividir un elemento para otro; o es la relación cuantitativa entre un valor del numerador dividido para otro valor del denominador. Desde este punto de vista, también se suele manifestar, en el campo del control de gestión, que se trata de la “administración a base de

⁴² Robert Fuller, La contraloría empresarial, Editorial Contabilidad Moderna, Buenos Aires - Argentina, pág. 75, transcrito en el documento preparado para el seminario de “Auditoría Administrativa” Quito

⁴³ Lic. Juan Carlos Salazar, Indicadores de desempeño, Centro de Formación Empresarial, Quito.

⁴⁴ Este término es muy utilizado en contabilidad y se define que “El coeficiente es una relación entre dos magnitudes; p.ej., el importe de los beneficios y el volumen de negocios” Raymond Dumas, Obr. Cit. Pág.45



UNIVERSIDAD DE CUENCA

coeficientes estructurales” que representan el comportamiento numérico en la trayectoria de un organismo social o parte de este a través del tiempo, como un subsistema sustancial de la “administración cuantitativa o racional”⁴⁵.

En suma, para establecer un conjunto de indicadores que posibilite cuantificar el grado de omisión y de cumplimiento tributario, se requiere de un sistema de información suficiente, sobre diversos elementos componentes de naturaleza económica, social y hasta de carácter psicológico que inciden en este campo; sin embargo, consideramos que podríamos iniciar el proceso de elaboración de índices con los siguientes, que los consideramos los más significativos e importantes, dentro del tema propuesto y en consideración a la información que, por el momento, se dispone en la institución⁴⁶:

$$\frac{N^{\circ} \text{ de locales clausurados (NLC)}}{\text{Total de locales (TL)}} \leq 1$$

Este índice debe ser menor o máximo igual a 1 puesto que se supone que necesariamente el número de locales clausurados tiene que ser menor a la cantidad total de locales existentes en una determinada área o zona geográfica, de modo que, por resultado de la gestión de control, el número de locales clausurados siempre tienda a disminuir, por lo que, a través del tiempo este índice debe acercarse a cero, significando que la actitud de los contribuyentes ha mejorado; en otras palabras, la actitud hacia la evasión ha disminuido; esto es: $NLC/TL \rightarrow 0$

En el caso que el valor del índice aumente, de forma que la relación $NLC/TL \rightarrow 1$ significaría un deterioro en el comportamiento tributario de los sujetos, puesto que la cantidad de evasores resultaría cada vez mayor en comparación con el nivel

⁴⁵ En el campo de la economía empresarial es muy difundido el uso de indicadores para medir la productividad de las operaciones cumplidas por los diferentes departamentos.

⁴⁶ En la práctica “la comparación debe ser prolongada, podría decirse, en el espacio y en el tiempo: en el espacio, por comparación con coeficientes de empresas o con coeficientes profesionales; en el tiempo, por confrontación de coeficientes sucesivos de la misma empresa” Raymond Dumas obra cit., pág.45



UNIVERSIDAD DE CUENCA

anterior; siendo el límite de este resultado el valor de 1, debido a que no podría existir un número mayor de locales clausurados que el total de locales existentes en el área o zona específica de control. Si el valor del índice resultare igual a uno, prácticamente, se tendría una realidad operativa demasiado crítica, debido a que todos los locales del área están dentro del conjunto evasor.

Por ejemplo, consideremos que, en una parte del centro de la ciudad, se tiene 100 locales con diversa actividad económica, de los cuales, durante el año t fueron notificados por evasores 60 locales, lo que significa: $60/100 = 0.60$ es decir, el 60% de los locales existentes en dicho centro estuvieron incumpliendo con las normas tributarias.

En el siguiente año se determina $20/100 = 20\%$ lo que equivale a la reducción del 40% en el incumplimiento tributario, o sea se tiene un mejor comportamiento o actitud de respuesta de parte de los sujetos, lo que se traducirá en un mejor nivel de recaudación tributario; o, específicamente, de cumplimiento a las disposiciones tributarias, por parte de los sujetos de la actividad en la zona en estudio.

