



La Universidad
de postgrado
del Estado

REPÚBLICA DEL ECUADOR
INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSTGRADO DEL ESTADO

I MAESTRIA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

PALMICULTORES ¿ELUSIÓN O INEFICIENCIA?

**Plan de la tesis para optar
al Título de Magíster en Administración Tributaria**

Autor : Liliana Elizabeth Aguayo Jayas
Director : Elizabeth Hidalgo Arteaga

Quito, 16 de noviembre de 2012

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
SECRETARIA GENERAL

No. 052-2012

ACTA DE GRADO

En la ciudad de Quito, a los dieciséis días del mes de noviembre, del año dos mil doce, **LILIANA ELIZABETH AGUAYO JAYAS**, portadora de la cédula de ciudadanía: 1713910386, **EGRESADA DE LA I MAESTRIA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, se presentó a la exposición y defensa oral de su Tesis, con el tema: "**PALMICULTORES ¿ELUSIÓN O INEFICIENCIA?**", dando así cumplimiento al requisito, previo a la obtención del título de: **MAGISTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

Habiendo obtenido las siguientes notas:

Promedio Académico: 8.80

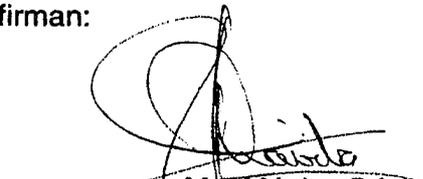
Tesis Escrita: 9.60

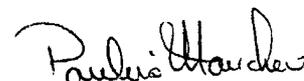
Grado Oral: 9.21

Nota Final Promedio: 9.20

En consecuencia, **LILIANA ELIZABETH AGUAYO JAYAS**, ha obtenido el título mencionado.

Para constancia firman:


Mg. Mónica Dávila
PRESIDENTA DEL TRIBUNAL


Mg. Paulina Mancheno Egas
MIEMBRO


Mg. Pamela Escudero
MIEMBRO


Abg. María Elena Aguirre
SECRETARIA GENERAL



AUTORÍA

Yo, LILIANA ELIZABETH AGUAYO JAYAS, con CI 171391038-6, 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 de la autora de la Tesis.



Liliana Aguayo Jayas

RESUMEN

La presente investigación tiene como objetivo identificar si las empresas extractoras de palma africana en la Regional Norte del Servicio de Rentas Internas (Pichincha, Esmeraldas, Imbabura, Santo Domingo, Napo, Lago Agrio) han presentado durante el período 2006 – 2010, ineficiencia productiva o elusión tributaria.

En el primer capítulo se describe la justificación del tema, los objetivos, hipótesis, conceptos de elusión, evasión, planificación tributaria e ineficiencia.

En el segundo capítulo se describe la metodología a utilizar y las medidas que han tomado las administraciones tributarias para controlar la elusión.

En el tercer capítulo se explica lo que es la palma aceitera y se analizan las declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2006 al 2010 de las principales empresas del sector en la Regional Norte (la muestra tomada representa el 90% de las declaraciones de Impuesto a la Renta del sector).

Se presentan conclusiones y recomendaciones del análisis efectuado.

Palabras claves: evasión, elusión, planificación tributaria, ineficiencia productiva, procesos de fiscalización, controles masivos, auditoría, determinación, palma aceitera.

ABSTRACT

This research aims to identify whether companies extracting oil palm in the North Regional Internal Revenue Service (Pichincha, Esmeraldas, Imbabura, Santo Domingo, Napo, Lago Agrio) presented during the period 2006-2010, productive inefficiency or avoidance.

In the first chapter describes the rationale for the theme, objectives, hypotheses, concepts of avoidance, evasion, tax planning and inefficiency.

The second chapter describes the methodology used and the measures taken to control tax administrations circumvention.

In the third chapter explains what oil palm and analyzed the statements of income taxes for the fiscal years 2006 to 2010 of the major companies in the Northern Region (the sample taken represents 90% of the statements Income Tax in the sector).

Finally, it presents conclusions and recommendations of the analysis.

Keywords: evasion, avoidance, tax planning, production inefficiencies, process control, mass control, audit, determination, oil palm.

AGRADECIMIENTO

A Dios por permitirme culminar una etapa más en mi carrera profesional y a mi familia, que aunque con disimulo fueron constante estímulo

ÍNDICE

Contenido

Introducción	1
Justificación del tema	2
Pregunta de investigación	3
Objetivos	4
Hipótesis	4
Capítulo I	
Marco Teórico	5
Planificación, evasión y elusión tributaria	6
Planificación tributaria	7
Evasión fiscal	8
Elusión tributaria	8
Capítulo II	
Metodología a utilizar	10
Comportamientos elusivos y evasivos	12
Ineficiencia productiva	13
Medidas tomadas por las administraciones tributarias	15
Auditoría financiera	21
Determinaciones tributarias (auditorías tributarias)	27
Diferencias y similitudes entre la auditoría financiera y la auditoría Tributaria	45

Capítulo III

Generalidades del sector agroindustrial	46
Palma aceitera	49
Asociaciones de palmicultores en Ecuador	51
Situación tributaria del sector palmicultor en Ecuador	52
Análisis del sector	54
Conclusiones	70
Recomendaciones	74
Bibliografía	77

LISTA DE GRAFICOS

GRÁFICOS	P.P.
Gráfico No. 1: Esquema general de una cadena agroproductiva	47
Gráfico No. 2: Productos obtenidos de la palma africana	51
Gráfico No. 3: Ventas tarifa 0% y exportaciones	57
Gráfico No. 4: Compras de materia prima	57
Gráfico No. 5: Honorarios, sueldos, salarios y beneficios sociales	58
Gráfico No. 6: Mantenimiento y reparaciones	58
Gráfico No. 7: Total costos y gastos	59
Gráfico No. 8: Utilidad contable	59
Gráfico No. 9: Utilidad gravable	59
Gráfico No. 10: Impuesto causado	59
Gráfico No. 11: Margen bruto	60
Gráfico No. 12: Análisis horizontal: activos fijos, préstamos	63
Gráfico No. 13: Préstamos no relacionadas	64
Gráfico No. 14: Préstamos relacionadas	64
Gráfico No. 15: Ventas - costo de ventas - impuesto causado	67
Gráfico No. 16: Ventas - compra de materia prima - impuesto causado	67
Gráfico No. 17: Ingreso - costo de ventas - impuesto causado	68
Gráfico No. 18: Ingreso - compras de materia prima - impuesto causado	68

