

**INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES**  
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES

Escuela de Gobierno y Administración Pública

*Implementación de los modelos de controles extensivos e intensivos en el control posterior aduanero tributario del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador*

Autor: Max Eduardo Aguirre Narvárez, Econ.

Tutor: Fabian Arturo Soriano Idrovo, Econ.

Guayaquil

22 de mayo de 2015

## AUTORÍA

Yo, Econ. Max Eduardo Aguirre Narváez, CI 0911886380 declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo; así cómo, los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad del autor de la tesis.

Max Eduardo Aguirre Narváez, Econ.

## AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

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

Guayaquil, 22 de mayo de 2015

Max Eduardo Aguirre Narváez, Econ.

## **DEDICATORIA**

A Dios, quien ha guiado mi camino y otorgado tantas bendiciones. A mi madre, símbolo de esfuerzo y mi compañía incondicional. Gracias Andrés, por tu apoyo y aliento durante todo este trayecto. A Fabian, por ser mi jefe y director de tesis, por ser mi mentor y amigo. A los funcionarios de la Dirección Nacional de Intervención, quienes creyeron en mí, son mis compañeros y amigos, en especial a Jessica, Gabriela y Juan José, gracias por tanto. Al Servicio de Rentas Internas (2006-2012) y al Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (2012, actualidad) por ser mi segundo hogar, mi lugar de trabajo, mi escuela. A mis compañeros y amigos, quienes caminan a junto a mí y en mi corazón.

A mi abuelita Luz<sup>+</sup> y Rosario<sup>+</sup>, quienes desde el cielo me cuidan siempre.

Gracias a todos ustedes

## INDICE GENERAL

RESUMEN .....	3
INTRODUCCIÓN .....	5
CAPITULO I .....	10
ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO PARA EL CONTROL POSTERIOR ADUANERO E IMPORTANCIA DEL CONTROL POSTERIOR A LAS DECLARACIONES ADUANERAS .....	10
1.1 Generalidades del control posterior aduanero.....	10
1.2 Sobre la unidad encargada del control posterior: marco legal y el caso ecuatoriano.....	13
1.3 Sobre el control posterior aduanero: enfoque en el riesgo tributario .....	21
1.4 Sobre el producto del control aduanero tributario: la rectificación de tributos .....	34
CAPITULO II .....	42
METODOLOGÍA DE SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES MEDIANTE LA GESTIÓN DE RIESGOS .....	42
2.1 PROCESO DE ASIGNACIÓN DE CONTROLES EXTENSIVOS.....	55
2.2 PROCESO DE ASIGNACIÓN DE CONTROLES INTENSIVOS .....	57
CAPITULO III .....	61
APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA DE CONTROLES POSTERIORES EXTENSIVOS A LAS DECLARACIONES ADUANERAS .....	61
3.1 Controles extensivos para mitigar riesgo tributario de clasificación arancelaria .....	72
3.2 Controles extensivos para mitigar riesgo tributario de valoración.....	76
3.3 Controles extensivos para mitigar riesgo tributario de aplicación de medidas.....	82
3.3.1 Control posterior extensivo para mitigar riesgo de liberación arancelaria por origen... ..	82
3.3.2 Control posterior extensivo para mitigar riesgo de aplicación errónea de códigos liberatorios de IVA.....	84
3.4 Resultados de recaudación generada producto de la implementación de controles posteriores extensivos en declaraciones aduaneras (periodo 2012-2013) .....	86
3.5 Caso de estudio: aplicación de metodología de control extensivo en el riesgo de subvaloración aduanera para vehículos de lujo.....	94
3.5.1 Antecedentes .....	94
CAPITULO IV .....	108
APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA DE CONTROLES POSTERIORES INTENSIVOS A LAS DECLARACIONES ADUANERAS .....	108
4.1 Controles intensivos para mitigar riesgo tributario de clasificación arancelaria.....	118

4.2	Controles intensivos para mitigar riesgo tributario de valoración. ....	122
4.3	Controles intensivos para mitigar riesgo tributario de aplicación de regímenes especiales 130	
4.4	Resultados de recaudación generada producto de la implementación de controles posteriores intensivos en declaraciones aduaneras (periodo 2012-2014).....	144
4.5	Caso de estudio: aplicación de metodología de control intensivo en el riesgo de aplicación de régimen especial .....	149
4.5.1	Origen del caso .....	149
4.5.2	Análisis general de la compañía Importadora a Régimen Especial .....	149
4.5.3	Análisis de las operaciones de comercio exterior .....	151
4.5.4	Determinación de tributos .....	158
CAPITULO V .....		159
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....		159
BIBLIOGRAFÍA.....		168
ANEXOS .....		169

## RESUMEN

La administración aduanera se enfrenta ante una disyuntiva entre facilitación al comercio exterior y el control; la facilitación corresponde a una reducción en los tiempos y en los trámites antes del despacho de las mercancías; el control por su lado tiene que ver con el cumplimiento de los requisitos y el pago de los tributos. La metodología de gestión de riesgos permite perfilar las cargas de manera que se destine pocos recursos a la revisión de contribuyentes con poco riesgo enfocando los controles y recursos de la administración hacia contribuyentes que tienen un alto riesgo. Por su parte, el control posterior permite el despacho de mercancías de manera expedita dejando a la Administración Aduanera la posibilidad de realizar el control una vez que las mercancías ya se encuentran a disposición del operador de comercio exterior.

El objetivo del control posterior tributario es identificar diferencias entre el valor declarado por el contribuyente y el valor efectivamente determinado por la administración, y proceder con su cobro y aplicación de las sanciones correspondientes. Las características de los controles posteriores extensivos son: abarcar un número amplio de declaraciones con el mismo riesgo, llegar a un mayor número de contribuyentes, analizando riesgos específicos en un corto periodo de tiempo; mientras que los controles intensivos pretenden analizar un número amplio de declaraciones de un mismo contribuyente de manera exhaustiva correspondiente a un ejercicio fiscal para detectar figuras más complejas de infracciones. Esta tesis pretende demostrar que con la implementación de metodología de riesgos para el perfilamiento de controles posteriores tributarios intensivos y extensivos se puede incrementar la cobertura a los contribuyentes como la eficiencia recaudatoria de la administración aduanera. Con esto, a su vez, incrementa la presencia de la administración y la percepción de riesgo a ser detectado; por lo que se motiva al cumplimiento voluntario.

Palabras claves: control posterior, extensivos, intensivos, cobertura, eficiencia recaudatoria.

## **ABSTRACT**

The customs administration is faced with the dilemma of foreign trade facilitation and control; facilitation corresponds to a reduction in time and in procedures before the release of goods and; control, however, has to do with the fulfillment of the requirements and payment of taxes. The risk management methodology allows profiling loads so few resources to reviewing taxpayers with little risk and is intended; and focus controls and management resources to taxpayers who are at high risk. Meanwhile, subsequent customs control allows the release of goods expeditiously leaving the Customs Administration the possibility of control once the goods are already available to the operator of foreign trade.

The purpose of the tax subsequent control is to identify differences between the declared by the taxpayer and the value actually determined by the customs office, proceed with the collection of these differences and apply of appropriate penalties. The characteristics of extensive subsequent controls are to cover a large number of declarations with the same risk, reach a larger number of taxpayers, analyzing specific risks in a short period of time; while intensive controls aim to analyze a large number of declarations of the same taxpayer exhaustively corresponding to a fiscal year to detect complex violations figures. This thesis aims to demonstrate that the implementation of risk methodology for profiling intensive and extensive controls can increase coverage for taxpayers and the collection efficiency of the administration. This, in turn, increases the presence of management and perceived risk of being detected; so voluntary compliance is encouraged.

Keywords: back, extensive, intensive monitoring, reporting, collection efficiency.

## INTRODUCCIÓN

El control aduanero puede ser catalogado según el régimen aduanero sujeto a control, tales como control de importaciones, exportaciones, regímenes especiales, regímenes de excepción, entre otros.

Asimismo se puede examinar el control aduanero por el *momento* en que se ejecuta, siendo éste anterior (previo al ingreso de las mercancías), concurrente (durante el proceso de nacionalización) y posterior, esto es, una vez autorizada la salida de las mercancías.

De igual manera y conforme al objeto del control se puede referir al *Control de obligaciones tributarias* (referidas al control del correcto pago de tributos en importaciones) como al *Control de obligaciones no tributarias*, tales como verificar la obligación de presentación de certificados o registros sanitarios, licencias u otros que se requieran en despacho aduanero.

No obstante, las clasificaciones de control que fueron mencionadas no son excluyentes entre sí, pues son diferentes enfoques que se pueden juntar en una misma operación de control. Es así que una Administración Aduanera puede ejercer un *control concurrente* en el *régimen de importación al consumo* respecto a las *obligaciones tributarias* inherentes a esa declaración.

El enfoque de esta tesis está orientado al control *posterior* de las mercancías, en sus distintos *regímenes* respecto a las obligaciones *tributarias*; utilizando la metodología de clasificar estos controles en intensivos y extensivos.

Como en toda Administración Pública de Control Tributario el primer problema a enfrentar es la gran cantidad de *contribuyentes* y *operaciones* a controlar versus el limitado número de *funcionarios* (auditores) disponibles para ello. El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

(en adelante SENA E) no es ajeno a esta situación. Para entender la magnitud del problema basta con mencionar que a diario (incluyendo sábados y domingos) se presentan en promedio 1,200<sup>1</sup> declaraciones de aduana a régimen de importación a consumo; mientras que el número de funcionarios destinados al control posterior en declaraciones a julio de 2014 en el SENA E asciende a 26<sup>2</sup>; lo que nos lleva a la conclusión de que cada funcionario debería analizar diariamente 46 declaraciones aduaneras, un número imposible si se toma en cuenta que dentro de una declaración aduanera pueden venir un sinnúmero de ítems, y a cada uno se le debe revisar su clasificación arancelaria, valoración, origen, salvaguardas, entre otros riesgos.

Ahora bien, el problema en la Administración Aduanera es más grave aún que el de cualquier otra Administración Tributaria si se toma en cuenta que ésta enfrenta una disyuntiva natural entre la *facilitación* al comercio exterior y el *control* a las mercancías. Por un lado, una Administración Aduanera debe tener procesos expeditos, minimizar los tiempos de despacho, facilitar el comercio exterior, promover la competencia y el flujo continuo de mercancías dentro y fuera del territorio nacional. Sin embargo, al mismo tiempo y por otro lado, debe asegurarse que las mercancías cumplan con las normas específicas (documentos de acompañamiento, normas sanitarias, cupos, etc.) para su ingreso y salida, verificar el pago correcto de los tributos y cumplir con metas de recaudación. Orillarse hacia una aduana *facilitadora* con controles bajos, mejoraría los tiempos de despacho pero implicaría el riesgo

---

<sup>1</sup> ECUADOR, S. N. (2011). *ADUANA DEL ECUADOR*. Recuperado el 7 de Enero de 2015, de <http://www.aduana.gob.ec> Estadística proporcionada por la Dirección de Planificación del SENA E a julio de 2014

<sup>2</sup> ECUADOR, S. N. (2011). *ADUANA DEL ECUADOR*. Recuperado el 7 de Enero de 2015, de <http://www.aduana.gob.ec> Numérico proporcionado por la Dirección de Talento Humano del SENA E a julio de 2014

de declaraciones poco veraces y una recaudación baja; tomar en cambio la postura de una aduana *controladora* donde se verifique al máximo las declaraciones podría mejorar la recaudación pero incrementar potencialmente los tiempos de despacho y convertir a la Administración en un obstáculo para los comerciantes.

Los riesgos específicos en una declaración aduanera alineados al control posterior están en función de las mercancías contenidas en ella, sin embargo, los más comunes son: clasificación arancelaria, valoración, origen, aplicación de medida (código liberatorio / salvaguarda) y aplicación de régimen especial. Existen riesgos como el de la cantidad / peso de la declaración que son más eficientes controlarlos en un control concurrente (es decir, durante el despacho de las mercancías), sin embargo, para un riesgo de valoración por ejemplo es más eficiente para la Administración atacarlo en un control posterior donde cuenta con mayor tiempo e información para determinar el efectivo valor de las mercancías.

Ante la cantidad de operaciones a controlar y el limitado número de funcionarios con los que cuenta la Administración Aduanera; se debe encontrar el *equilibrio eficiente* entre la facilitación y el control; así como mencionado también los riesgos más comunes cuyos controles son más profundos si se realizan en una etapa posterior; queda evidenciada la necesidad de optimizar el control posterior aduanero. El propósito de esta tesis es analizar la implementación de los modelos de control intensivo y extensivo en el control posterior aduanero realizado por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

De esta manera se pretende analizar el marco normativo del control posterior aduanero y la metodología de selección de declaraciones mediante la herramienta de perfilador de riesgos;

examinar el control posterior extensivo e intensivo: su naturaleza; eficacia en la mitigación de riesgos tributarios de clasificación, valoración y origen en las declaraciones aduaneras, sus características esenciales y cómo la implementación de esta metodología de control incrementaría la cobertura del control y la eficiencia recaudatoria de la administración aduanera.

La implementación de la metodología de control posterior aduanero intensivo y extensivo permitirá enfocar de manera eficiente los recursos de fiscalización de la Administración Aduanera; así como lograr resultados satisfactorios en términos de recaudación efectiva y deuda generada como resultado de los procesos de control.

La metodología aplicada en esta tesis es descriptiva y explorativa, pretende analizar la eficiencia de la implementación de los controles posteriores extensivos e intensivos tributarios en las declaraciones aduaneras presentadas ante el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

Dentro de la metodología descriptiva de elaboración de esta tesis se levantarán y establecerán los respectivos flujogramas de los procesos correspondientes al proceso general del control posterior aduanero tributario en sus formas extensiva e intensiva.

Como resultado de la aplicación de esta metodología descriptiva al final de la tesis se podrá además de lo indicado; contar con guías operativas de cada proceso de control (tanto intensivos como extensivos) en las cuales consten El detalle de actividades dentro de cada proceso de control; La normativa vigente y aplicable para cada proceso de control; Las definiciones básicas; Metodología para el levantamiento de información; Reporte de

novedades: Formatos de emisión de papeles de trabajo y emisión de documentos; entre otros puntos relevantes de cada proceso.

De igual manera, como parte de la metodología explorativa, se levantarán las estadísticas correspondientes a: número de controles posterior extensivos e intensivos asignados y culminados por periodo fiscal cartera generada por procesos de controles posteriores extensivos e intensivos por periodo fiscal cartera generada por tipo de riesgos (clasificación, valoración, origen, otros) dentro de controles posteriores extensivos e intensivos personal asignado a procesos de control posterior extensivos e intensivos y observar cómo influye la implementación de esta metodología en la cobertura y eficiencia recaudatoria

Lo anterior con el propósito de analizar la data y llegar a conclusiones sobre la tesis planteada.

## CAPITULO I

### ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO PARA EL CONTROL POSTERIOR ADUANERO E IMPORTANCIA DEL CONTROL POSTERIOR A LAS DECLARACIONES ADUANERAS

#### 1.1 Generalidades del control posterior aduanero

El control posterior aduanero consiste en la verificación de las declaraciones aduaneras, una vez efectuado el levante de las mercancías. La competencia y facultad del control posterior está recogida en la normativa supranacional de la Comunidad Andina, en la Decisión 778. En esta Decisión se establece la definición de control posterior:

Artículo de la Decisión Andina 778: *“Una vez autorizado el levante o el embarque de las mercancías<sup>3</sup> y con el objeto de garantizar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en la declaración, las autoridades aduaneras podrán proceder al control posterior de:*

- a) Mercancías, documentos y demás datos relativos a las operaciones de importación, exportación o tránsito aduanero de las mercancías de que se trate;*
- b) Documentos y datos relativos a las operaciones comerciales posteriores o anteriores vinculadas a la importación, exportación o tránsito aduanero de las mercancías de que se trate, incluyendo el Documento Único Aduanero (DUA) y la Declaración Andina del Valor (DAV);*

---

<sup>3</sup> ECUADOR, S. N. (2011). *ADUANA DEL ECUADOR*. Recuperado el 7 de Enero de 2015, de <http://www.aduana.gob.ec> Levante o Retiro de las Mercancías.- Es el acto por el cual la Autoridad Aduanera autoriza al declarante o persona interesada a disponer de las mercancías de acuerdo a los fines previstos en el régimen aduanero autorizado, una vez salida la mercancía de zona primaria y previo el cumplimiento de los requisitos y formalidades aduaneras exigibles;

- c) *Operaciones de transformación, elaboración, montaje, reparación y otras a las que estén sometidas las mercancías importadas al amparo de un régimen de perfeccionamiento activo, así como los productos obtenidos de estas operaciones; o*
- d) *El cumplimiento de los requisitos exigidos a las mercancías en importación temporal y demás regímenes suspensivos del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos, o sujetos a tratamientos preferenciales y a las mercancías importadas al amparo de los demás destinos aduaneros.*

*Las acciones de control posterior sobre las declaraciones, manifiesto de carga y demás documentos comerciales, contables y bancarios relativos a una determinada operación comercial, comprenderán el reconocimiento de las mercancías en el lugar en el que se encuentren.*

En su artículo 15, de esta misma decisión, establece que las Administraciones Aduaneras están autorizadas para efectuar estos controles ante cualquier declarante, importador o exportador de las mercancías objeto del control; cualquier persona directa o indirectamente vinculada a las operaciones aduaneras sujetas a control; cualquier otra persona que esté en posesión o disponga de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas a control aduanero; o cualquier persona en cuyo poder se encuentren las mercancías sujetas a control aduanero.

En su último inciso consta que la unidad de control posterior podrá examinar los libros, documentos, archivos, soportes magnéticos, data informática y cualquier otra información relacionada con las operaciones de comercio exterior. Asimismo, podrá requerir la remisión de esta información aún cuando ésta se encuentre fuera de su ámbito de control territorial.

El artículo 145 del COPCI, sobre el control posterior, establece: *“Dentro del plazo de cinco años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá someter a verificación las declaraciones aduaneras, así como toda información que posea cualquier persona natural o jurídica que guarde relación con mercancías importadas. Para la determinación de las declaraciones aduaneras sujetas al control posterior se emplearán sistemas de gestión de riesgo (...)*

*Si se determina que la declaración adoleció de errores, queden lugar a diferencias a favor del sujeto activo, se procederá a la rectificación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan, la rectificación de tributos en firme, será título ejecutivo y suficiente para ejercer la acción coactiva.*

*De considerarlo necesario el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá disponer la realización de auditorías a los regímenes especiales dentro de un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de la declaración aduanera, para lo cual se podrá efectuar todo tipo de constataciones, sean estas documentales, contables o físicas.*

*Además, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, a través de sus unidades operativas, tiene la atribución para investigar las denuncias por infracciones aduaneras que se le presenten, así como para realizar los controles que considere necesarios dentro del territorio aduanero en el ámbito de su competencia, para asegurar el cumplimiento del presente Código y su reglamento, adoptando las medidas preventivas y las acciones de vigilancia necesarias.”*

*Para el caso ecuatoriano, la unidad operativa encargada del control posterior aduanero es la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.*

## **1.2 Sobre la unidad encargada del control posterior: marco legal y el caso ecuatoriano**

Respecto a la unidad encargada del control posterior aduanero, la Decisión 778 de la Comunidad Andina establece lo siguiente:

### *UNIDADES DE CONTROL POSTERIOR*

*“Artículo 16.- Las Administraciones Aduaneras constituirán unidades de control posterior integradas por funcionarios con conocimientos y experiencia en materia aduanera, fiscal, de comercio exterior, contable, de auditoría y de otras áreas de especialización que se requieran.*

*Las unidades de control posterior se podrán estructurar en cada País Miembro en unidades centrales, nacionales o regionales, de acuerdo con el ámbito de su actuación territorial, dotándolas de las facultades y competencias que les permita cumplir con su función.”*

En el caso ecuatoriano, la unidad encargada del control posterior es la Dirección Nacional de Intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. La Dirección Nacional de Intervención está dividida en 3 Direcciones Regionales de Intervención y la Dirección de Auditoría e Inspecciones. Respecto al control posterior aduanero *tributario*, las competencias de cada Dirección son:

1. La *Dirección Regional 1 de Intervención* tiene a su cargo efectuar los controles extensivos a las declaraciones aduaneras cuyos contribuyentes tengan domicilio tributario en las provincias de Guayas, Santa Elena, Manabí, Galápagos y Los Ríos.
2. La *Dirección Regional 2 de Intervención* tiene a su cargo efectuar los controles extensivos a las declaraciones aduaneras cuyos contribuyentes tengan domicilio

tributario en las provincias de Esmeraldas, Carchi, Imbabura, Pichincha, Cotopaxi, Bolívar, Tungurahua, Chimborazo, Sucumbíos, Napo, Orellana y Pastaza.

3. La *Dirección Regional 3 de Intervención* tiene a su cargo efectuar los controles extensivos a las declaraciones aduaneras cuyos contribuyentes tengan domicilio tributario en las provincias de El Oro, Loja, Azuay, Cañar, Morona Santiago y Zamora Chinchipe.
4. Finalmente, la *Dirección de Auditoría e Inspecciones* tiene a su cargo efectuar los controles intensivos a las declaraciones aduaneras de los contribuyentes a nivel nacional.

VER ANEXO 1: DISTRIBUCION DE LA DIRECCION NACIONAL DE INTERVENCION POR REGIONALES – ORGANIGRAMA DE LA DIRECCION NACIONAL DEL INTERVENCION DEL SENAE A MARZO DE 2015

Las facultades de la unidad operativa encargada del control posterior otorgadas en la normativa supranacional son bastas, y se encuentran reflejadas en los siguientes artículos de la Decisión 778 de la Comunidad Andina:

*“Artículo 17.- Corresponde a las unidades de control posterior:*

- a) *Investigar los hechos generadores de las obligaciones aduaneras, mediante la obtención y análisis de información de importancia aduanera, tributaria y cambiaria;*

- b) *Determinar en forma definitiva las bases imponibles mediante el análisis y evaluación de los valores en aduana declarados para comprobar su veracidad y la correcta aplicación de las normas aduaneras y tributarias;*
- c) *Comprobar el origen, la clasificación arancelaria y los demás datos declarados, de conformidad con disposiciones de competencia señaladas en la legislación interna de cada uno de los Países Miembros;*
- d) *Comprobar la exactitud de las deudas aduaneras y tributarias determinadas con base en las declaraciones presentadas y demás documentos sustentatorios;*
- e) *Verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de beneficios, desgravaciones y restituciones, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a tratamientos arancelarios y tributarios especiales, principalmente los relacionados con las operaciones de comercio exterior;*
- f) *Formular las propuestas de liquidación de los derechos de aduanas y demás tributos exigibles sobre el comercio exterior, resultantes de sus actuaciones de control posterior;*
- g) *Formular las propuestas de sanción resultante de las infracciones detectadas durante el control posterior;*
- h) *Adoptar las medidas cautelares que les hayan sido autorizadas, conforme a lo previsto en la legislación interna de cada País Miembro;*

- i) Coordinar e intercambiar información con las autoridades correspondientes de los demás Países Miembros;*
- j) Practicar acciones conjuntas de control posterior con las autoridades correspondientes de los demás Países Miembros;*
- k) Remitir sus informes a la Administración Aduanera para los fines consiguientes y, en los casos exigidos por las disposiciones nacionales, al Poder Judicial, Poder Legislativo, Fiscalía y demás órganos de la administración pública, cuando los resultados de los mismos deban serles comunicados;*
- l) Mantener informados y colaborar con los interesados para facilitar el mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras;*
- m) Verificar la terminación oportuna y conforme a la ley de los regímenes suspensivos del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos;*
- n) Verificar la legal circulación de las mercancías en el territorio aduanero nacional del respectivo País Miembro; y,*
- o) Llevar a cabo otras actuaciones expresamente contempladas en la legislación de cada País Miembro.*

*Artículo 18.- El ejercicio de las funciones de las unidades de control posterior se adecuará a los correspondientes planes y programas de actuación que elaborarán periódicamente las Administraciones Aduaneras de cada País Miembro, con base en criterios de objetividad, oportunidad, selectividad y capacidad operativa.*

*La ejecución de cada plan periódico deberá ser anual y en su desarrollo se tendrá en cuenta el periodo de prescripción o de caducidad de las acciones previsto en la legislación nacional de cada País Miembro.*

*Los planes y programas de actuación podrán ser nacionales y regionales o de jurisdicción territorial especial. El plan nacional determinará los criterios sectoriales, cuantitativos, cualitativos u otros, que hayan de servir para seleccionar los sectores y las personas en relación con las cuales se deba efectuar las actuaciones de control posterior.*

*Los programas regionales o de jurisdicción territorial especial estarán desagregados específicamente para cada unidad de control posterior.*

*Los programas de actuación, tanto los nacionales como los sectoriales o regionales, tendrán carácter reservado y no serán objeto de publicidad, salvo disposición legal u orden judicial contraria.*

*Artículo 19.- En el diseño de los planes y programas de control posterior se tendrá en cuenta la información obtenida en aplicación de las normas comunitarias y los acuerdos suscritos por los Países Miembros en materia de cooperación aduanera internacional, así como los resultados obtenidos en la ejecución de los programas regionales y locales.*

*Artículo 20.- En la planificación de las actuaciones, las unidades de control posterior harán las coordinaciones necesarias con otros órganos de la administración pública competentes para la práctica de acciones de control, a efectos de realizar conjuntamente el control de las operaciones de comercio exterior.”*

Para el caso ecuatoriano, además de la normativa a la que se hizo referencia anteriormente (artículo 145 del COPCI), estas competencias se encuentran reflejadas en el Estatuto Orgánico Funcional del SENA, publicado mediante la resolución No. DGN-0282-2011. Específicamente y para los temas que se analizan en esta tesis (control posterior tributario) los más relevantes a citar son los que se exponen a continuación:

#### *6.5.2.1.4 DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN*

##### *ATRIBUCIONES Y RESPONSABILIDADES:*

- a. Garantizar que las acciones de control efectuadas en la Dirección Nacional de Intervención se enmarquen dentro de las normas, políticas y procedimientos determinados en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en el Reglamento al Título II del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y demás disposiciones aplicables; así como contratos vigentes suscritos por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador;*
- b. Aprobar y dirigir la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI);*
- c. Coordinar con la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera los mecanismos de selección de los controles a ejecutarse de acuerdo al Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI);*
- d. Coordinar con las demás unidades administrativas u operativas, acciones operativas conjuntas cuando se lo requiera.*

*ATRIBUCIONES Y RESPONSABILIDADES DE AUDITORÍA E INSPECCIONES:*

*b. Elaborar, someter a la aprobación y supervisar la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI);*

*e. Rectificar tributos.*

*f. Establecer las estrategias, normas y procedimientos para cada proceso de control circunscrito en el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) y llevar el control de su aplicación; Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI).*

*u. Supervisar, dirigir, efectuar y reportar resultados relacionados con las auditorías a importadores o exportadores dentro del marco del control posterior, apoyándose en la información automatizada así como en requerimientos interinstitucionales, dentro del marco del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.*

*ATRIBUCIONES Y RESPONSABILIDADES DE LAS REGIONALES DE INTERVENCION:*

*c. Colaborar en la elaboración del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI).*

*d. Coordinar y ejecutar el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) en su parte correspondiente a revisiones pasivas a tramites dentro del marco del control posterior e inspecciones, así como controles específicos adicionales que sean requeridos por la Dirección Nacional de Intervención, aplicando las políticas, normas y procedimientos para cada proceso,*

*j. Rectificar tributos.*

*PRODUCTOS:*

*Regionales de Intervención:*

- Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI)
- Rectificación de tributos
- Indicadores de Gestión
- Informe de Revisión Pasiva
- Informe de Gestión

*Auditoría e Inspecciones:*

- Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI)
- Plan de Auditoría
- Informe de Auditoría
- Rectificación de tributos
- Indicadores de Gestión

VER ANEXO 2: EXTRACTO DEL ESTATUTO ORGANICO FUNCIONAL DEL SENAE - DIRECCION NACIONAL DE INTERVENCION

### **1.3 Sobre el control posterior aduanero: enfoque en el riesgo tributario**

Una vez comprendido el concepto de control posterior, y analizado las competencias y productos de la unidad operativa encargada del control posterior, es necesario aterrizar estas ideas en la operatividad de la ejecución en sí del mismo.

#### a) Matriz riesgo control

La Dirección Nacional de Intervención del SENA E posee *una matriz riesgo control*. El propósito de esta matriz es plasmar en un solo documento: 1) los potenciales riesgos y sujetos a controlar 2) el o los controles empleados para mitigar este riesgo 3) el producto resultante de este control y 4) la unidad operativa encargada de realizarlo.

A continuación un extracto de esta matriz de riesgo control respecto a los riesgos tributarios aduaneros:

**Cuadro No. 1 - Extracto de matriz riesgo control respecto a riesgos aduaneros con implicaciones tributarias**

<b>OBJETO A CONTROLAR</b>	<b>ACCION</b>	<b>PRODUCTO ENTREGABLE</b>	<b>RESPONSABLE</b>
IMPORTACION A CONSUMO	REV PAS	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS/INFORME SIN NOVEDAD	REVISION PASIVA
IMPORTACION A CONSUMO	AUDITORIA	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS/INFORME SIN NOVEDAD	DAI
REGIMEN ADMISION TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS	DAI
REGIMENES REPOSICION DE MERCANCIAS CON FRANQUICIA ARANCELARIA	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS/INFORME DE INVESTIGACION	DAI
REGIMEN TRANSFORMACION BAJO CONTROL ADUANERO	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI
REGIMEN REIMPORTACION EN EL MISMO ESTADO	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI
REGIMEN EXPORTACION TEMPORAL PARA REIMPORTACION EN EL MISMO ESTADO	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI
REGIMEN EXPORTACION TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI
DEVOLUCION CONDICIONADA	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI
ALMACENES LIBRES	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI
ALMACENES ESPECIALES	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI
TRANSITO ADUANERO	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI
TRAFICO POSTAL	REV PAS	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS	REVISION PASIVA
TRAFICO POSTAL	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI
MENSAJERIA ACELERADA O COURIER	REV PAS	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS	REVISION PASIVA

ANEXO 3: MATRIZ RIESGO CONTROL

b) Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI)

En el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) se establece la capacidad operativa de la unidad responsable del control posterior. Esta herramienta es básica para la planificación de las actividades de control a realizar por la Dirección Nacional de Intervención puesto que le indica a la Dirección encargada del perfilamiento (Dirección de Riesgos y Estudios de Valor) cuáles van a ser los controles que va a realizar durante el año; conforme a ellos, le indica qué metodologías de riesgos debe implementar; y cuántos controles va a realizar de cada uno conforme su capacidad operativa.