De acuerdo a la información proporcionada por el SRI, este índice sería igual:

AÑO	NO. DE LOCALES CLAUSURADOS	TOTAL DE LOCALES CLAUSURADOS	%CLAUSURAS POR AÑO
2008	97	431	22,51
2009	167	431	38,75
2010	167	431	38,75

Se puede observar que del año 2009 con respecto al 2008, el número de clausuras aumentan en un 16.24%, mientras que en el año 2010 se mantiene igual respecto al 2009.

Este mismo índice, se podría utilizarlo en relación con la clasificación de los diferentes locales por el tipo de actividad que realizan: comercial, industrial, servicios, etc.; es decir, se tendría lo siguiente:



UNIVERSIDAD DE CUENCA

$$\frac{\text{Nº locales comerciales clausurados (NLCC)}}{\text{Total de locales (TL)}} < 1$$

Este índice medirá el peso que tiene en el proceso de clausura el número de locales por rama de actividad; en el caso propuesto, los que corresponden al rubro comercial. Por ejemplo, supongamos, que del total de 100 locales de una zona, de los notificados, 20 pertenecen a la clasificación de comerciales; entonces se tiene $NLCC/ TL = 20/100 = 0.2$ lo que significa que, en relación con el tamaño, por el número de locales existente en la zona de control tributario, el 20% corresponde al rubro comercial de locales clausurados.

Por la propia estructura de formulación matemática, también este índice cumple con las mismas características de comportamiento e interpretación, que se ha explicado; esto es, su valor necesariamente debe ser menor a 1 y, de acuerdo a la gestión de control, debe tender hacia la disminución de su valor o, de lo contrario, al aumentar, expresará deterioro en esta actividad, siempre que no se haya modificado la base de comparación, en este caso el año en que se registró el conjunto de locales.

Por otra parte, podríamos calcular en términos monetarios, es decir mediante el siguiente indicador:

$$\frac{\text{Monto de ingresos declarados (MID)}}{\text{Monto total de ingresos reales (MIR)}} \leq 1$$

Este índice serviría para cuantificar el grado monetario de la evasión realizada por los contribuyentes y, por la propia concepción de los elementos que intervienen en su composición, el valor resultante siempre será menor a uno, o, en el mejor de los casos, igual a uno, lo que significaría que no ha existido evasión tributaria.

Por ejemplo, consideremos que se tiene \$ 70 el monto de ingresos declarados, siendo \$ 100 la cuantía de los ingresos reales, por lo que resulta lo siguiente: $MID / MIR = 70/100 = 0.7$ significa que, en comparación con el valor real, se ha



UNIVERSIDAD DE CUENCA

declarado únicamente el 70% de los ingresos obtenidos, lo que equivale a que el 30% posiblemente sirvió de base para la evasión tributaria.

En consecuencia, de acuerdo a la gestión en el control tributario, cuando se observa que este coeficiente a través del tiempo se acerca a uno, se interpreta que se ha conseguido el mejoramiento administrativo en dicho proceso; de modo que, matemáticamente, se define por la expresión $MID / MIR \rightarrow 1$; caso contrario, la disminución en el valor del índice se interpretaría como el deterioro en el control y, por lo tanto, se afirmaría que existe una mayor base monetaria que sustentaría la evasión tributaria, salvo que existan otros elementos que permitan explicar e interpretar lo contrario.