LISTA DE CUADROS

CUADROS	P.P.
Cuadro No.1: Diferencias y similitudes entre la auditoría financiera y la auditoría tributaria	46
Cuadro No. 2: Análisis horizontal	56
Cuadro No. 3: Margen bruto	60
Cuadro No. 4: Utilidad / ventas y exportaciones	61
Cuadro No. 5: Producción de Aceite de Palma Africana	61
Cuadro No. 6: Análisis horizontal: activos fijos, préstamos	63
Cuadro No.7: Porcentaje de costos y gastos analizados sobre el total de costos y gastos declarados	65
Cuadro No. 8: Costo de ventas	66

INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene como objetivo identificar si las empresas extractoras de palma africana en la Regional Norte del Servicio de Rentas Internas (Pichincha, Esmeraldas, Imbabura, Santo Domingo, Napo, Lago Agrio) han presentado durante el período 2006 – 2010, ineficiencia productiva o elusión tributaria.

En el primer capítulo se describe la justificación del tema, los objetivos, hipótesis, conceptos de elusión, evasión, planificación tributaria e ineficiencia.

En el segundo capítulo se describe la metodología a utilizar, ejemplos de empresas ineficientes y las medidas que han tomado las administraciones tributarias para controlar la elusión.

En el tercer capítulo se analizan las declaraciones de Impuesto a la Renta de los ejercicios fiscales 2006 al 2010 de una muestra tomada de las principales empresas del sector en la Regional Norte (la muestra tomada representa el 90% de las declaraciones de Impuesto a la Renta del sector).

En este capítulo se realiza un análisis horizontal de compras, inventarios, ventas tarifa 0% y la utilidad o pérdida del ejercicio antes de impuestos, se calcula la rentabilidad del sector y se establece si las empresas extractoras presentan elusión o ineficiencia.

Se presentan conclusiones y recomendaciones del análisis efectuado.

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El sector agroindustrial de la palma aceitera en Ecuador está compuesto principalmente por productores informales¹. Esta característica del sector ocasiona que se conozca poco de sus actores así como del proceso productivo y de comercialización en el que se desarrollan las actividades de la palmicultura.

El sector informal está caracterizado por el incumplimiento de leyes, especialmente las fiscales. Según Ayala, 2003, la economía informal en general tiene incentivos para evadir impuestos e incumplir con la ley, sus actores impiden el fortalecimiento de una cultura a favor de la voluntad de pagar impuestos.²

No obstante dentro de la palmicultura conviven industrias con altos ingresos. Este tipo de contribuyentes tiene la capacidad para contratar asesores fiscales para la elaboración de sus declaraciones de impuestos. Estos, expertos en leyes tributarias, ayudan a sus clientes a organizar sus ingresos y gastos de tal forma que sea menor la cantidad de impuestos a pagar. Este comportamiento se denomina elusión de impuestos y es legal, por tanto difiere de la ilegalidad que implica la evasión³ de impuestos.⁴

En Ecuador, el Servicio de Rentas Internas como autoridad encargada de la recaudación de los impuestos ha realizado procesos de auditoría tributaria al

¹ El subsector informal incluye a los trabajadores por cuenta propia que ocasionalmente emplean asalariados y generalmente no se inscriben en registros oficiales, fiscales o de seguridad social, y parte de los dueños de los negocios informales pueden ocupar uno o más asalariados de manera continua, cumpliendo parcialmente con reglamentaciones o requisitos gubernamentales. Así dentro de la economía informal quedan incorporados, los vendedores ambulantes de mercancías y de alimentos, artesanos, transportistas, prestadores de servicios domésticos de todo tipo y de reparaciones diversas, entre otras. <<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/mx/2006/rsgb-informal.htm>>, 12 de octubre de 2011.

² José Ayala, *Instituciones para mejorar el desarrollo: un nuevo pacto social para el crecimiento y el bienestar*, México, Editorial: Fondo de Cultura Económica, 2003, pág. 183.

³ Por evasión fiscal debe entenderse el fenómeno que resulta de la conducta voluntaria y dolosa de los sujetos pasivos para eximirse de cumplir, total o parcial, las obligaciones tributarias. Heleno Taveira, *Derecho Tributario y Derecho Privado - autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Buenos Aires, editorial: Verlap S.A., 2008, págs. 147-148.

⁴ Nicholas Gregory, *Principios de Economía*, Madrid, Editorial: Gráficas Rogar, 2009, pág. 174.

sector agroindustrial de palma aceitera. Los resultados en la zona de Esmeraldas y Pichincha evidenciaron que los principales riesgos tributarios se encuentran en los registros de inventarios y compras realizados por las grandes sociedades. La presión fiscal⁵ en este sector alcanza apenas el 1,12% y por tanto es una de las recaudaciones más bajas a nivel sectorial en país, pero es necesario determinar si este bajo aporte del sector palmicultor corresponde a elusión o a una deficiente productividad del sector. Es decir, el creciente nivel de inventarios del sector puede representar elusión tributaria o ineficiencia productiva.

Los niveles de elusión que se presentan en el sector palmicultor son la consecuencia de una baja cultura tributaria, por lo tanto es necesaria una mayor actuación de la Administración en este sector.

En el presente trabajo se analizará al sector de la palma aceitera y con la información que posee la Administración Tributaria (declaraciones de los contribuyentes, información de terceros y bases de datos de la Administración Tributaria), se evaluará si las empresas palmicultoras, con domicilio tributario en la zonas de Pichincha, Esmeraldas, Santo Domingo, Napo, Sucumbíos, Orellana (Regional Norte), presentan elusión tributaria o ineficiencia en los últimos cinco años.

PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

1. ¿Existe elusión tributaria o ineficiencia productiva en el sector agroindustrial de la palma aceitera en Ecuador?

⁵ La presión fiscal es igual al impuesto causado sobre el total de ingresos.

OBJETIVOS

Objetivo General

Conocer cómo funciona el sector agroindustrial de la palma aceitera en Ecuador y determinar en base a sus inventarios si existe ineficiencia productiva o baja cultura tributaria.