A continuación un extracto del Plan Nacional de Control Anual de Intervención respecto a las jefaturas encargadas de los controles aduaneros tributarios, es decir, las unidades de control posterior Auditoría (controles intensivos) y Revisión Pasiva (controles extensivos):

### *JEFATURA DE CONTROL POSTERIOR*

#### *OBJETIVOS*

*De conformidad con las funciones y atribuciones contenidas en El Estatuto Orgánico De Gestión Organizacional Por Procesos Del Servicio Nacional De Aduana Del Ecuador, la Jefatura de Control Posterior:*

- ✓ *Supervisar, dirigir, efectuar auditorías a importaciones o exportaciones apoyándose en la información automatizada y de otras instituciones dentro del marco del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI).*

- ✓ *Supervisar, dirigir, efectuar auditorías a matrices insumo-producto dentro del marco de la devolución condicionada de tributos y demás regímenes aduaneros que corresponda, apoyándose en la información automatizada así como en requerimientos de información adicional, dentro del marco del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI).*
- ✓ *Generar información que permita retroalimentar a las unidades administrativas dentro del SENA E que la Dirección Nacional de Intervención considere pertinente, el resultado de la ejecución del PNCAI o controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.*

#### *PRODUCTOS DE CONTROL POSTERIOR*

*En virtud de lo expresado se indican los productos que tiene la Jefatura de Control Posterior:*

- 1. Informes de Auditoría Integral*
  - *Elaborar Plan de Auditoría que abarca la actividad comercial del contribuyente.*
  - *Requerimiento de información a los distritos, de corresponder*
  - *Requerimiento de información a los Operadores de Comercio Exterior involucrados y otras entidades públicas y privadas, de corresponder*
  - *Análisis de información obtenida*
  - *Elaboración de informe/ Determinación de Control Posterior si procede.*

## *2. Informes de Auditoría Focalizada*

- *Elaborar Estrategia de control, que abarca exclusivamente el control de la partida arancelaria o proveedor u origen u otra selección de riesgo determinada.*
- *Requerimiento de información a los distritos, de corresponder.*
- *Requerimiento de información a los Operadores de Comercio Exterior involucrados y otras entidades públicas y privadas, de corresponder.*
- *Análisis de información obtenida.*
- *Elaboración de informe/ Determinación de Control Posterior si procede.*

## *3. Informes de Auditoría a Regímenes Especiales*

- *Elaborar Plan de Auditoría que abarca la actividad comercial del contribuyente.*
- *Requerimiento de información a los distritos, de corresponder.*
- *Requerimiento de información a los Operadores de Comercio Exterior involucrados y otras entidades públicas y privadas, de corresponder.*
- *Análisis de información obtenida.*
- *Elaboración de informe/ Rectificación si procede.*

## *4. Investigación de Denuncias*

- *Analizar los hechos denunciados, para confirmar la existencia o no de posibles trasgresiones al Código de la Producción, demás normativa relacionada con obligaciones de los Operadores y posibles incumplimientos.*
- *Requerimiento de información a los distritos, de corresponder.*
- *Requerimiento de información a los Operadores de Comercio Exterior involucrados y otras entidades públicas y privadas, de corresponder.*
- *Análisis de información obtenida.*
- *Elaboración de informe.*
- *Concluir y recomendar.*

#### *5. Investigaciones por Sectores*

- *Análisis de la base de datos del SENAE dirigida al sector a investigar, esto a fin de determinar el contribuyente a estudiar.*
- *Requerimiento de información a los distritos, de corresponder.*
- *Requerimiento de información a los Operadores de Comercio Exterior involucrados y otras entidades públicas y privadas, de corresponder.*
- *Análisis de información obtenida.*
- *Elaboración de informe.*
- *Concluir y recomendar.*

## RECURSOS ASIGNADOS

(En esta sección se numeran los recursos -auditores y jefes- asignados a la jefatura)

**Cuadro No. 2**

### **PRODUCTO: AUDITORIAS FOCALIZADAS/INTEGRALES REGIMEN ESPECIAL**

<b>SEMANTAL</b>	<b>MENSUAL</b>	<b>ANUAL</b>	<b>Capacidad</b>	<b>No. Funcionarios</b>	<b>No.</b>
<b>(Horas/hombre)</b>	<b>(Horas/Hombre)</b>	<b>(Horas/Hombre)</b>	<b>Horas/Hombre de la</b>		<b>Autorías</b>
			<b>Jefatura</b>		
40	160	1760	1760	1 al 100%	5
8	32	352	352	1 al 20%	1
		<b>Total</b>	2.112		6

### **PRODUCTO: INVESTIGACION POR SECTORES**

<b>SEMANTAL</b>	<b>MENSUAL</b>	<b>ANUAL</b>	<b>Capacidad</b>
<b>(Horas/hombre)</b>	<b>(Horas/Hombre)</b>	<b>(Horas/Hombre)</b>	<b>Horas/Hombre de</b>
			<b>la Jefatura (1 funcionario)</b>
40	160	1760	1760

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

### **PROPUESTA DE SUB-CATEGORIZACIÓN DE IMPORTADORES POR VOLUMEN DE TRÁMITES.**

Para el año 2014 se hace necesario poder clasificar a las empresas a investigar en 3 grupos acorde al volumen de trámites de importación-exportación presentados, es así que se propone el siguiente cuadro donde consta el tiempo estimado por auditoría:

**Cuadro No.3**

**PROPUESTA DE SUB-CATEGORIZACIÓN DE IMPORTADORES POR VOLUMEN DE TRÁMITES.**

<i>TIPO DE EMPRESA (CATEGORÍA)</i>	<i>NÚMERO DE TRÁMITES (DECL. DE IMPORTACIÓN)</i>	<i>TIEMPO MÁXIMO DE ANÁLISIS – AUDITORÍA</i>
<i>Pequeña</i>	<i>desde 1 a 50</i>	<i>6 meses</i>
<i>Mediana</i>	<i>desde 51 a 100</i>	<i>8 meses</i>
<i>Grande</i>	<i>más de 100</i>	<i>1 año</i>

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

**Cuadro No. 4****ASIGNACIONES MENSUALES**

ACTIVIDAD /TIPO DE CONTROL	EN	FEB	MAR	AB	MAY	JUN	JUL	AG	SEP	OCT	NOV	DIC	TOTAL
TERMINACIÓN CASOS ASIGNADOS	7	5	5	3	4	4	4	3	4	3	4	4	50
<b>NUEVAS ASIGNACIONES 2014</b>													
AUDITORIA REGÍMENES ESPECIALES		1				1			1	1			4
DRAWBACK			1		1			1			1		4
AUDITORÍA IMPORTADOR GRANDE			1	1	2		1	2			2	1	10
AUDITORÍA IMPORTADOR MEDIANO		2	1	1		2	1	1		3		1	12
AUDITORIA IMPORTADOR PEQUEÑO			1		1		1	1	1		1		6
TOTAL NUEVAS ASIGNACIONES	0	3	4	2	4	3	3	5	2	4	4	2	36

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

*JEFATURA DE REVISION PASIVA*

**INVENTARIO DE REVISIONES PASIVAS PENDIENTES**

**Cuadro No. 5**

**Ejemplo año 2012**

<b>CONCEPTO</b>	<b>NÚMERO DE días PENDIENTES</b>
INVENTARIO INICIAL PENDIENTE A ENERO 2012 (INVENTARIO DEPURADO POR DR1)	80
INVENTARIO CORRESPONDIENTE A ASIGNACIONES DEL AÑO 2012 PENDIENTES POR RESOLVER	287
ASIGNACIÓN MARZO-ABRIL 2013	154
ASIGNACIÓN MAYO-JUNIO 2013	200
ASIGNACIÓN JULIO-AGOSTO 2013	196
ASIGNACIÓN SEPTIEMBRE-OCTUBRE 2013	189
ASIGNACIÓN NOVIEMBRE-DICIEMBRE 2013	193
<b>TOTAL JEFATURA DE REVISION PASIVA DE LA DIRECCION REGIONAL 1</b>	1,299

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

## Cuadro No. 6

### PERSONAL ENCARGADO DEL INVENTARIO 2013

ENERO-DICIEMBRE 2014			
A ASIGNARSE POR FUNCIONARIO (CANTIDAD) DE ACUERDO AL PNCAI	PRODUCCION MENSUAL POR FUNCIONARIO (20 días hábiles)	NUMERO DE FUNCIONARIOS DESTINADOS A REVISIÓN PASIVA*	TOTAL ASIGNACION MENSUAL
REVISION DAUS SELECCIONADAS POR PERFILES DE RIESGO	20	6*	120

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

## Cuadro No.7

### REVISIONES PASIVAS ASIGNADAS

Tipo de Caso	Porcentaje asignación	ENE	FEB	MAR	ABR*	MAY	JUN	JUL	AGO	SEPT	OCT	NOV	DIC
RP VALOR	20%	8	8	4	0	4	4	4	4	4	4	4	4
RP CLASIFICACIÓN	50%	20	20	10	0	10	10	10	10	10	10	10	10
RP ORIGEN	10%	4	4	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RP COD. LIBERATORIO	10%	4	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
OTROS	10%	4	4	4	0	6	6	6	6	6	6	6	6
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>	40	40	20	0	20	20	20	20	20	20	20	20

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

#### *OBJETIVOS*

- a) *Lograr mediante la verificación posterior de las declaraciones aduaneras una recaudación eficiente de las obligaciones tributarias causadas por efecto de la importación y exportación de mercancías considerando las exenciones contempladas en la normativa ecuatoriana vigentes y las adoptadas por el Ecuador en los convenios internacionales*
  
- b) *Establecer la exactitud de los datos declarados, mediante constataciones tanto documentales, contables como físicas y de existir diferencias de*

*tributos al comercio exterior proceder a la emisión de la rectificación de tributos respectiva, siempre y cuando el declarante o el agente de aduana no hubiere solicitado la declaración sustitutiva.*

- c) *Determinar la sanción que el caso amerite con sujeción a la potestad aduanera.*

#### **OBSERVACIONES**

- *El tiempo estimado de revisión varía de acuerdo a la cantidad de ítems o subpartidas asociadas a cada declaración, y al tipo de riesgo detectado (valor, clasificación, certificado de origen, códigos liberatorios, salvaguardia, otros). Por lo tanto en todos los casos se debe especificar el riesgo asociado al ítem.*
- *En el caso de existir diferencias de tributos se debe considerar un tiempo adicional para el proceso de elaboración de la rectificación de tributos.*

#### **c) Informe de gestión sobre deuda generada**

Al final del año, las áreas destinadas al control posterior elaboran un informe de gestión donde se evidencia el cumplimiento del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI). Las unidades encargadas del control posterior aduanero tributario, reportan *la cantidad de controles realizados y la deuda generada* de cada uno de ellos. Más adelante, en los capítulos 3 y 4 de esta tesis se exponen los resultados constantes en este informe de

gestión por cada una de las jefaturas, esto es, por las unidades encargadas de los controles extensivos e intensivos.

#### **1.4 Sobre el producto del control aduanero tributario: la rectificación de tributos**

El producto del control posterior sobre riesgos tributarios aduaneros corresponde la emisión y notificación de un acto administrativo de determinación por parte del sujeto activo denominado *rectificación de tributos*. Nótese que esta definición puede dividirse en tres partes, cada una a ser analizada más adelante:

##### **La rectificación de tributos es un acto administrativo**

La rectificación de tributos al ser un acto administrativo debe cumplir con las definiciones inherentes al mismo. A continuación la definición de acto administrativo constante en el ESTATUTO DEL RÉGIMEN JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA:

- a) Definición de acto administrativo (Art. 65) *Acto administrativo es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa.*

La rectificación de tributos corresponde a un acto administrativo por cuanto produce un efecto jurídico directo sobre el administrado al establecer valores a favor o a pagar del sujeto pasivo.

- b) Vigencia (Art. 66) *Los actos administrativos, para su plena validez deberán ser obligatoriamente notificados al administrado y mientras no lo sean no tendrán eficacia con respecto a quienes se haya omitido la notificación.*

Como todo acto administrativo, la vigencia de la rectificación de tributos aplica a partir de la fecha de su notificación.

- c) Restricción de contenido (Art. 67) *Las resoluciones administrativas de carácter particular no podrán vulnerar lo establecido en una disposición de carácter general, aun cuando aquéllas tengan grado igual o superior a éstas.*

La rectificación de tributos debe ser emitida conforme el ordenamiento jurídico; no puede vulnerar normas superiores; su fundamentación legal debe estar acorde con la legislación vigente para que posea validez jurídica.

- d) Legitimidad y ejecutoriedad. (Art. 68) *Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y, de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto.*

Los actos administrativos emanados por la autoridad competente se consideran válidos, salvo disposición superior en contrario. Es por esto que la rectificación de tributos, una vez notificada se considera como título de crédito suficiente para iniciar la acción coactiva o reconocer un saldo a favor del administrado.

e) Impugnación (Art. 69) *Todos los actos administrativos expedidos por los órganos y entidades sometidos a este estatuto serán impugnables en sede administrativa o judicial. La impugnación en sede administrativa se hará de conformidad de este Estatuto. La impugnación en sede judicial se someterá a las disposiciones legales aplicables.*

Finalmente y como todo acto administrativo, la rectificación de tributos es impugnable tanto en sede administrativa (Dirección de Reclamos y Recursos del SENA) como en sede judicial (ante el Tribunal Fiscal); así como es susceptible de cualquier recurso planteado por parte el administrado.

**La rectificación de tributos corresponde a un acto de determinación tributaria por parte del sujeto activo**

La rectificación de tributos corresponde al ejercicio de la *facultad determinadora del sujeto activo*. La facultad determinadora de las administraciones tributarias tiene su contexto general en el Código Tributario, mismo que al respecto establece:

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

*Art. 87.- Concepto.- La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.*

*Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, directa o presuntivamente, sin que en su ejercicio sean aplicables reservas de información o de sigilo que establezcan otros cuerpos legales.*

*La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”*

En este contexto, el marco legal específico sobre la facultad determinadora aduanera está recogida en el COPCI, en los artículos siguientes:

*Art. 205.- Naturaleza Jurídica.- El servicio de aduana es una potestad pública que ejerce el Estado, a través del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, sin perjuicio del ejercicio de atribuciones por parte de sus delegatarios debidamente autorizados y de la coordinación o cooperación de otras entidades u órganos del sector público, con sujeción al presente cuerpo legal, sus reglamentos, manuales de operación y procedimientos, y demás normas aplicables.*

*La Aduana tiene por objeto: facilitar el comercio exterior y ejercer el control de la entrada y salida de mercancías, unidades de carga y medios de transporte por las fronteras y zonas aduaneras de la República, así como quienes efectúen actividades directa o indirectamente relacionadas con el tráfico internacional de mercancías; determinar y recaudar las obligaciones tributarias causadas por efecto de la importación y exportación de mercancías, conforme los sistemas previstos en el código tributario; resolver los reclamos, recursos, peticiones y consultas de los interesados; prevenir, perseguir y sancionar las infracciones aduaneras; y, en general, las atribuciones que le son propias a las Administraciones Aduaneras en la normativa adoptada por el Ecuador en los convenios internacionales.*

*Art. 212.- Del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.- El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador es una persona jurídica de derecho público, de duración indefinida, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, domiciliada en la ciudad de Guayaquil y con competencia en todo el territorio nacional.*

*Es un organismo al que se le atribuye en virtud de este Código, las competencias técnico-administrativas, necesarias para llevar adelante la planificación y ejecución de la política aduanera del país y para ejercer, en forma reglada, las facultades tributarias de determinación, de resolución, de sanción y reglamentaria en materia aduanera, de conformidad con este Código y sus reglamentos.*

En conclusión, a través de la rectificación de tributos, la Administración Tributaria Aduanera (el SENA) procede a ejercer su facultad determinadora, efectuando la

determinación de la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo aduanero.

### **La rectificación de tributos corresponde a una liquidación de tributos aduaneros**

Finalmente, el acto administrativo correspondiente a la rectificación de tributos es reconocido en nuestro ordenamiento jurídico en el Reglamento al COPCI, conforme lo expuesto a continuación:

*“Art. 104.- Control Posterior.- Corresponde todas las acciones de verificación de declaraciones aduaneras o de investigación que se inicien a partir del levante o embarque de mercancías hacia el exterior despachadas para un determinado régimen aduanero.*

*En casos en los que se someta a verificación posterior las declaraciones aduaneras, los controles podrán realizarse dentro de los 5 años contados desde la fecha en que se debieron pagar los tributos al comercio exterior, aún cuando estos hubieren estado liberados o suspendidos.(..).*

*La unidad que tenga a su cargo el control posterior del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, durante el proceso de verificación posterior de declaraciones aduaneras o de investigación, deberá hacerle conocer al administrado los resultados preliminares encontrados, a fin de que este en el plazo de 10 días hábiles presente por escrito las alegaciones de las que se creyere asistido, las mismas que serán analizadas por la administración aduanera antes de emitir el informe definitivo, a excepción de los casos en que se presuma el cometimiento de delito o en los que se realizan las*

*determinaciones tributarias a través de la rectificación de tributos al comercio exterior, en cuyo caso se emitirá el informe respectivo sin más trámite. Dichos resultados e informes se deberán notificar a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de investigación (..)*

*Art. 114.- Rectificación de tributos.- La rectificación de tributos es el acto por el cual el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, determina la diferencia de tributos respecto a los efectivamente cancelados, a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria o de la administración, como posible resultante del proceso de verificación posterior de las declaraciones aduaneras.*

*Las Declaraciones Aduaneras que sean sometidas a la verificación posterior que deriven en rectificación de tributos, serán seleccionadas a través del sistema de perfiles de riesgo, estudios de comportamiento sectorial, u otros mecanismos conforme a las políticas internas debidamente establecidas.*

*Cuando la rectificación de tributos fuere favorable al sujeto pasivo, el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, notificará al Director Distrital competente por el cual se produjo la importación, para que en un término no mayor a 5 días emita la correspondiente nota de crédito. Si la rectificación de tributos resultare a favor de la Administración, y esta se encontrare firme y ejecutoriada, el Director General del Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador, notificará al Director Distrital competente por el cual se produjo la importación, para que ejerza la acción coactiva.”*

Para entender el alcance la rectificación de tributos, es importante señalar que los tributos aduaneros están definidos en nuestra legislación en el artículo 108 del COPCI,

mismo que establece: “*Los tributos al comercio exterior son: a. Los derechos arancelarios; b. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c. Las tasas por servicios aduaneros.*”

A fin de esquematizar las ideas principales de este acápite, a continuación enumero las ideas principales correspondientes a la rectificación de tributos, producto resultante de los controles que se proponen en esta tesis:

1. La rectificación de tributos es un *acto administrativo*;
2. Como todo acto administrativo, *debe cumplir las obligaciones inherentes al mismo y posee sus mismas solemnidades*;
3. Es emitido en ejercicio de *la facultad determinadora* de la Administración Tributaria Aduanera, y corresponde a una determinación *por parte del sujeto activo*;
4. Corresponde a la ejecución de un *control posterior* sobre las declaraciones aduaneras;
5. Las declaraciones sujetas a este proceso, *son seleccionadas mediante perfiles de riesgo* (este tema se amplía más adelante en esta tesis);
6. Una rectificación de tributos *puede determinar obligaciones a favor del sujeto activo o a favor del sujeto pasivo*;
7. El alcance de una rectificación de tributos se limita a la determinación de los *tributos al comercio exterior*, estos son: a. Los derechos arancelarios; b. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c. Las tasas por servicios aduaneros.

## **CAPITULO II**

### **METODOLOGÍA DE SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES MEDIANTE LA GESTIÓN DE RIESGOS**

Uno de los desafíos más importantes que enfrentan las Aduanas a lo largo del mundo es encontrar el correcto equilibrio entre los esquemas de facilitación al comercio y control de mercancías. Ecuador a lo largo de su proceso de modernización de Aduana no ha dejado de lado este pilar fundamental en su gestión efectiva; sino que ha potenciado su participación hasta la actualidad con resultados que se alinean con los altos objetivos del Estado Ecuatoriano en beneficio de la sociedad en general.

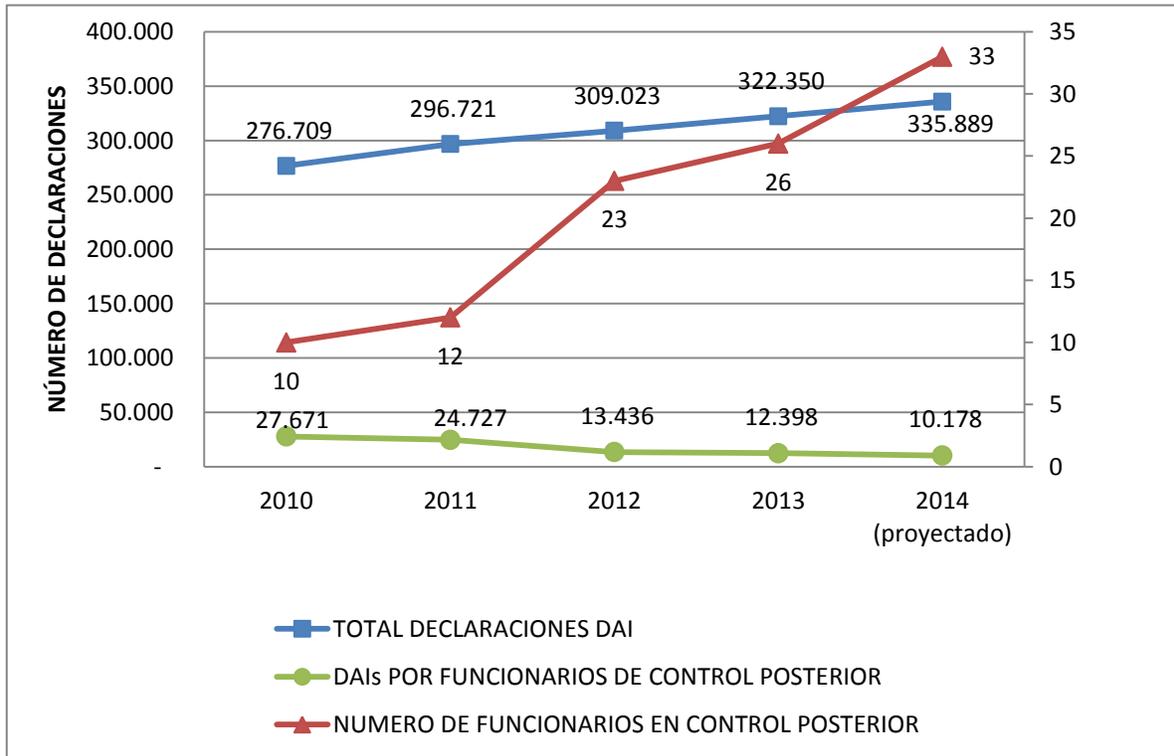
Evolución de la gestión de riesgos desde su implementación en el SENA E (año 2008)

A inicios del 2008 se implementa el proceso de gestión de riesgo en la Aduana del Ecuador. Son productos importantes del mismo la implementación del canal verde (aforo automático) y la correspondiente disminución de los controles concurrentes soportados en términos de mediciones de efectividad y en la alternativa de controles posteriores.

El beneficio de la implementación de este esquema se evidencia en indicadores como los asociados a los tiempos en las distintas etapas de desaduanización. Esta evolución puede evidenciarse en los gráficos siguientes que detallan los hitos más importantes en la evolución de los canales rojo y verde a través del tiempo:

Gráfico No. 1

DECLARACIONES DE IMPORTACIÓN VS. FUNCIONARIOS ASIGNADOS A CONTROL POSTERIOR



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

Gráfico No. 2

**DISMINUCIÓN DE TIEMPOS DE DESPACHO AFORO FÍSICO INTRUSIVO  
(2007-2013)**

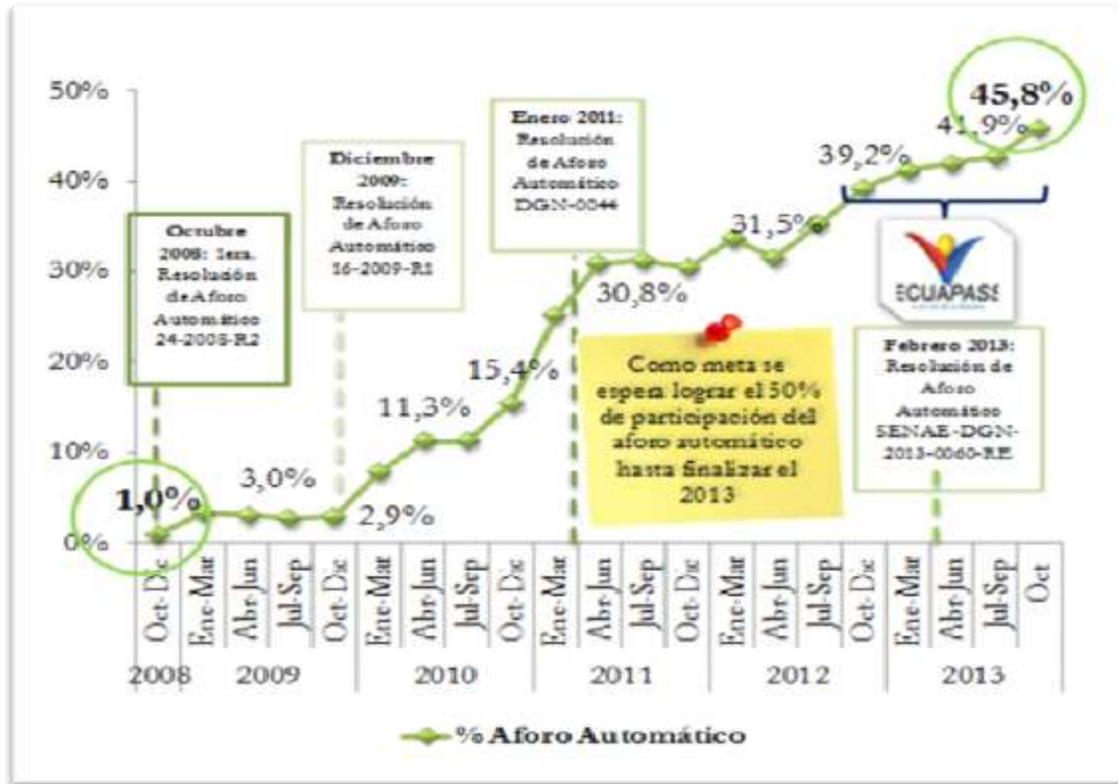


Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Dirección Planificación y Control de Gestión Institucional Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Gráfico No. 3

DISMINUCIÓN DE TIEMPOS DE DESPACHO AFORO AUTOMÁTICO  
(2008-2013)



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Dirección Planificación y Control de Gestión Institucional Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

El Convenio de Kioto facilitó el marco referencial para la aplicación sistemática de los procedimientos de *gestión de riesgos* en los procesos de control existentes además de generar las directrices necesarias para la normativa que se construiría con este fin. Es a

partir de este marco referencial que la clasificación de riesgos y la necesidad de información de calidad para la construcción de los perfiles se volvieron una tarea preponderante al interior de la Aduana del Ecuador. Los principios consignados en el Volumen I del Compendio de Gestión de Riesgos como criterios fundamentales en la orientación estratégica de los mecanismos de control y los indicadores provistos en el Volumen II han permitido una depuración efectiva de controles de forma en que los recursos disponibles para las acciones propias de verificación.

En la actualidad el esquema de gestión de riesgos en Ecuador tiene su principal objetivo en el combate de la evasión de tributos, más aún en el control posterior; sin embargo no ha dejado de lado la protección de la producción nacional, la protección de la salud y seguridad pública y la correcta facilitación del comercio internacional. Es así que las dimensiones de acción han pasado de ser netamente recaudatorias a considerar temas tan importantes como el riesgo medioambiental o la defensa del consumidor.

Por ser el enfoque de esta tesis el control posterior aduanero tributario, el presente apartado hace énfasis en el uso de la metodología de gestión de riesgos para perfilar casos y combatir la evasión de tributos.

<sup>4</sup>Siguiendo en la clasificación a Friedhelm Jacob, podemos distinguir cuatro categorías principales, dentro del universo de contribuyentes, que explican la brecha de incumplimiento tributario.

---

<sup>4</sup> Friedhelm Jacob (Marzo de 1991). "Disminución de la brecha tributaria mediante nuevos enfoques y nuevas tecnologías en la función auditoria". En *En Estrategias de la Administración Tributaria para la década del noventa*. CIAT (págs. 13-17). Madrid, Arequipa, Perú: Instituto de Estudios Fiscales, 1992. de Estudios Fiscales, 1992.

En primer lugar, aquellos contribuyentes que ignoran sus responsabilidades fiscales o son negligentes con las mismas.

En segundo lugar, el grupo de contribuyentes elusores del impuesto que de manera deliberada buscarán la forma de aprovecharse de las lagunas que resultan de las leyes tributarias deficientemente redactadas o que brindan algún resquicio de elusión.

En tercer lugar, tenemos al grupo de los evasores de impuestos, compuesto por aquellos contribuyentes que demuestran una falta de respeto abierto o tácito, pero intencional, hacia la ley, ya sea no cumpliendo totalmente las disposiciones normativas o exagerando deliberadamente los gastos o reduciendo, de la misma forma, sus ingresos gravables que normalmente provienen de actividades lícitas.

El proceso de gestión de riesgos (selectividad de casos a través de sistemas de perfiles de riesgos)

La estructura del proceso de gestión de riesgos ha ido ajustándose desde el año 2008. La inclusión de nuevos actores en las operaciones de comercio exterior y la diversificación de las fuentes de información son algunos de los retos que enfrentó y enfrenta la Aduana del Ecuador.

La estructura actual se ajusta al esquema respecto al ciclo correspondiente al mejoramiento continuo en la gestión de riesgos. Adicional a actores usuales como el sector privado y las distintas áreas de inteligencia de Aduana se han incluido como *entradas* al proceso de gestión de riesgo las alertas generadas por los resultados del examen de política comercial, el alcance y resultados de las operaciones conjuntas de carácter regional y las

misiones de diagnóstico coordinadas por la Organización Mundial de Aduanas. Esto sumado a un sistema de seguimiento de gestión ha permitido una retroalimentación efectiva y que ha implicado un mecanismo automatizado y directo de monitoreo y rendición de cuentas tanto para el Gobierno Nacional como para la ciudadanía en general; haciendo parte importante del mejoramiento a la transparencia en la gestión gubernamental.

Los programas de inspecciones selectivas analizan la información declarada y eligen los embarques sobre la base de parámetros o criterios establecidos de antemano en función de los posibles riesgos relacionados con determinados envíos. Dependiendo del nivel de riesgo, las mercancías se derivan hacia las siguientes vías o canales:

- Canal verde = Levante inmediato sin reconocimiento;
- Canal amarillo = Comprobación de los documentos;
- Canal rojo = Reconocimiento físico de las mercancías y documentos;
- *Canal azul = Reconocimiento en una etapa posterior (verificación posterior).*

Análisis costo - beneficio de la aplicación de gestión de riesgos en la Administración Aduanera

La metodología de gestión de riesgos permite que los operadores de comercio exterior y las cargas de *bajo riesgo* requieran una atención e intervención mínima por parte de la Administración Aduanera; así como reducen el tiempo de despacho de las mercancías.

Con ello, es posible *distribuir de manera eficiente* los recursos de la Administración Aduanera para intensificar los controles sobre los operadores y cargas donde el riesgo es

*mayor o desconocido. Además de mejorar la productividad y eficiencia de la aduana, esta metodología elimina las molestias innecesarias a los comerciantes al reducir las inspecciones físicas y los atascos en los cruces de frontera y depósitos temporales (bodegas donde se almacena la mercancía previa su nacionalización) y reemplazar ciertos controles concurrentes por comprobaciones posteriores al despacho.*

### *Beneficios*

- *Distribución de los recursos humanos*

Tras la introducción de la gestión de riesgos en el despacho de mercancías, la administración aduanera puede trasladar al personal que realiza trabajos operativos a trabajos altamente especializados.

- *Aumento de la recaudación*

La implementación de la metodología de Gestión de Riesgos, no implica una reducción del control, sino un incremento en su eficiencia, logrando una mayor recaudación efectiva de la Administración Aduanera.

- *Cumplimiento de leyes y reglamentos*

Una mayor eficiencia de las aduanas, sumado al estímulo que representa para los comerciantes la agilización del levante de las mercancías en el canal verde, mejora el cumplimiento por parte de los comerciantes de las leyes y reglamentos. Esto, a su vez, influye positivamente en la calidad de las estadísticas de comercio exterior.

- *Intensificación de la colaboración entre operadores de comercio exterior y la Administración Aduanera*

La interacción entre las aduanas y los comerciantes forma parte del proceso de evaluación de los riesgos relacionados con las mercancías que portan, importan o exportan determinados comerciantes. Normalmente, ese contacto y comunicación mejorará la comprensión entre ambas partes y su relación en general. Por lo tanto, es muy conveniente que se establezcan acuerdos de colaboración entre las aduanas y los comerciantes.

- *Reducción de tiempos de espera por el levante de las mercancías*

Tal como fue expuesto, perfilar de manera eficiente reduce los tiempos de despacho de los operadores de comercio exterior y de las mercancías que representan un menor riesgo para la Administración Aduanera.

- *Disminución del costo de las transacciones*

Cada gestión de control involucra costos para el operador de comercio exterior. En un aforo físico, por ejemplo, el operador de comercio exterior debe incurrir en costos de comisiones a su agente de aduana por concurrir a la inspección, costos de movilización de la mercancía (posicionamiento de carga), un mayor costo de almacenaje, entre otros. Estos *costos indirectos* se reducen cuando la Administración Aduanera implementa canales de despacho documentales y automáticos.

#### *Costos*

- *Cambios en la estructura organizacional*

La implementación de la metodología de *Gestión de Riesgos* puede requerir cambios infraestructurales importantes en la estructura organizacional. Por ejemplo, se debe contar con una estructura nacional y regional de investigación que proporcione información estratégica y operacional.

No obstante a ello, al mismo tiempo, la implementación del modelo de gestión de riesgo permite reducir el número de funcionarios encargados de las operaciones de aforo físico; es decir, no implica necesariamente un incremento de personal sino más bien una optimización y redistribución del mismo.

- *Sistema informático*

Para la implementación del sistema de gestión de riesgos la Administración Aduanera debe contar con un sistema informático de procesamiento, ya que requiere tener acceso a las bases de datos de los servicios de investigación.

Para el caso del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, esta Administración cuenta con un sistema informático (ECUAPASS) con un módulo de Gestión de Riesgos.

La gestión de riesgos en el perfilamiento para el control posterior de declaraciones aduaneras *con riesgo tributario*.

1. Se entiende como *Estudio de Gestión de Riesgos* orientado a un proceso de control posterior extensivo (*Revisión Pasiva*) al documento que presenta un conjunto de criterios específicos, cuya temática de control aduanero será objeto de tratamiento por parte de la(s) Jefatura(s) de Revisión Pasiva de las Direcciones Regionales de Intervención. El objetivo de este estudio es permitir identificar las

operaciones de comercio exterior que representen una infracción tributaria aduanera a un grado de complejidad menor, respecto a un riesgo específico y abarcando un mayor número de administrados.