También podemos concebir un índice con la finalidad de medir el efecto causado en relación con el tiempo de revisión, es decir, relacionar la información del año en curso con el propio elemento en el año inmediato anterior, de forma que se obtiene lo siguiente:

$$\frac{\text{Nº Locales clausurados en periodo (NLct)}}{\text{Nº locales clausurados en el período (NLct-1)}} \geq 0 \leq 1$$

En otras palabras, por ejemplo, establecemos la relación entre el número de locales clausurados en el año 2012 con el número de locales que se clausuraron en el año 2011, con lo que estaríamos midiendo el efecto de la evasión de un modo dinámico⁴⁷. Este índice podría resultar mayor, menor o igual a uno. Si es mayor significaría que no causó impacto positivo en los evasores, pues el número de locales clausurados aumentó en comparación con el número del año inmediato anterior. Si es menor a uno, entonces se interpretaría que se obtuvo un impacto positivo en la actitud de los evasores, puesto que el número de locales clausurados en el presente disminuyó en comparación a lo que ocurrió en el año

⁴⁷ Por condición operativa implícita, debemos aceptar que las condiciones estructurales no se han modificado; principalmente lo referente al número de locales existentes en el periodo inmediato anterior que sirve de base para la construcción del índice y, por lo mismo, para el análisis de resultados.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

inmediato anterior. Por último, de resultar igual a uno, se mantiene la misma estructura de comportamiento de los sujetos evasores, es decir no se ha causado un efecto positivo en su actitud de respuesta frente a las obligaciones tributarias.

Consideremos los resultados con los siguientes datos:

$$NLCt / NLCt-1 = 80/100 = 0.8$$

En este caso el valor que se obtiene es < 1 , por lo que podemos afirmar que el impacto fue positivo, debido a que disminuyó en el período en curso, comparado con el anterior, la cantidad de sujetos (o el número de locales) evasores, significando el decremento del 20%

En cambio, si se tuviera en la relación:

$$NLCt / NLCt-1 = 120/100 = 1.2$$

Se tendría una reacción negativa en el comportamiento de los sujetos pasivos, puesto que en lugar de disminuir, el valor del índice resultó > 1 que, en este caso, significa un incremento del 20% en comparación con lo ocurrido en el año inmediato anterior.

Ahora, si resultara el valor del índice igual a uno, entonces la situación no ha variado del período anterior en comparación con el inmediato siguiente, esto es, se mantiene la misma actitud de comportamiento hacia la evasión tributaria. En el caso específico numérico, se diría que la realidad de la evasión tributaria que se observó en 2011 permanece igual en el año 2012.

También, cabría suponer que, tampoco la entidad de control ha introducido los correctivos correspondientes para mejorar la realidad operativa que tuvo en el año tributario 2011; o se debería profundizar en la investigación para reunir suficiente información que posibilite establecer las causas para que se mantenga dicha



UNIVERSIDAD DE CUENCA

tendencia de comportamiento en la actitud de respuesta de los sujetos pasivos en relación con sus obligaciones tributaria.

Por último, podríamos formular el siguiente indicador:

$$\frac{\text{Nº total de justificaciones recibidas (NJR)}}{\text{Total de notificaciones (TN)}} \leq 1$$

Con este índice se mediría la magnitud de respuesta de parte de los contribuyentes notificados; es decir, el grado de interés para responder por sus actos tributarios ante la entidad de control, siendo lo ideal que el valor del índice sea igual a uno, situación en la que se tendría una sensibilidad de respuesta por todos los sujetos pasivos notificados, que han demostrado responsabilidad para esclarecer su realidad tributaria. Caso contrario, al obtener un valor menor a uno, se tendría un porcentaje de sujetos pasivos que no le concedieron importancia a la notificación o hicieron caso omiso de este requerimiento.

Por ejemplo, supongamos lo siguiente: $NJR / TN = 90/100 = 0.9$ significa un valor significativo de respuesta ante la notificación realizada por la entidad de control tributario; siendo únicamente el 10% los sujetos que no respondieron o no quisieron explicar su posición sobre la notificación recibida⁴⁸.