Objetivos Específicos

- Conocer el sector agroindustrial de la palma aceitera en Ecuador, los actores que intervienen y sus productos derivados.
- Analizar la información que consta en las declaraciones de Impuesto a la Renta de los contribuyentes productores de palma aceitera (en la Regional Norte) y la información reportada por terceros.
- Determinar si el sector de la palma aceitera en Ecuador es ineficiente o si existe elusión tributaria.

HIPÓTESIS

- Las cuentas de inventarios y compras son los registros más altos en las declaraciones de Impuesto a la Renta del sector agroindustrial del aceite de palma en Ecuador y representan un alto grado de ineficiencia productiva del sector.

Para esto se han válido de figuras evasivas o elusivas generando un Impuesto a la Renta causado menor al que realmente le corresponde.

CAPÍTULO I

MARCO TEÓRICO

Según el Ministerio de Agricultura y Ganadería, el sector agroindustrial⁶ ha experimentado un importante crecimiento a partir de los años setenta, este se explica por el aumento en la demanda de productos alimenticios, el incremento de habitantes y los cambios de hábitos de la población.⁷

La palma aceitera fue introducida en nuestro país en 1953, en la provincia de Esmeraldas, cantón La Concordia, en esa época las plantaciones eran relativamente pequeñas. No es sino hasta el año de 1967 cuando comienza el auge con más de 1.000 hectáreas sembradas.⁸ Durante las primeras décadas (1960 – 1990), el aceite sirvió para cubrir la demanda del mercado nacional.

El cultivo de la palma aceitera (entre los años 2009 y 2010), cubre cerca de 240.000 hectáreas, con una producción de aceite crudo de 430.000 toneladas métricas. Ecuador, como productor de aceite de palma, ocupa el segundo lugar en Latinoamérica y el séptimo en el mundo. En la actualidad se exporta algo más del 50% (del total producido en Ecuador). La Asociación Nacional de Cultivadores de

⁶ De acuerdo con una definición tradicional, la agroindustria es la actividad de manufactura mediante la cual se conservan y transforman materias primas procedentes de la agricultura, lo pecuario, lo forestal y la pesca. Esto incluye procesos muy variados: desde la mera conservación tradicional, como el secado al sol, hasta operaciones relacionadas con la poscosecha, como la clasificación y el empaque, o la producción mediante métodos modernos y de gran inversión de capital, de artículos como fibras, textiles y papel, entre otros. Ministerio de Agricultura y Ganadería, *La Agroindustria en el Ecuador*, *Un diagnóstico integral*, septiembre 2006, Quito, pág 15.

⁷ Ministerio de Agricultura y Ganadería, “*La Agroindustria en el Ecuador...*”, pág. 5.

⁸ <http://agrytec.com/agricola/index.php?option=com_content&view=article&id=3468:palma-africana-en-el-ecuador&catid=49:articulos-tecnicos&Itemid=43>, 09 de octubre de 2011.

Palma Africana - Ancupa⁹, cuenta con 6.000 palmicultores y da trabajo directo e indirecto a 176.000 personas.¹⁰

El objeto del presente estudio es conocer cómo funciona el sector de la palma aceitera en Ecuador y determinar, en base a la información existente en la Administración Tributaria (declaraciones de Impuesto a la Renta, información de terceros, bases de la administración tributaria, período 2006 - 2010), si el sector es ineficiente o si existe elusión tributaria.

Para el análisis de la palma aceitera se considerará la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU)¹¹, correspondiente a la sección agroindustrial de la palma aceitera, con domicilio fiscal en la Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, que comprende las provincias de Pichincha, Imbabura, Esmeraldas, Santo Domingo, Sucumbíos, Orellana, Napo.

A continuación se establecen las diferencias entre evasión, elusión y planificación tributaria, para una mejor comprensión de los conceptos utilizados.

Planificación, Evasión y Elusión Tributaria

Heleno Taveira, 2008, De acuerdo con la sociología (o psicología) del Derecho tributario, la primera y más instintiva reacción del contribuyente ante las exigencias

⁹ Asociación Nacional de Cultivadores de Palma Africana (ANCUPA) fue creada en 1970 con la finalidad de agrupar a todas las personas que están dedicadas al cultivo de la palma africana y a la extracción de aceite crudo de palma y de palmiste. <<http://www.agroecuador.com/web/index.php/afiliados/asociacion-de-productores/167-ancupa>>, 31 de octubre de 2011.

¹⁰ Diario El Universo, sección Opinión, del 06 de diciembre de 2010, <www.eluniverso.com/.../1363ecuador-palmicultor.html>, 07 de enero de 2012.

¹¹ La clasificación por sectores y subsectores se realiza en base a un clasificador aprobado por las Naciones Unidas y a cuyo empleo adhieren los países miembros a los efectos de homogeneizar cifras y datos que permitan uniformidad para efectuar comparaciones entre los países. El clasificador se lo conoce como CIIU (Clasificador Internacional Industrial Uniforme). Universidad Nacional de Río Cuarto, *Introducción a la Economía. Módulo I*, Argentina, Editorial: Departamento de imprenta y publicaciones de la UNRC, 2002, pág. 29.

tributarias es, teóricamente, la de abstenerse de su cumplimiento, lo que va a poder hacer: i) si evita la incidencia tributaria o se sujeta al régimen más favorable sin chocar frontalmente contra el ordenamiento, mediante la legítima economía de tributos (economía de opción); ii) si incumple directamente la legislación (evasión), o iii) si se sirve de negocios que son aparentemente válidos, pero que se han constituido con fraude a la ley civil o simulación y que generan el mismo efecto de exclusión del campo de incidencia de tributos o coinciden con hipótesis de incidencia menos onerosas, con el objeto de esquivar la norma tributaria (elusión).

Legítima economía de tributos y planificación tributaria (economía de opción)

Las actitudes lícitas que los contribuyentes puedan adoptar en la estructuración o reorganización de sus negocios, al reducir o diferir el respectivo impacto fiscal, sin que haya un incumplimiento frontal o indirecto de las leyes, son perfectamente válidas y corresponden a la noción de legítima economía de tributos.¹²

Planificación tributaria es una expresión que debe servir para designar, tan sólo, la técnica de organización preventiva de negocios que busca una lícita economía de tributos.¹³

Como proceso la planificación tributaria es un procedimiento de interpretación del sistema de normas (especialmente de las tributarias y de las de derecho privado), que busca crear un modelo de acción al contribuyente para obtener el resultado deseado de eliminar o reducir el tributo devengado. Es una técnica que consiste en anticipar efectos y consecuencias jurídico – tributarias, para actuar conforme al ordenamiento, que busca el éxito de ordenar operaciones legítimas con el menor impacto fiscal. Por este motivo, su contenido deberá tener en consideración todas las repercusiones del sistema, no sólo la norma tributaria estricta, sino también

¹² Heleno Taveira, *Derecho Tributario y Derecho Privado - autonomía privada, simulación y elusión tributaria*, Buenos Aires, editorial: Verlap S.A., 2008, pág. 144.