2. Al contener un Estudio de Gestión de Riesgos orientado a una Revisión Pasiva criterios de jerarquización de la información del sistema de gestión de riesgo, su carácter será de reservado conforme lo señalado en el artículo 105 del Reglamento al Libro V del COPCI, publicado en el Registro Oficial Suplemento 452 de fecha 19 de mayo de 2011.

En ese sentido, la información contenida en el citado estudio tiene un carácter estrictamente *confidencial*, el cual debe quedar a reserva, brindándose todas las protecciones necesarias a su contenido.

3. A fin de establecer una adecuada estrategia para mitigar los riesgos asociados al incumplimiento de la legislación aduanera, se puede categorizar los riesgos en *programas* específicos de control, a citar por ejemplo:

- a. Fraude Comercial

- i. Clasificación Arancelaria
- ii. Origen
- iii. Valor en Aduana
- iv. Exoneración parcial o total de Impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías

- b. Presunción de presentación de documentos de soporte y acompañamiento fraudulentos
  - c. Fraude marcarío
  - d. Contrabando
  - e. Otros
4. Teniendo en cuenta que el ejercicio del control posterior podrá comprender:
- a. La verificación de los incumplimientos de carácter: menos complejos, propio del modelo de gestión de la(s) Jefatura(s) de Revisión Pasiva de las Direcciones Regionales de Intervención;
  - b. La investigación, descubrimiento y represión de las formas más graves y complejas de fraude, así como la comprobación en profundidad del incumplimiento de las obligaciones aduaneras, el cual corresponde a un modelo de gestión propio de la Jefatura de Control Posterior de la Dirección de Auditoría e Inspecciones de la Dirección Nacional de Intervención.
  - c. La verificación de incumplimientos por parte de los Operadores de Comercio Exterior (OCEs) propio de la Jefatura de Evaluación de OCEs.

Un Estudio de Gestión de Riesgo orientado a una Revisión Pasiva tiene como área central de estudio la verificación de los incumplimientos de carácter menos complejos en lo que respecta a los procesos de investigación.

5. Por tanto, de forma coordinada con la Directora o el Director Nacional de Intervención o su delegada o delegado, asigna a la(s) Jefatura(s) de Revisión Pasiva de las Direcciones Regionales de Intervención, las siguientes áreas de estudio a fin de que se ejerzan actividades de verificación y comprobación con respecto a:
  - i. Clasificación Arancelaria
  - ii. Valor en aduana
  - iii. Origen
  - iv. Exoneración parcial o total de Impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías.
  
6. En los casos en que no exista afectación tributaria se crearán los perfiles de control correspondientes (control concurrente) en el sistema informático del SENA, con el objetivo de disuadir el comportamiento de los importadores y recabar este tipo de incidencias.

En la selección de casos a derivar para revisión pasiva, la norma básica y fundamental es la identificación de perfiles idénticos que permitan llevar un proceso de rectificación de tributos con la mayor precisión y en el menor tiempo posible. Por tanto, en el caso en que exista muy poca información para la

realización del análisis, se solicitará mayores criterios para el perfilamiento del riesgo.

## **2.1 PROCESO DE ASIGNACIÓN DE CONTROLES EXTENSIVOS**

El procedimiento para el *estudio de gestión de riesgos orientado a un control extensivo (revisión pasiva)* se ejecuta en seis (6) etapas, a saber:

### *a) DETERMINACIÓN DE LAS FUENTES DE INFORMACIÓN*

a. ¿Qué motiva la realización del estudio?

- Informe técnico de clasificación
- Denuncias
- Estudios de valor
- Informes técnicos de la Jefatura de consultas de valor y origen
- Sugerencias de las Direcciones Distritales o Dirección Nacional de Intervención.
- Otros

b. ¿Qué tipo de información puedo considerar válida?

- Descargar la información inherente al caso del Datawarehouse considerando el periodo de tiempo de prescripción de la obligación aduanera establecido en el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI).
- Analizar la información descargada con base en la motivación del caso.

*b) DEFINICIÓN DEL PROBLEMA*

¿Cuál es la presunción de riesgo?

- Clasificación Arancelaria
- Valor en aduana
- Origen
- Exoneración parcial o total de Impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías.
- Otros

*c) DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS*

¿Qué se quiere conseguir?

- Confirmar la presunción de riesgo.
- Rectificar los tributos que se dejaron de percibir.

*d) SELECCIÓN DE LA INFORMACIÓN*

- Selección de las DAI con base en perfiles específicos para la posterior asignación a la Jefatura de Revisión Pasiva.

*e) DERIVACIÓN DE DECLARACIONES A CONTROLES EXTENSIVOS*

- Utilización del módulo de control posterior en el sistema informático del SENA para el envío de casos.

*f) RETROALIMENTACIÓN – ELABORACIÓN DE INFORME DE RESULTADOS*

*(Dirección Regionales de Intervención)*

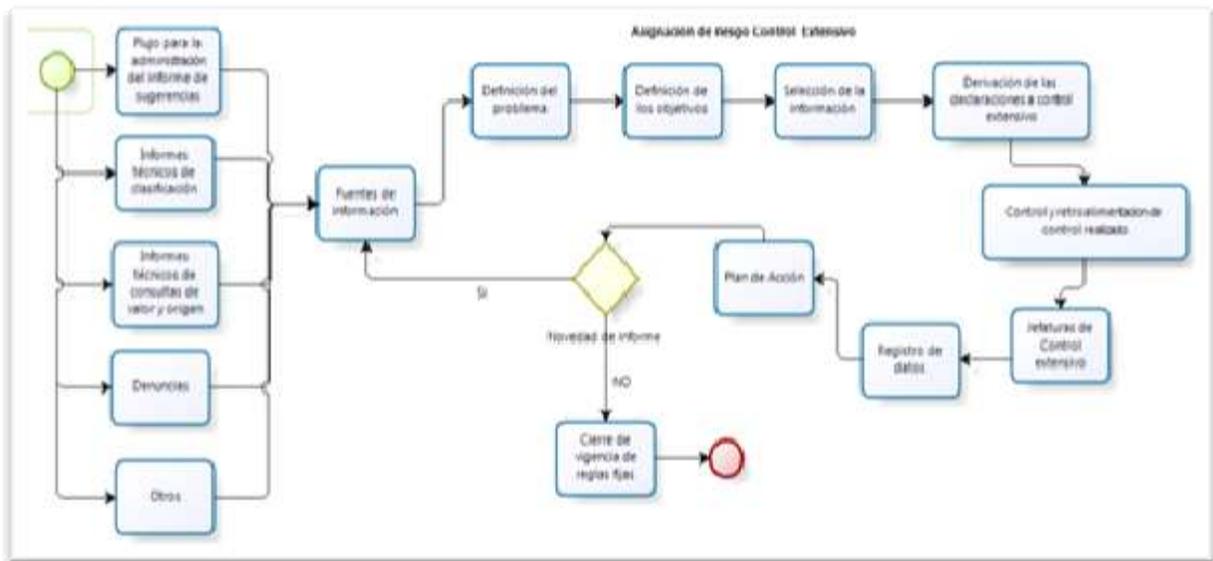
*g) PLAN DE ACCIÓN*

- Informes sin novedad

- Informes con rectificación de tributos

**Gráfico No.4**

**VISTA GENERAL DEL PROCESO DE UN ESTUDIO DE GESTIÓN DE RIESGO ORIENTADO A UN CONTROL EXTENSIVO (REVISIÓN PASIVA)**



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

**2.2 PROCESO DE ASIGNACIÓN DE CONTROLES INTENSIVOS**

El procedimiento para el *estudio de gestión de riesgos orientado a un control intensivo (auditoría)* se ejecuta en seis (6) etapas, a saber:

**1. DETERMINACIÓN DE LAS FUENTES DE INFORMACIÓN**

¿Qué motiva la realización del estudio?

- Informe técnico de clasificación
- Denuncias
- Estudios de valor
- Informes técnicos de la Jefatura de consultas de valor y origen
- Sugerencias de las Direcciones Distritales o Dirección Nacional de Intervención.
- Otros

¿Qué tipo de información puedo considerar válida?

- Descargar la información inherente al caso del Datawarehouse considerando el periodo de tiempo de prescripción de la obligación aduanera establecido en el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones (COPCI).
- Analizar la información descargada con base en la motivación del caso.

## 2. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

¿Cuál es la presunción de riesgo?

- Clasificación Arancelaria
- Valor en aduana
- Origen
- Exoneración parcial o total de Impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías.
- Otros

### 3. *DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS*

¿Qué se quiere conseguir?

- Confirmar la presunción de riesgo.
- Rectificar los tributos que se dejaron de percibir.

### 4. *SELECCIÓN DE LA INFORMACIÓN*

- Selección de las DAI con base en perfiles específicos para la posterior asignación a la Jefatura de Revisión Pasiva.

### 5. *DERIVACIÓN DE EMPRESAS A CONTROLES INTENSIVOS*

- Utilización del módulo de control posterior en el sistema informático del SENA para el envío de casos.

### 6. *RETROALIMENTACIÓN – ELABORACIÓN DE INFORME DE RESULTADOS*

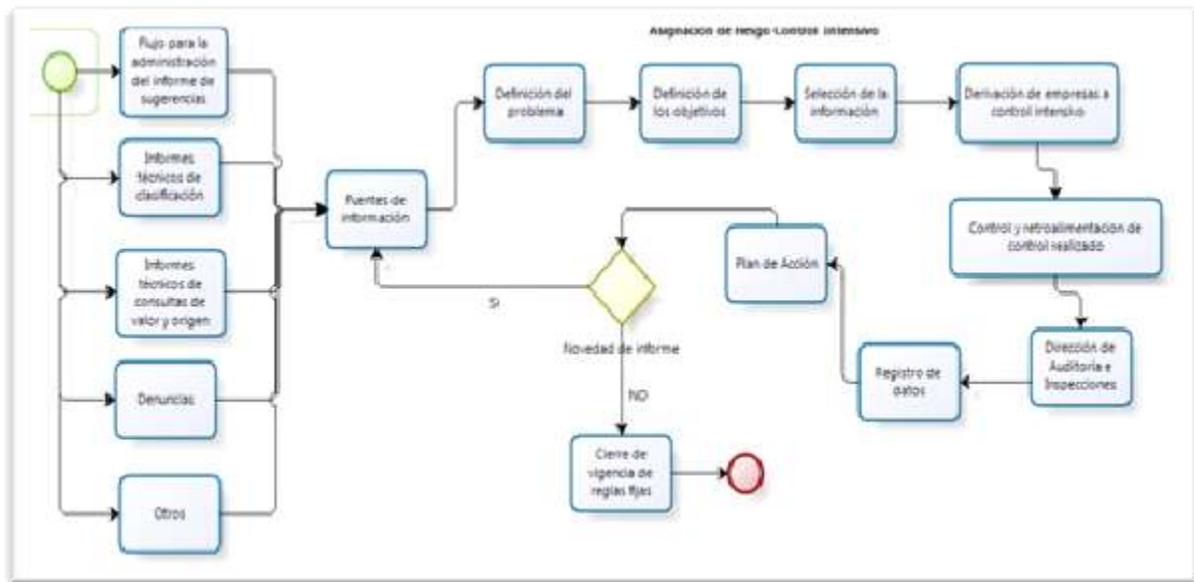
*(Dirección de Auditoría e Inspecciones)*

### 7. *PLAN DE ACCIÓN*

- Informes sin novedad
- Informes con rectificación de tributos

Gráfico No. 5

**VISTA GENERAL DEL PROCESO DE UN ESTUDIO DE GESTIÓN DE RIESGO  
ORIENTADO A UN CONTROL INTENSIVO**



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

### CAPITULO III

#### APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA DE CONTROLES POSTERIORES EXTENSIVOS A LAS DECLARACIONES ADUANERAS

Los procesos de control posterior extensivos se denominan *procesos de revisión pasiva*, y tienen la característica de:

- i. abarcar un número amplio de declaraciones con el mismo riesgo*
- ii. llegar a un mayor número de contribuyentes*
- iii. atacando riesgos específicos*
- iv. en un corto periodo de tiempo*

*a) Abarcar un número amplio de declaraciones con el mismo riesgo*

Dentro de un control extensivo se pretende abarcar un alto número de declaraciones con el mismo riesgo a fin de mitigar la concurrencia de la infracción o fraude tributario ligado al riesgo potencial específico. En este contexto es común que los controles extensivos se denominen “*campañas*” puesto que corresponde a *perfilar* las declaraciones que potencialmente hayan sido afectadas por la conducta evasora. Existen riesgos que son temporales y pueden corresponder a una evasión momentánea de tributos a causa de una medida también temporal. Otros riesgos son constantes en el tiempo y deben distribuirse los controles concurrentemente a fin de abarcarlos y alinear la conducta del contribuyente hacia una declaración veraz. Para los casos de controles tributarios aduaneros, los riesgos constantes corresponden a clasificación, valoración y

origen. Otros riesgos menos comunes son de aplicación de código liberatorio, evasión de salvaguardas, entre otros.

*b) Llegar a un mayor número de contribuyentes*

Los controles intensivos implican que un mismo funcionario revise un número amplio de *declaraciones de un mismo contribuyente de manera* exhaustiva correspondiente a un ejercicio fiscal. Los controles extensivos, en cambio, permiten que un mismo funcionario audite un número mayor de contribuyentes respecto a un riesgo específico. Es así que los programas de controles extensivos permiten llegar a un mayor número de contribuyentes e *incrementar la percepción de riesgo en el universo de los mismos* acerca de la presencia de la Administración Tributaria. Este “*miedo a ser detectado*” influirá en su conducta de manera que propenda a presentar su declaración de manera veraz.

*c) Atacando riesgos específicos*

La naturaleza de un control extensivo implica que se controle un riesgo particular. Esto permite que el control ataque directamente al riesgo que está perfilado y no desgastar recursos en una revisión exhaustiva a todos los demás riesgos que puede tener la declaración aduanera. Una declaración aduanera puede tener un número alto de ítems (mercancías que constan en la declaración) por lo que si se revisan todos los riesgos (clasificación, valoración, origen) de todos los ítems, el proceso de control requerirá una gestión alta por parte del auditor. La ventaja del control extensivo es que el revisor se enfoca exclusivamente en el riesgo perfilado, dejando a un lado los demás riesgos asociados y las mercancías que no forman parte de la asignación.

*d) En un corto periodo de tiempo*

Como consecuencia de lo anterior, los controles extensivos pueden concluirse en un corto periodo de tiempo (entre 3 y 6 meses aproximadamente); esto es efectivo si se quiere tomar acciones rápidas contra un riesgo determinado o atacar un sector específico del universo de contribuyentes.

A través de la aplicación de controles extensivos se logra una recaudación mayor *por volumen de administrados* y al mismo tiempo generan *una percepción mayor de presencia* de la Administración Tributaria; es decir, incrementan la percepción de riesgo al contribuyente de ser detectado y por ende generan una *mayor recaudación voluntaria*.

El proceso de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria, comúnmente denominado *Gestión Tributaria* comprende un conjunto de subprocesos que tienen como propósito inducir a los contribuyentes al cumplimiento de la obligación tributaria.

En la Administración Tributaria las tareas de fiscalización normalmente no se aplican al universo de contribuyentes, sino a un subconjunto reducido de éste, el cual es determinado mediante criterios de selección. En esta perspectiva, considerando el criterio relativo al uso de los recursos de la Administración Tributaria que se toma en cuenta para su desarrollo, se puede concebir dos tipos de fiscalización: a) la fiscalización de escritorio (control extensivo) y, b) la fiscalización de campo (control intensivo)<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Javier Etcheberry Celhay, "Selección de contribuyentes a fiscalizar", En: El control fiscal. CIAT. Madrid, IEF, 1996. Es. Conferencia Técnica del CIAT "El control fiscal ", París, 6-10 noviembre 1995. Pág. 74

En el primer caso, hay un uso intensivo de tecnologías de información para efectos de realizar cruces masivos de información, orientados a verificar (fiscalizar) el cumplimiento tributario de los contribuyentes.

En el segundo caso, la fiscalización de campo alude al uso intensivo de los recursos humanos para auditar (fiscalizar) las operaciones de los contribuyentes con el objeto de forzarlos a cumplir con las disposiciones tributarias.

Entonces, al referirnos a un control *extensivo* del cumplimiento de las obligaciones tributarias consideramos aquella fiscalización apoyada por medios informáticos y revisiones documentales, orientada a cubrir un universo de contribuyentes bastante amplio, utilizando como herramienta las tecnologías informáticas, que permiten efectuar cruces de información, verificaciones de consistencia tributaria sobre dicho universo y análisis de perfiles de riesgo, en un lapso de tiempo muy corto respecto de la presentación de la declaración tributaria y el correspondiente control.

Por otro lado, en cuanto al control selectivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que también cuenta con el apoyo de la herramienta informática, ésta se caracteriza por un trabajo de campo, focalizándose los esfuerzos de la Administración en un número reducido de contribuyentes, siendo el tipo de auditoria desarrollada exhaustiva con relación a uno o más tributos y uno o más periodos tributarios.

De lo anterior, se concluye que ambos tipos de fiscalización están relacionados y se complementan en el desarrollo global de la gestión tributaria. Finalmente, es necesario establecer una programación de las actuaciones de fiscalización y una diferenciación de las mismas en cuanto a intensidad y extensión temporal, orientado a cumplir el objetivo de

lograr la “*presencia inspectora*”, esto es, trasladar al contribuyente la percepción de que en caso de cometer una irregularidad tributaria el riesgo de ser descubierto por la Administración y el perjuicio económico que conlleva es alto.

#### Importancia de los controles extensivos en el plan de gestión tributaria

Un elemento trascendental de la función de inspección consiste en poner en marcha el proceso hacia la configuración del riesgo, esto es, la creación de una imagen visible acerca de la existencia de reales posibilidades de detectar el incumplimiento. Cuando se notifica con el inicio de un proceso de control posterior al contribuyente, el mismo percibe que la Administración está constantemente revisando su comportamiento, por lo que motivará a que sus próximas declaraciones sean efectuadas con veracidad. Esta percepción de “estar en la mira” de la Administración desmotiva cualquier conducta hacia el fraude fiscal e incumplimientos por parte del sujeto pasivo.

Crear el riesgo subjetivo para los contribuyentes sobre el hecho que los incumplimientos de sus obligaciones tributarias serán detectados por la Administración Tributaria, implica construir una imagen de eficiencia y eficacia del control de las obligaciones y la disponibilidad de recursos suficientes para ejercer ese control. Los controles extensivos permiten asignar *menos funcionarios a un mayor número de contribuyentes*; lo que aumenta la percepción de riesgo entre los seleccionados, en el sector al que pertenecen y en el universo de los sujetos pasivos.

En consecuencia, el control extensivo busca dos objetivos:

- Un objetivo inmediato, que consiste en la configuración de un riesgo subjetivo y, a la determinación de la obligación tributaria objeto del control y;
- Un objetivo a largo plazo, que es conseguir maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a través de la percepción de riesgo.

<sup>6</sup>Claudino Pita menciona que en forma efectiva los contribuyentes deben de alguna manera sentir la presencia de la Administración acompañando sus actos. Esto supone la práctica de controles masivos.

Con relación a la amplitud de las actuaciones fiscalizadoras, esto está directamente vinculado al propósito de inducir a los contribuyentes a un mejor comportamiento tributario.

El control extensivo aplicado a la generalidad de sectores de contribuyentes

La carga operativa destinada a la gestión de fiscalización en el contexto de las actividades que competen a la Administración Tributaria, está en proporción directa con el nivel de cumplimiento voluntario del medio en que se actúe.

A mayor cumplimiento voluntario, la tendencia de la Administración será concentrar su actividad en la función de recaudación de los impuestos. Por el contrario, tratándose de un medio de bajo nivel de cumplimiento, la función de fiscalización deberá tender a ser preponderantemente activa, con la finalidad de conseguir el cumplimiento voluntario.

---

<sup>6</sup> Pita, C. (1985). "Problemática actual de la función de inspección". *Revista de Administración Tributaria, la Función de Inspección*, 2.

Un objetivo clave de la Administración en un contexto de bajo nivel de cumplimiento tributario consiste en potenciar el riesgo subjetivo, el cual consiste en la probabilidad de identificación del incumplimiento de las obligaciones tributarias, generando un mejor comportamiento tributario de la generalidad de los contribuyentes.

Para conseguir dicho objetivo, será necesario que la función de inspección tributaria tenga un sentido de amplitud; es decir, debe hacerse presente ante un número considerable de contribuyentes a fin que su impacto sea congruente con la finalidad propuesta.

La configuración efectiva de un riesgo subjetivo se logrará cuando la generalidad de los contribuyentes considere que el incumplimiento será detectado.

La percepción de los contribuyentes debe ir en el sentido que serán forzados a cumplir y que se les aplicará inexorablemente una sanción que agravará significativamente su situación, en relación a lo que habría sucedido en caso de haber cumplido voluntariamente. Considerando lo anterior, el control extensivo aplicado a la generalidad de los sectores de contribuyentes será un elemento clave en la generación del riesgo subjetivo para elevar los estándares del cumplimiento voluntario.

Este control extensivo deberá estar dirigido a todos los sectores de contribuyentes. Para lograr este propósito de abarcar a un gran número de contribuyentes y que el control sea rápido y efectivo; es vital que el riesgo a atacar sea específico; de ahí la necesidad de que el área encargada del perfilamiento del control indique de manera puntual *cuál es el riesgo a atacar*.

Fases del control extensivo aduanero tributario

Las fases del control extensivo aduanero tributario se pueden dividir en:

1. *Perfilamiento y asignación*
2. *Notificación de inicio de control posterior*
3. *Ejecución del control*
  - a. *Requerimientos de información al propio sujeto pasivo*
  - b. *Requerimientos de información de terceros*
  - c. *Cruces de información informáticos*
  - d. *Análisis de la información recabada*
4. *Notificación de resultados*

#### *Perfilamiento y asignación*

El proceso de control posterior extensivo de declaraciones aduaneras comienza con un estudio de riesgos proporcionado por la Dirección de Riesgos y Estudios de Valor de la Dirección Nacional de Riesgos y Técnica Aduanera del SENA. En este estudio se determina el riesgo potencial objeto del perfilamiento y los sujetos pasivos que serían susceptibles a haber incurrido en la conductora evasora.

Conforme la capacidad operativa de la unidad fiscalizadora (Dirección Nacional de Intervención) establecida en el Plan Nacional de Control se realiza la asignación de los casos:

- Universo de contribuyentes
  - Contribuyentes con riesgo potencial de conducta evasora

- Muestra que puede ser efectivamente asignada conforme capacidad operativa de la Unidad de Fiscalización

#### *Notificación de inicio de control posterior*

En esta fase del control se procede con la notificación de los sujetos pasivos que son asignados. La notificación del inicio de control posterior tiene dos implicaciones importantes dentro del proceso de fiscalización:

- i) Interrumpe la prescripción de la facultad determinadora de la Administración Tributaria; e
- ii) Informa al sujeto pasivo que se ha iniciado la revisión a su declaración tributaria.

En los controles extensivos es recomendable que la notificación de los inicios de control posterior correspondientes a un mismo riesgo (*campana*) se notifique de forma masiva, a fin de causar un mayor impacto sobre el sector que está siendo revisado y sobre el universo de contribuyentes. Tal como se mencionó, no todos los contribuyentes que potencialmente tienen la conductora evasora entran en la muestra a controlar puesto que está la limitante de la capacidad operativa. Notificar masivamente a miembros del mismo sector, da la sensación de que éstos serán los próximos a incluirse e incentiva a que, en caso de estar cometiendo la conducta evasora, modifiquen su actuar.

#### *Ejecución del control extensivo*

El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá efectuar el proceso de control posterior sin que se necesite una autorización judicial alguna para dicho fin, a cualquier operador de comercio exterior vinculado directa o indirectamente al tráfico internacional de mercancías

objeto del control, y a cualquier otra persona que esté en posesión de mercancías, disponga de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas al control aduanero, es decir, información de terceros.

También podrá examinar y requerir información contable, operaciones bancarias, documentos, archivos, soportes magnéticos, datos informáticos y cualquier otra información relacionada con dichas mercancías.

Asimismo, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá requerir de los operadores de comercio exterior y/o cualquier persona vinculada directa o indirectamente con objeto del control (terceros), cualquier información necesaria, inclusive podrán convocárselos a participar en audiencias administrativas para el esclarecimiento de los hechos motivo de auditoría, así como notificarlos para la práctica de dichas diligencias.

De ser necesario, también se pueden incorporar informes técnicos internos de áreas como laboratorio y peritajes para la clasificación arancelaria, origen y otros temas aduaneros.

En el caso de que se solicite una comparecencia en las oficinas de la Administración Aduanera, se deberá notificar al sujeto mediante un requerimiento de comparecencia. Al final de la diligencia de comparecencia, se deberá dejar sentado lo alegado y lo presentado durante la misma en un acta de comparecencia.

De igual manera, la Administración Aduanera puede disponer una diligencia en las oficinas del administrado o de un tercero. En este caso, se deberá notificar al sujeto mediante un requerimiento de información en oficinas. Al final de la diligencia, se deberá

dejar sentado lo alegado y lo presentado durante la misma en un acta de entrega-recepción de documentación.

En los controles extensivos todas las diligencias mencionadas, se plantean con tiempos expeditos.

### *Notificación de resultados*

Todo proceso de control posterior deberá culminar con la emisión del informe definitivo pertinente por parte de la unidad responsable, el cual contendrá las recomendaciones a que hubiere lugar; dicho proceso en todos los casos deberá culminar en el plazo de un año contado a partir de la fecha de notificación del oficio de inicio de control posterior respectivo. Si producida la notificación de inicio faltare menos de un año para que opere la prescripción de la facultad determinadora de la Autoridad Aduanera, esta verificación posterior no podrá extenderse por más de un año contado a partir de la fecha de notificación. Los resultados del control posterior se deberán notificar a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de verificación posterior de las declaraciones aduaneras.

En conclusión, como resultado de un control posterior, existen los siguientes escenarios:

#### 1. Control posterior sin novedad

Es preciso indicar que de acuerdo a la normativa (Art.104 Control Posterior Reglamento COPCI) se notificará un informe preliminar de resultado de control posterior sin novedad y culminado este plazo se notificará el informe definitivo de resultado de control posterior sin novedad.

En caso de que existan novedades que no impliquen diferencias de tributos se informará la novedad encontrada dentro de estos documentos.

## 2. Control posterior con novedad

Basándose en el Art. 114 Reglamento COPCI se procede a emitir directamente la rectificación de tributos. Dentro de la rectificación de tributos, a más de las diferencias a cobrar, se notificarán las demás recomendaciones correspondientes a los organismos de control internos y/o externos que deban ser notificados con las novedades encontradas dentro del proceso de control posterior.

### **3.1 Controles extensivos para mitigar riesgo tributario de clasificación arancelaria**

La nomenclatura aduanera es la numeración descriptiva y sistemática, ordenada y metódica de mercancías, según reglas y criterios técnico -jurídicos, formando un sistema completo de clasificación. Desde el punto de vista tributario, la nomenclatura aduanera tiene por finalidad la aplicación de gravámenes y otros fines básicamente de orden fiscal. Se orientan a poder localizar más fácilmente determinada posición, para establecer más rápido la relación entre gravámenes y los productos objetos del comercio internacional.

Ahora bien, respecto al riesgo tributario, un riesgo de clasificación errónea se presenta cuando el contribuyente procede a clasificar una mercancía en una partida arancelaria errónea con el propósito de evadir el pago de tributos asociado a la partida correcta.

Para poner un ejemplo, veamos el Arancel Nacional, la partida 76.04 trata acerca de las barras y perfiles de aluminio. Dentro de esta misma sección constan las barras de aluminio, que pagan 0% de arancel, y los perfiles de aluminio que pagan 10% de arancel. Por lo anterior, existiría el riesgo de que importadores ingresen perfiles de aluminio clasificándolos como barras para evadir el pago del arancel. La evasión tributaria es mayor si se reconoce que la base imponible del Impuesto al Valor Agregado incorpora el arancel; por lo que el riesgo incrementa.

**Gráfico No. 6**

**ARANCEL NACIONAL**

Código	Designación de la Mercancía	UF	Tarifa Arancelaria	OBSERVACIONES
76.01	Aluminio en bruto.			
7601.10.00	- Aluminio sin alear	kg	0	
7601.20.00	- Aleaciones de aluminio	kg	0	
7602.00.00	Desperdicios y desechos, de aluminio.	kg	0	
76.03	Polvo y escamillas, de aluminio.			
7603.10.00	- Polvo de estructura no laminar	kg	0	
7603.20.00	- Polvo de estructura laminar; escamillas	kg	0	
76.04	Barras y perfiles, de aluminio.			
7604.10	- De aluminio sin alear:			
7604.10.10	- - Barras	kg	0	
7604.10.20	- - Perfiles, incluso huecos	kg	10	
	- De aleaciones de aluminio:			
7604.21.00	- - Perfiles huecos	kg	10	
7604.29	- - Los demás:			
7604.29.10	- - - Barras	kg	10	
7604.29.20	- - - Los demás perfiles	kg	10	
76.05	Alambre de aluminio.			

Fuente: Ministerio de Comercio Exterior (COMEX)

Elaborado: Quinta Recomendación de Enmienda emitida por la OMA

En la etapa de perfilamiento, la Dirección Nacional de Riesgos y Estudios de Valor, determina las declaraciones e importadores que podrían estar incurriendo en este tipo de

conducta al clasificar la mercancía en la partida arancelaria que paga menos tributos; en lugar de la correcta con una mayor carga impositiva.

Una vez establecido esta base de contribuyentes y declaraciones; las prioriza conforme los criterios propios de la unidad (valor FOB, materialidad, distribución equitativa de revisión, el domicilio tributario del contribuyente, entre otros criterios de selectividad) y lo distribuye conforme la capacidad operativa de la unidad ejecutora del control y sus respectivas jefaturas.

Cuando las unidades fiscalizadores (jefaturas de revisión pasiva de las Direcciones Regionales de Intervención) reciben la asignación correspondiente a este riesgo, conocen que el propósito del control es determinar la correcta clasificación de las mercancías, cuál es el ítem (o ítems) que puede tener esta irregularidad, en qué partida se están declarando y a qué partida se presume que deberían ir. Las unidades de control proceden entonces a notificar el inicio de control con el propósito de recabar información y de esta manera confirmar o desvirtuar este riesgo.

Durante el control se notifica al contribuyente (importador) un requerimiento de información solicitando documentación con relación a la mercancía de la cual se genera duda, tales como: ficha técnica (especificaciones técnicas, imágenes), catálogo, información en español de la mercancía. Cabe señalar, que al contribuyente se le otorgará un plazo aproximado de 10 días hábiles, para presentar la documentación señalada. A continuación, un ejemplo de los puntos que se requieren para este tipo de controles:

1. *Ficha técnica*
2. *Muestras de la mercancía*

3. *Catálogo de uso del proveedor*

4. *Fotos de la mercancía*

5. *Otros detalles técnicos*

De igual manera se recaba la información constante en los sistemas informáticos de la aduana y de los expedientes de las declaraciones que reposan en la Dirección Distrital (es decir, datos de la información que consta en el control concurrente efectuado en las importaciones). Esta información corresponde a los documentos de soporte y acompañamiento; el informe y fotos del aforo de las mercancías (en caso de que hayan sido sometidas a aforo físico).

Con toda esta información, la Dirección Nacional de Intervención solicita a la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera, en cumplimiento de sus atribuciones y responsabilidades se pronuncie sobre la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto del análisis. Esta Dirección es la dirección técnica responsable de determinar la apropiada clasificación de las mercancías ya que cuenta con peritos especializados en cada caso. Dependiendo del tipo de mercancías la clasificación arancelaria puede requerir estudios especializados como análisis de procesos de producción, datos del proveedor e inclusive análisis de laboratorio para conseguir una clasificación arancelaria apropiada.

En caso de que el informe de la dirección técnica confirme la partida declarada por el importador, se procede a notificar un oficio de control sin novedad a fin de cerrar el proceso. De lo contrario, se procede a notificar con la rectificación de tributos, ajustando la

partida arancelaria y por ende rectificando los tributos que debieron ser cancelados por el importador; estableciendo los recargos correspondientes.

Para el caso del control posterior de mercancías con riesgo de clasificación es útil ya que inclusive ayuda a que los tiempos de despacho se reduzcan en el control concurrente. Es así que cuando existe una duda en la clasificación de las mercancías durante el despacho, una práctica utilizada a fin de no detener la importación es tomar una muestra de la mercancía y proceder con el cierre del trámite consignando el control posterior de la declaración.