Según la información proporcionada por el SRI, se tendría:

AÑO	TOTAL NOTIFICACIONES PREVENTIVAS NOTIFICADAS	TOTAL JUSTIFICADAS	% DE NOTIFICACIONES CUMPLIDAS
2008	9.225	9.127	98,938
2009	9.545	8.948	93,745
2010	8.251	6.996	84,790
TOTAL	27.021	25.071	92,783

⁴⁸ Por la propia naturaleza de sus elementos este índice no puede ser mayor a 1, puesto que lo contrario significaría que la entidad recibió una cantidad mayor de justificaciones en relación con el número de notificaciones que se realizaron.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Durante los años de análisis del presente trabajo, existe un cumplimiento promedio de 92.49%, durante los tres años, un decremento en los porcentajes de justificación del 5.19% y 8.96% respectivamente entre los años 2009 respecto al 2008, y 2010 respecto al 2009.

Por último, supongamos la posibilidad de reincidencia de parte de algunos sujetos pasivos, esto es, formulamos la siguiente relación:

$$\frac{N^{\circ} \text{ de sujetos reincidentes (NSR)}}{N^{\circ} \text{ de sujetos notificados NTSN}} \leq 1$$

Por ejemplo, supongamos que se tuvo un total de 15 sujetos reincidentes en relación al tamaño de la muestra de 100 contribuyentes que resultaron notificados, por lo que: $NSR / NTSN = 15 / 100 = 0.15$ es decir, significa que el 15 % de la muestra de contribuyentes revisados fueron reincidentes, por lo que se debería investigar sobre las causas de esta deficiente situación y sobre la base de esta información diseñar y ejecutar el correspondiente plan de acción y evaluar los resultados conseguidos, hasta que el valor del índice tienda a disminuir, o sea: $NSR / NTSN \rightarrow 0$

Por otra parte, podríamos considerar únicamente en relación con la cuantía de los sujetos que fueron sancionados, de modo que se tendría el siguiente indicador:

$$\frac{N^{\circ} \text{ de sujetos reincidentes (NSR)}}{N^{\circ} \text{ de sujetos sancionados NTSS}} \leq 1$$

Este índice podría resultar menor o igual a uno. Se debe entender, por principio elemental de comportamiento humano, que la sanción causaría un efecto positivo en la actitud de los contribuyentes, por lo tanto la decisión de cumplir en el futuro con las obligaciones tributarias; de modo que, con el tiempo, por la acción de control de gestión de la entidad, el número de reincidentes sería cada vez menor o con tendencia siempre a la baja, esto es, el valor del índice debería tender a cero.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Pero, también podría ocurrir lo contrario, su valor aumenta, de modo que se acerca uno; lo que equivaldría a suponer que la acción y la penalización o sanción impuesta por la entidad de control tributario no causó el impacto positivo y, por el contrario, el número de reincidentes en cada ocasión es mayor, pudiendo el valor del índice ser igual a uno⁴⁹.

Por ejemplo, supongamos los datos anteriores, de 100 sujetos notificados 15 fueron reincidentes. En la siguiente revisión se observa que de los 15 sujetos que fueron sancionados, nuevamente se tiene 12 de los mismos otra vez sancionados, es decir, aplicando el índice indicado: $NSR / NTSS = 12 / 15 = 0.8$, lo que significa que el 80% de los sancionados, prácticamente, son una especie de “ciudadanos incorregibles”, constituyendo un caso demasiado crítico que debe ser investigado y analizado a profundidad, para establecer las posibles causas de esta situación anormal.

Según la información del SRI, existieron 22 contribuyentes reincidentes en los tres años, el indicador de reincidencia sería:

AÑOS 2008 AL 2010		
No. De Reincidentes	Total de clausuras	% de Reincidencia
22	431	5,10

Se puede observar que el 5.10% de los ciudadanos clausurados, no temen “el castigo” de la Administración Tributaria ante el incumplimiento de sus obligaciones

⁴⁹ Es un caso extremo, pero podría presentarse en la realidad. En las teorías psicosociales del comportamiento se suele comentar sobre los casos críticos de aquellas personas que se empeñan en burlar y quebrantar la ley o romper las normas sociales de general aceptación por el resto de personas o miembros de una determinada realidad social. Los autores suelen decir que se trata de “patologías extremas que deben ser consideradas con mucha atención, porque estos individuos son capaces de llegar a cometer los actos más asombrosos con la finalidad de mantener su postura de rechazo y actitudes de rebeldía....”