¹³ H. Taveira, "Derecho Tributario.....", pág. 145.

todas aquellas que establezcan deberes instrumentales o formales e incluso las que se tipifiquen sanciones penales.¹⁴

Evasión Fiscal

Por evasión fiscal debe entenderse el fenómeno que resulta de la conducta voluntaria y dolosa de los sujetos pasivos para eximirse de cumplir, total o parcial, las obligaciones tributarias. Sin embargo, incluso en esta acepción estricta, algunos limitan la configuración de la evasión fiscal al fraude y al contrabando. Otros la amplían y acogen en su concepto incluso el incumplimiento por ignorancia de la ley y los actos involuntarios, como son, por ejemplo, los errores de cálculo, etcétera. Preferimos entenderla con una formulación reservada al modo de evitar la entrega de la prestación tributaria.¹⁵

Elusión Tributaria

Eludir viene del latín *eludere*, significa evitar o esquivar con destreza; escapar con habilidad astucia, al poder de influencia de otro. Elusivo es aquel que tiende a escabullirse¹⁶, que se muestra esquivo, evasivo.¹⁷

Así, la elusión tributaria consiste en usar negocios jurídicos atípicos o indirectos¹⁸ organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la

¹⁴ H. Taveira, "*Derecho Tributario.....*", pág. 145.

¹⁵ H. Taveira, "*Derecho Tributario.....*", pág. 147.

¹⁶ Es el caso de España, como afirma Tulio Rosembuj, para quien, a la luz de su ordenamiento, la elusión desde un punto de vista lingüístico, es la acción y efecto de eludir. Una dificultad o un problema se elude cuando se esquivo o evita con astucia o maña. La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla. Tulio Rosembuj, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial: Marcial Pons, 1999, p. 94.

¹⁷ H. Taveira, "*Derecho Tributario.....*", pág. 157.

¹⁸ El negocio atípico será aquel realizado con modificación del tipo, no de los efectos; cuando se alteran los fines, y se mantiene el tipo legal, se tiene el llamado negocio indirecto. En los contratos indirectos se afecta su fin típico, su causa, por lo que el contrato indirecto será el fin que difiere de aquello que es típico. H. Taveira, "*Derecho Tributario.....*", pág. 131.

incidencia de norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscal más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica.¹⁹

En cuanto a la naturaleza del fenómeno elusivo, la mayoría de la doctrina entiende que no se trataría de algo ilícito, sino todo lo contrario. Extrañamente algunos autores insisten en esta tesis.²⁰

Si el obrar elusivo fuera una conducta lícita, no se aplicaría ninguna norma tributaria sancionatoria. Entendemos que la elusión es una especie de ilícito, efectivamente, aunque los negocios aparentes sean lícitos. Es un error grave confundir la licitud del negocio jurídico adoptado por las partes de negocio con los efectos de éste. Este es el punto clave. En el estudio de elusión tributaria tenemos que separar la licitud del acto aparente usado para evitar la aplicación de la ley tributaria, de la ilicitud que se infiere de la calificación atribuida a la situación perfeccionada a partir de la formación de uno de los presupuestos elegidos por las normas del sistema, ya sean éstas especiales o generales.²¹

A continuación se presentan otras definiciones de elusión:

Carlos Otálora, 2009, define la elusión como la actividad realizada por el sujeto pasivo, al amparo de la ley, para no pagar o reducir el monto del impuesto, utilizando aquellos aspectos que no están considerados en las normas legales o no están claramente definidos de manera explícita, lo que determina la existencia de vacíos legales aprovechados por el contribuyente.

El “arbitraje de impuestos”, denominado también elusión o evitación tributaria, así como la “moratoria”, no debe ser confundido con la evasión.”²²

¹⁹ H. Taveira, “Derecho Tributario.....”, pág. 157.

²⁰ H. Taveira, “Derecho Tributario.....”, pág. 163.

²¹ H. Taveira, “Derecho Tributario.....”, pág. 163.

²² Carlos Otálora, *Economía Fiscal*, La Paz, editorial: Plural Editores, 2009, pág. 125.

Alfredo Rodríguez Montaña, 2007, la elusión, a diferencia de la evasión, representa una violación indirecta – admisible en algunos casos e inadmisible en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) – de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas.

Cahn Speyer señala que el fenómeno de la elusión de impuestos difiere de la evasión de impuestos, que en muchos países es sancionada penalmente como delito, principalmente en dos aspectos: a través de la elusión se evita que nazca la obligación tributaria, mientras que la evasión se esconde la obligación tributaria; la elusión se realiza sin ocultamiento a la vista de la Administración Tributaria, al paso que la evasión persigue proporcionar falsa información a las autoridades fiscales.²³

²³ Alfredo Rodríguez y otros, *Estudios de Derecho Penal Económico*, Bogotá, Editorial: Universidad del Rosario, 2007, págs. 99 – 100.

CAPÍTULO II

1.- Metodología a utilizar

Nivel de investigación:

Explorativa.- Se realizó una investigación para conocer el sector de la palma aceitera, su proceso productivo, la fijación del precio de la palma aceitera, los gremios de palmicultores constituidos en el Ecuador.

Descriptivo.- Descripción del sector y conceptos necesarios utilizados en el desarrollo del tema.

Explicativo.- Porque permitió detectar los factores que determinan ciertas formas de actuar de los involucrados.

Dialéctico.- Se obtuvo información a través de conversaciones para una mayor comprensión del sector.

Bibliográfica.- Se sustentó la teoría de la investigación, mediante consultas a revistas, textos, Internet entre otros.

Correlacional.- Se analizará la información que consta en las declaraciones de Impuesto a la Renta de las empresas comparables.