### **3.2 Controles extensivos para mitigar riesgo tributario de valoración**

Al igual que el caso anterior, los controles posteriores extensivos por el riesgo de subvaloración aduanera, provienen de un Estudio de la Dirección de Riesgos y Estudios de Valor. En este estudio se determina estadísticamente los precios pagados por importadores de las mercancías objeto de revisión y se determina aquellos que estarían por debajo del intervalo correspondiente.

Existen consideraciones coyunturales en el momento de determinar a quién fiscalizar, tal es el caso de alguna reforma legal importante, la variación o ampliación de la base imponible de determinados tributos, la existencia de tratamientos preferenciales que favorezcan la elusión o evasión, bruscos cambios en los precios relativos o en la distribución del ingreso que afecte de forma sustancial el potencial tributario de determinados sectores.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Castagnola Horacio, K. M. (23 de Noviembre de 1984). "La selección de sectores y contribuyentes a fiscalizar". Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina.

El proceso de revisión pasiva se inicia una vez que la declaración sea derivada con el alerta de valor por la Dirección de Riesgos, se revisa y verifica la información declarada por el sujeto pasivo para proceder con la notificación de inicio de control posterior - revisión pasiva y la emisión del requerimiento de información con la información se tendrá mayor énfasis en lo siguiente:

- Factura comercial
- Datos de proveedor
- Cantidad de mercancía vendida
- Precio unitario
- Valor total
- *Incoterm* aplicado.
- Tipo de mercancía
- Declaración Andina de Valor DAV. (Decisión 571, artículo 8-9; Decisión 379 CAN -1995; Resolución 1239; Resolución 1112 )
- Revisión de casilleros, identificación de Proveedor (numeral 3), transacción (numeral 4); Descripción de la mercancía (numeral 5); intermediario (numeral 6), Condiciones de la transacción (numeral 7), etc., entre los principales se debe comprobar los casilleros del numeral 7.

De igual manera, se revisa otra información que podría determinar diferencias respecto al valor efectivamente pagado por el contribuyente tal como:

- Información contable (registro de inventarios, cuentas de importaciones, cuentas de proveedores, costeo de importaciones)
- Transacciones bancarias (registro de pagos, estados de cuenta, comprobantes de giros al exterior efectuados por el contribuyente)
- Comprobantes de venta locales

Dentro de la verificación de los datos contenidos en factura, DAV, y demás documentos relacionados a la transacción, se determinará si el valor en aduana es igual al valor de transacción.

En el caso que dentro de la verificación documental se encuentre dudas sobre la veracidad de la información de la factura o de la transacción se procederá con la aplicación de la metodología establecida en el Acuerdo de Valoración hasta determinar el valor en aduana, respetando el orden de los métodos de valoración (Art. 3 Decisión 571 CAN):

*1. Primer Método - Valor de transacción de las mercancías importadas*

Se supone que es el valor efectivamente pagado por el importador y que consta en la declaración aduanera. Cuando existan dudas sobre el valor declarado o sobre los documentos que acompañan o soportan tal declaración (facturas mal elaboradas o descripción insuficiente de la mercancía), se puede descartar el primer método de valoración, sin embargo, la sola duda no es una razón válida para no aplicar el método del Valor de Transacción. El procedimiento correcto es solicitar al importador mayores explicaciones o justificativos que resuelvan la duda; y si la respuesta del importador no satisface a la Administración Aduanera, o no contesta, se puede descartar el método del Valor de Transacción (Art. 17 de la Decisión 571)

2. *Segundo Método - Valor de transacción de mercancías idénticas*

Si el valor en la aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías *idénticas*, vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado. Estas transacciones deben ser similares en todo: características físicas, calidad y prestigio comercial.

3. *Tercer Método - Valor de transacción de mercancías similares*

Si el valor en la aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, el valor en aduana será el valor de transacción de mercancías *similares*, vendidas para la exportación al mismo país de importación y exportadas en el mismo momento que las mercancías objeto de valoración, o en un momento aproximado. Aunque no sean iguales en todo, tienen características y composición semejantes que les permiten cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables.

4. *Cuarto Método - Método del valor deductivo*

Cuando el valor en aduanas no pueda determinarse de acuerdo al tercer método de valoración, se acudirá al método del valor deductivo, el cual consiste en partir del precio de venta unitario vendidas en el país de importación (mercado nacional) al cual se le realizarán las siguientes deducciones correspondientes a comisiones y gastos generales cargadas, gastos habituales de transporte y seguros y gastos

conexos en el país importador, derechos de aduana y otros gravámenes nacionales por la importación o venta, entre otros. Cabe indicar que este método no es aplicable en la fase de despacho (tiempo), por lo que se sugiere realizarlo en la etapa de control posterior.

5. *Quinto Método - Método del valor reconstruido*

Este método consiste en determinar el valor en aduana a partir de los elementos constitutivos del precio; esto en otras palabras, a partir del costo de producción de la mercancía importada.

6. *Sexto Método - Método del “último recurso”*

Cuando el valor en aduanas no pueda determinarse de acuerdo al método de valor reconstruido, el valor en aduana se determinará utilizando flexibilidad y criterios razonables (condiciones y elementos utilizados para la determinación del valor en aduana en los otros métodos de valoración)

Considerando que el valor de transacción es la primera base para la determinación del valor en aduana y su aplicación debe privilegiarse siempre que se cumplan los requisitos para ellos, (artículo 1 del Acuerdo) y en el caso que corresponda proceder conforme el artículo 8 del Acuerdo y así establecer el precio realmente pagado o pagar (PRPP) de la mercancía o establecer el valor en aduana.

En el caso de no poder establecer el valor en aduana, se procederá con el siguiente método hasta encontrar el más idóneo para el caso analizado, advirtiendo que la determinación del valor en aduana debe basarse en criterios razonables, equitativos,

compatibles con los usos comerciales y que los procedimientos de valoración deben ser de aplicación general, sin distinciones por razón de la fuente de suministro.

Así también basados en estos criterios se aplicará lo establecido en la Decisión 571 del Artículo 16. - Obligación de suministrar información y artículo 18.-Carga de la prueba, entendiendo que toda persona relacionada directa o indirectamente con el proceso de importación y que se le haya requerido información o algún tipo de prueba, tendrá la obligación de suministrarlas de manera oportuna, en la forma y términos indicados por la Administración, indicando que la carga de la prueba le corresponderá, en principio, al importador o comprador de la mercancía a fin de contribuir con la comprobación de los datos investigados.

Al finalizar el proceso de revisión pasiva, si se acepta el valor se emitirá el correspondiente informe preliminar de resultado de control posterior sin novedad y en el caso de descartar el valor declarado se procederá con la emisión de la respectiva rectificación de tributos.

Al igual que en el punto anterior, atacar el riesgo de subvaloración en un control posterior tiene ventajas tales como:

- Permite agilizar los tiempos de despacho
- Realizando el control sobre riesgo de valoración posterior al despacho, es factible recabar más información respecto al precio realmente pagado por las mercancías. En el control concurrente (momento del despacho) es común que las mercancías no hayan sido pagadas al proveedor (mercancías a plazo o a consignación) por lo que no es fácil determinar el valor en aduana.

- Permite hacer cruces con otras entidades y revisar información bancaria y contable del contribuyente sin la presión del tiempo que toma este análisis ni los costos que debe incurrir el importador por bodegaje.

### **3.3 Controles extensivos para mitigar riesgo tributario de aplicación de medidas**

Tal como ha sido expuesto en esta tesis, las propiedades del control posterior extensivo permiten que éste sea aplicado de manera flexible para cualquier riesgo potencial que surja de la aplicación de una medida con implicaciones tributarias. Estos controles pueden ajustarse conforme a la necesidad fiscalizadora de la Administración y cubrir riesgos potenciales específicos a corto y largo plazo. A continuación, dos tipos de riesgos aduaneros tributarios que pueden ser cubiertos con controles posteriores de tipo extensivo:

#### **3.3.1 Control posterior extensivo para mitigar riesgo de liberación arancelaria por origen**

El proceso de control posterior para revisar certificados de origen, puede darse por los siguientes casos:

- El formato del certificado de origen no corresponde al convenio aplicado.
- La fecha de factura es posterior al del certificado de origen.
- La partida arancelaria se encuentra en la Nómina de Bienes no Producidos en la Región - CAN
- Cuando no coincidan firmas y sellos a los previamente autorizados en cada país.

Cuando se ha presentado alguno de estos casos se inicia el control posterior, el cual se divide en 2 etapas:

### 1. Etapa de logística y coordinación

Se revisa el certificado de origen y su respectivo trámite, para establecer si es necesario solicitar información al agente de aduana o a alguna institución que pueda proveer documentos de verificación. Se elabora el oficio de notificación y requerimiento de información al importador, y se le otorga un plazo para presentar la documentación solicitada.

Adicionalmente, se recabará por los medios disponibles la información general de la mercancía objeto de duda, más lo descrito en la Declaración Aduanera y demás documentos de soporte y acompañamiento. Con esta información se procederá a realizar la rectificación de tributos.

### 2. Etapa de ejecución de la revisión

Se debe verificar si el formato del certificado presentado pertenece al acuerdo correspondiente al país y es aplicable para la liberación arancelaria que fue aplicada en la declaración aduanera.

La fecha de emisión del certificado, misma que deberá ser el mismo día o posterior a la fecha de la factura.

Se deberá verificar que las subpartidas arancelarias no se encuentran en la Nómina de Bienes no Producidos en la Región.

Se deberá verificar que las firmas y sellos del certificado de origen sean los autorizados por las entidades de cada país, lo cual puede ser verificado en la página web de la Comunidad Andina <http://www.comunidadandina.org>.

De presentarse alguno de los casos descritos en los puntos mencionados anteriormente, se deberá realizar la respectiva rectificación de tributos, en la cual se procederá a reversar la liberación aplicada y a establecer los tributos que se dejaron de percibir. De no existir novedades, se emite el respectivo informe sin novedad con el cual se cierra el caso.

### **3.3.2 Control posterior extensivo para mitigar riesgo de aplicación errónea de códigos liberatorios de IVA**

Existen ciertas partidas cuya naturaleza es gravar IVA; sin embargo, por condiciones particulares, éstas pueden ser liberadas del pago de este tributo si cumplen con ciertas condiciones excepcionales establecidas de manera explícita en la norma. A esta condición se le denomina *aplicación de código liberatorio de IVA*.

Durante el proceso de control posterior extensivo, se verificará que el código liberatorio declarado por el sujeto pasivo haya sido aplicado correctamente y cumpliendo a cabalidad con las condiciones que establece la norma bajo la cual se sustenta la liberación; a continuación unos ejemplo de cuáles son los códigos liberatorios más aplicados y cuáles son las condiciones establecidas en la norma específica para que proceda su uso:

*Código Liberatorio de IVA 392 - Código Liberatorio de IVA 395*

- Se revisa que la mercancía declarada cumpla con lo estipulado en la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 55 “Transferencias e importaciones con tarifa cero”, numeral 6.
- Se verifica los respectivos registros sanitarios en las listas publicadas por el MSP, mediante la página web del Instituto Nacional de Higiene [www.inh.gob.ec](http://www.inh.gob.ec)
- Finalmente, se comprueba si la mercancía se encuentra detallada en los anexos del Decreto Ejecutivo 1232.

#### *Código Liberatorio de IVA 640*

- Se revisa que la mercancía declarada cumpla con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 55 “*Transferencias e importaciones con tarifa cero*”, numeral 4.
- Se comprueba si la mercancía se encuentra detallada en los anexos del Decreto Ejecutivo 1232.

#### *Código Liberatorio de IVA 416*

- Se revisa que la mercancía declarada cumpla con lo determinado en la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 55 “Transferencias e importaciones con tarifa cero”, numeral 5.
- Se verifica que la mercancía se encuentre detallada en los anexos del Decreto Ejecutivo 1232.

#### *Código Liberatorio de IVA 613*

- Se revisa que la mercancía declarada cumpla con lo expuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 55 “Transferencias e importaciones con tarifa cero”, numeral 1.
- Se verifica los respectivos registros sanitarios en las listas publicadas por el MSP, mediante la página web del Instituto Nacional de Higiene [www.inh.gob.ec](http://www.inh.gob.ec)

En conclusión, los controles extensivos por tratarse de controles sobre riesgos específicos y que toman un corto periodo de tiempo, son flexibles para que puedan ajustarse por la Administración Aduanera para cumplir con sus propósitos de fiscalización.

#### **3.4 Resultados de recaudación generada producto de la implementación de controles posteriores extensivos en declaraciones aduaneras (periodo 2012-2013)**

*(Ver página siguiente)*

**Cuadro No. 7**

<b>DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN</b>	<b>ene-12</b>	<b>feb-12</b>	<b>mar-12</b>	<b>abr-12</b>	<b>may-12</b>	<b>jun-12</b>	<b>jul-12</b>	<b>ago-12</b>	<b>sep-12</b>	<b>oct-12</b>	<b>nov-12</b>	<b>dic-12</b>	<b>TOTAL ANUAL</b>
<b>REVISIONES PASIVAS</b>													
<i>Cantidad de referendos Inicio de revisiones pasivas emitidos</i>													
<i>Cantidad de referendos de revisiones pasivas finalizadas</i>			155	38	57	154	114	66	55	136	161	90	1.026
<i>Con novedad</i>			51	21	46	59	60	16	24	102	149	80	608
<i>Sin novedad</i>			104	17	11	95	54	50	31	34	12	10	418
<i>Monto de deuda generada sin recargo 20%</i>			\$ 71.367,35	\$ 634.175,29	\$ 115.566,91	\$ 167.193,41	\$ 432.282,76	\$ 59.478,38	\$ 24.319,36	\$ 615.415,25	\$ 2.240.696,98	\$ 1.207.086,44	<b>5.567.582</b>
<i>Recargo 20%</i>			\$ 14.766,70	\$ 127.185,42	\$ 24.048,81	\$ 32.034,42	\$ 77.445,53	\$ 9.178,24	\$ 4.863,87	\$ 123.083,05	\$ 447.293,88	\$ 241.651,51	<b>1.101.551</b>
<i>Monto de deuda generada con recargo 20%</i>			\$ 86.134,05	\$ 761.360,71	\$ 139.615,72	\$ 199.227,83	\$ 509.728,28	\$ 68.656,62	\$ 29.183,23	\$ 738.498,30	\$ 2.687.990,86	\$ 1.448.737,96	<b>6.669.134</b>
<b>DISTRIBUCION DE CONTROLES POR TIPO DE RIESGO (EN USD)</b>	<b>ene-12</b>	<b>feb-12</b>	<b>mar-12</b>	<b>abr-12</b>	<b>may-12</b>	<b>jun-12</b>	<b>jul-12</b>	<b>ago-12</b>	<b>sep-12</b>	<b>oct-12</b>	<b>nov-12</b>	<b>dic-12</b>	<b>TOTAL ANUAL</b>
<i>CLASIFICACION</i>			455,21	602.674,93	58.313,34	74.006,42	173.586,55	17.949,87	22.848,82	199.985,52	95.572,64	-	1.245.393,30
<i>VALORACION</i>			10.925,29	5.053,97	29.714,78	40.886,85	80.196,23	38.446,75	878,72	-	1.625.289,71	234.631,91	2.066.024,21
<i>FRANJA DE PRECIOS</i>			58.192,81	20.814,99	25.102,28	8.101,75	-	-	-	25.400,27	23.611,19	27.549,78	188.773,07
<i>OTROS CONTROLES</i>			1.794,04	5.631,40	2.436,51	44.198,39	178.499,98	3.081,76	591,82	390.029,46	496.223,44	944.904,75	2.067.391,55
<b>TOTAL AJUSTADO</b>			<b>71.367,35</b>	<b>634.175,29</b>	<b>115.566,91</b>	<b>167.193,41</b>	<b>432.282,76</b>	<b>59.478,38</b>	<b>24.319,36</b>	<b>615.415,25</b>	<b>2.240.696,98</b>	<b>1.207.086,44</b>	<b>5.567.582,13</b>
<b>DISTRIBUCION DE CONTROLES POR TIPO DE RIESGO (EN %)</b>	<b>ene-12</b>	<b>feb-12</b>	<b>mar-12</b>	<b>abr-12</b>	<b>may-12</b>	<b>jun-12</b>	<b>jul-12</b>	<b>ago-12</b>	<b>sep-12</b>	<b>oct-12</b>	<b>nov-12</b>	<b>dic-12</b>	<b>TOTAL ANUAL</b>
<i>CLASIFICACION</i>			0,64%	95,03%	50,46%	44,26%	40,16%	30,18%	93,95%	32,50%	4,27%	0,00%	22,37%
<i>VALORACION</i>			15,31%	0,80%	25,71%	24,45%	18,55%	64,64%	3,61%	0,00%	72,54%	19,44%	37,11%
<i>FRANJA DE PRECIOS</i>			81,54%	3,28%	21,72%	4,85%	0,00%	0,00%	0,00%	4,13%	1,05%	2,28%	3,39%
<i>OTROS CONTROLES</i>			2,51%	0,89%	2,11%	26,44%	41,29%	5,18%	2,43%	63,38%	22,15%	78,28%	37,13%
<b>TOTAL AJUSTADO</b>			<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE)

Elaborado: Autor

**Cuadro No. 8**

<b>DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN</b>	<b>ene-13</b>	<b>feb-13</b>	<b>mar-13</b>	<b>abr-13</b>	<b>may-13</b>	<b>jun-13</b>	<b>jul-13</b>	<b>ago-13</b>	<b>sep-13</b>	<b>oct-13</b>	<b>nov-13</b>	<b>dic-13</b>	<b>TOTAL ANUAL</b>
<b>REVISIONES PASIVAS</b>													
<i>Cantidad de referendos Inicio de revisiones pasivas emitidos</i>													
<i>Cantidad de referendos de revisiones pasivas finalizadas</i>	249	254	287	291	254	686	264	256	269	258	206	738746,8341	742.021
<i>    Con novedad</i>	139	136	184	162	130	84	110	33	172	200	136	738697,8341	740.184
<i>    Sin novedad</i>	110	118	103	129	124	602	154	223	97	58	70	49	1.837
<i>Monto de deuda generada sin recargo 20%</i>	\$ 1.864.565,72	\$ 1.185.289,26	\$ 3.583.952,20	\$ 2.565.692,98	\$ 1.045.774,77	\$ 363.571,99	\$ 452.656,15	\$ 43.221,57	\$ 701.083,78	\$ 792.379,67	\$ 671.443,29	\$ 1.695.466,95	<b>14.965.098</b>
<i>Recargo 20%</i>	\$ 306.626,01	\$ 224.720,89	\$ 585.219,55	\$ 450.936,02	\$ 147.120,01	\$ 72.714,94	\$ 84.157,46	\$ 9.480,71	\$ 138.634,85	\$ 148.822,37	\$ 134.125,07	\$ 325.635,85	<b>2.628.194</b>
<i>Monto de deuda generada con recargo 20%</i>	\$ 2.171.191,72	\$ 1.410.010,16	\$ 4.169.171,75	\$ 3.016.629,01	\$ 1.192.894,78	\$ 436.286,93	\$ 536.813,61	\$ 52.702,28	\$ 839.718,63	\$ 941.202,04	\$ 805.568,36	\$ 2.021.102,80	<b>17.593.292</b>

<b>DISTRIBUCION DE CONTROLES POR TIPO DE RIESGO (EN USD)</b>	<b>ene-13</b>	<b>feb-13</b>	<b>mar-13</b>	<b>abr-13</b>	<b>may-13</b>	<b>jun-13</b>	<b>jul-13</b>	<b>ago-13</b>	<b>sep-13</b>	<b>oct-13</b>	<b>nov-13</b>	<b>dic-13</b>	<b>TOTAL ANUAL</b>
<b>CLASIFICACION</b>	1.182.440,30	657.840,52	1.109.261,46	577.124,95	22.738,89	-	42.439,74	20.162,59	135.603,23	601.849,48	229.390,37	738.284,05	5.317.135,59
<b>VALORACION</b>	11.389,85	414.955,34	816.650,48	489.932,54	313.955,06	319.943,35	205.469,46	2.673,33	460.649,07	72.193,26	191.415,06	344.789,86	3.644.016,66
<b>FRANJA DE PRECIOS</b>	170.391,65	-	19.719,45	-	11.291,20	17.060,15	169,39	-	-	-	-	-	218.631,84
<b>OTROS CONTROLES</b>	500.343,91	112.493,40	1.638.320,81	1.498.635,49	697.789,62	26.568,49	204.577,56	20.385,65	104.831,48	118.336,93	250.637,86	612.393,04	5.785.314,24
<b>TOTAL AJUSTADO</b>	<b>1.864.565,72</b>	<b>1.185.289,26</b>	<b>3.583.952,20</b>	<b>2.565.692,98</b>	<b>1.045.774,77</b>	<b>363.571,99</b>	<b>452.656,15</b>	<b>43.221,57</b>	<b>701.083,78</b>	<b>792.379,67</b>	<b>671.443,29</b>	<b>1.695.466,95</b>	<b>14.965.098,34</b>

<b>DISTRIBUCION DE CONTROLES POR TIPO DE RIESGO (EN %)</b>	<b>ene-13</b>	<b>feb-13</b>	<b>mar-13</b>	<b>abr-13</b>	<b>may-13</b>	<b>jun-13</b>	<b>jul-13</b>	<b>ago-13</b>	<b>sep-13</b>	<b>oct-13</b>	<b>nov-13</b>	<b>dic-13</b>	<b>TOTAL ANUAL</b>
<b>CLASIFICACION</b>	63,42%	55,50%	30,95%	22,49%	2,17%	0,00%	9,38%	46,65%	19,34%	75,95%	34,16%	43,54%	35,53%
<b>VALORACION</b>	0,61%	35,01%	22,79%	19,10%	30,02%	88,00%	45,39%	6,19%	65,71%	9,11%	28,51%	20,34%	24,35%
<b>FRANJA DE PRECIOS</b>	9,14%	0,00%	0,55%	0,00%	1,08%	4,69%	0,04%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	1,46%
<b>OTROS CONTROLES</b>	26,83%	9,49%	45,71%	58,41%	66,72%	7,31%	45,19%	47,17%	14,95%	14,93%	37,33%	36,12%	38,66%
<b>TOTAL AJUSTADO</b>	<b>100,00%</b>												

Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE)

Elaborado: Autor

Cuadro No. 9

<b>DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN</b>	<b>TOTAL ANUAL</b>												<b>TOTAL ANUAL</b>
<b>REVISIONES PASIVAS</b>	<b>ene-14</b>	<b>feb-14</b>	<b>mar-14</b>	<b>abr-14</b>	<b>may-14</b>	<b>jun-14</b>	<b>jul-14</b>	<b>ago-14</b>	<b>sep-14</b>	<b>oct-14</b>	<b>nov-14</b>	<b>dic-14</b>	
Cantidad de referendos Inicio de revisiones pasivas emitidas		12	36	34	31	132	100	19	212	141	56	86	
Cantidad de referendos de revisiones pasivas finalizadas	245	231	184	208	223	582	207	286	208	261	237	269	3.141
Con novedad	93	151	106	70	85	252	75	195	86	146	141	167	1.567
Sin novedad	152	80	78	138	138	330	132	91	122	115	96	102	1.574
Monto de deuda generada sin recargo 20%	394.037,53	403.431,89	336.925,21	649.779,56	341.698,66	105.192,56	271.450,85	1.355.687,67	199.645,90	613.317,53	\$ 1.562.148,10	\$ 486.655,14	6.719.970,59
Recargo 20%	77.140,33	72.087,61	61.390,96	127.524,22	68.570,67	31.901,52	53.204,85	271.137,52	39.784,93	112.871,69	\$ 312.429,81	\$ 97.181,12	1.335.225,23
Monto de deuda generada con recargo 20%	471.177,86	475.519,50	398.316,17	777.303,78	410.269,33	137.094,08	324.655,70	1.626.825,19	239.430,83	736.189,21	1.874.577,91	583.836,26	7.108.498,47

<b>DISTRIBUCION DE CONTROLES POR TIPO DE RIESGO (EN USD)</b>	<b>ene-14</b>	<b>feb-14</b>	<b>mar-14</b>	<b>abr-14</b>	<b>may-14</b>	<b>jun-14</b>	<b>jul-14</b>	<b>ago-14</b>	<b>sep-14</b>	<b>oct-14</b>	<b>nov-14</b>	<b>dic-14</b>	<b>TOTAL ANUAL</b>
CLASIFICACION	52.283,74	50.303,70	141.049,83	414.241,70	81.791,51	31.299,17	191.121,21	386.829,41	155.018,33	207.840,86	\$ 305.547,79	19.201,15	2.036.528,40
VALORACION	322.676,49	353.128,18	195.875,38	235.537,86	66.560,58	73.893,39	79.741,20	968.759,97	44.627,57	378.736,51	\$ 1.256.578,57	466.162,59	4.442.278,29
FRANJA DE PRECIOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	\$ 0,00	-	-
OTROS CONTROLES	19.077,30	-	-	-	193.346,57	-	588,44	98,29	-	26.740,16	\$ 21,74	1.291,40	241.163,90
<b>TOTAL AJUSTADO</b>	<b>\$ 394.037,53</b>	<b>\$ 403.431,88</b>	<b>\$ 336.925,21</b>	<b>\$ 649.779,56</b>	<b>\$ 341.698,66</b>	<b>\$ 105.192,56</b>	<b>\$ 271.450,85</b>	<b>\$ 1.355.687,67</b>	<b>\$ 199.645,90</b>	<b>\$ 613.317,53</b>	<b>\$ 1.562.148,10</b>	<b>486.655,14</b>	<b>\$ 6.719.970,59</b>

<b>DISTRIBUCION DE CONTROLES POR TIPO DE RIESGO (EN %)</b>	<b>ene-14</b>	<b>feb-14</b>	<b>mar-14</b>	<b>abr-14</b>	<b>may-14</b>	<b>jun-14</b>	<b>jul-14</b>	<b>ago-14</b>	<b>sep-14</b>	<b>oct-14</b>	<b>nov-14</b>	<b>dic-14</b>	<b>TOTAL ANUAL</b>
CLASIFICACION	13,27%	12,47%	41,86%	63,75%	23,94%	29,75%	70,41%	28,53%	77,65%	33,89%	19,56%	3,95%	30,31%
VALORACION	81,89%	87,53%	58,14%	36,25%	19,48%	70,25%	29,38%	71,46%	22,35%	61,75%	80,44%	95,79%	66,11%
FRANJA DE PRECIOS	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
OTROS CONTROLES	4,84%	0,00%	0,00%	0,00%	56,58%	0,00%	0,22%	0,01%	0,00%	4,36%	0,00%	0,27%	3,59%
<b>TOTAL AJUSTADO</b>	<b>100,00%</b>												

Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE)

Elaborado: Autor

En relación al siguiente análisis se debe comentar que en el periodo en estudio **2009-2011**, en la Administración Tributaria Aduanera no existía un proceso de diferenciación de controles entre extensivos e intensivos; en aquel periodo existía un departamento que tenía como función la elaboración de investigaciones, en los cuales de concluir con diferencias a favor del Estado, se recomendaba a la jefatura encargada precisamente de emitir liquidaciones realizando las respectivas rectificaciones de tributos.

Si bien es cierto el número de personal asignado para cada labor, ha incrementado, tomando como base el periodo 2009-2011, se debe resaltar que el número de contribuyentes controlados incrementó, sobresaliendo el descubrimiento, regularización y represión de las formas más graves y complejas de fraude y a su vez creando presencia de control de la Administración Tributaria Aduanera, con visión en generar conseguir maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a través de la percepción de riesgo en el contribuyente que es sujeto al control.

A continuación se muestran los datos respecto a la recaudación por cada caso de control y los casos (declaraciones aduaneras) que eran revisadas por cada funcionario asignado a la Dirección de Intervención; tanto en el modelo anterior a la implementación de la metodología (periodo 2009 al 2011) como después de la implementación de la metodología.

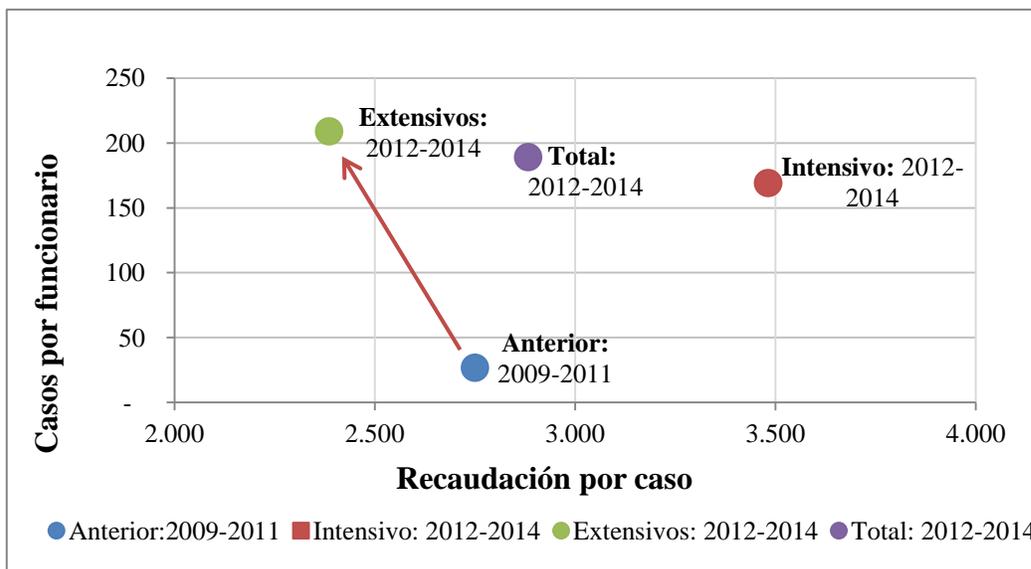
**Cuadro No. 10**  
**EFICIENCIA EN LA RECAUDACIÓN**

	Recaudación por caso (en US\$)	Casos (declaraciones) por funcionario
<b>Modelo anterior</b>	2.751	27
<b>Jefatura de controles intensivos</b>	3.482	169
<b>Jefatura de controles extensivos</b>	2.387	209
<b>Controles Intensivos y Extensivos</b>	2.884	189

Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE)

Elaborado: Autor

**Gráfico No. 7**  
**RECAUDACIÓN POR CASO VS CASOS POR FUNCIONARIO**



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

Con el modelo anterior se lograba una recaudación promedio por caso de US\$ 2.751; sin embargo dado que no se asignaba un riesgo específico, el funcionario debía revisar *todos*

*los ítems* de la declaración aduanera y *todos los riesgos* de cada ítem (clasificación, valoración, origen, etc.), es por esto que durante este periodo las declaraciones revisadas por cada funcionario ascendían en promedio tan solo a 27 casos.

Con la implementación de la metodología de controles *extensivos*, en esa línea de trabajo se obtiene una recaudación por caso de US\$ 2.387 (US\$ 364 menos por caso en comparación con el modelo anterior); sin embargo, el número de declaraciones revisadas se incrementa de 27 a 209 por funcionario. Ello se logra dado que la metodología permite que el funcionario se enfoque únicamente en el ítem y/o riesgo del cual se hace el análisis de selectividad; permitiendo concentrar su atención en aquello que efectivamente representa un riesgo material, pudiéndole asignar más casos a ese funcionario. En resumen, una reducción del 13.23% en la recaudación por caso, permitió a los funcionarios revisar casi 7 veces más declaraciones que las que se controlaban en la metodología anterior.

Para probar aún más la eficiencia del modelo, a continuación se muestra un análisis de cobertura de control, esto es, a cuantos contribuyentes en promedio se notificó con un inicio de control posterior durante los periodos analizados.