UNIVERSIDAD DE CUENCA

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De acuerdo a los principales aspectos y sobre la base del enfoque teórico utilizado, así como en consideración de la información histórica disponible, esto es lo correspondiente al periodo 2008-2010, se deducen las siguientes conclusiones y recomendaciones más importantes y directamente relacionadas con el tema propuesto y desarrollado en el presente trabajo.

CONCLUSIONES

Cuanto mayor es la aversión al riesgo menor es la evasión. Sin embargo, la evasión depende de otros atributos personales, por lo que ciertos individuos tienden a ocultar más que otros. De este enfoque, se puede deducir que, bajo ciertas circunstancias, la propensión de los individuos a evadir depende de otras características propias del sujeto.

La evasión es mayor cuanto mayor es el ingreso personal. Siempre que las preferencias del individuo hacia el riesgo sean mayores; es decir prácticamente existe una relación directa entre la cuantía de los ingresos del sujeto, y su propensión hacia la evasión, lo que significa que a mayor posición o nivel económico, los individuos, tratan de tributar en la menor cuantía posible.

Mientras más políticas tributarias de control a los contribuyentes, frente a sus obligaciones tributarias, menor será la posibilidad hacia la evasión. Los individuos pagan impuestos debido a las políticas disuasorias, esto es, a las posibilidades de detección y castigo. Incluso teniendo en cuenta el punto de vista del análisis económico, parece que la mayoría de los individuos racionales disminuyen sus ingresos o sobrestiman sus deducciones. Sin embargo, hay muchos individuos



UNIVERSIDAD DE CUENCA

que aparentemente pagan sus impuestos con independencia de los incentivos, esto es, de los bajos valores de los parámetros de la política fiscal. A su vez se debe manifestar que debido a la carencia de estímulo económico que fomente la cancelación de las obligaciones tributarias, únicamente se tiene la reacción negativa y consecuentemente, la aplicación legal por penalización.

Es necesario aclarar que no existe sistema de control perfecto o inviolable, pues lamentablemente siempre la acción humana buscará y encontrará los elementos que le permitan vulnerar las disposiciones legales.

La Administración Tributaria, tiene que basarse en el comportamiento ético de sus funcionarios, de forma que aseguren el fortalecimiento del sistema de control, y la correcta aplicación de las normas tributarias; sin embargo podrán ocurrir hechos y acciones que afecten lo indicado, por lo que el personal debe constantemente ser capacitado, motivado, e incentivado para el estricto cumplimiento de las actividades que le ha sido asignadas.

El cumplimiento difiere con el tipo de ingresos y las características socioeconómicas del contribuyente.

La fuente de ingresos tiene un mayor poder explicativo como determinante de la evasión. Por ejemplo se dan mayores niveles de cumplimiento entre ingresos provenientes del trabajo y salarios que entre ingresos provenientes de libre ejercicio o actividad empresarial.

El cumplimiento se asocia positivamente con la probabilidad de detección y las penalizaciones, aunque la relación es débil.

En el trabajo propuesto, existe la enorme limitación por falta de datos, por lo que se tuvo que considerar, un período demasiado corto, esto es 2008 al 2010, años en



UNIVERSIDAD DE CUENCA

los que el SRI, inició el registro y la sistematización de la información con la finalidad de realizar una mejor administración y gestión tributaria.