Métodos:

Para el trabajo de investigación se utilizarán los siguientes métodos:

Método explicativo.- Se explicará los procedimientos utilizados en las auditorías financieras con el fin de establecer una opinión razonable de los estados

financieros y de las auditorías tributarias cuyo propósito es detectar el nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea por evasión o elusión.

Método deductivo.- Se elaborará un análisis y evaluación de comportamientos de los involucrados para plantear estrategias de solución.

Método de análisis.- Se solicitará a la Administración Tributaria la información que posee del sector de la palma aceitera en la Regional Norte, correspondiente a los últimos cinco años (período 2006 - 2010). Con esta información se establecerán las empresas comparables.

Se establecerá la comparabilidad de acuerdo a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU), correspondiente al sector agroindustrial de la palma aceitera en la Regional Norte.

Con la información de las declaraciones obtenidas de la Administración Tributaria se tomará una muestra y se aplicarán índices financieros, para complementar esta información se utilizará la información reportada por las empresas extractoras de aceite de palma africana, correspondiente a ingresos y gastos, se tomará una muestra del sector con domicilio tributario en la Regional Norte, se analizará las cuentas de compras e inventarios. Se medirá la rentabilidad del sector y se evaluará si existe ineficiencia o elusión tributaria.

2. Comportamientos Elusivos y Evasivos

Los montos ahorrados por impuestos evadidos pueden ser muy significativos para las empresas que practican esos delitos fiscales. Estos ahorros pueden llegar a tener pesos relativos tan importantes dentro de las ganancias de esas empresas, que se convierten en un factor clave de su competitividad. Al optar por la vía ilegítima de la competitividad basada en la evasión fiscal, esas empresas tienden a restarle importancia a la vía de la competitividad basada en el aumento de la

eficiencia y la productividad en todos sus procesos, incluyendo los de logística internacional.²⁴

3. Ineficiencia Productiva

Robert Hall, Marc Lieberman, 2005, Los economistas usan la frase ineficiencia productiva para describir el tipo de desperdicio que nos coloca dentro de nuestra FPP (Fronteras de posibilidades de producción - curva que muestra todas las combinaciones de dos bienes que se pueden producir con los recursos y la tecnología con que se cuenta en la actualidad.²⁵

Una empresa, una industria o toda una economía es productivamente ineficiente si pudiera producir más de por lo menos un bien sin quitar recursos a la producción de ningún otro bien.²⁶

La frase eficiencia productiva implica la ausencia de cualquier ineficiencia productiva. Por ejemplo: si la industria de las computadoras está produciendo el número máximo posible de computadoras con los recursos que está usando actualmente, diríamos que esa industria es productivamente eficiente. En tal caso, no habría forma de producir más computadoras sin usar más recursos que se quitarían a la producción de algún otro bien. Para que toda una economía sea productivamente eficiente, no debe haber modo alguno de producir más de ningún bien sin quitar recursos a la producción de algún otro bien.²⁷

Aunque ninguna empresa, industria ni economía llega a ser 100% productivamente eficiente, los casos de clara ineficiencia no son tan comunes como podríamos pensar. Las empresas tienen fuertes incentivos para identificar y

²⁴ Juan Carlos Barahona y otros, *Logística Comercial y Modernización Aduanera en Centroamérica*, San José, Editorial Universidad Estatal a Distancia, 2006, pág. 173.

²⁵ Robert Hall y otros, *Microeconomía: principios y aplicaciones*, México: editorial: Litográfica Ingramex, 2005, pág.30.

²⁶ R. Hall y otros, "*Microeconomía...*", pág.30.

²⁷ R. Hall y otros, "*Microeconomía...*", pág.30.

eliminar la ineficiencia productiva, porque cualquier desperdicio de recursos eleva sus costos y reduce sus utilidades. Cuando una empresa descubre una forma de eliminar el desperdicio, otras pronto la imitan.²⁸

Por ejemplo, los asientos desocupados en un vuelo representan ineficiencia productiva. Puesto que el avión de todos modos va a hacer el viaje, ocupar el asiento permitiría a la aerolínea servir a más personas con ese vuelo (producir más servicios de transporte) sin consumir recursos adicionales (fuera de los recursos triviales de la comida). Por tanto, más personas podrían volar sin sacrificar ningún otro bien ni servicio. Cuando American Airlines desarrolló un modelo computarizado a fines de los años ochenta para llenar sus asientos desocupados alterando horarios y tarifas, las demás líneas aéreas pronto siguieron su ejemplo. Y cuando – a finales de los años noventa – Priceline.com permitió a las aerolíneas subastar asientos desocupados en internet, varias aerolíneas aprovecharon gustosas la oportunidad, y otras pronto las siguieron.

Como resultado de esto, y de esfuerzos por eliminar desperdicios de personal, aviones y espacio de oficinas, se eliminaron muchos casos de ineficiencia productiva en la industria del transporte aéreo.²⁹

El mismo tipo de esfuerzos ha eliminado algunos casos obvios de ineficiencia productiva en todo tipo de industrias: banca, industria, servicio telefónico, proveedores de servicio de internet, casas editoriales, etc.³⁰

²⁸ R. Hall y otros, "*Microeconomía...*", pág.30.

²⁹ R. Hall y otros, "*Microeconomía...*", pág.30.

³⁰ R. Hall y otros, "*Microeconomía...*", pág.30.

4.- Medidas que han tomado las administraciones tributarias para controlar si las empresas presentan elusión o ineficiencia

Procesos de Fiscalización

Según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, 2005, con el objetivo de sugerir directrices para fiscalizar el incumplimiento de las obligaciones tributarias para combatir el fraude fiscal e inducir a los contribuyentes al cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, a continuación, se plantea la aplicación de tres diferentes procesos de fiscalización que se pueden adoptar en función del nivel de fraude fiscal de los contribuyentes o la sensación de riesgo que se quiere establecer, y que se diferencian en el grado de profundidad o alcance.³¹

Los procesos son: el control masivo de obligaciones formales; las verificaciones de hechos o transacciones económicas; y las auditorías tributarias, que son las que tienen el mayor alcance.³²

Los procesos de fiscalización citados precedentemente tienen un carácter dinámico y gradual, es decir, que como resultado de un proceso de Control Masivo de Obligaciones Formales, se puede generar un proceso de verificación de hechos o transacciones económicas o finalmente, se podrá sugerir un proceso de Auditoría Tributaria.³³

A continuación se explican cada uno de los procesos con mayor detalle:

³¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, *La Función de Fiscalización de la Administración Tributaria*. Madrid. Edita Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pág. 18.

³² Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, *“La Función de Fiscalización...”*, pág. 18.

³³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, *“La Función de Fiscalización...”*, pág. 18.

Controles Masivos de Obligaciones Formales:

En la explicación de este proceso es importante distinguir que las obligaciones tributarias pueden ser materiales y/o formales. Las obligaciones materiales son las que se relacionan con el pago de los tributos y su liquidación, mientras que las obligaciones formales que no son menos importantes, se establecen para ejercer el control sobre el sistema tributario pero no contemplan el pago y liquidación de tributos, como ejemplo de obligaciones de formales podemos citar a la obligación de declaración de domicilio, la obligación de presentar declaraciones juradas, la obligación de presentar información complementaria (como anexos), etc.³⁴

Los controles masivos de deberes formales son controles de menor profundidad y consisten en orientar e informar a los contribuyentes de cuáles son sus obligaciones tributarias y los medios que pueden utilizar para realizar las declaraciones y los pagos de los respectivos impuestos y los intereses y multas si se hubieren generado.

Los contribuyentes sujetos a estos controles son elegidos en base a una información primaria, que no requiere mayor procesamiento, como criterios de las zonas comerciales, días festivos o actividades especiales, ferias, etc.³⁵

Los servidores públicos que efectúan estos controles poseen un conocimiento básico de la norma tributaria, no cuentan con un nivel técnico desarrollado, pero deben tener la habilidad y destreza necesaria para tratar con los contribuyentes.

Estos controles lo realiza la Administración Tributaria de forma masiva; es decir llega a un gran número de contribuyentes, de esta forma se genera la sensación del riesgo en el contribuyente.

³⁴ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “*La Función de Fiscalización...*”, pág. 18.

³⁵ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “*La Función de Fiscalización...*”, pág. 18.

Cuando la Administración Tributaria dispone de información que presente inconsistencias en las declaraciones del contribuyente pero no se ha tomado la decisión de iniciar un proceso de determinación debido a los costos y tiempo que estos representan, se comunicará al contribuyente de estas observaciones. Este tipo de acciones se caracteriza por llegar a un gran número de contribuyentes en un tiempo relativamente corto, proporcionando información personalizada o individualizada, e incrementando la sensación de riesgo por acciones de fiscalización sustentadas por información proporcionada por ellos mismos y terceros con los que directa o indirectamente mantienen relaciones que originan hechos tributarios gravados.³⁶

Se debe destacar que este tipo de acciones benefician tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria, ya que considerando que sólo se trata de comunicaciones y en ningún caso de procesos de determinación, se le otorga la oportunidad al contribuyente de regularizar la situación tributaria observada, sin ninguna sanción pecuniaria por el ilícito tributario. Por otra parte, la Administración logra de manera persuasiva que se corrija la obligación tributaria sin incurrir en todos los costos y gastos que involucraría la realización de un proceso determinativo.³⁷

En caso de que los contribuyentes no corrijan o rectifiquen los aspectos observados, la Administración Tributaria iniciará los procesos de verificación o fiscalización que considere pertinente.³⁸

³⁶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “*La Función de Fiscalización...*”, pág. 18.

³⁷ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “*La Función de Fiscalización...*”, pág. 18.

³⁸ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “*La Función de Fiscalización...*”, págs. 19.

Verificación de hechos o transacciones puntuales

Este proceso tiene un mayor alcance que el señalado en el punto anterior, y consiste en verificar una o más transacciones económicas o hechos específicos realizados por los contribuyentes que constituyan la base imponible de uno o más tributos.³⁹

La selección de las transacciones sujetas de control, debe ser un resultado del proceso de inteligencia fiscal basado en la información interna y externa disponible en la Administración Tributaria que permite identificar incumplimientos de obligaciones tributarias específicas y con un alcance determinado en cuanto a hechos, elementos, transacciones, impuestos y períodos que no fueron declaradas o fueron declaradas parcialmente por los contribuyentes.⁴⁰

En este caso, la Administración Tributaria, ya tiene el conocimiento con una alta probabilidad del incumplimiento tributario de transacciones específicas realizadas por el contribuyente, de esta forma, cuando los fiscalizadores o inspectores notifican a los responsables ya tienen el conocimiento del objeto de sus actuaciones por lo que se facilita las tareas de fiscalización.⁴¹

Asimismo, luego que la Administración Tributaria haya observado hechos puntuales, el contribuyente podrá rectificar incumplimientos que no fueron contemplados en el alcance de la fiscalización sin la sanción por el ilícito, de hechos o conceptos similares.⁴²

³⁹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “La Función de Fiscalización...”, pág. 19.

⁴⁰ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “La Función de Fiscalización...”, pág. 19.

⁴¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “La Función de Fiscalización...”, pág. 19.

⁴² Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “La Función de Fiscalización...”, pág. 19.

Las ventajas de este tipo de verificación radican en que la Administración Tributaria es un período de tiempo relativamente corto, puede llegar a un número significativo de contribuyentes de manera efectiva generando una expansión de sensación de riesgo.⁴³

Los recursos humanos que sean asignados a estos procesos no requieren de altos conocimientos técnicos pero si son necesarios los conocimientos generales de la normativa y procedimientos tributarios.⁴⁴

Auditorías Tributarias

Son los procesos de mayor alcance y profundidad en las actuaciones de control, en este proceso se verifica el cumplimiento de un impuesto en uno o más períodos fiscales en forma integral.⁴⁵

Los contribuyentes seleccionados para los procesos de controles intensivos son los de mayor importancia fiscal, los cuales serán considerados por la actividad económica, por monto de ventas, por el número de clientes y proveedores, etc.

También podrán efectuarse este tipo de fiscalizaciones cuando el contribuyente tenga elevados niveles de defraudación, o las empresas sujetas a control correspondan a un sector estratégico de la economía.⁴⁶

Al ser este un control integral; es decir de mayor profundidad y alcance, es también la fiscalización más costosa, por lo tanto, la Administración Tributaria

⁴³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “*La Función de Fiscalización...*”, pág. 19.

⁴⁴ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “*La Función de Fiscalización...*”, pág. 19.

⁴⁵ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “*La Función de Fiscalización...*”, pág. 19.

⁴⁶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, “*La Función de Fiscalización...*”, pág. 19.

debe realizar un análisis riguroso al determinar los contribuyentes que serán revisados.