**Cuadro No. 11**  
**COBERTURA DE CONTROL**

	<b>Recaudación por caso</b>	<b>Contribuyentes por funcionario</b>
<b>Modelo anterior</b>	2.751	14
<b>Jefatura de controles intensivos</b>	3.482	3
<b>Jefatura de controles extensivos</b>	2.387	23

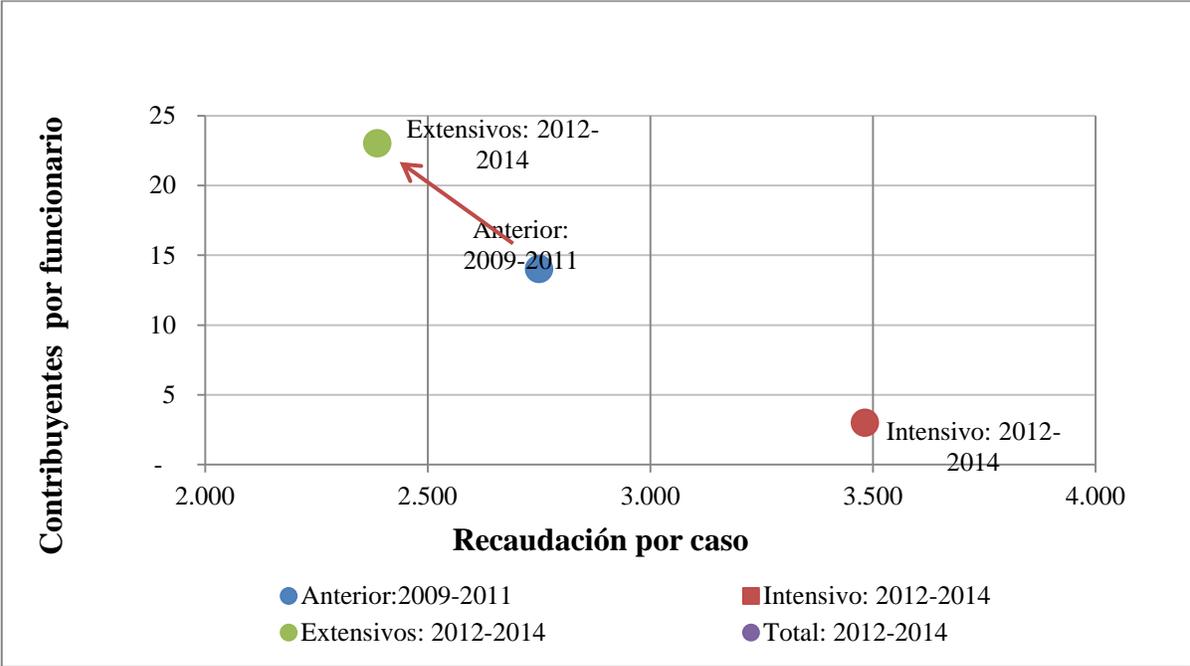
Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE)

Elaborado: Autor

Como se observa en el cuadro, con el modelo anterior se notificaba en promedio a 14 contribuyentes por funcionario; con la metodología de controles extensivos se notifica en promedio a 23 contribuyentes por funcionario, un incremento de casi el 65% en cobertura de control. Este incremento en la cobertura de control permite a su vez incrementar la percepción de presencia de la Administración Aduanera, lo cual a su vez se refleja en un mayor cumplimiento voluntario de los contribuyentes quienes prefieren declarar de manera correcta sus tributos ante una mayor probabilidad de ser perfilado para un control posterior.

**Gráfico No. 8**

**COBERTURA DE CONTROL**



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

### **3.5 Caso de estudio: aplicación de metodología de control extensivo en el riesgo de subvaloración aduanera para vehículos de lujo**

#### **3.5.1 Antecedentes**

En el año 2012, la Dirección Distrital de Guayaquil durante el proceso de control concurrente, detectó novedades en la importación de vehículos de lujo para uso personal, cuyo análisis fue derivado a la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera; del cual mediante informe técnico emitido por la Jefatura de Valoración concluyó que las importaciones de esos vehículos presentaban observaciones en relación a la facturación, modalidad de pago y aparente vinculación. Dichas observaciones no fueron aclaradas dentro del término de prueba por lo que se procedió a descartar el primer método de valoración “*Valor de transacción de las mercancías importadas*” y se aplicó el sexto método “*Método del último recurso*” ajustando el valor de la factura declarada.

Esta diferencia representó un 55 % entre el valor declarado y el valor ajustado; por lo que la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera, procedió a perfilar las declaraciones anteriores que presentaban el mismo comportamiento y a consignarlas para el control posterior.

Producto de ese informe, la Dirección de Estudios de Riesgo y Valor, remite a la Dirección Nacional de Intervención, el nombre de empresas que debido a las características y variables analizadas, incrementó su nivel de riesgo de importación en comparación con el resto de empresas del mismo sector económico.

## Cuadro No. 12

### LISTADO DE EMPRESAS SELECCIONADAS PARA REVISIÓN VALORACIÓN

CONSIGNATARIO	CIUDAD
Empresa 1	GUAYAQUIL
Empresa 2	GUAYAQUIL
Empresa 3	GUAYAQUIL
Empresa 4	GUAYAQUIL

Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE)

Elaborado: Autor

Considerando las facultades que le otorga la Decisión 571 de la Comunidad Andina en lo que a Controles Aduaneros conciernen, el artículo 14 señala: “ *Facultad de los Países Miembros de la Comunidad Andina.*

*Según lo establecido en el Artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, considerado de manera conjunta con lo establecido en el párrafo 6 del Anexo III del mismo, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, tienen el derecho de llevar a cabo los controles e investigaciones necesarias, a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible, sean los correctos y estén determinados de conformidad con las condiciones y requisitos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.*

*Artículo 15.- Control del Valor en Aduana.*

*Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e*

*investigaciones efectuados después de la importación, con el objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías importadas.*

En el literal a) último párrafo del artículo 49.- Factores de riesgo del Reglamento Comunitario, de la Decisión 571, emitido mediante Resolución 846, por la Secretaria General de la Comunidad Andina, establece lo siguiente:

*“Como consecuencia de los controles y comprobación efectuadas por la autoridad aduanera pueden surgir discrepancias respecto a los siguientes aspectos, entre otros:*

*a) Precios ostensiblemente bajos.*

*Cuando sobre la base de los factores de riesgos antes indicados o cualquier otro que pueda surgir, se hubiere detectado una duda razonable, la autoridad aduanera deberá dejar constancia escrita sobre el hecho encontrado, con la indicación de los justificativos correspondientes.*

*Fundamentada la duda, se dará inicio a la investigación pertinente del valor, dándole la oportunidad al importador para que pueda aportar las pruebas requeridas teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 16, 17 y 18 de la Decisión 571.”*

En ese sentido y en base a las facultades asignadas a la Dirección Nacional de Intervención del SENA, a la potestad y atribuciones otorgadas a las administraciones aduaneras comunitarias, por medio de la Decisión 778 del Régimen Andino sobre Control Aduanero, publicado en la Gaceta Oficial N° 2113 del 7 de noviembre de 2012 y a las acciones de control aduanero amparadas en los artículos 205, 207, 208, 209, 211, 144 y 145 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro

Oficial N° 351 del 29 de diciembre del 2010, la Dirección Nacional de Intervención a través de las Jefaturas de Revisión Pasiva procedió con el análisis de las declaraciones derivadas por la Jefatura de Riesgo.

**Cuadro No. 13**

**DETALLE DE DECLARACIONES CONSIGNADAS A CONTROL POSTERIOR**

**EXTENSIVO**

**POR RIESGO DE SUBVALORACIÓN**

**Mercancías automóbiles de lujo**

<b>IMPORTADOR</b>	<b>AÑO</b>	<b>REFRENDOS</b>	<b>FOB UNITARIO USD</b>
EMPRESA 1	2010	12	393.000,00
	2011	33	957.104,00
	2012	3	98.132,00
<b>TOTAL EMPRESA 1</b>		<b>48</b>	<b>1.448.236,00</b>
EMPRESA 2	2008	10	279.800,00
	2009	9	288.200,00
	2010	1	23.990,00
	2011	1	24.540,00
	2012	2	57.200,00
<b>TOTAL EMPRESA 2</b>		<b>23</b>	<b>673.730,00</b>
EMPRESA 3	2009	3	136.908,77
	2010	3	96.756,00
	2011	18	499.600,00
	2012	7	163.200,00
<b>TOTAL EMPRESA 3</b>		<b>31</b>	<b>896.464,77</b>
EMPRESA 4	2009	5	183.044,06
	2011	5	154.799,00
	2012	6	187.190,00
<b>TOTAL EMPRESA 4</b>		<b>16</b>	<b>525.033,06</b>
<b>TOTAL GENERAL EMPRESAS PERFILADAS</b>		<b>118</b>	<b>3.543.463,83</b>

Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador  
(SENAE)

Elaborado: Autor

### 3.5.2 Ejecución del control

Con los elementos de hecho y de derecho contemplados por la norma del Acuerdo Sobre Valor de la Organización Mundial del Comercio, la Norma Comunitaria Andina aprobada mediante la Decisión 571 de la Comunidad Andina, se llevó a cabo el control posterior para las empresas perfiladas:

1. Se ofició a las empresas perfiladas, la notificación de control posterior, mediante el inicio de revisión pasiva de las declaraciones observadas.
2. Mediante requerimiento de información, se solicitó la documentación que sustentaban las compras de los vehículos importados, en este caso, *como ya existía un antecedente evidente de ciertas inconsistencias*, y a fin de agilizar el proceso de control se realizó el requerimiento *in situ*; es decir se recabó la información correspondiente a la valoración de las mercancías mediante diligencias de inspecciones en las oficinas del importador.

De los vehículos en cuestión, podemos encontrar que este tipo de operación se direcciona a vehículos con modelos exclusivos como los que se detallan a continuación:

**Cuadro No. 14**

**VEHÍCULOS CON MODELOS EXCLUSIVOS**

MARCA	MODELO	IMAGEN	MARCA	MODELO	IMAGEN
TOYOTA	TUNDRA		FORD	CREW CAB	
	CRUISER			EXTENDED CAB	
	TACOMA		JEEP	WRANGLER	
	CAMRY			UNLIMITED SAHARA	
	4RUNNER			LAND ROVER	RANGE ROVER
NISSAN	MURANO		DODGE	JEEP	
	ARMADA		BMW	X5	

Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE)

Elaborado: Autor

3. Con la información remitida por parte de las empresas perfiladas, compuesta entre lo principal por: factura comercial, documentos de transporte, transferencias bancarias y documentos contables, se procedió con el análisis por parte de la Jefatura de Revisión Pasiva de las Direcciones Regionales de Intervención.
4. Dentro de la investigación realizada se efectuó la consulta de precios en el sistema informático del SENA, con el fin de determinar el comportamiento de los valores declarados presentados por las empresas perfiladas en los últimos años (2008, 2009, 2010, 2011 y 2012), para lo cual se tomaron los datos ingresados a las mercancías clasificadas arancelariamente en las subpartidas 8702109090; 8703210090; 8703231090; 8703241090, 8703249090, 8703900091, 8703239090, 8704311090; 8704900091 que corresponden a vehículos para uso personal.
5. La consulta de las importaciones de los vehículos importados por las empresas perfiladas fueron dirigidas exclusivamente por dos aspectos: Valores realmente pagado o por pagar, tal como lo establece el Acuerdo sobre Valoración de la OMC e Impuesto a los Consumo Especiales, en este último aspecto por encontrar modelos exclusivos o considerados de lujo, el análisis se ha realizado tomando en consideración marca, modelo y características –accesorios incorporados en los vehículos.

Como ejemplo específico se encontró la siguiente importación realizada en el 2012:

Se procedió con la revisión en el Sistema SICE y documental, a fin de conocer todos los elementos incorporados en los vehículos importados, encontrando que de la información ingresada y la presentada por el importador, existen ciertas características, accesorios o elementos *que no fueron considerados al momento de establecer la subcategoría* de los vehículos para la liquidación del Impuesto a los Consumos Especiales ICE, establecida por el Servicio de Rentas Internas y que se visualiza a continuación.

### Ejemplo No. 1

#### PRECIO DE VENTA REGISTRADO ANTE EL SRI

MARCA	CHASIS	AÑO	REFRENDO	FOB_UNITARIO USD
TOYOTA	JTEBU5JR4B5058783	2011	028-2011-10-073220	\$ 24.200,00

Gráfico No. 9

The screenshot displays the 'Sistema de Matriculación Vehicular' interface. At the top, it shows the vehicle's chassis number: JTEBU5JR4B5058783. Below this, a 'Datos del Vehículo' section lists various attributes such as 'Marca: TOYOTA', 'Modelo: 4 RUNNER', and 'Año: 2011'. A table titled 'Avales de la SubCategoría: 64928' is visible, showing the following data:

Año	Avales	Impuesto	Precio Venta
2012	19.200,00	388,00	24.000,00
2011	24.000,00	820,00	24.000,00
2010	24.000,00	820,00	24.000,00

The interface also includes a sidebar with navigation options like 'VALIDACIÓN CENTRALIZADA' and 'DECLARACIONES', and a footer with contact information for the SRI.

Fuente: SRI

## Gráfico No. 10

### Ejemplo No. 2

#### PRECIO DE VENTA REGISTRADO ANTE EL SRI

The screenshot shows the 'Reporte Vehículos por Chasis' interface. The chasis number 'SALSK2D48CA722044' is entered. The vehicle details are as follows:

Datos del Vehículo			
Placa:	GED3064	CAMV o CPN:	001147714
Marca:	LAND ROVER	Modelo:	RANGER ROVER SPORT
País:	ESTADOS UNIDOS	Año:	2012
Cilindraje:	6000	Servicio:	PARTICULAR
Clase:	JEEP	Fecha de Compra:	16/01/2012
Fecha Última Matricula:	20/01/2012	Año Último Pago:	2012
Fecha Caducidad Matricula:	31/12/2018	Entidad Policial:	CTG
Cantón:	GUAYAGUIL	Estado Exoneración:	NO
Estado Matriculado:	SI	Prohibición de Enajenar:	NO
Color 1:	NEGRO	Fecha de Revisión:	20/01/2012
Color 2:	NEGRO	Observación:	
Tipo de Uso del Vehículo:	NO APLICA		

Below this, a window titled 'Avalúos de la subcategoría: 76409' displays a table of sales prices:

Año	Avalúo	Impuesto	Precio Venta
2013	39,995.00	1,679.40	40,995.00
2012	40,995.00	2,179.40	40,995.00
2011	40,995.00	2,179.40	40,995.00

Fuente: SRI

Es preciso indicar que para establecer correctamente todas las tarifas aplicadas, en especial la tarifa del ICE es preciso contar con todos los elementos que le incorporen valor debido a que está supeditado al **Precio de Venta al Público (PVP)** a continuación se detalla los porcentajes asignados de acuerdo al PVP, de conformidad con los artículos 75, 76 y 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno donde se indica que, se aplicará al consumo de las siguientes mercancías: cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, alcohol, productos alcohólicos y los bienes suntuarios de procedencia nacional o importados, y que dentro de su base imponible no incluye el impuesto al valor agregado y será

pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa.

### Cuadro No. 16

#### TARIFAS DEL IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES ICE.

##### Art. 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno

GRUPO II	TARIFA AD VALOREM
1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:	
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20,000	5%
Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30,000	5%
Vehículos motorizados, excepto camionetas, furgonetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 20,000 y de hasta USD 30,000	10%
Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30,000 y de hasta USD 40,000	15%
Vehículos motorizados, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40,000 y de hasta USD 50,000	20%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50,000 y de hasta USD 60,000	25%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60,000 y de hasta USD 70,000	30%
Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70,000	35%

2. Vehículos motorizados híbridos o eléctricos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle:	
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 35,000	0%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 35,000 y de hasta USD 40,000	8%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40,000 y de hasta USD 50,000	14%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50,000 y de hasta USD 60,000	20%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60,000 y de hasta USD 70,000	26%
Vehículos híbridos o eléctricos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70,000	32%
3. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricars, cuadroneos, yates y barcos de recreo:	15%

Fuente: Ley de Régimen Tributario Interno

Por lo que es preciso indicar que en la misma normativa en sus artículos 58 y 59 indica que la base imponible del IVA es el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado a base de sus precios de venta o de prestación del servicio, *que incluyen impuestos*, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al

precio y adicional , definiendo que la base imponible para los bienes importados es el resultado de sumar al valor CIF los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación y en los demás documentos pertinentes.

Es decir, una subvaloración en este tipo de mercancía produce una evasión en cadena de los tributos al comercio exterior por cuanto: inicialmente afecta al arancel, el cual forma parte del precio ex aduana; precio que es base para el ICE; impuesto que a su vez forma parte de la base imponible del IVA.

6. En el control posterior, se detectó inconsistencias en lo que involucra gastos por flete de transporte, detalle en la liquidación de importación, respaldadas en las facturas y en los registros contables.

### Ejemplo No 3

DOCUMENTACIÓN RECIBIDA	REFERENCIA DE DOCUMENTACIÓN	REGISTRO OBSERVADO	VALOR REGISTRADO EN COMPROBANTE DE DIARIO	VALOR REGISTRADO EN LA DAU
Liquidación de Importación	Refrendo 028-2011-10-xxxxx	Gastos de importación 1 FORD y 1 Toyota	US \$4,200.00	US\$3,850
Factura No. 001 -001-00-xxxxx	Factura de xxxxxx emitido para 1 vehículo toyota 4 runner gris del refrendo 028-2011-10-xxxxx	Reembolso de gastos pagados en el exterior exentos de retención fuente e IVA	US\$ 2, 600	US\$1,925.00
Factura No. 001 -001-00-000xxxx	Factura de Saximan Logistic emitido para 1 vehículo toyota 4 runner gris del refrendo 028-2011-10-xxxxx	Reembolso de gastos pagados en el exterior exentos de retención fuente e IVA	US\$ 2, 600	US\$1,925.00

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

7. Se detectó un comportamiento constante con los proveedores, en lo que se refiere la información electrónica del portal y la documentación física adjunta a la declaración, en lo referente al domicilio que registra en el exterior como por ejemplo la dirección declarada presenta cambios en su número calle y avenida.
8. Así también se observó que existe la participación de accionistas en compañías proveedoras y que también fueron parte de las empresas perfiladas, encontrando que consta dentro de la directiva de accionista, la representante legal de unas de las empresas perfiladas.

Considerando los factores de riesgos encontrados en la documentación presentada por la empresas perfiladas y de acuerdo a la normativa vigente, indicado en el artículo 49 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, Resolución 846

referente a 1) precios ostensiblemente bajos 2) vinculación entre el supuesto proveedor en el extranjero con el importador 3) registros de documentos contables con ciertas inconsistencias, y 4) transferencias bancarias al exterior que difieren con los montos de las importaciones registradas en el sistema de la aduana, se procedió a descartar el primer método de valoración y a valorar los vehículos importador conforme los métodos secundarios de valoración (método de mercancías idénticas, similares y último recurso).

De acuerdo a las observaciones expuestas del control realizado, se determinó que el valor FOB tuvo un incremento del 28.08 % respecto al FOB declarado por el importador correspondiente a las subpartidas de los vehículos en mención, lo cual lo podemos observar en el detalle a continuación:

**Cuadro No. 17**

**DIFERENCIAS EN VALORES FOB**

<b>IMPORTADOR</b>	<b>FOB</b>	<b>FOB</b>	<b>% DE</b>
EMPRESA 1	1.328.604,00	1.773.494,00	33,49%
EMPRESA 2	610.730,00	690.794,00	13,11%
EMPRESA 3	743.464,77	996.243,00	34,00%
EMPRESA 4	467.833,06	574.720,00	22,85%
<b>DIFERENCIA</b>	<b>3.150.631,83</b>	<b>4.035.251,00</b>	<b>28,08%</b>

Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE)

Elaborado: Autor

### 3.5.3 Resultados del control

Como resultado de la gestión realizada por la Dirección Nacional de Intervención se pudo determinar la diferencia de tributos adeudados al Estado respecto a los efectivamente cancelados.

A continuación podemos observar lo detallado:

**Cuadro No. 18**

#### **RESULTADOS DEL CONTROL**

	<b>FOB DECLARADO</b>	<b>FOB RECTIFICADO</b>	<b>RESULTADO (VALOR A COBRAR)</b>	<b>RECARGO 20%</b>	<b>VALOR TOTAL</b>
<b>Empresa 1</b>	1.328.604,00	1.773.494,00	1.972.937,84	394.587,57	<b>2.367.525,41</b>
<b>Empresa 2</b>	610.730,00	690.794,00	130.100,02	25.782,18	<b>155.882,20</b>
<b>Empresa 3</b>	743.464,77	996.243,00	495.245,01	99.049,00	<b>594.294,01</b>
<b>Empresa 4</b>	467.833,06	574.720,00	213.501,89	42.700,38	<b>256.202,26</b>

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

Motivo por el cual se demuestra el perjuicio al fisco que se lleva a cabo al evadir el pago de impuestos, y que gracias a la adecuada y oportuna intervención del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador se pudo evitar lo mencionado.

## CAPITULO IV

### APLICACIÓN DE LA METODOLOGÍA DE CONTROLES POSTERIORES INTENSIVOS A LAS DECLARACIONES ADUANERAS

Los procesos de control posterior intensivos se denominan *procesos de auditoría*, los cuales son actuaciones para el descubrimiento, regularización y represión de las formas más graves y complejas de fraude, orientadas a realizar una comprobación en profundidad del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, donde la investigación desempeña un papel de alta importancia.

La Administración Tributaria cuenta con un plazo de cinco años desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior para someter a verificación las declaraciones aduaneras. Si se determina que la declaración adoleció de errores, que den lugar a diferencias a favor del sujeto activo, se procederá a emitir la determinación respectiva sin perjuicio de las demás acciones que legalmente correspondan.

De igual manera se podrá disponer la realización de auditorías a los regímenes especiales dentro de un plazo de cinco años contados a partir de la fecha de la declaración aduanera, efectuando para el caso todo tipo de constataciones sean estas documentales, contables o físicas.

En virtud de lo expresado la Administración Tributaria tiene como una de sus funciones principales, realizar auditorías de las operaciones de comercio exterior a diferentes personas jurídicas o naturales; las citadas auditorías son efectuadas a diferentes regímenes tales como consumo, admisión temporal para perfeccionamiento activo, zona

franca, drawback, entre otros; adicionalmente también realiza diferentes análisis a importadores y exportadores:

- Informes de Auditoría Integral
- Informes de Auditoría Focalizada
- Informes de Auditoría a Regímenes Especiales

El análisis y la determinación de comportamientos de las empresas inmersas en dichos controles tienen como finalidad fortalecer la imagen de la Administración Tributaria Aduanera.

Importancia de los controles intensivos en el plan de gestión tributaria

Debemos considerar para lograr focalizar los esfuerzos de fiscalización de la Administración Tributaria Aduanera en un número limitado de contribuyentes, con el propósito fundamental de controlar el cumplimiento tributario aduanero, combatir la evasión y generar la percepción en la sociedad de la aplicación equitativa y permanente del sistema tributario; se torna de gran relevancia la selección y determinación del riesgo y contribuyentes a quienes se les ejerce el control, y de esta manera replicar en un sector de importancia en el mercado objetivo.

En este sentido, la percepción del riesgo de los contribuyentes está directamente relacionada con la actuación de la Administración Tributaria Aduanera.

Es necesario mencionar que el control selectivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias, que adicional al trabajo de campo, también cuenta con el apoyo de la herramienta informática, para realizar el perfilamiento oportuno, focalizando los esfuerzos

de la Administración en un número reducido de contribuyentes, siendo el tipo de auditoría desarrollada exhaustiva con relación a los tributos y uno o más periodos tributarios.

La aplicación de controles intensivos y a su vez los actos sancionatorios correspondientes a los mismos, tiene como efecto construir una cultura tributaria aduanera en el país, enfocando sus esfuerzos en fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias aduaneras por parte de los operadores de comercio exterior.

<sup>7</sup> En palabras de Javier Etcheberry “la selección de contribuyentes debe provocar en el proceso posterior de fiscalización el máximo impacto en el cumplimiento tributario, sea este voluntario o mediante la reducción de la evasión”.<sup>8</sup>

El control intensivo aplicado a la generalidad de sectores de contribuyentes

La actividad de las Instituciones que funciona como inspectora se encuentra orientada a la consecución de objetivos básicos como:

- La corrección de los incumplimientos tributarios aduaneros realizados.
- La prevención de los incumplimientos que se puedan producir en el futuro.

Es notable la importancia de las acciones realizadas en la inspección para la visibilidad del control, trasladando a los contribuyentes la convicción de que existe una alta probabilidad de que los comportamientos fraudulentos sean rápida y severamente corregidos, y es por

---

<sup>8</sup> Etcheberry Celhay, J. (17 de Noviembre de 1993). “Métodos para la medición de la evasión tributaria y para la medición del comportamiento de los contribuyentes”. Venecia, Venecia, Italia.

esta motivación inicial que traerá como consecuencia una mayor dinámica en el cumplimiento al fisco.

Es el proceso de control que consiste en realizar auditorías basadas en un riesgo evidenciado en las importaciones efectuadas por personas naturales o jurídicas dentro de un determinado período fiscal, y se debe proceder como a continuación se detalla:

Es necesario establecer el tipo de contribuyente a auditar lo cual se encuentre determinado en un plan anual de acción.

**Cuadro No.19**

Tipo de Empresa	Cantidad de declaraciones aduaneras de importación DAI's
Pequeña	01 - 49
Mediana	50 - 100
Grande	101 en adelante

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

Una vez establecido el tipo de empresa a auditar, se procede con la elaboración del Plan de Control, el cual consiste en un análisis general de toda información relacionada con el proveedor tales como: partida, subpartida, ítems importados, precios de los ítems idénticos o similares, incoterms, transportista, agentes afianzados, distritos de ingreso, puertos de embarque, país de origen, aforadores, vinculaciones con otros proveedores, entre otros a través de información que conste registrada en el sistema y de ser el caso en los

documentos de acompañamiento, con especial énfasis en números de teléfono, direcciones y correos electrónicos contenidos en las facturas; así como también Dudas Razonables generadas y sus resultados.

La información anteriormente mencionada ayuda a establecer una hipótesis con respecto al riesgo encontrado en el análisis efectuado, así como también la estrategia a seguir.

Es necesario indicar que para empresas con una gran cantidad de declaraciones, se debe considerar para el análisis de los refrendos diferentes variables, siendo estas el proveedor con el cual se registra mayor monto de compra, la mercancía importada, las partidas que pagan mayor porcentaje de Ad-Valorem, las partidas que durante ese período debieron pagar salvaguarda, el riesgo asociado, denuncias presentadas, entre otras.

A fin de sustentar el análisis de los refrendos a continuación se presenta el siguiente concepto:

Muestreo aleatorio estratificado:

Trata de obviar las dificultades que presentan los anteriores ya que simplifican los procesos y suelen reducir el error muestral para un tamaño dado de la muestra. Consiste en considerar categorías típicas diferentes entre sí (estratos) que poseen gran homogeneidad respecto a alguna característica (se puede estratificar, por ejemplo, según la profesión, el municipio de residencia, el sexo, el estado civil, etc.). Lo que se pretende con este tipo de muestreo es asegurarse de que todos los estratos de interés estarán representados adecuadamente en la muestra. Cada estrato funciona independientemente, pudiendo

aplicarse dentro de ellos el muestreo aleatorio simple o el estratificado para elegir los elementos concretos que formarán parte de la muestra. En ocasiones las dificultades que plantean son demasiado grandes, pues exige un conocimiento detallado de la población. (Tamaño geográfico, sexos, edades,...).

Una vez determinada las declaraciones aduaneras de importación a revisar, esto dentro del Plan de Control donde se estableció la hipótesis del riesgo asociado al contribuyente, se pueden presentar los siguientes escenarios:

- Riesgo de valoración
- Riesgo de clasificación
- Riesgo de certificado de origen

Cuando se ha determinado el presunto riesgo del contribuyente a auditar, se realizan los requerimientos de información, los cuales van dirigidos tanto al sujeto pasivo como a la Superintendencia de Bancos y Seguros, de requerir información a otra institución se la puede solicitar de acuerdo a lo establecido en el Art. 224 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.

Independientemente del riesgo detectado al contribuyente, la información que se solicita a la Superintendencia de Bancos y Seguros mediante requerimiento de información.

Así también se debe realizar el requerimiento de información al importador, mismo que deberá contener al menos la información que se detalla a continuación:

1. Documentación contable.

2. Transferencias al exterior
3. Convenios comerciales y/o contratos de compra/venta suscritos con cada proveedor extranjero
4. Fichas técnicas o catálogos donde se especifiquen las características de <mercancía de la cual se duda la correcta clasificación> importados por su representada en el período comprendido entre los años <período a auditar> (en caso de ser necesario)

#### Fases del control intensivo aduanero tributario

Las fases del control intensivo aduanero tributario se pueden dividir en:

5. *Perfilamiento y asignación*
6. *Notificación de inicio de control posterior*
7. *Ejecución del control*
  - a. *Requerimientos de información al propio sujeto pasivo*
  - b. *Requerimientos de información de terceros*
  - c. *Cruces de información informáticos*
  - d. *Análisis de la información recabada*
8. *Notificación de resultados*

#### *Perfilamiento y asignación*

El proceso de control posterior intensivo de declaraciones aduaneras comienza con un estudio de riesgos. En este estudio se determina el riesgo potencial objeto del perfilamiento y los sujetos pasivos que serían susceptibles a haber incurrido en la conductora evasora.

Conforme la capacidad operativa de la unidad fiscalizadora, establecida en el Plan de Control se realiza la asignación de los casos:

- Universo de contribuyentes
  - Contribuyentes con riesgo potencial de conducta evasora
    - Muestra que puede ser efectivamente asignada conforme capacidad operativa de la Unidad de Fiscalización

#### *Notificación de inicio de control posterior*

En esta fase del control se procede con la notificación de los sujetos pasivos que son asignados. La notificación del inicio de control posterior tiene dos implicaciones importantes dentro del proceso de fiscalización:

- j) Interrumpe la prescripción de la facultad determinadora de la Administración Tributaria; e
- ii) Informa al sujeto pasivo que se ha iniciado la revisión a su declaración tributaria.

#### *Ejecución del control intensivo*

El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá efectuar el proceso de control posterior sin que se necesite una autorización judicial alguna para dicho fin, a cualquier operador de comercio exterior vinculado directa o indirectamente al tráfico internacional de mercancías objeto del control, y a cualquier otra persona que esté en posesión de mercancías, disponga de información, documentos o datos relativos a las operaciones sujetas al control aduanero, es decir, información de terceros.

También podrá examinar y requerir información contable, operaciones bancarias, documentos, archivos, soportes magnéticos, datos informáticos y cualquier otra información relacionada con dichas mercancías.

Asimismo, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador podrá requerir de los operadores de comercio exterior y/o cualquier persona vinculada directa o indirectamente con objeto del control (terceros), cualquier información necesaria, inclusive podrán convocárselos a participar en audiencias administrativas para el esclarecimiento de los hechos motivo de auditoría, así como notificarlos para la práctica de dichas diligencias.

De ser necesario, también se pueden incorporar informes técnicos internos de áreas como laboratorio y peritajes para la clasificación arancelaria, origen y otros temas aduaneros.

En el caso de que se solicite una comparecencia en las oficinas de la Administración Aduanera, se deberá notificar al sujeto mediante un requerimiento de comparecencia. Al final de la diligencia de comparecencia, se deberá dejar sentado lo alegado y lo presentado durante la misma en un acta de comparecencia.

De igual manera, la Administración Aduanera puede disponer una diligencia en las oficinas del administrado o de un tercero. En este caso, se deberá notificar al sujeto mediante un requerimiento de información en oficinas. Al final de la diligencia, se deberá dejar sentado lo alegado y lo presentado durante la misma en un acta de entrega-recepción de documentación.

*Notificación de resultados*

Todo proceso de control posterior deberá culminar con la emisión del informe definitivo, el cual contendrá las recomendaciones a que hubiere lugar; dicho proceso en todos los casos deberá culminar en el plazo de un año contado a partir de la fecha de notificación del oficio de inicio de control posterior respectivo. Si producida la notificación de inicio faltare menos de un año para que opere la prescripción de la facultad determinadora de la Autoridad Aduanera, esta verificación posterior no podrá extenderse por más de un año contado a partir de la fecha de notificación. Los resultados del control posterior se deberán notificar a los operadores de comercio exterior objeto del proceso de verificación posterior de las declaraciones aduaneras.

En conclusión, como resultado de un control posterior, existen los siguientes escenarios:

#### 1. Control posterior sin novedad

Es preciso indicar que de acuerdo a la normativa (Art.104 Control Posterior Reglamento COPCI) se notificará un informe preliminar de resultado de control posterior sin novedad y culminado este plazo se notificará el informe definitivo de resultado de control posterior sin novedad.

En caso de que existan novedades que no impliquen diferencias de tributos se informará la novedad encontrada dentro de estos documentos.

#### 2. Control posterior con novedad

Basándose en el Art. 114 Reglamento COPCI se procede a emitir directamente la rectificación de tributos. Dentro de la rectificación de tributos, a más de las diferencias a

cobrar, se notificarán las demás recomendaciones correspondientes a los organismos de control internos y/o externos que deban ser notificados con las novedades encontradas dentro del proceso de control posterior.

#### **4.1 Controles intensivos para mitigar riesgo tributario de clasificación arancelaria**

La Clasificación Arancelaria es una herramienta que ayuda con la estandarización en el comercio internacional de mercancías, puesto que un producto debe tener el mismo código para poder ser comercializado dentro del Sistema Armonizado, adicionalmente la clasificación arancelaria permite a cada legislación establecer el porcentaje a los derechos de importación AD Valorem, así como también políticas que permitan proteger la industria de cada país.

Los controles intensivos en mención tienen como base la determinación del correcto uso de las seis Reglas Generales Interpretativas que fueron detalladas en el numeral 11.1 de la presente tesis; lo cual se considera una herramienta fundamental para establecer con gran precisión cuál es el código que corresponde a cada mercancía.