Igualmente se debe manifestar que, por los menos en la dirección regional Austro, se carece de un sistema de indicadores en diferentes aspectos que permitan medir los resultados conexos con la aplicación del régimen tributario, por lo que en la parte pertinente del trabajo, se presenta un grupo de estos instrumentos que posibilitan un análisis objetivo, y técnico de una realidad en estudio.

En el trabajo se ha recurrido, como base de soporte a interpretar el comportamiento tributario de los ciudadanos, mediante la utilización de las teorías que hacen referencia y que , son el resultado de investigación en otros países respecto a la motivación, actitud, y manera de comportarse de los elementos de un grupo o de diversos grupos, o de un sector social en particular.

Otro factor determinante de la evasión, o las actitudes hacia el sistema fiscal en su conjunto, están ligados a los aspectos de justicia y equidad del sistema o de la autoridad fiscal así como a la eficacia y honestidad del sistema político y fiscal. Es decir, existe la tendencia de comportamiento de los ciudadanos hacia una mejor entrega tributaria, cuando los gobiernos a su vez actúan con honradez y transparencia, en la utilización de los ingresos provenientes del pago de tasas, impuestos, etc.

RECOMENDACIONES

Es evidente que, en cualquier país, el sistema tributario y por consiguiente la política fiscal que los gobiernos definen y aplican, es un tema de vital importancia para el funcionamiento del estado, y, por lo mismo, el proceso de recaudación debe corresponder a su estricto cumplimiento, mediante la instauración de un adecuado y riguroso sistema de control, a través de una entidad especializada y con altísima responsabilidad social y ética en la gestión que les ha sido confiada.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

La ley tributaria debe ser clara y precisa en todos los puntos y principios que sustentan su contenido, de forma que sea totalmente comprensible y fácil su aplicación de parte de los ciudadanos obligados a cumplirla.

El sistema tributario debe contener de manera expresa las obligaciones tributarias y la forma de calcular la respectiva obligación de contribución económica que debe realizar cada ciudadano en relación con su capacidad económica y, principalmente, con los resultados obtenidos en un determinado período, por la actividad que haya realizado con el esfuerzo del capital y su trabajo, o simplemente de su capital o individualmente de su trabajo.

El estado y, específicamente, los gobiernos, deben mantener siempre una política de constante capacitación y motivación a los ciudadanos, respecto a la necesidad de la contribución económica que tienen que efectuar todos los miembros de un país, puesto que significa el aporte cívico para el funcionamiento democrático, en general, de toda la administración pública.

Los gobiernos cada año, esto es al término del ejercicio económico y, por lo mismo, del año fiscal, deben informar detalladamente al país los resultados alcanzados con la aplicación del sistema tributario vigente, es decir, de modo simplificado, presentar y divulgar ante la opinión pública un “Cuadro de fuentes y usos” de los valores recaudados y el destino que se realizó con dichos recursos, provenientes de todos los contribuyentes.

Los recursos recaudados, se los tiene que dirigir, en su mayor parte, hacia la cobertura de los gastos sociales de los sectores más necesitados de la población, preferentemente para financiar lo correspondiente a educación y salud, siempre con criterios de optimización de resultados.

Las instituciones que tienen a su cargo, la administración y control de la política tributaria, deben desarrollar planes de acción que apunten fundamentalmente hacia una nueva actitud de comportamiento de los contribuyentes, de tal manera



UNIVERSIDAD DE CUENCA

que, no se base únicamente en el principio coercitivo de la ley, sino en el aporte cívico que tienen que hacer todos los ciudadanos para contribuir al mejoramiento social del país y sobretodo con alto espíritu de solidaridad, para beneficiar aquellos estamentos de la sociedad más vulnerables o como suele caracterizarse de la población marginal.