Además, del costo elevado de los procesos de auditoría, otra de las desventajas es que no se los puede realizar de manera masiva, por lo tanto no se puede generar la sensación de riesgo en los contribuyentes. En la Administración Tributaria este proceso lleva alrededor de un año.

Es recomendable que este tipo de fiscalizaciones no sean realizadas por un solo funcionario o inspector, sino por el contrario, este trabajo debe ser encarado por un grupo de profesionales de todas las áreas con las que se encuentre relacionado el contribuyente. Asimismo, el personal asignado a estas fiscalizaciones debe ser de un alto nivel técnico con un dominio de la normativa tributaria.⁴⁷

El auditor tributario, a más de revisar la información que el contribuyente registra en sus declaraciones de impuestos, debe recurrir a otras fuentes como son la información de terceros: instituciones financieras, instituciones públicas, policía, aduanas, etc; esta tarea de investigación se la debe realizar debido a que en las declaraciones de impuestos es el contribuyente sujeto a revisión quien reporta la información.

En Ecuador los procesos de Auditoría Tributaria son denominados Determinaciones Tributarias, de acuerdo con lo establecido en el artículo 68 del Código Tributario, el cual señala: *“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.*

⁴⁷ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, *“La Función de Fiscalización...”*, pág. 19.

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

Sin embargo, antes de revisar el procedimiento de las auditorías tributarias efectuadas por el Servicio de Rentas Internas, es necesario conocer el procedimiento de las auditorías financieras, para lo cual se ha tomado como referencia el manual de auditoría y de revisoría fiscal, Yanel Blanco Luna, 2ª edición ampliada, Bogotá 1987.

Auditoría Financiera

Definición

Son las auditorías tradicionales de controles contables, tales como cuentas pendientes de pago, cuentas pendientes de cobro y nóminas. Se realizan internamente, dentro de una empresa, o externamente, en otra. Suministran a la dirección y a los accionistas la garantía de que los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias son exactos. También están diseñadas para prevenir (o minimizar) el despilfarro, el fraude y los abusos.⁴⁸

Etapas de una auditoría

Las etapas que se siguen en una auditoría se pueden agrupar en las siguientes cuatro fases:

⁴⁸ Dennis Arter, *Auditorías de la Calidad Para Mejorar su Comportamiento*, Madrid, editorial: Díaz de Santos, 2004, pág. 8.

1. Planeación
2. Revisión y evaluación del control interno
3. Obtención de evidencia
4. Elaboración y emisión del informe⁴⁹

1. Planeación

La primera etapa en una auditoría es la planificación en la cual se establece la metodología a seguir, el tiempo que va a durar la auditoría, el equipo de trabajo necesario para la ejecución, el conocimiento previo del sector y de la empresa, los papeles y programas de trabajo utilizados en la planificación y los que se utilizarán en la ejecución de la auditoría.

En los papeles de trabajo se hará constar todo el trabajo del auditor, como resúmenes, análisis, información relevante entregada por la empresa.

Los programas de trabajo son una guía para el auditor de la forma como debe llevarse a cabo la auditoría.

El plan general de la auditoría cubre los siguientes aspectos:

- Objetivos del trabajo
- Personal que debe desarrollar el trabajo
- Fechas programadas para ejecutar cada fase de la auditoría: preliminar, final, informe.
- Observaciones importantes del control interno
- Puntos débiles y puntos fuertes del control interno
- La participación de auditores internos
- La participación de otros profesionales: ingenieros de sistemas, ingenieros industriales, etc

⁴⁹ Yanel Blanco, *Manual de Auditoría y de Revisoría Fiscal*, Bogotá, Editorial: Roesga, 1987, pág. 24.

- La identificación de áreas de gran riesgo.⁵⁰

2. Revisión y evaluación del control interno

El objetivo de un sistema de control interno es:

- Proteger y salvaguardar los bienes y otros activos contra pérdidas, bien sea por fraudes o por errores no intencionados.
- Asegurar el grado de confianza y la información contable – financiera, que puede utilizar la administración como base para adoptar sus decisiones.
- Promover la eficiencia de las operaciones e
- Impulsar la adhesión a la política establecida por la administración de la entidad.⁵¹

Los elementos de un sistema de control interno adecuado incluyen lo siguiente.

- Un plan de organización que provea una separación apropiada de las responsabilidades funcionales.
- Un sistema de autorización y procedimiento de registro que provea un control contable razonable sobre los bienes, obligaciones, ingresos y costos.
- Procedimientos idóneos para la ejecución y desempeño de los deberes y funciones de cada unidad institucional.
- Un grado de calidad de personal de acuerdo a las responsabilidades que se les han confiado⁵²

El sistema de control interno es un factor clave en el desarrollo de la auditoría, si la empresa cuenta con un buen sistema de control interna las pruebas de auditoría

⁵⁰ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 24.

⁵¹ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 25

⁵² Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 25.

serán menores, pero el sistema de control interno no es confiable el auditor deberá realizar pruebas intensivas para verificar la veracidad de la información registrada en los libros contables y extracontable del ente analizado.⁵³

- Un buen control interno suministra mayor protección.
- Un buen control interno sobre todo hace más económica la auditoría al reducirse el alcance de las pruebas.⁵⁴

2.1 Evaluación del control interno

El objetivo de la evaluación es verificar si es adecuado el sistema de control interno y la efectividad con que se aplican los procedimientos, como resultado de lo cual:

- Se pueden preparar programas adecuados
- Se pueden presentar recomendaciones apropiadas a la entidad examinada.⁵⁵

2.2. Técnicas aplicables

- Cuestionarios que abarquen los procedimientos de control interno contable y administrativo.
- Relación escrita de los procedimientos y evaluación de su efectividad.
- Programas para revisión simultánea de los procedimientos y ejecución de los pasos de auditoría con ellos relacionados.⁵⁶

⁵³ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 25.

⁵⁴ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 25.

⁵⁵ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 25.

⁵⁶ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 25.

3. Obtención de evidencia

La obtención de evidencia consiste en los medios utilizados por el auditor para recabar la información registrada en los libros contables y extracontables de la empresa. Sobre esta información el auditor va a formar su opinión sobre los estados financieros de la empresa.