Estas Reglas son de aplicación obligatoria para los usuarios del Sistema Armonizado, lo que asegura cierta uniformidad en la clasificación de las mercancías a nivel mundial.

Además es importante conocer la estructura del arancel, mismo que está compuesto por 97 capítulos, de los cuales el número 77 se encuentra reservado para futura utilización

en el sistema armonizado, el Ecuador añadió el capítulo 98 para aplicarlo a las Mercancías que importen los viajeros; envíos por correos paralelos (“rápidos” o “Courier”) y por empresas de transporte internacional de pasajeros.

El código arancelario se encuentra compuesto por la siguiente estructura, los cuatro primeros dígitos corresponden a la partida arancelaria, cuando se emplean los 6 primeros dígitos estos corresponden a la subpartida, a nivel regional se habla de subpartida NANDINA correspondiente a 8 dígitos y el arancel nacional que posee 10 dígitos.

Procedimiento para realizar la auditoría de consumo por clasificación.

Si durante el proceso de revisión de las declaraciones aduaneras de importación realizadas el contribuyente al cual se está auditando, se presume error en la clasificación arancelaria declarada para determinados productos, se debe solicitar al contribuyente mediante un requerimiento de información, respecto a la mercancía sobre la cual se genera duda en su clasificación, tales como: ficha técnica (especificaciones técnicas, imágenes), catálogo, la misma que debe estar en idioma español.

Al recibir la documentación requerida, se procede a realizar el análisis necesario para la determinación de la correcta clasificación arancelaria de la mercancía en controversia; y en los casos que luego del análisis correspondiente se determine que una subpartida arancelaria no corresponda a las especificaciones del producto, se deberá proceder con el cambio respectivo en base a la nomenclatura arancelaria vigente (V Enmienda), publicada en el Registro Oficial No. 859 de fecha 02 de Octubre del 2012.

Cuando el cambio de subpartida represente incidencia tributaria a favor del Estado, se deberá realizar la respectiva rectificación de tributos de acuerdo a lo estipulado en el Art. 104 del Reglamento al libro V del Código Orgánico e Organización por Procesos.

Las reglas de Origen son una compleja gama de criterios y principios que nos proveen una base legal para determinar la nacionalidad del producto. Las reglas de origen son los requisitos que un producto debe cumplir para ser considerado originario de un lugar o zona, lo cual determina su comercialización transfronteriza.

El objetivo primordial de las reglas de origen es evitar que terceros países capturen preferencias arancelarias que no han negociado con anterioridad, es decir, un aprovechamiento desleal por parte de un tercer país de ventajas concebidas en el marco de acuerdos comerciales que no ha negociado.

Pueden presentarse tres escenarios:

- a) Mercancías *totalmente producidas* o íntegramente producidas en el territorio de los países participantes de un acuerdo comercial;
- b) Mercancías producidas *exclusivamente a partir de materiales originarios* del territorio de los países participantes del acuerdo comercial; y,
- c) Mercancías, en cuya elaboración se haya utilizado materiales de países no participantes del acuerdo comercial, siempre que sean el resultado de un proceso de *transformación suficiente*.

En los acuerdos comerciales, a petición de parte, se podrá establecer requisitos específicos de origen para la calificación de mercancías elaboradas o procesadas en países no

participantes utilizando materiales originarios de los países participantes con un porcentaje igual o mayor al definido

En los acuerdos comerciales, se podrán establecer Requisitos Específicos de Origen (REO's), para la calificación de mercancías elaboradas o procesadas en países no participantes utilizando materiales originarios de los países participantes, esto ROE's prevalecerán sobre los criterios generales.

Durante el proceso de control posterior de las declaraciones aduaneras de importación realizadas por el contribuyente al cual se está auditando, al revisar certificados de origen que se adjuntaron como documentos de acompañamientos, estos deben presentar las siguientes características:

- Que el formato del certificado de origen corresponda al convenio aplicado.
- Que la norma o regla de origen detallada en el certificado corresponda a la mercancía a la cual se le está otorgando origen.
- Que la fecha de emisión del certificado de origen tenga misma fecha de factura o sea emitido posterior a esta.
- Que la subpartida arancelaria NANDINA o NALADISA tenga correlación con la subpartida declarada en la DAI por el contribuyente.
- Que la subpartida arancelaria no se encuentre en la Nómina de Bienes no Producidos en la Región - CAN

- Que las firmas y sellos correspondan a la de los funcionarios habilitados en cada país para la emisión de certificados de origen, lo cual se puede ser verificado en la página web de la Comunidad Andina <http://www.comunidadandina.org>
- Que el certificado de origen no tenga más de 180 días de emitido al momento de su revisión durante el control concurrente.

En los casos que dentro de la revisión de los certificados de origen, presentados como parte de los documentos de acompañamiento de la declaración aduanera de importación, se determine que el certificado de origen adoleció de errores, o haya incurrido en cualquiera de las circunstancias anteriormente mencionadas, y que a pesar de ello el contribuyente se haya beneficiado de preferencias arancelarias, se procederá con la respectiva rectificación de tributos de acuerdo a lo estipulado en el Art. 104 del Reglamento al libro V del Código Orgánico e Organización por Procesos, esto es aplicando el porcentaje de Ad Valorem que graba la subpartida declarada.

De acuerdo a lo expresado en el párrafo anterior, de encontrarse que algún certificado de origen que haya amparado mercancía declarada por el contribuyente ante la Autoridad Aduanera haya adolecido de algún error, este hecho se enmarcaría en lo estipulado en el literal a) del Art. 178 del COPCI incurriendo en una defraudación aduanera, y se deberá proceder con las sanciones correspondientes.

#### **4.2 Controles intensivos para mitigar riesgo tributario de valoración.**

Para la determinación del valor en aduana el método principal y privilegiado de valoración deberá aplicarse es el Método de Valor de Transacción, establecido en el artículo 1 del

Acuerdo sobre valoración de la OMC, en conjunción con el artículo 8 del mismo y sus Notas Interpretativas, así como en las Secciones I y II del Capítulo I del Título II del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, referido al Valor de Transacción de las mercancías importadas, correspondiendo aplicar los métodos secundarios cuando no se cumplan los requisitos del Valor de Transacción *sólo con carácter excepcional y en estricto orden sucesivo*, todo ello de conformidad con la INTRODUCCIÓN GENERAL y la Nota General del Anexo I del Acuerdo, en concordancia con el artículo 4 de la Decisión 571.

El Valor de Transacción está sustentado en una NOCIÓN POSITIVA del Valor, que implica partir del precio al que se venden efectivamente las mercancías, *así como el reconocimiento de la realidad comercial* que rodea la transacción que realiza el comprador y el vendedor.

El valor en aduana de las mercancías importadas, es declarado por el contribuyente (importador, comprador o consignatario aceptante de la mercancía), mediante la Declaración Andina de Valor DAV, a través de su Agente de Aduana según el caso es el responsable por la información consignada en la DAV, según lo estipulado en los artículos 9 y 12 de la Decisión 571. La Administración Tributaria Aduanera deberá comprobar que el valor declarado reúna los requisitos contenidos en el artículo 1 del Acuerdo, su Nota Interpretativa y el artículo 5 del Reglamento Comunitario con la finalidad de aceptarlo como valor en aduana.

Es importante también considerar que el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá ajustarse de conformidad con lo dispuesto en el Art. 8 del Acuerdo de Valor OMC, a manera de ejemplo se puede mencionar los casos de los cánones y derechos

de licencia relacionados con las mercancías que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación, el costo del seguro, los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación, entre otros.

En aquellos casos que no se pueda aplicar el primer método de valoración, concernirá a la Administración Aduanera la determinación y aplicación del valor en aduana (base imponible) acorde a los métodos de valoración subsiguientes, haciendo constar en el Informe el motivo por el cual no se ha podido emplear cada uno de los métodos de valoración, así como la aplicación de uno de ellos, siendo los métodos de valoración los detallados en el numeral 11.2 de la presente tesis.

Debe tenerse en cuenta lo previsto en dichos artículos al momento de realizar las comparaciones con la base de valor del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

Se podrá utilizar el Método del Último Recurso, artículo 7 del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC, en el único caso en que se hayan invalidado los métodos anteriormente descritos; se podrá tomar información de los precios investigados por la Administración, y también de registros disponibles de otras fuentes especializadas (siempre que se mantengan los preceptos que argumentan los artículos del Acuerdo Sobre Valoración de la OMC). Por otra parte también se deberá prestar atención al numeral 2 de la Introducción General del Acuerdo: la celebración de consultas con el importador para examinar todos los antecedentes de valores en aduana, vigente y disponibles durante la importación, con el fin de determinar la base imponible.

Procedimiento para realizar la auditoría de consumo por valoración.

El proceso de control posterior se inicia una vez que la declaración sea derivada con el alerta de valor por la Dirección de Riesgos, se revisa y verifica la información declarada por el sujeto pasivo para proceder con la notificación de inicio de control posterior - Auditoría y la emisión del requerimiento de información con la información se tendrá mayor énfasis en lo siguiente:

- Acuerdos de canon o derechos de licencia por pago por conceptos de regalía
- Acuerdos de canon o derechos de licencia por pago por conceptos de regalía a proveedor
- Requerimiento de información respecto a sus registros contables, transferencias al exterior y documentos soportes a las operaciones de comercio exterior.
- Factura comercial
- Datos de proveedor
- Cantidad de mercancía vendida
- Precio unitario
- Valor total
- Incoterm aplicado.
- Tipo de mercancía
- Declaración Andina de Valor DAV. (Decisión 571, artículo 8-9; Decisión 379 CAN -1995; Resolución 1239; Resolución 1112

- Revisión de casilleros, identificación de Proveedor (numeral 3), transacción (numeral 4); Descripción de la mercancía (numeral 5); intermediario (numeral 6), Condiciones de la transacción (numeral 7), etc., entre los principales se debe comprobar los casilleros del numeral 7.
- Informe de Precios de Transferencias

Una vez reciba la información solicitada mediante los requerimientos de información realizados tanto a la Superintendencia de Bancos y Seguros como al contribuyente, se procede a realizar el cruce de la información recibida con la registrada en la base de datos del Servicio Nacional de Aduana de Ecuador.

La información proporcionada por las entidades financieras es de gran importancia dado que se puede evidenciar los pagos que ha realizado el contribuyente al exterior por concepto de compra de mercancía, y de esta manera conocer si los pagos realizados guardan relación con los valores declarados en aduana, en el caso de que el valor de las transferencias realizadas al exterior por el importador sean superiores al valor de las importaciones declaradas y que estas no puedan ser asociadas a una declaración específica se puede consultar mediante oficio directamente al importador el motivo por el cual se realizó este pago, cuando por falta de respuesta del importador a estos requerimientos o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes para demostrar la veracidad o exactitud del valor, de acuerdo al Art. 16 de la Decisión 571 de la CAN, es un indicio suficiente para que el valor en aduana de la mercancía importada no se determine en aplicación al método de Valor de Transacción y se proceda a valorar por los métodos subsiguientes.

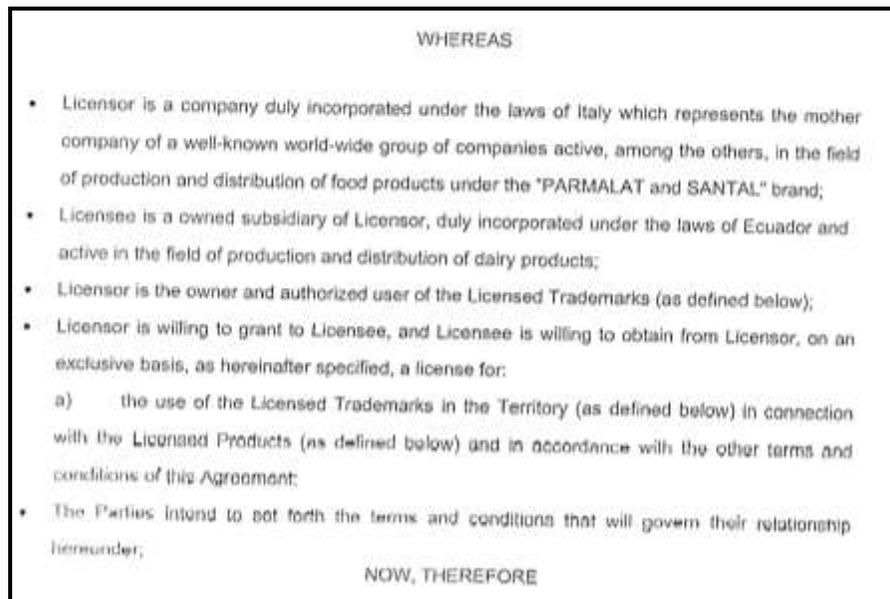
De la información proporcionada por el contribuyente es importante la revisión de la contabilidad, las liquidaciones de la importaciones deben estar sustentadas con las facturas correspondientes a los costos y gastos que generó la importación de las mercancías, la información consignada en dichas liquidaciones debe ser validada con la registrada en los mayores de inventarios, cuentas por pagar, bancos, donde el valor correspondiente en la liquidación debe constar como ingreso en el mayor de inventarios, las políticas de créditos deben estar conforme a los pagos realizados mismos que deben estar registrados en el mayor de bancos, este tipo de cruce se debe realizar con el resto de la información contable requerida para determinar si existen valores que no se han incluido al precio realmente pagado o por pagar de las mercancías, de ser el caso los valores no incluidos deben ser ajustados en virtud de lo estipulado en el Art. 8 del Acuerdo de Valor OMC.

Así como se revisa la información concerniente a las transferencias realizadas al exterior por concepto de compra de mercancías, también es importante la revisión de las facturas presentadas por el importador, para identificar de ser el caso las inconsistencias que pudieran presentar, tales como detalle de los términos de negociación, facturas del mismo proveedor que presenten distintos formatos, facturas de diferentes proveedores con el mismo formato, dado que estos indicios servirían como fundamento para dudar de la veracidad de la información consignada en la factura y de encontrar mayor evidencia descartar el primer método de valoración.

Adicional de ser el caso, se realiza un análisis de las regalías pagadas por licencia de uso de marca donde como por ejemplo podemos observar lo siguiente:

- El Licenciante está dispuesto a conceder la licencia y el Licenciario está dispuesto a obtener del Licenciante, con carácter exclusivo y específico, una licencia para el uso de las marcas en el territorio así como la licencia de productos y en concordancia con los otros términos y condiciones de este acuerdo

### Gráfico No. 11



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

## Gráfico No. 12

8. <b>ROYALTIES :</b>
8.1 In consideration of the license granted to the Licensee by the Licensor hereunder, the Licensee shall pay to the Licensor a royalty equal to:
a) 2.5% of the Net Sales of the Licensed Products generated by the Licensee in any calendar quarter during the Term of this Agreement.
Such payments shall be made within 30 (thirty) calendar days after receipt by Licensee of the corresponding invoice of Licensor.

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Adicional de ser el caso, se realiza un análisis de valores declarados por flete, como por ejemplo podemos observar lo siguiente:

De la revisión efectuada a la documentación entregada por el contribuyente, verificar la existencia de facturas emitidas por las compañías transportistas, cuyo concepto no haya sido declarado como parte del valor en aduana ante el SENAE, siendo este el concepto como ejemplo *cruce de fronteras*.

En el caso de que se haya determinado que la mercancía ha sido subvalorada, se descarta el primer método de valoración, se procede a valorar por los métodos subsiguientes y con la respectiva rectificación de tributos, de acuerdo a lo estipulado en el Art. 104 del Reglamento al libro V del Código Orgánico e Organización por Procesos.

De acuerdo a lo expresado en el párrafo anterior, de encontrarse que el valor de la mercancía declarada por el contribuyente ante la Autoridad Aduanera haya estado subvalorado, el mismo habría incurrido una contravención de acuerdo al literal k) del Art. 190 del COPCI, por lo cual se debe proceder con las sanciones correspondientes.

### **4.3 Controles intensivos para mitigar riesgo tributario de aplicación de regímenes especiales**

Estos regímenes permiten exportar mercancías del territorio aduanero ecuatoriano, para un fin determinado, misma que será reimportada con la suspensión total o parcial de los tributos al comercio exterior.

Estas mercancías pueden o no ser sujeto de transformación, en los casos de que la misma se haya sometido a algún tipo de transformación o sea parte de un producto final, los tributos aplicables en la reimportación corresponderán al del bien final descontado el valor del producto exportado originalmente.

Para realizar auditorías a las mercancías importadas cuyo destino es el ingreso a un Régimen Aduanero Especial, bajo suspensión o liberación del pago de los respectivos tributos al comercio exterior, es necesario establecer el nombre de los Regímenes, sus características, plazos de permanencia, tipo de mercancía y fines admisibles; así como también la forma de culminación de los mismos.

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, establece la existencia de Regímenes Especiales de Importación, Exportación, de Excepción y Otros; cabe indicar

que para el proceso de Auditorías de Control Posterior, se considerará los regímenes de acuerdo a una *Matriz de Control por Riesgo*.

En la mencionada matriz se establece el orden de relevancia deseado afectar de los regímenes que se detallan a continuación:

Regímenes de importación:

- Admisión temporal para perfeccionamiento activo.
- Transformación bajo control aduanero.
- Reposición de mercancías con franquicia arancelaria.
- Reimportación en el mismo estado.

Regímenes de exportación:

- Exportación temporal para reimportación en el mismo estado.
- Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo.

Otros regímenes aduaneros:

- Almacenes libres
- Almacenes especiales.

Regímenes de excepción:

- Tráfico Postal.
- Mensajería acelerada o Courier.

Es importante mencionar que los casos de auditoría son asignados mediante diversos análisis donde detectan contribuyentes que presenten algún tipo de riesgo de acuerdo a lo establecido en el Plan de Control Anual de Auditoría.

La mercancía que ingresa al país bajo un régimen especial se encuentra con suspensión o liberación del pago de tributos, motivo por el cual podría resultar atractivo dar un uso indebido a los mismos incumpliendo los requisitos que requieren cada uno de ellos, mismos que se encuentran estipulados en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y su reglamento, haciendo que la mercancía permanezca en el país sin el pago de tributos correspondiente, incurriendo en una infracción y consecuente sanción, lo cual no exime del cumplimiento o culminación del régimen.

De lo anterior se desprende la importancia de cumplir con los plazos de permanencia de la mercancía y fines admisibles para cada régimen, así como también con la culminación del mismo, es decir que la mercancía sea nacionalizada, reexportada, reimportada, o cambie de régimen, esto según corresponda.

Auditoría a los regímenes especiales de importación.

Estos regímenes permiten introducir mercancías al territorio aduanero ecuatoriano, para un fin determinado, con la suspensión total o parcial de los tributos al comercio exterior.

Tanto el tipo de mercancías admisibles así como la finalidad que debe cumplir la misma va a depender de cada régimen, el riesgo que existe es que la mercancía no cumpla con los requisitos establecidos por el régimen y permanezca en el país sin el pago de tributos, esto independientemente de las sanciones que puedan acarrear el incumplimiento del régimen.

Una vez detectado el riesgo se realiza el requerimiento de información al importador en el cual dependiendo del caso y riesgo establecido se sugiere solicitar la siguiente información:

1. *Listado de todas las cuentas bancarias utilizadas*
2. *Listado de Proveedores Nacionales y Extranjeros.*
3. *Copia certificada de los convenios comerciales y/o contratos de compra/venta suscritos con cada cliente en el extranjero*
4. *Copias certificadas de todas las Facturas Comerciales emitidas en el exterior por concepto de las compras de mercancías extranjeras*
5. *Documentos que respalden los pagos recibidos de su representada, para la cancelación de todas éstas facturas (cheques, giros bancarios o cualquier otra forma de pago utilizada) (dependiendo de la cantidad de exportaciones se detallará anexos)*
6. *Transferencias realizadas al exterior*
7. *Copia de los registros contables y documentos de soportes relacionados con todos los costos y gastos*

En el caso que las compensaciones se realicen mediante exportaciones, se debe realizar requerimiento de información a la Superintendencia de Bancos y Seguros, mismo que debe contener al menos los siguientes puntos:

- 1. Detalle de las cuentas de ahorro y corrientes (activas o cerradas) a nombre de la compañía*
- 2. Detalle pormenorizado de las transferencias recibidas del exterior en el período a auditar y el siguiente año por la compañía*

Auditoría a los regímenes de excepción.

Los regímenes de excepción son el tráfico postal o mensajería acelerada por medio de las cuales se puede realizar importaciones y exportaciones a consumo.

El riesgo que presentan estos regímenes de excepción es que la mercancía ingrese al país para fines comerciales, cosa que se puede dar a pesar de que se cumpla con los requisitos de cada importación, existen casos en que la mercancía ingresa fraccionada a nombre del mismo consignatario pero en distintas guías, sin considerar los límites de peso y valor; esta práctica suele ser utilizadas por contribuyentes para comercializar mercancías eludiendo el pago de los respectivos tributos.

Así también se realiza requerimiento a las instituciones financieras a través de la Superintendencia de Bancos y Seguros, con el propósito de conocer los movimientos financieros del contribuyente y si este ha realizado pagos a proveedores en el exterior

Adicionalmente se realiza requerimiento de información a Correos o al Courier para así obtener el detalle de la mercancía que ha sido ingresada al país, esto en virtud de que este régimen maneja declaraciones aduaneras simplificadas

En los casos de que el régimen exija que la mercancía sea sujeto de transformación se debe solicitar al distrito el informe auditado y/o de labores que haya presentado la empresa sujeto de la auditoría, este informe contiene información acerca de sus clientes, las ventas locales y extranjeras; y el coeficiente de utilización de la materia prima, la citada información es importante dado que si la empresa auditada ha realizado ventas a terceros se debe evidenciar que estos hayan culminado el régimen.

Solo en los casos en que el tercero sea a una instalación industrial aprobada por la Administración Aduanera, la responsabilidad acerca de la exportación ya no recae en el contribuyente sujeto de la auditoría, ya que de lo contrario el contribuyente debe confirmar que el tercero haya realizado la exportación del producto terminado. Esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 228 del Reglamento al Libro V del COPCI.

Cuando el tercero no sea una instalación industrial autorizada por la Administración Aduanera, es necesario hacer requerimiento de información al tercero donde se solicite entre otras cosas el detalle de las exportaciones y/o nacionalizaciones realizadas sobre los productos adquiridos al contribuyente sujeto de la auditoría, de esta manera se puede confirmar si efectivamente se realizó la exportación y/o nacionalización cumpliendo con la compensación del régimen.

De confirmarse que el contribuyente sujeto de la auditoría no ha cumplido con los requisitos del régimen al cual ingresó la mercancía, se debe proceder con la respectiva rectificación de tributos de acuerdo a lo estipulado en el Art. 104 del Reglamento al libro V del Código Orgánico e Organización por Procesos.

Adicionalmente de acuerdo a lo indicado en el párrafo anterior de permanecer la mercancía en el país por un plazo superior al autorizado, o no haya cumplido con su fin admisible se considera que la misma está siendo utilizada de manera indebida por lo cual se notificará a la autoridad competente, a fin de que proceda conforme lo establecido el literal f) del Art. 178 del COPCI.

En relación a lo anteriormente mencionado también se puede presentar el caso de que la mercancía que excedido su plazo de permanencia ya no se encuentra en el país, por lo cual ya no procede una rectificación de tributos, sin embargo la misma habría incurrido en lo establecido en el literal j) del Art. 190 del COPCI por lo cual se notificará a la autoridad competente, a fin de que proceda conforme lo establece el literal e) del Art. 191 del COPCI.

La Devolución Condicionada de Tributos es el régimen aduanero por el cual se permite obtener la devolución automática total o parcial de los tributos al comercio exterior pagados en la importación de las mercancías que se exporten.

Del Régimen de Devolución Condicionada de Tributos podrán ser beneficiarios aquellos Operadores de Comercio Exterior que realicen exportaciones definitivas de mercancías y que éstas utilicen o incorporen envases o acondicionamientos, materias primas e insumos importados.

En todos los casos en que por parte del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador son devueltos los tributos aplicables al comercio exterior, acorde a lo establecido en el art. 174 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, de Libro V del COPCI en concordancia con el art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el Acuerdo Interinstitucional suscrito entre el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

(SENAE) y el Servicio de Rentas Internas (SRI); salvo el Impuesto al Valor Agregado IVA, son devueltos por parte del SRI; las tasas por servicios aduaneros no son objeto de devolución conforme lo dispuesto en el artículo 171 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador tiene la atribución de realizar la devolución de tributos a través de notas de crédito o mediante acreditación bancaria, según lo solicite el exportador.

Las auditorías al Régimen de Devolución Condicionada de Tributos, se realizan por producto exportado dentro de un período fiscal.

Una vez asignado el caso de auditoría, se realizan requerimientos de información al contribuyente, y la revisión del procedimiento en las diferentes instancias dentro de la Administración en relación a las solicitudes de Devolución Condicionada de Tributos, considerando además las bases de datos de las solicitudes de devolución realizadas por el exportador.

El proceso de revisión de la información inicia con las matrices de insumo/producto, misma que es proporcionada por el exportador, la cual que es elaborada con el fin de identificar los insumos que son utilizados en la preparación de cada producto para el cual el contribuyente va a realizar solicitudes de devolución condicionada, es decir, se asigna un código a un grupo de productos que son elaborados con insumos con las mismas características, el mencionado código sirve de identificación al momento de realizar la solicitud de devolución.

La matriz insumo/producto se divide en dos partes:

1. Información del producto exportado.- Se incluye el RUC, razón social, código de producto, subpartida y descripción del producto exportado.
2. Información de todos los insumos importados.- En esta sección del catálogo se muestra la Subpartida arancelaria y descripción de cada insumo que conforma el producto terminado, así como también el tipo de unidad física descrito en cada matriz.

Las matrices son elaboradas con el fin de establecer una relación entre los insumos importados y el producto final exportado, por lo tanto contienen información acerca de la descripción del producto a exportarse así como también de los insumos importados que lo componen, las mencionadas matrices se dividen en dos partes:

Información de exportación.- contiene el código del producto, declaración aduanera de exportación referencial, subpartida arancelaria utilizada en la exportación, descripción comercial del producto, tipo de unidad, cantidad exportada, valor FOB por unidad comercial y valor FOB total de la exportación

Información de insumos importados.- Se registra el número de declaración aduanera de importación referencial mediante el cual se importó cada insumo detallado en la matriz, la Subpartida arancelaria, descripción comercial, el tipo de insumo, el advalorem que se canceló por el insumo importado, el tipo de unidad, la cantidad importada de insumo por cada unidad de exportación, porcentaje de desperdicio, porcentaje de merma, porcentaje neto de utilización del insumo en una unidad de

exportación, cantidad neta del insumo utilizada en una unidad de exportación y el valor CIF de la cantidad importada utilizada en una unidad de exportación.

- Cantidad importada por cada unidad de exportación (E).- Cantidad de veces que el insumo se repite en una unidad del producto exportado

- Porcentaje (%) de Utilización Neto del Producto  $H=100\%-F-G$ .- Porcentaje de una unidad del insumo que realmente es utilizada en el producto final. Es el 100% del insumo menos el porcentaje de Desperdicio y menos el porcentaje de Merma.

- Cantidad neta utilizada por cada unidad de exportación  $I=E*H$ .- Cantidad realmente utilizada del insumo en una unidad del producto final exportado= Multiplicación de la Cantidad importada por cada unidad de exportación (E) y el % de Utilización Neto del Producto(H).

- Valor CIF de la cantidad importada utilizada en el producto exportado  $J=CIF$  Unitario\*E.- Valor CIF de una unidad del insumo importado multiplicado por la Cantidad importada por cada unidad de exportación (E).

El valor CIF unitario utilizado corresponde al valor del CIF unitario neto del ítem utilizado en la matriz para el cálculo de la devolución de tributos.

El coeficiente de Devolución Condicionada está conformado por el valor CIF incorporado al producto exportado, los tributos realmente pagados por insumo y el coeficiente de devolución calculado por insumo.

En la revisión de las matrices de insumo/producto como mínimo se debe revisar los valores CIF registrados y el porcentaje de AD-Valorem realmente pagado para así confirmar si el cálculo de los coeficientes de devolución han sido calculados correctamente.

Al respecto se pueden presentar las siguientes casuísticas:

Valor CIF registrado en la matriz: Se podrían presentar los siguientes casos:

- Que dentro de la matriz se considere un valor CIF que abarque no solo al insumo utilizado en la elaboración del producto exportado, sino que también contenga el valor de otro insumo clasificado bajo la misma subpartida arancelaria.
- Que el valor CIF se encuentre errado.
- Que el valor CIF considerado sea el promedio de varios productos similares y no precisamente del insumo utilizado.

Porcentaje de Ad-Valorem: Se podrían presentar los siguientes casos:

- Que se tome como referencia una declaración aduanera de importación que no contemple insumos que hayan ingresado bajo preferencias arancelarias, sin embargo en las solicitudes de devolución se realizan sobre insumos importados al amparo de preferencias arancelarias por cuanto el coeficiente calculado estaría errado
- Que el porcentaje de Ad-Valorem registrado para el cálculo del coeficiente de devolución, sea el efectivamente pagado y corresponda a la subpartida declarada, porque podría presentarse el caso de que el contribuyente se considere porcentajes

diferentes de Ad-Valorem lo cual conlleva a un error en el cálculo del coeficiente de devolución.

En los casos de que producto de la revisión se constate que existen errores en el cálculo del coeficiente de devolución se debe realizar las respectivas correcciones lo cual dará lugar a un nuevo coeficiente de devolución condicionada, es importante mencionar que la sumatoria de los coeficientes calculados en la matriz no puede superar el 5%, de lo contrario se debe realizar el prorrateo para que no exceda de ese porcentaje de acuerdo a lo estipulado en el Art.174 del Reglamento al Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones.

Una vez realizada la corrección de las matrices de insumo producto en el caso de haberse presentado inconsistencias o errores, se procede a corregir el coeficiente de devolución declarado inicialmente por el determinado en el control posterior, además de verificar el cumplimiento de lo indicado en el Art.173 del Reglamento al Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, es decir que las solicitudes de devolución condicionada deben amparar insumos que hayan sido importados a consumo en un plazo no mayor a 12 meses a partir del levante de las mercancías.

En la revisión de las solicitudes de devolución condicionada, se debe tomar en consideración que el código de un producto posee exactamente una determinada cantidad de insumos independientemente del modelo del producto que se esté fabricando, por lo expuesto, cada producto exportado tiene su propio coeficiente de devolución condicionada, y este se encuentra formado por coeficientes de cada insumo, el cual contiene la cantidad total utilizada del insumo; es decir al colocar el coeficiente de devolución por insumo y

multiplicarlo por el Fob total de la Exportación, se obtiene el valor total a devolver por insumo importado, por lo que no es correcto utilizar varias veces un mismo insumo con su respectivo coeficiente de devolución para una misma exportación; por lo tanto las solicitudes de devolución deben contener cada insumo una sola vez por cada producto exportado.

De lo expresado en el párrafo anterior se puede visualizar a manera de ejemplo la siguiente imagen:

**Gráfico No. 13**

**CÁLCULOS DE TRIBUTOS**

DAE Exportación	Items	Fecha Emisión	Partida	Descripción Comercial	Detalle de Insumos	Coefficiente	PIB Base	PIB Producto	Monto Base	Monto Retenido
028-2013-40-004148	1	01/09/2013	200799200	PURE DE BANANO	03212	4.0000	9110.20	3710.00	423.62	423.62
028-2010-10-093810	1	13/10/2010	4819100000	LAMINA TROQUELADA	HOJA ESCOREADA INTERIOR	0.5400			7034.47	48.19
028-2010-10-093810	1	13/10/2010	4819100000	LAMINA TROQUELADA	HOJA ESCOREADA INTERIOR	0.5400			7034.47	48.19
028-2010-10-093810	1	13/10/2010	4819100000	LAMINA TROQUELADA	TAPA CARTON 275-275 GLS	0.4500			7034.47	41.00
028-2010-10-093810	1	13/10/2010	4819100000	LAMINA TROQUELADA	FLOOR INTERIOR TAPA 275-275	0.1800			7034.47	14.88
028-2010-10-121215	1	26/12/2010	3823200000	BOLSA BOLSA BOLSA	FUNDAS ASEPTICAS 200 GLS	1.4200			7810.39	129.38
<b>Total</b>										<b>292.50</b>

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

En la imagen anterior se puede observar un error común en las solicitudes de devolución, esto es que se solicite dentro de una misma exportación la devolución de los tributos pagados por un mismo insumo por más de una vez, ya que el coeficiente determinado en la

matriz de insumo producto contiene la cantidad de insumos necesarias para la elaboración del producto terminado, por tal motivo es un error solicitar por más de una ocasión la devolución de los tributos pagados por el mismo insumo.