En correspondencia con lo anterior, se debería desarrollar una política de investigación para periódicamente medir y evaluar el logro obtenido en los cambios de actitud de los ciudadanos, en relación con el cumplimiento tributario; o en su defecto establecer las causas que motivan la evasión y en los casos más críticos la reacción negativa contra el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La Administración Tributaria, debe disponer de un completo sistema completo de información estadística, que posibilite realizar un control técnico de la recaudación tributaria por zonas geográficas, por actividad económica, por edad de la población, etc, con la finalidad de minimizar la evasión y contar con los datos correspondientes que permitan proyectar objetivamente el comportamiento tributario con fines presupuestarios, así como su asignación en relación con los sectores sociales necesitados, o que, el gobierno pueda orientar los ingresos que percibe hacia la ejecución de obras prioritarias de carácter social.

Las instituciones encargadas de la Administración Tributaria, deben analizar la posibilidad de crear incentivos económicos, para premiar a los contribuyentes que cumplen adecuadamente con la ley, de forma que, no se utilice únicamente el principio de penalización como en la actualidad ocurre; es decir modernamente se concibe que, en este tipo de políticas que afectan la economía de los ciudadanos debe correlacionarse con ciertos reconocimientos, principalmente de tipo económico, o de otra índole, que impacten positivamente en la política tributaria de los ciudadanos.



BIBLIOGRAFIA

ALVAREZ ECHAGÜE JUAN M. "Las Sanciones Tributarias Frente a sus Límites".pág.31.

Código Tributario 2010.

Constitución Política del Ecuador, Registro Oficial del 20 de Octubre de 2008.

Cowell, F.A. 1985. The economic analysis of tax evasion.

Cowell, F.A. 1992. Tax Evasion and Inequity, Journal of Economic Psychology.

Cowell, F.A. 1995. Engañar al Estado. Un análisis económico de la evasión. Alianza editorial Madrid.

Disposición General Séptima, Ley para las Finanzas Públicas.

Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires- Argentina, pág.24

Humberto Moscoso O., Investigación de Operaciones, Universidad de Cuenca, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas, pág.100.

Juan Carlos Gamazo Chillón. Principales Trabajos Empíricos sobre Evasión Tributaria.

Ley de Régimen Tributario Interno 2010.

Ley de Registro Unico de contribuyentes.

Ley No.41 de la creación del Servicio de Rentas Internas.

Lic. Juan Carlos Salazar, Indicadores de desempeño, Centro de Formación Empresarial, Quito.

Morales Marlyn. La constitucionalidad de la sanción de clausura del establecimiento prevista en el Código Orgánico Tributario.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Patiño Ledesma Rodrigo: "Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo". Tomo I, pág. 61

Pilar Martínez Fernández, Ana María Castillo Clavero, María Angeles Rastrollo Horrillo. Los enfoques de Análisis de Evasión Fiscal.

Procedimiento: Gestión de Omisos, Inconsistencias, Diferencias y Persuasivos. SRI Noviembre 2010.

Raymond Dumas, La empresa y la estadística, Tomo II, Ediciones RIALP S.A. Madrid.

Robert Fuller, La contraloría empresarial, Editorial Contabilidad Moderna, Buenos Aires - Argentina, pág. 75.

Spencer A. Tucker en su libro Control de Gestión, Editorial Hispano Europea, Barcelona.

Teorías en psicología social, Pág. 14

Teorías en psicología social, Editorial Paidós, Buenos Aires, pág.80 y 81.

<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/463/1/T619-MDE-Salazar-Jurisprudencia%20constitucional%20tributaria%20en%20el%20Ecuador.pdf>

<http://www.aaba.org.ar/noticia/cuestiones-sobre-la-aplicaci%C3%B3n-de-la-clausura-en-materia-tributaria>

http://www.rap.com.uy/spa/publicaciones/pdf/2008/ae_clausura_dgi_bps.pdf

<http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/el-sri-clausura-22-negocios-398427.html>

<http://www.eldiario24.com/nota/250052/la-afip-clausura-casi-300-comercios-por-infracciones-tributarias.html>

http://nulan.mdp.edu.ar/1159/1/et_doljanin_ag.pdf