Dentro de la revisión de las solicitudes de devolución realizada por los exportadores es importante considerar que el contribuyente en análisis no solicite una devolución de tributos superior a la pagada por concepto de Ad Valorem por los insumos importados, esto se podría presentar en los casos que una misma subpartida arancelaria ampare la importación de varios productos y no todos sean utilizados en el proceso de elaboración del producto exportado, por tanto no se encuentren en la matriz de insumo/producto.

Dado que cada producto terminado está conformado por varios insumos tanto importados como locales, es importante validar que la solicitud de devolución condicionada de un determinado producto contenga al insumo importado detallado en la matriz referencial.

**Cuadro No. 20**

<b>PRODUCTO A</b>	<b>PRODUCTO B</b>
<b>COMPONENTES</b>	<b>COMPONENTES</b>
INSUMO IMPORTADO 1	INSUMO IMPORTADO 4
INSUMO LOCAL 1	INSUMO LOCAL 4
INSUMO IMPORTADO 2	INSUMO IMPORTADO 5
INSUMO LOCAL 2	INSUMO LOCAL 5
INSUMO IMPORTADO 3	INSUMO IMPORTADO 6
INSUMO LOCAL 3	INSUMO LOCAL 6

<b>INCORRECTO</b>	<b>CORRECTO</b>
-------------------	-----------------

<b>SOLICITUD DE DEVOLUCION</b>	<b>SOLICITUD DE DEVOLUCION</b>
PRODUCTO A	PRODUCTO B
INSUMO IMPORTADO 5	INSUMO IMPORTADO 5

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

De las imágenes anteriores se puede observar que solo la solicitud de devolución realizada sobre el PRODUCTO B, tendría validez puesto que ese producto fue elaborado con el INSUMO IMPORTADO 5, en el caso de la solicitud del PRODUCTO A, este no tiene entre sus insumos al INSUMO IMPORTADO 5 por cuanto esa solicitud no debió haber sido solicitado.

Adicionalmente se debe realizar el cruce entre la información proporcionada por el exportador acerca de los giros recibidos como pago de cada una de las exportaciones, contra las exportaciones registradas en el sistema informático del SENA E y que hayan sido parte de una solicitud de devolución, con esta información se confirma que la exportación del producto fue efectivamente realizada.

Una vez identificadas las diferentes novedades se debe proceder con la respectiva determinación de control posterior al sujeto pasivo de acuerdo a lo estipulado en el Art. 104 del Reglamento al libro V del Código Orgánico e Organización por Procesos.

#### **4.4 Resultados de recaudación generada producto de la implementación de controles posteriores intensivos en declaraciones aduaneras (periodo 2012-2014)**

**Cuadro No. 21**  
**DEUDA GENERADA POR PROCESOS DE CONTROLES POSTERIORES**  
**INTENSIVOS AÑO 2012**

<b>MOTIVO</b>	<b>CANTIDAD AUDITORIAS</b>	<b>TRIBUTOS RECTIFICADOS</b>	<b>RECARGO 20%</b>	<b>SALVAGUARDA</b>	<b>TOTAL A PAGAR</b>
SUBVALORACIÓN	17	3.470.118,85	694.023,78	253.673,34	4.417.815,97
ERROR EN CLASIFICACIÓN	3	63.569,09	12.713,82	48.258,21	124.541,12
MAL USO DE RÉGIMEN ESPECIAL	1	780.525,95	156.105,19	0,00	936.631,14
NO PAGO DE SALVAGUARDIA	1	89.497,67	17.899,53	131.614,23	239.011,43
<b>TOTALES</b>	<b>22</b>	<b>4.403.711,56</b>	<b>880.742,32</b>	<b>433.545,78</b>	<b>5.717.999,66</b>

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Auto

**Cuadro No. 22**  
**DEUDA GENERADA POR PROCESOS DE CONTROLES POSTERIORES**  
**INTENSIVOS**

**AÑO 2013**

<b>MOTIVO</b>	<b>CANTIDAD AUDITORIAS</b>	<b>TRIBUTOS RECTIFICADOS</b>	<b>RECARGO 20%</b>	<b>SALVAGUARDA</b>	<b>TOTAL A PAGAR</b>
SUBVALORACIÓN	14	1.917.333,49	383.466,69	81.190,41	2.381.990,61
ERROR EN CLASIFICACIÓN	1	159.854,10	31.970,82	6.175,25	198.000,17
MAL USO DE RÉGIMEN ESPECIAL	2	2.478.628,10	495.725,62	126.656,28	3.101.010,00
ERROR EN SOLICITUD DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS	1	135.118,77	27.023,75	0	162.142,52
<b>TOTALES</b>	<b>18</b>	<b>4.690.934,46</b>	<b>938.186,88</b>	<b>214.021,94</b>	<b>5.843.143,28</b>

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

**Cuadro No. 23**  
**DEUDA GENERADA POR PROCESOS DE CONTROLES POSTERIORES**  
**INTENSIVOS AÑO 2014**

MOTIVO	CANTIDAD AUDITORIAS	TRIBUTOS RECTIFICADOS	RECARGO 20%	SALVAGUARDIA	TOTAL A PAGAR
SUBVALORACIÓN	20	10.755.816,63	2.151.163,16	2.267.234,60	15.174.213,74
ERROR EN CLASIFICACIÓN	8	5.388.851,63	1.077.770,32	3.863,17	6.470.485,12
MAL USO DE RÉGIMEN ESPECIAL	4	84.514,25	16.902,85	0,00	101.417,10
ERROR EN SOLICITUD DE DEVOLUCION DE IMPUESTOS	2	434.569,01	86.913,80	0,00	521.482,82
<b>TOTALES</b>	<b>34</b>	<b>16.663.751,52</b>	<b>3.332.750,13</b>	<b>2.271.097,77</b>	<b>22.267.598,78</b>

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado por: Autor

Tal como ha sido indicado en esta tesis, en el periodo de estudio *2009-2011* los controles posteriores de la Administración Tributaria Aduanera no tenían una diferenciación entre extensivos e intensivos; en aquel periodo existía un departamento que tenía como función la elaboración de investigaciones, en los cuales de concluir con diferencias a favor del Estado, se recomendaba a la jefatura encargada precisamente de emitir liquidaciones realizando las respectivas rectificaciones de tributos.

A continuación se muestran los datos respecto a la recaudación por cada caso de control y los casos (declaraciones aduaneras) que eran revisadas por cada funcionario asignado a la Dirección de Intervención; tanto en el modelo anterior a la implementación de la metodología (periodo 2009 al 2011) como después de la implementación de la metodología.

**Cuadro No. 24**

**EFICIENCIA EN LA RECAUDACIÓN**

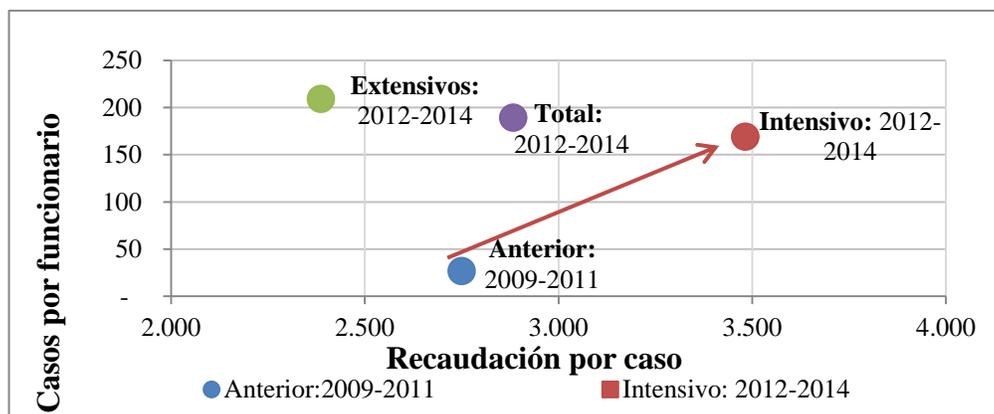
	Recaudación por caso (en US\$)	Casos (declaraciones) por funcionario
<b>Modelo anterior</b>	2.751	27
<b>Jefatura de controles intensivos</b>	3.482	169
<b>Jefatura de controles extensivos</b>	2.387	209
<b>Controles intensivos y extensivos</b>	2.884	189

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado: Autor

**Gráfico No. 14**

**RECAUDACIÓN POR CASO VS CASOS POR FUNCIONARIO**



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado: Autor

Con el modelo anterior se lograba una recaudación promedio por caso de US\$ 2.751; y dado que no se asignaba un riesgo específico, el funcionario debía revisar *todos los ítems* de la declaración aduanera y *todos los riesgos* de cada ítem (clasificación, valoración, origen, etc.), es por esto que durante este periodo las declaraciones revisadas por cada funcionario ascendían en promedio tan solo a 27 casos. En la metodología de asignación de controles

intensivos, si bien es cierto, se selecciona a un contribuyente para revisar de manera exhaustiva sus declaraciones, también existe un riesgo principal en el cual el auditor debe enfocarse.

Es así que con la implementación de la metodología de controles intensivos, en esa línea de trabajo se obtiene una recaudación por caso de US\$ 3.482 (un incremento del 26.57%); y por cuanto se tiene un riesgo principal sobre el cual actuar se incrementa también el número de declaraciones revisadas de 27 a 169. En este caso se evidencia una mejora tanto en la efectividad de la recaudación como en la cantidad de declaraciones revisadas.

#### **Cuadro No. 25**

#### **COBERTURA DE CONTROL**

	<b>Recaudación por caso</b>	<b>Contribuyentes por funcionario</b>
<b>Modelo anterior</b>	2.751	14
<b>Jefatura de controles intensivos</b>	3.482	3
<b>Jefatura de controles extensivos</b>	2.387	23

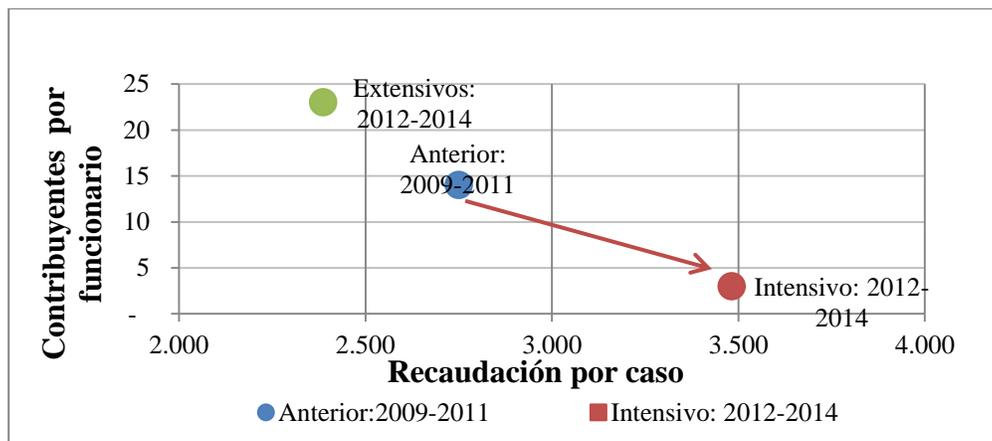
Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado: Autor

Como se observa en el cuadro, con el modelo anterior se notificaba en promedio a **14** contribuyentes por funcionario; con la metodología de controles intensivos se notifica en promedio a **3** contribuyentes por funcionario. No obstante esta disminución en la cobertura no debe interpretarse como negativa; por cuanto refleja en realidad que el funcionario encargado el control intensivo puede **enfocarse** de una mejor manera en los contribuyentes

asignados y hacer un análisis profundo del mismo; prueba de ello se obtienen mayores glosas por caso en este tipo de controles.

**Gráfico No. 15**  
**COBERTURA DE CONTROL**



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado: Autor

#### 4.5 Caso de estudio: aplicación de metodología de control intensivo en el riesgo de aplicación de régimen especial

##### *Caso Importadora a Régimen Especial*

##### 4.5.1 Origen del caso

El caso de la compañía *Importadora a Régimen Especial* se inició por una investigación realizada por el departamento de control de la aduana.

##### 4.5.2 Análisis general de la compañía Importadora a Régimen Especial

- ❖ Actividad comercial: Actividades de confección de prendas de vestir.

❖ Periodo de análisis: 1 de enero de 2009 al 30 junio de 2011

#### *Ventas locales*

Respecto a las ventas *locales* realizadas por la compañía *Importadora a Régimen Especial* durante los años 2009, 2010 y el primer semestre del 2011, se constató que el total de ventas realizadas durante el citado periodo, fue de USD 4.953.500,44, siendo el 2010, el año en el que hubo un mayor valor en ventas registrando USD 3.025.357,60.

Así mismo, al revisar las actividades económicas de sus *clientes locales*, se constató que el 99% del valor correspondiente a ventas fue realizado a clientes cuya actividad económica es la venta de productos textiles, por lo que se presume que el producto vendido corresponde a *prendas de vestir*.

#### *Compras locales*

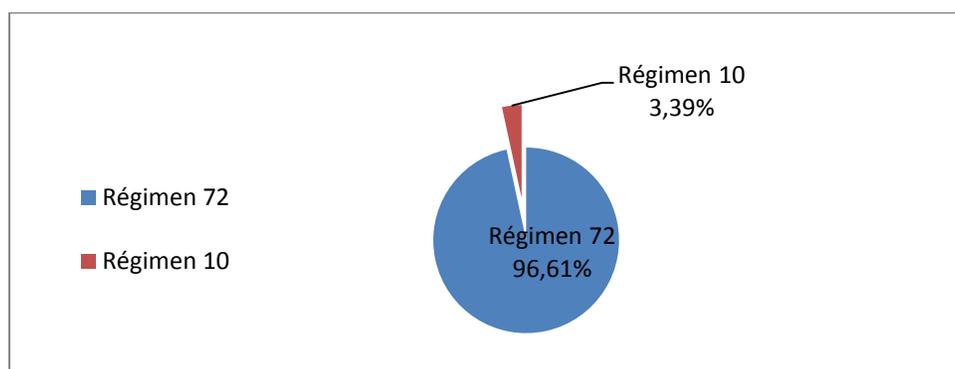
En relación a las compras reportadas por terceros en la consulta consolidada del SRI durante los años 2009, 2010 y el primer semestre del 2011, se evidencia que para el periodo en análisis la compañía *Importadora a Régimen Especial* realizó compras por un valor de USD 1.360.697,02, observando que en el año 2010 realizó sus mayores compras por USD 715.769,04.

Respecto a las actividades económicas de sus proveedores, en el sistema del Servicio de Rentas Internas se registran actividades de la venta de productos textiles, con excepción del caso de una entidad financiera.

### 4.5.3 Análisis de las operaciones de comercio exterior

Dentro del periodo analizado, 01 de enero de 2009 al 30 de junio de 2011, se verificó que la compañía *Importadora a Régimen Especial* había realizado un total de 213 importaciones, por un valor FOB total de USD 7.280.856,59.

**Gráfico No. 16**  
**IMPORTACIONES (1 DE ENERO 2009 - 30 DE JUNIO 2011)**



Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado: Autor

*Régimen 10: Importación a consumo*

*Régimen 72: Admisión temporal para perfeccionamiento activo*

Análisis de importaciones realizadas bajo el régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo (régimen 72)

Continuando con el análisis de la información obtenida del sistema de aduana, se observa que la compañía *Importadora a Régimen Especial*, en el periodo analizado, 1 de enero de 2009 al 30 de junio del 2011, ha efectuado 174 importaciones bajo el régimen 72 (*régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo*), por un valor FOB de USD 7.033.672,37, producto que ingresaron al Ecuador con suspensión de tributos, es decir, no

se canceló valor alguno al Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador (SENAE) por concepto de pago de tributos.

Es necesario indicar que conforme a lo establecido en el Art. 149 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) señala; *“Régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo.- Es el régimen aduanero que permite el ingreso al territorio aduanero ecuatoriano, con suspensión del pago de los derechos e impuestos a la importación y recargos aplicables, de mercancías destinadas a ser exportadas luego de haber sido sometidas a una operación de perfeccionamiento, bajo la forma de productos compensadores...”*. Y agrega: *“...Los productos compensadores que se obtengan aplicando este régimen podrán ser objeto de cambio de régimen a importación para el consumo, pagando tributos sobre el componente importado de dicho producto compensador.”*

De la misma manera el Art. 227 del Reglamento del COPCI detalla: *“Cesión de la Titularidad.- Se da la cesión de la titularidad de bienes importados a un régimen especial aduanero, cuando un operador de comercio exterior autorizado para operar un régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo, opte por transferir a un tercero, los bienes que éste ha importado, hayan sido sometidos o no, a operaciones de perfeccionamiento.*

*Para efectuar la cesión de la titularidad de los bienes admitidos al régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo, se deberá cumplir con los procedimientos y formalidades que para el efecto establezca la Dirección General.”*

El párrafo tercero y cuarto del Art. 228 del mismo cuerpo legal señalan: *“Beneficiarios de la Cesión de Titularidad.- Cuando la cesión de titularidad se la efectúe a favor de un exportador, el importador titular del régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo se mantendrá como responsable solidario por el pago de los tributos generados en el régimen cedido, los cuales quedarán afianzados con su garantía general o específica, la cual será devuelta o acreditada siempre que el exportador efectúe la compensación mediante exportaciones definitivas, reexportaciones o nacionalizaciones. Sin embargo, el cumplimiento de las formalidades aduaneras y las sanciones que de ellos se deriven, será de responsabilidad exclusiva e intransferible de los exportadores.*

*La cesión de titularidad establecida en los párrafos precedentes, no implica bajo ninguna circunstancia una prórroga al plazo de permanencia en el país concedido a los bienes objeto de transferencia”.*

Así mismo el Art.98 del Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduana vigente hasta el 28 de diciembre de 2010, señala: *“Transferencia de Dominio.- Las mercancías sujetas al régimen de depósito podrán ser objeto de transferencia, total o parcial, incluidos sus desperdicios y sobrantes sin que se modifique las condiciones del régimen. El registro de dicha transferencia se someterá al procedimiento establecido por la CAE para el efecto.*

*Igual tratamiento tendrán los productos y subproductos sometidos al régimen de depósito industrial”.*

Por lo tanto, de conformidad con lo establecido en las normas precedentes, los productos ingresados al país bajo régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo, deberán ser exportados luego de una operación de perfeccionamiento, tales como,

transformación, elaboración de nuevo producto, entre otros, bajo la forma de productos compensadores. Adicionalmente los productos compensadores que se obtengan en la aplicación de este régimen, también podrán ser objeto de cambio de régimen de importación para el consumo, pagando los tributos sobre el componente importado de dicho producto compensador.

Así mismo, del cuerpo legal citado, se establece que los productos importados bajo el régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo, también podrán ser transferidos a un tercero, sea que estos bienes importados, hayan sido sometidos o no, a operaciones de perfeccionamiento, sin que esta transferencia de dominio exima de las obligaciones y el cumplimiento de formalidades aduaneras al tercero, de acuerdo a lo dispuesto en los Arts. 227 y 228 del Reglamento del COPCI y como lo establecía en su momento el Art. 98 del Reglamento General a la Ley Orgánica de Aduanas.

Adicionalmente, el acuerdo ministerial No. 28 “Normas complementarias para la presentación de la información periódica que deberán entregar los beneficiarios de los depósitos industriales y comerciales, así como el régimen de maquila”, suscrito por el Dr. Jorge Zavala Egas, en su calidad de Subsecretario de Aduanas y publicado en el Registro Oficial No. 948 del 17 de Mayo de 1996, en sus Art. 10 y 12 establecía lo siguiente: “...se requerirá de informes auditados para la cancelación y para el levantamiento total o parcial de la garantía presentada para los depósitos comerciales e industriales”, por lo tanto en los informes auditados entregados por la Compañía Importadora a Régimen Especial, dicho importador informó las compensaciones realizadas con cada una de las importaciones ingresadas al país bajo el régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo.

A fin de conocer la forma en la cual el importador en análisis realizó las compensaciones de sus importaciones, a continuación se presenta un detalle de las 174 importaciones de régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo, con sus respectivas compensaciones.

**Cuadro No. 26**  
**COMPENSACIONES**

COMPENSACIÓN	IMPORTACIONES RÉGIMEN 72
EXPORTACIÓN	60
EXPORTARON Y NACIONALIZARON LOS DESPERDICIOS	2
SOLO NACIONALIZADOS LOS DESPERDICIOS	14
SIN COMPENSAR	8
FUE NACIONALIZADA BAJO RÉGIMEN DE CONSUMO	1
VENTAS A TERCEROS	73
EXPORTARON Y VENTAS A TERCEROS	15
COMPENSADO A MEDIAS CON UNA EXPORTACIÓN	1
<b>TOTAL</b>	<b>174</b>

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado: Autor

*Compensación por venta a terceros*

De la información entregada y registrada en el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, por la Compañía *Importadora a Régimen Especial* mediante sus informes auditados, se verificó que 88 refrendos que ingresaron bajo el régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo declarados ante el SENAE *se acogieron al régimen de ventas a terceros (régimen 85)*; donde las compañías *COMPAÑÍA LOCAL UNO* y *COMPAÑÍA LOCAL 2* fueron beneficiarias de dichas compras, a continuación el detalle:

**Cuadro No. 27**

**COMPENSACIÓN POR VENTA A TERCEROS**

<b>COMPAÑÍA</b>	<b>Nos. REFRENDOS A RÉGIMEN 72</b>	<b>MONTO FOB (USD)</b>
COMPAÑÍA LOCAL UNO	75	2.933.915,89
COMPAÑÍA LOCAL DOS	13	718.247,10

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado: Autor

De conformidad como lo establecen las normas legales citadas anteriormente, la mercancía ingresada bajo el régimen de importación temporal para perfeccionamiento activo y que hayan sido transferidas a terceros, *debieron ser sujetas de exportación, para lo cual procedió a revisar las transacciones de comercio exterior de los clientes locales informados por la Compañía Importadora a Régimen Especial.*

Respecto a las operaciones realizadas por la empresa *COMPAÑÍA LOCAL DOS*, se encontró que en fechas posteriores a las compras realizadas a la *Compañía Importadora a Régimen Especial* existen exportaciones relacionadas a los tipos de producto adquiridos, como pantalones, camisas, camisetas, entre otros.

Por otro lado, de conformidad con la información obtenida del sistema de aduana la empresa *COMPAÑÍA LOCAL UNO* no había realizado operaciones de comercio exterior, es decir, no había exportado y tampoco había nacionalizado los productos adquiridos a la empresa *Importadora a Régimen Especial*.

*Análisis de la empresa COMPAÑÍA LOCAL UNO*

De la información constante en la consulta consolidada del Servicio de Rentas Internas, se constató que los accionistas, tanto de la compañía *Importadora a Régimen Especial* como de la empresa *COMPAÑÍA LOCAL UNO*, son los mismos, tal como se demuestra en el detalle a continuación:

**Cuadro No. 28**  
**ANÁLISIS DE LA EMPRESA COMPAÑÍA LOCAL UNO**

ACCIONISTAS	PARTICIPACIÓN DE ACCIONES	
	EMPRESA IMPORTADORA A REGIMEN LOCAL	EMPRESA COMPAÑÍA LOCAL 1 (A QUIEN SUPUESTAMENTE HABIAN VENDIDO LOS PRODUCTOS IMPORTADOS EN EL TERRITORIO NACIONAL)
Persona 1	20%	50%
Persona 2	25%	50%
Persona 3	50%	
Persona 4	5%	

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado: Autor

Adicionalmente, se pudo constatar que la empresa *COMPAÑÍA LOCAL UNO* durante los años 2009, 2010 y 2011 registra compras locales por un valor de USD 10.495,96; y *no registra ventas*, por lo tanto se procedió a verificar las autorizaciones otorgadas por el Servicio de Rentas Internas para emitir comprobantes de ventas, ante lo cual se confirmó que el 29 de junio de 2012 la empresa *COMPAÑÍA LOCAL UNO* habría obtenido la primera autorización para emitir facturas.

De la información que consta en el sistema de la aduana, se pudo constatar que **61** importaciones realizadas por la empresa *Importadora a Régimen Especial* por un valor total

FOB de USD 2.232.625,72 habrían sido supuestamente compensadas con ventas locales a la empresa *COMPAÑÍA LOCAL UNO* no obstante, esta última:

1. No registraba haber realizado *ninguna exportación* para culminar el régimen
2. No tenía documentos de autorización para emitir comprobantes de venta
3. Era una *compañía relacionada* con la empresa *Importadora a Régimen Especial* por cuanto sus accionistas eran los mismos

#### 4.5.4 Determinación de tributos

Según lo descrito en los párrafos precedentes la compañía *Importadora a Régimen Especial* no cumplió con las formalidades del régimen de admisión temporal para perfeccionamiento activo de las mercancías que fueron vendidas a la empresa *COMPAÑÍA LOCAL UNO*, por lo tanto se determinó que el valor suspendido por concepto de tributos de dichas importaciones debía ser cancelado al Estado. Los valores rectificadas totalizados se muestran a continuación:

**Cuadro No. 29**

	VALOR CANCELADO POR TRIBUTOS	FOB (\$)	AD VALOREM 20% (\$)	FODINFA 0,5% (\$)	IVA 12% (\$)	TOTAL (\$)	RECARGO 20% (\$)	TOTAL A PAGAR (\$)
<b>TOTAL</b>	<b>0,00</b>	2.232.625,72	446.525,14	11.163,13	322.837,68	780.525,95	156.105,19	<b>936.631,14</b>

Fuente: Servicio Nacional de Aduana del Ecuador

Elaborado: Autor

## CAPITULO V

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### Conclusiones

1. Las fases según el momento en que se ejercita el control aduanero, son *control anterior*, *control concurrente* y *control posterior*. La Administración Aduanera se encuentra en la disyuntiva de la facilitación y el control; una Administración Aduanera con enfoque controlador preferiría establecer un alto porcentaje de declaraciones con control concurrente mediante modalidad de despacho físico, lo que implicaría un aumento en sus tiempos de despacho y costes para ambos. De ahí que la Administración debe utilizar eficientemente las modalidades de despacho y oportunidad del control con perfilamiento de riesgos adecuados a fin de equilibrar ambas situaciones. Este perfilamiento no abarca únicamente el canal de aforo en sí, sino también el momento de realizar el control puesto que también puede hacerlo optando por el control posterior.
2. El control posterior, es aquel que es realizado luego del levante o embarque de las mercancías despachadas para un régimen aduanero determinado. Este tipo de control permite el despacho de mercancías de manera expedita dejando a la Administración Aduanera la posibilidad de realizar el control una vez que las mercancías ya se encuentran a disposición del operador de comercio exterior.
3. El control posterior aduanero *tributario*, implica ejercer acciones de control posterior al levante de las mercancías con el propósito de divisar posibles

diferencias en el pago de los tributos, rectificar y cobrar los tributos que se dejaron de percibir, sancionar la conducta defraudadora y promover la recaudación voluntaria a través de la percepción de riesgo en el declarante. Este control es de gran importancia en países donde los impuestos a las importaciones tienen alta aportación en relación al total de ingresos fiscales.

4. El enfoque de esta tesis está dirigido al control *posterior* de las mercancías, en sus distintos *regímenes* respecto a las obligaciones *tributarias*; utilizando la metodología de clasificar estos controles en *intensivos* y *extensivos*.
5. En caso del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador existe un marco normativo supranacional (Decisiones de la Comunidad Andina, Acuerdos de la OMC) y nacional (Código Orgánico de la Producción – COPCI y su reglamento) que lo faculta a realizar el control posterior de las declaraciones aduaneras.
6. El perfilamiento de los casos, sujetos, y declaraciones se hace posterior a la definición de una *matriz riesgo-control*. El propósito de esta matriz es plasmar en un solo documento: 1) los potenciales riesgos y sujetos a controlar 2) el o los controles empleados para mitigar este riesgo 3) el producto resultante de este control y 4) la unidad operativa encargada de realizarlo.
7. Por otro lado, en el *plan nacional de control anual de intervención (PNCAI)* se establece la capacidad operativa de la unidad responsable del control posterior. Esta herramienta es básica para la planificación de las actividades de control a realizar

por la Dirección Nacional de Intervención puesto que le indica a la Dirección encargada del perfilamiento (Dirección de Riesgos y Estudios de Valor) cuáles van a ser los controles que va a ejecutar durante el año; conforme a ellos, le indica qué metodologías de riesgos se deben implementar; y cuántos controles va a realizar de cada uno conforme su capacidad operativa; todo ello con el propósito de cubrir de manera eficiente la matriz de riesgos.

8. Al final del año, las áreas destinadas al control posterior elaboran un informe de gestión donde se evidencia el cumplimiento del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI). Las unidades encargadas del control posterior aduanero tributario, reportan *la cantidad de controles realizados* y *la deuda generada* de cada uno de ellos, en los capítulos 3 y 4 de esta tesis se exponen los resultados constantes en este informe de gestión por cada una de las jefaturas, esto es, por las unidades encargadas de los controles extensivos e intensivos. Este informe a más de ser un indicador de gestión de la propia unidad de control; sirve para la unidad que perfila los casos a manera de retroalimentación de cuán efectiva fue su metodología para elegir las declaraciones.
  
9. El producto del control posterior sobre riesgos tributarios aduaneros corresponde la emisión y notificación de un acto administrativo de determinación por parte del sujeto activo denominado *rectificación de tributos*. La rectificación de tributos es un *acto administrativo debe cumplir las obligaciones inherentes al mismo y posee sus mismas solemnidades*; es emitido en ejercicio de *la facultad determinadora* de la Administración Tributaria Aduanera, y corresponde a una determinación posterior

*por parte del sujeto activo*. El alcance de una rectificación de tributos se limita a la determinación de los *tributos al comercio exterior*, estos son: a. Los derechos arancelarios; b. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías; y, c. Las tasas por servicios aduaneros.

10. La implementación un sistema de control de riesgos se evidencia en indicadores como los asociados la reducción en los tiempos en las distintas etapas de desaduanización (facilitación) y al mismo tiempo en mayores indicadores de recaudación tributaria (control). La metodología de gestión de riesgos permite que los operadores de comercio exterior y las cargas de *bajo riesgo* requieran una atención e intervención mínima por parte de la Administración Aduanera; así como reducen el tiempo de despacho de las mercancías. Con ello, es posible *distribuir de manera eficiente* los recursos de la Administración Aduanera para intensificar los controles sobre los operadores y cargas donde el riesgo es *mayor o desconocido*.
11. Se entiende como *estudio de gestión de riesgos* orientado a un proceso de control posterior al documento que presenta un conjunto de criterios específicos, cuyo objetivo de este estudio es permitir identificar las operaciones de comercio exterior que representen una infracción tributaria aduanera a un grado de complejidad determinado, respecto a riesgos generales o específicos y abarcando un número determinado de administrados.

12. En los estudios de gestión de riesgos que sirven de base para la selección de casos a derivar para controles extensivos (*revisión pasiva*), la norma básica y fundamental es la identificación de perfiles idénticos que permitan llevar un proceso de rectificación de tributos con la mayor precisión y en el menor tiempo posible para abarcar un mayor número de administrados. Por otro lado, en los estudios de gestión de riesgos que sirven de base para la selección de casos a derivar para controles intensivos (*auditorias*), el criterio es la identificación de perfiles de alto riesgo que permita llevar un proceso de rectificación de tributos de análisis exhaustivo, de varios riesgos en un mismo contribuyente y; por ende, toma un largo periodo de ejecución.

13. A fin de establecer una adecuada estrategia para mitigar los riesgos asociados al incumplimiento de la legislación aduanera, se puede categorizar los riesgos en *programas* como por ejemplo fraude comercial, defraudación por falsedad en datos de origen, clasificación, valor en aduana, exoneraciones, entre otros; estos programas se ajustan a los criterios de perfilamiento y ejecución de controles tanto extensivos como intensivos.

14. Los procesos de control posterior extensivos se denominan *procesos de revisión pasiva*, y tienen la característica de 1) *abarcar un número amplio de declaraciones con el mismo riesgo*; 2) *llegar a un mayor número de contribuyentes* 3) *atacando riesgos específicos* 4) *en un corto periodo de tiempo*. A través de la aplicación de controles extensivos se logra una recaudación mayor *por volumen de administrados* y al mismo tiempo generan *una percepción mayor de presencia* de la

Administración Tributaria; es decir, incrementan la percepción de riesgo al contribuyente de ser detectado y por ende generan una *mayor recaudación voluntaria*.

15. El control posterior extensivo busca dos objetivos: Un objetivo *inmediato*, que consiste en la configuración de un riesgo subjetivo y, a la determinación de la obligación tributaria objeto del control y; un objetivo a *largo plazo*, que es conseguir maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a través de la percepción de riesgo tanto en el contribuyente que es sujeto al control como en otros que perciben la presencia de la administración.

16. Los procesos de control posterior intensivos se denominan *procesos de auditoría*, los cuales son actuaciones para el descubrimiento, regularización y represión de las formas más graves y complejas de fraude, orientadas a realizar una comprobación en profundidad del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, donde la investigación desempeña un papel de alta importancia; se evalúan varios riesgos al mismo tiempo de manera profunda; por lo que involucra un mayor tiempo de ejecución de control.

17. Al requerir un análisis más exhaustivo, el control intensivo implica una alta carga operativa; y por ende pueden asignarse menos casos de control intensivos en un periodo fiscal en comparación con los casos extensivos; no obstante, los resultados de recaudación de los casos intensivos tienden a ser mayores que los extensivos. De ahí, la necesidad de equilibrar ambas metodologías entre la limitada capacidad

operativa disponible en el área ejecutora, es decir, entre el total de funcionarios disponibles para ejecutar los controles.

18. Los programas de controles tanto extensivos como intensivos pueden utilizarse para la detección y corrección de fraudes tributarios aduaneros por diferentes errores en la declaración; como lo son: de *clasificación* (cuando el contribuyente procede a clasificar una mercancía en una partida arancelaria errónea con el propósito de evadir el pago de tributos asociado a la partida correcta); de *subvaloración* (cuando se declara el valor de las mercancías por debajo de su precio real a fin de reducir la base imponible sobre la que se calculan los tributos); por *liberación de aranceles* (cuando se pretende aplicar exenciones de manera errónea aplicando normas de origen, regímenes especiales suspensivos y/o de exención), entre otros.

19. Con la implementación de la metodología de controles extensivos, se logró incrementar el número de declaraciones revisadas por funcionario; dado que la metodología consiste en que éste se enfoque únicamente en el ítem y/o riesgo del cual se hace el análisis de selectividad; permite que el interventor concentre su atención en aquello que efectivamente representa un riesgo material y por ende permite asignar más casos a ese funcionario. Para el periodo de estudio una reducción del 13.23% en la recaudación por caso, permitió a los funcionarios revisar casi 7 veces más declaraciones que las que se controlaban en la metodología anterior. Al mismo tiempo el número de contribuyentes notificados con un control posterior pasó de 14 contribuyentes por funcionario a 23 contribuyentes por funcionario; un incremento de casi el 65% en cobertura de control. Este incremento

en la cobertura de control permite a su vez incrementar la percepción de presencia de la Administración Aduanera, lo cual a su vez se refleja en un mayor cumplimiento voluntario de los contribuyentes quienes prefieren declarar de manera correcta sus tributos ante una mayor probabilidad de ser perfilado para un control posterior.

20. Con la implementación de la metodología de controles intensivos, en esa línea de trabajo se obtiene una recaudación por caso de US\$ 3.482 (un incremento del 26.57%); y por cuanto se tiene un riesgo principal sobre el cual actuar se incrementa también el número de declaraciones revisadas de 27 a 169. En este caso se evidencia una mejora tanto en la efectividad de la recaudación como en la cantidad de declaraciones revisadas. Esta metodología refleja una disminución en la cobertura, la cual no debe interpretarse como negativa; por cuanto refleja en realidad que el funcionario encargado el control intensivo puede enfocarse de una mejor manera en los contribuyentes asignados y hacer un análisis profundo del mismo; prueba de ello se obtiene una mayor recaudación por caso en este tipo de controles.

## Recomendaciones

1. Para los siguientes periodos, en los controles extensivos se recomienda *reducir el número de casos* por funcionario con el propósito de *incrementar el número de contribuyentes perfilados* para control posterior. En la actualidad se perfilan las declaraciones por riesgo y se expande hacia todas las declaraciones de los contribuyentes con la probabilidad de que haya incurrido en esa conducta; no

obstante al ser limitada la capacidad operativa de la unidad de control, se sacrifica el número de contribuyentes en lugar del número de casos de ese mismo contribuyente. Para los siguientes casos se recomendaría más bien dejar fuera ciertas declaraciones de un mismo contribuyente (o dejarlas para otro periodo) pero abarcar más contribuyentes para el control.

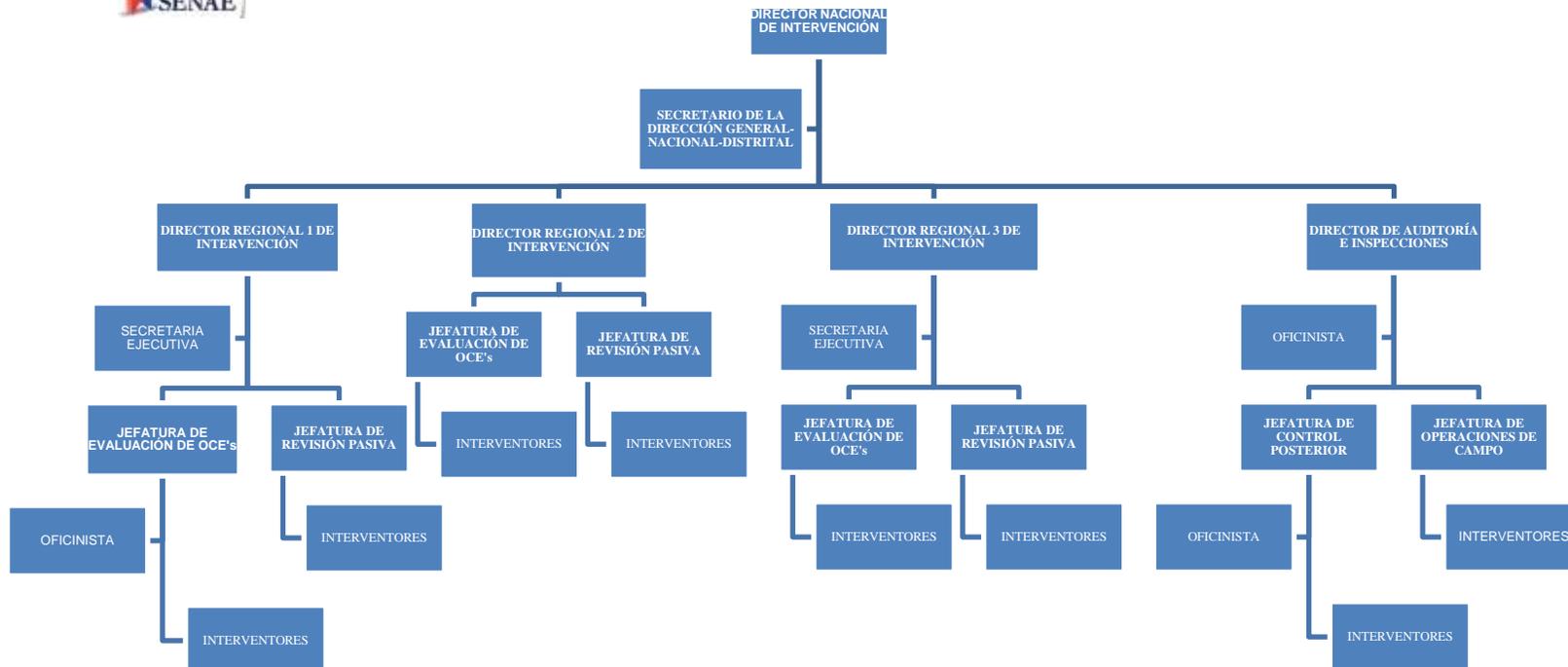
2. Cuando se analiza las metodologías de controles intensivos y extensivos por separado es fácil diferenciar las características de cada una de ellas; sus objetivos y su alcance. No obstante, cuando se hace el análisis de perfilamiento de los casos, en ocasiones es difícil decidir entre programar el caso para la ejecución de un control intensivo o extensivo. Por lo anterior, para los próximos periodos se recomienda implementar un piloto de casos, contribuyentes y riesgos “*semi-intensivos*” a fin de combinar lo mejor de cada metodología y analizar los resultados tanto en términos de eficiencia recaudatoria como en cobertura.

## BIBLIOGRAFÍA

- 2010, C. A. (2010). *Comunidad Andina* . Recuperado el 18 de Marzo de 2015, de [www.comunidadandina.org](http://www.comunidadandina.org)
- Castagnola Horacio, K. M. (23 de Noviembre de 1984). "La selección de sectores y contribuyentes a fiscalizar". Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina.
- ECUADOR, S. N. (2011). *ADUANA DEL ECUADOR*. Recuperado el 7 de Enero de 2015, de <http://www.aduana.gob.ec>
- Etcheberry Celhay, J. (17 de Noviembre de 1993). "Métodos para la medición de la evasión tributaria y para la medición del comportamiento de los contribuyentes". Venecia, Venecia, Italia.
- Friedhelm, J. (Marzo de 1991). "Disminución de la brecha tributaria mediante nuevos enfoques y nuevas tecnologías en la función auditoria". En *En Estrategias de la Administración Tributaria para la década del noventa*. CIAT (págs. 13-17). Madrid, Arequipa , Perú: Instituto de Estudios Fiscales, 1992. de Estudios Fiscales, 1992.
- León Abad, S. (2011). *EXPEDIR EL ESTATUTO ORGÁNICO DE GESTIÓN ORGANIZACIONAL POR PROCESOS DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR*. Guayaquil : Registro Oficial.
- Naciones Unidas. (21 de Octubre de 1982). *United Nations Economic Commission for Europe*. Recuperado el 1 de Marzo de 2015, de <http://www.unece.org/fileadmin/DAM/trans/conventn/harmons.pdf>
- ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE ADUANAS. (03 de Febrero de 2006). *World Customs Organization* . Recuperado el 20 de 12 de 2014, de [http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf\\_revised\\_kyoto\\_conv.aspx#{35A05BED-043B-48BB-A33F-7DC8FCC14A11}](http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv.aspx#{35A05BED-043B-48BB-A33F-7DC8FCC14A11})
- Panitchpakdi, S. (Diciembre de 2005). *United Nations Economic Commission for Europe*. Recuperado el 3 de Marzo de 2015, de [www.unece.org/terms/referenceandrulesofprocedureoftheunece.html](http://www.unece.org/terms/referenceandrulesofprocedureoftheunece.html)
- Pita, C. (1985). "Problemática actual de la función de inspección". *Revista de Administración Tributaria, la Función de Inspección*, 2.



**ANEXO I  
ORGANIGRAMA DE LA DISTRIBUCIÓN DE LA DIRECCIÓN NACIONAL DE  
INTERVENCIÓN  
MARZO 2015**



Fuente: Dirección Nacional de Intervención, Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE)

## ANEXO II

### ESTATUTO ORGÁNICO DE GESTIÓN ORGANIZACIONAL POR PROCESOS DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR

#### (EXTRACTO DE LA DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN)

##### 6.5.2.1.4 DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN

###### ATRIBUCIONES Y RESPONSABILIDADES:

- a. Garantizar que las acciones de control efectuadas en la Dirección Nacional de Intervención se enmarquen dentro de las normas, políticas y procedimientos determinados en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en el Reglamento al Título II del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y demás disposiciones aplicables; así como contratos vigentes suscritos por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador;
- b. Aprobar y dirigir la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI);
- c. Coordinar con la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos y Técnica Aduanera los mecanismos de selección de los controles a ejecutarse de acuerdo al Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI);
- d. Coordinar con las demás unidades administrativas u operativas, acciones operativas conjuntas cuando se lo requiera.
- e. Establecer las estrategias generales para la ejecución control circunscrito en el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI);
- f. Coordinar y autorizar operativos de control posterior en conjuntamente con otras unidades del SENAE u otras instituciones públicas de acuerdo al Plan Nacional de Control Anual de Intervención. Coordinar con la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos la elaboración de estudios para optimizar la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI);
- g. Aprobar el Plan Anual de Dotación de Recursos de la Dirección Nacional de Intervención en las distintas unidades administrativas de la Dirección Nacional de Intervención que aseguren un cumplimiento efecto del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) en coordinación con las áreas respectivas;
- h. Disponer controles específicos adicionales a al Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI);

- i. Autorizar toda acción de investigación o inteligencia que se inicie dentro de la Dirección Nacional de Intervención y toda acción operativa que se derive de ésta;
- j. Aprobar los manuales de control a niveles sectoriales que fueren necesarios conforme a los estudios sectoriales elaborados por el Director Nacional de Gestión de Riesgo;
- k. Proponer los cambios que posibiliten mejorar y optimizar los resultados de los controles aduaneros producto de la identificación de problemas técnicos, legales y normativos existentes en la ejecución de los mismos;
- l. Efectuar requerimientos de información enmarcadas en el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención;
- m. Definir mecanismos de evaluación para el adecuado cumplimiento y efectividad del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- n. Determinar fuentes de información relevante, tanto interna como externa, nacionales e internacionales para la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- o. Coordinar con otras áreas de la Administración Aduanera, en zonas primarias y secundarias, con el apoyo de la Unidad de Vigilancia Aduanera así como con otras instituciones, sectores u organismos nacionales o internacionales;
- p. Evaluar la implementación o la adaptación de la normativa y/o directrices internacionales relacionadas con el control aduanero y proponer su aplicación, de considerarlo necesario.
- q. Retroalimentar a la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos, a la Dirección de Planificación, a la Dirección Nacional de Mejora Continua y Tecnologías de la Información; y a las demás unidades administrativas dentro del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador que la Dirección Nacional de Intervención considere pertinente, el resultado de la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- r. Las demás que le asigne el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador o el Subdirector General de Operaciones.

#### **ATRIBUCIONES Y RESPONSABILIDADES DE AUDITORÍA E INSPECCIONES:**

- a. Efectuar las acciones de control aplicando las normas, políticas y procedimientos determinados en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en el Reglamento al Título II del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y demás disposiciones aplicables; así como contratos vigentes así como contratos vigentes suscritos por el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.
- b. Elaborar, someter a la aprobación y supervisar la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI);
- c. Reportar resultados y cumplimiento de la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) y de los controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención;
- d. Coordinar, supervisar y /o ejecutar los controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención;
- e. Rectificar tributos.
- f. Establecer las estrategias, normas y procedimientos para cada proceso de control circunscrito en el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) y llevar el control de su aplicación;
- g. Plantear propuestas de mejora a la normativa aduanera con la finalidad de optimizar los controles.
- h. Coordinar con las Direcciones Distritales la notificación de títulos de crédito.
- i. Proponer la elaboración de estudios para optimizar la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI).
- j. Elaborar y presentar para la aprobación de la Dirección Nacional de Intervención, el Plan Anual de Dotación de Recursos de la Dirección Nacional de Intervención que asegure un cumplimiento efectivo del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) en coordinación con las áreas respectivas.
- k. Diseñar, coordinar y supervisar operativos de control posterior de acuerdo al PNCAI. Obtener y analizar información interna y externa con el propósito de planificar, coordinar y apoyar las acciones de control de campo relativas a comportamientos anómalos contra el orden normativo aduanero y retroalimentar a la Dirección Nacional de Intervención.
- l. Dirigir la planificación de las acciones de control para la prevención del lavado de activos y retroalimentar a la Dirección Nacional de Intervención.

- m. Ejecutar los programas y acciones de prevención de lavado de activos diseñados por la Unidad de Análisis Financiera del Consejo Nacional contra el Lavado de Activos – CONCLA y retroalimentar a la Dirección Nacional de Intervención.
- n. Cooperar con la Unidad de Análisis Financiera del Consejo Nacional contra el Lavado de Activos –CONCLA en el intercambio de información aduanera y retroalimentar a la Dirección Nacional de Intervención.
- o. Colaborar en la adopción de medidas efectivas para la prevención de lavado de activos, junto con funcionarios de la Unidad de Vigilancia Aduanera cuando la Dirección Nacional de Intervención lo considere necesario y retroalimentar a la Dirección Nacional de Intervención.
- p. Desarrollar, actualizar e implementar los manuales de control a niveles sectoriales que fueren necesarios conforme a los estudios sectoriales elaborados por la Dirección Nacional de Gestión de Riesgo.
- q. Diseñar e implementar técnicas contables, económicas, estadísticas, financieras y aduaneras, que desarrollen y actualicen continuamente los manuales de control.
- r. Identificar los problemas técnicos, legales y normativos existentes en la ejecución del control aduanero, a fin de proponer los cambios que posibiliten mejorar y optimizar los resultados.
- s. Administrar las denuncias que ingresen a la Dirección Nacional Intervención y coordinar al interior de la institución las acciones de ejecución investigativas y operativas que ameriten.
- t. Efectuar requerimientos de información enmarcadas en el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- u. Supervisar, dirigir, efectuar y reportar resultados relacionados con las auditorías a importadores o exportadores dentro del marco del control posterior, apoyándose en la información automatizada así como en requerimientos interinstitucionales, dentro del marco del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- v. Supervisar y reportar resultados de las acciones de control dentro del marco del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- w. Supervisar revisiones pasivas a trámites dentro del marco del control posterior, apoyándose en la información automatizada así como en requerimientos interinstitucionales, dentro del marco del Plan Nacional de Control

Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.

- x. Supervisar, dirigir, efectuar y reportar resultados de las revisiones a matrices insumo-producto dentro del marco de la devolución condicionada de tributos y demás regímenes aduaneros que corresponda, apoyándose en la información automatizada así como en requerimientos de información adicional, dentro del marco del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- y. Planificar, diseñar y presentar para la autorización de la Dirección Nacional de Intervención toda acción de investigación o inteligencia que se inicie dentro de ella y toda acción operativa que se derive de ésta;
- z. Supervisar y reportar resultados a la Dirección Nacional de Intervención sobre toda acción de investigación o inteligencia que se inicie dentro de ella y toda acción operativa que se derive de ésta;
- aa. Determinar fuentes de información relevante, tanto interna como externa, nacionales e internacionales para la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o controles específicos dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- bb. Disponer la ejecución de acciones de control directamente o en coordinación con otras áreas de la Administración Aduanera, en zonas primarias y secundarias, con el apoyo de la Unidad de Vigilancia Aduanera cuando la Dirección Nacional de Intervención lo considere necesario ;
- cc. Identificar las infracciones e irregularidades a través del análisis documental y de los datos obtenidos del sistema informático de los procedimientos aduaneros investigados;
- dd. Generar información que permita retroalimentar a la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos, a la Dirección de Planificación, a la Dirección Nacional de Mejora Continua y Tecnologías de la Información; y a las demás unidades administrativas dentro del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador que la Dirección Nacional de Intervención considere pertinente, el resultado de la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- ee. Las demás que le asigne el Director Nacional de Intervención, Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador o el Subdirector General de Operaciones.

#### **ATRIBUCIONES Y RESPONSABILIDADES DE LAS REGIONALES DE INTERVENCION:**

- a. Crear y mantener los diferentes catálogos y tablas relacionadas con los operadores de comercio exterior.
- b. Efectuar las acciones de control aplicando las normas, políticas y procedimientos determinados en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en el Reglamento al Título II del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y demás disposiciones aplicables; así como contratos vigentes.
- c. Colaborar en la elaboración del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI).
- d. Coordinar y ejecutar el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) en su parte correspondiente a revisiones pasivas a trámites dentro del marco del control posterior e inspecciones, así como controles específicos adicionales que sean requeridos por la Dirección Nacional de Intervención, aplicando las políticas, normas y procedimientos para cada proceso.
- e. Elaborar para la aprobación de la Dirección Nacional de Intervención, el Plan Anual de Dotación de Recursos de la Dirección Nacional de Intervención que asegure un cumplimiento efectivo del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) en coordinación con las áreas respectivas.
- f. Coordinar con las Direcciones Distritales la notificación de títulos de crédito.
- g. Dirigir, ejecutar y reportar resultados a la Dirección de Auditoría e Inspecciones, de las acciones de control dentro del marco del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o acciones de control específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- h. Ejecutar actividades relacionadas a operativos de control posterior de acuerdo al PNCAI.
- i. Dirigir, ejecutar y reportar resultados a la Dirección de Auditoría e Inspecciones, de las revisiones pasivas a trámites dentro del marco del control posterior, apoyándose en la información automatizada así como en requerimientos interinstitucionales, dentro del marco del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- j. Rectificar tributos.
- k. Dirigir y ejecutar las acciones investigativas y operativas que ameriten para dar cumplimiento a las denuncias derivadas desde la Dirección Nacional de Intervención y reportar resultados a la Dirección de Auditoría e Inspecciones.

- l. Proponer los cambios en procedimientos y reformas a la normativa que faciliten la gestión y el cumplimiento del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) en coordinación con las unidades administrativas respectivas dentro de la Dirección Nacional de Intervención.
- m. Dirigir y ejecutar controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención, aplicando las políticas, normas y procedimientos para cada proceso y reportar a la Dirección de Auditoría e Inspecciones.
- n. Implementar técnicas contables, económicas, estadísticas, financieras y aduaneras, que desarrollen y actualicen continuamente los manuales de control.
- o. Identificar los problemas técnicos, legales y normativos existentes en la ejecución del control aduanero, a fin de proponer los cambios que posibiliten mejorar y optimizar los resultados.
- p. Efectuar requerimientos de información enmarcadas en el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- q. Aprender o retener provisionalmente mercancías, bienes y/o medios de transporte, como parte del control enmarcado en el Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.
- r. Dirigir y efectuar las investigaciones o inspecciones de campo necesarias que se deriven del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o en controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención y reportar resultados a la Dirección de Auditoría e Inspecciones;
- s. Determinar fuentes de información relevante, tanto interna como externa, nacionales e internacionales para la ejecución del plan de control;
- t. Dirigir y efectuar acciones de control directamente o en coordinación con otras áreas de la Administración Aduanera, en zonas primarias y secundarias, con el apoyo de la Unidad de Vigilancia Aduanera cuando la Dirección Nacional de Intervención lo considere necesario y reportar resultados a la Dirección de Auditoría e Inspecciones;
- u. Identificar las infracciones e irregularidades a través del análisis documental y de los datos obtenidos del sistema informático de los procedimientos aduaneros investigados;
- v. Generar información que permita retroalimentar a la Dirección Nacional de Gestión de Riesgos, a la Dirección de Planificación, a la Dirección Nacional de Mejora Continua y Tecnologías de la Información; y a

las demás unidades administrativas dentro del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador que la Dirección Nacional de Intervención considere pertinente, el resultado de la ejecución del Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI) o controles específicos adicionales dispuestos por la Dirección Nacional de Intervención.

- w. Las demás que le asigne el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, el Subdirector General de Operaciones o el Director Nacional de Intervención.

## **PRODUCTOS:**

### **Revisión Pasiva**

- Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI)
- Plan Anual de Dotación de Recursos
- Informe de Revisión Pasiva
- Reporte de Resultados
- Informe de Gestión
- Indicadores de Gestión
- Reportes Gerenciales

### **Control Posterior**

- Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI)
- Plan Anual de Dotación de Recursos
- Plan de Auditoría
- Informe de Auditoría
- Reporte de Resultados
- Informe de Gestión
- Indicadores de Gestión
- Reportes Gerenciales

### **Controles Operativos y Operaciones de Campo**

- Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI)
- Plan Anual de Dotación de Recursos
- Plan Investigativo (PI)
- Plan Estratégico de la Acción de Campo (PEAC)
- Informe del Plan Investigativo (IPI)
- Informe de la Acción de Campo (IAC)
- Reporte de Resultados
- Informe de Gestión
- Indicadores de Gestión
- Reportes Gerenciales

#### **Evaluación de Agentes de Comercio Exterior**

- Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI)
- Plan Anual de Dotación de Recursos
- Informe de Inspección
- Registro de Datos
- Reporte de Resultados
- Informe de Gestión
- Indicadores de Gestión
- Reportes Gerenciales

#### **Regionales de Intervención:**

- Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI)
- Plan Anual de Dotación de Recursos
- Informe de Supervisión
- Rectificación de tributos
- Propuestas de Mejora
- Informe de Gestión

- Indicadores de Gestión
- Reportes Gerenciales

**Auditoría e Inspecciones:**

- Plan Nacional de Control Anual de Intervención (PNCAI)
- Plan Anual de Dotación de Recursos
- Informe de Supervisión
- Rectificación de tributos
- Reporte de Resultados
- Propuestas de Mejora
- Informe de Gestión
- Indicadores de Gestión
- Reportes Gerenciales

**Fuente: (SENAE) Resolución DGN-0282-2011**

**ANEXO III**  
**MATRIZ DE CONTROL DE RIESGO DE LA DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN**

<b>MATRIZ DE CONTROL POR RIESGO DE LA DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN</b>				
<b>OBJETO A CONTROLAR</b>	<b>ACCION</b>	<b>PRODUCTO ENTREGABLE</b>	<b>RESPONSABLE</b>	<b>CARGA DNI / ORIGEN DEL CASO</b>
IMPORTACION A CONSUMO	CA	INFORME	OCES	A CONSIGNACION DE RIESGO (NO ES COMPETENCIA DIRECTA DEL ANTERIOR)
	CC	INFORME	OCES	A CONSIGNACION DE RIESGO, INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI
	CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	A CONSIGNACION DE RIESGO, INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI
	(CA-CC-CP)	INFORME DE INVESTIGACION	DAI	DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
	REV PAS	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS/INFORME SIN NOVEDAD	REVISION PASIVA	A CONSIGNACION DE RIESGO, INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI
	AUDIT	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS/INFORME SIN NOVEDAD	DAI	A CONSIGNACION DE RIESGO, INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI
EXPORTACION A CONSUMO	CC	INFORME	OCES	A CONSIGNACION DE RIESGO/DENUNCIA
	CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	A CONSIGNACION DE RIESGO/DENUNCIA
	(CP)	INFORME DE INVESTIGACION (Lavado de Activos)	DAI	DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
TRASLADO	CC-CP	INFORME	OCES	A CONSIGNACION DE RIESGO/DENUNCIA
	CP	INFORME DE INVESTIGACION	DAI	DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
BODEGAS (ZONA SECUNDARIA)	CP	INFORME DE INVESTIGACION/ALLANAMIENTO	DAI	DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
	CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	A CONSIGNACION DE LA DAI
ESTABLECIMIENTOS DE ZONA SECUNDARIA	CP	INFORME DE INVESTIGACION	DAI	DENUNCIA/ LEVANTAMIENTO DE INFORMACIÓN
	CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	A CONSIGNACION DE LA DAI O DNI
	CLAUSURA	INFORME	DE ACUERDO AL ORIGEN DEL INCUMPLIMIENTO/REGIO NAL 1 Y 3-DRI3, REGIONAL 2-DRI2	A CONSIGNACION DE LA DAI/DIRECCIONES REGIONALES
REGIMEN ADMISION TEMPORAL PARA REEXPORTACION EN EL MISMO ESTADO	CP	INFORME	OCES	EN EL AÑO 2014 SE REALIZÓ AUDITORIA GENERAL A ESTE REGIMEN TOMANDO COMO MUESTRA EL DISTRITO GUAYAQUIL (AEREO Y MARITIMO), PARA LOS SIGUIENTES AÑOS SERA POR CONSIGNACION DE RIESGO, DENUNCIA ESTABLECIENDO CAPACIDAD OPERATIVA
REGIMEN ADMISION TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO	CP	INFORME	OCES	EN EL AÑO 2014 SE REALIZÓ AUDITORIA GENERAL A ESTE REGIMEN TOMANDO COMO MUESTRA EL DISTRITO GUAYAQUIL (AEREO Y MARITIMO), PARA LOS SIGUIENTES AÑOS SERA POR CONSIGNACION DE RIESGO, DENUNCIA ESTABLECIENDO CAPACIDAD OPERATIVA
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA/DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
REGIMENES REPOSICION DE MERCANCIAS CON FRANQUICIA ARANCELARIA	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS/INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA
REGIMEN TRANSFORMACION BAJO CONTROL ADUANERO	CP	INFORME	OCES	PARA LOS SIGUIENTES AÑOS SERA POR CONSIGNACION DE RIESGO, DENUNCIA ESTABLECIENDO CAPACIDAD OPERATIVA
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA/DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
REGIMEN REIMPORTACION EN EL MISMO ESTADO	CP	INFORME	OCES	PARA LOS SIGUIENTES AÑOS SERA POR CONSIGNACION DE RIESGO, DENUNCIA ESTABLECIENDO CAPACIDAD OPERATIVA
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA/DENUNCIA INTERNA O EXTERNA

Fuente: Dirección Nacional de Intervención SENAE

Elaborado: Autor

**ANEXO III**  
**MATRIZ DE CONTROL DE RIESGO DE LA DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN**

<b>MATRIZ DE CONTROL POR RIESGO DE LA DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN</b>				
<b>OBJETO A CONTROLAR</b>	<b>ACCION</b>	<b>PRODUCTO ENTREGABLE</b>	<b>RESPONSABLE</b>	<b>CARGA DNI / ORIGEN DEL CASO</b>
TRAFICO POSTAL	CC-CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
	REV PAS	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS	REVISION PASIVA	A CONSIGNACION DE RIESGO, INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA/DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
MENSAJERIA ACCELERADA O COURIER	CC-CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
	REV PAS	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS	REVISION PASIVA	A CONSIGNACION DE RIESGO, INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA.
VEHICULO DE USO PRIVADO DE TURISTA	CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
EQUIPO DE VIAJERO	CC-CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	DENUNCIA
	REV PAS	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS	REVISION PASIVA	A CONSIGNACION DE RIESGO, INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA/DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
MENAJE DE CASA	CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
DONACIONES	CC-CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	A CONSIGNACION DE RIESGO, INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI
	INVESTIGACION	INFORME DE INVESTIGACION	DAI	DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
VEHICULO PARA DISCAPACITADOS	CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
	INVESTIGACION	INFORME DE INVESTIGACION	DAI	DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
DEPOSITO ADUANERO	CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
AGENTE DE ADUANA	CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
CONSOLIDADORAS	CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
DEPOSITOS TEMPORALES	CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
REAGALIAS	CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
COURIER (INSTALACIONES)	CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
INSTALACIONES INDUSTRIALES	CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
PALETIZADORA	CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
FACILIDADES DE PAGO	CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
RIESGO EMERGENTE	SE DEFINE EN MEMORANDO	SE DEFINE EN MEMORANDO	SE DEFINE EN MEMORANDO	CUALQUIER RIESGOS EMERGENTE QUE SURJA EN EL AÑO, SOBRE EL CUAL CORRESPONDA EFECTUAR UN CONTROL SERÁ CATALOGADO COMO "RIESGO EMERGENTE 20XX - 00X" ESTE RIESGO SE NOTIFICARÁ MEDIANTE MEMORANDO EN EL CUAL SE DEFINE CONTROL A APLICAR, PRODUCTO Y RESPONSABLE; ASÍ COMO LA CARGA ASIGNADA A ESTE RIESGO

Fuente: Dirección Nacional de Intervención SENAE

Elaborado: Autor

**ANEXO III**  
**MATRIZ DE CONTROL DE RIESGO DE LA DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN**

<b>MATRIZ DE CONTROL POR RIESGO DE LA DIRECCIÓN NACIONAL DE INTERVENCIÓN</b>				
<b>OBJETO A CONTROLAR</b>	<b>ACCION</b>	<b>PRODUCTO ENTREGABLE</b>	<b>RESPONSABLE</b>	<b>CARGA DNI / ORIGEN DEL CASO</b>
REGIMEN EXPORTACION TEMPORAL PARA REIMPORTACION EN EL MISMO ESTADO	CP	INFORME	OCES	PARA LOS SIGUIENTES AÑOS SERA POR CONSIGNACION DE RIESGO, DENUNCIA ESTABLECIENDO CAPACIDAD OPERATIVA
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA/DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
REGIMEN EXPORTACION TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO	CP	INFORME	OCES	PARA LOS SIGUIENTES AÑOS SERA POR CONSIGNACION DE RIESGO, DENUNCIA ESTABLECIENDO CAPACIDAD OPERATIVA
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA/DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
DEVOLUCION CONDICIONADA	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	A CONSIGNACION DE RIESGO, INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI
ALMACENES LIBRES	CC-CP	INFORME	OCES	PARA LOS SIGUIENTES AÑOS SERA POR CONSIGNACION DE RIESGO, DENUNCIA ESTABLECIENDO CAPACIDAD OPERATIVA
	CONTROL OPERADOR	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA.
ALMACENES ESPECIALES	CC	INFORME	OCES	PARA LOS SIGUIENTES AÑOS SERA POR CONSIGNACION DE RIESGO, DENUNCIA ESTABLECIENDO CAPACIDAD OPERATIVA
	CP	INFORME - APREHENSIÓN	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA.
FERIAS INTERNACIONALES	CC-CP	INFORME	OCES	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA DE ACUERDO AL PLAN
TRANSITO ADUANERO	CC-CP	INFORME	OCES	
	AUDITORIA/(CC-CP)	RECTIFICACIÓN DE TRIBUTOS /INFORME DE INVESTIGACION	DAI	SE ESTABLECE UNA CAPACIDAD OPERATIVA PARA EL CONTROL DE TODOS REGIMENES ESPECIALES VIA AUDITORIA/DENUNCIA INTERNA O EXTERNA
REEMBARQUE	CC	INFORME	OCES	A CONSIGNACION DE RIESGO. INGRESA CAPACIDAD OPERATIVA EN PNI

Fuente: Dirección Nacional de Intervención SENAE

Elaborado: Autor