El auditor puede recabar la información a través de:

- Inspecciones, entrevistas
- Revisión analítica y/o estadística
- Observación
- Indagación
- Confirmación
- Cálculo

Para la obtención de evidencia el auditor debe preparar papeles de trabajo. Algunos de estos papeles de trabajo pueden tomar la forma de cédulas o planillas de trabajo, como las conciliaciones bancarias y los análisis de las cuentas de la compañía. Otros pueden consistir en copia de correspondencia, extractos de actas de asambleas o juntas de socios, confirmaciones obtenidas de los clientes, proveedores y acreedores, certificaciones, cuestionarios, etc.⁵⁷

El término papeles de trabajo, es en consecuencia, amplio e incluye toda la evidencia obtenida por el auditor para mostrar el trabajo que ha efectuado, los métodos y procedimientos que ha seguido y las conclusiones que ha obtenido.⁵⁸

⁵⁷ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 26.

⁵⁸ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 26.

4. Elaboración y emisión del informe

La auditoría se concluye con la emisión del informe que es la opinión del auditor sobre la revisión y verificación de los estados financieros. Esta opinión también es llamada dictamen.

El informe, es el documento mediante el cual el auditor señala la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado de los estados financieros objeto del examen.⁵⁹

Al emitir este informe el auditor acepta su responsabilidad sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Los contribuyente tienen la responsabilidad de la elaboración y presentación técnica de los estados financieros; al auditor le corresponde imprimirle la confiabilidad a las cifras que ellos contienen.

Al emitir el informe sobre la razonabilidad de los estados financieros, el auditor asume la responsabilidad de ciertas afirmaciones contenidas en el informe.

Estas afirmaciones son:

- Que la auditoría o el examen se hizo de acuerdo con las normas de auditoría que le impone su profesión.
- Que el examen incluyó las pruebas y procedimientos ajustados a la clase de compañía a la que practicó las auditorías y de acuerdo a las características que encontró en el curso del trabajo.
- Que la compañía en la elaboración de los estados financieros aplicó los principios de contabilidad de aceptación general y que las mismas se aplicaron sobre bases uniformes con las del período anterior.

⁵⁹ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 26.

- Su opinión en torno a si los estados financieros preparados sobre la base del párrafo anterior presenta o no en forma razonable la situación financiera de la compañía y los resultados de sus operaciones así como los cambios en la posición financiera.⁶⁰

Al igual que en las auditorías financieras, existe un procedimiento establecido para las determinaciones tributarias realizadas por el Servicio de Rentas Internas, a continuación se detalla este proceso.

Determinaciones Tributarias (Auditorías Tributarias)

Los inspectores de hacienda de ámbito local, estatal o nacional son los que realizan estas auditorías. Los inspectores comprueban si los impuestos están reflejados y pagados de acuerdo con los códigos impositivos.⁶¹

Matthijs Alink⁶², 2005. Una asignación de auditoría conlleva a un examen de libros, registros y otros documentos. El primer objetivo de éste examen es determinar la aceptación de (partes de) las declaraciones de impuestos. Para ello, el auditor tributario verifica si las declaraciones de impuestos están correctas y completas. El segundo objetivo es establecer si el contribuyente ha cumplido con los otros reglamentos y obligaciones que el legislador la ha impuesto.

El auditor tributario debe tener el criterio suficiente para determinar las principales cuentas de la empresa y los casilleros más riesgosos de las declaraciones de impuestos que deben ser revisados. Esto es importante para el auditor tributario, ya que la asignación de auditoría le indica lo que se espera de él. Por lo tanto el auditor debe tener un amplio conocimiento del movimiento de la empresa así como del grupo al que ésta pertenece.

⁶⁰ Y. Blanco, "Manual de Auditoría...", pág. 26.

⁶¹ D. Arter, *Auditorías de la Calidad Para Mejorar su Comportamiento*, pág. 8.

⁶² Subdirector de asuntos internacionales, Ministerio de Finanzas, países bajos. "La evaluación y control de las actividades de Fiscalización", 2005.

En el proceso de auditoría de la Administración Tributaria se distinguen diversos pasos:

- Emisión de la orden de determinación⁶³
- Planificación
- Ejecución
- Formarse una opinión
- Presentación de informe y ajuste.⁶⁴

La disposición organizacional y la administración del proceso de auditoría deben garantizar a la Administración Tributaria que la ejecución del proceso de auditoría reúne los requisitos de calidad.⁶⁵

Dentro de las funciones de la Administración Tributaria Ecuatoriana, la función de fiscalización (determinación tributaria mediante controles intensivos), es una de las de mayor complejidad y tiene por objetivo, en un sentido amplio, controlar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones de los contribuyentes.⁶⁶

1.- Emisión de la orden de determinación

Según lo establecido en el artículo 87 del Código Tributario, 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.”*

⁶³ Codificación 9, Código Tributario, Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005. Última modificación 09 de marzo de 2009, Artículo 87.

⁶⁴ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, *“La Función de Fiscalización...”*, pág. 176.

⁶⁵ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – XXXVIII Asamblea General del C.I.A.T, *“La Función de Fiscalización...”*, pág. 176

⁶⁶ Servicio de Rentas Internas, *Guía Técnica: Planificación de auditoría aplicable en determinaciones tributarias mediante controles intensivos*. 2011, pág. 3.

La orden de determinación es un instrumento mediante el cual se interrumpe el plazo de caducidad de la facultad determinadora de la Administración Tributaria y con este se inicia el proceso de fiscalización a través de las auditorías tributarias.

La orden de determinación contendrá necesariamente los siguientes requisitos (Art. 259 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno):

- Identificación de la autoridad que la emite.
- Número de la orden de determinación.
- Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda.
- Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo.
- Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso.
- Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo.
- Obligaciones tributarias a determinar.
- Funcionario responsable del proceso de determinación.
- Lugar y fecha de emisión.

2.- Planificación de la auditoría

De acuerdo con lo establecido en la Guía Técnica: planificación de auditoría aplicable en determinaciones tributarias mediante controles intensivos, la planificación es elaborar la estrategia de auditoría acorde con el tipo de trabajo a desarrollar con el objetivo de identificar riesgos.

Las fases a seguir dentro de la etapa de planificación de la auditoría son:

1. Conocimiento y comprensión del contribuyente
2. Medición de la materialidad
3. Evaluación del sistema informático
4. Evaluación de riesgos de auditoría (control interno)
5. Revisión analítica de estados financieros
6. Cronograma de auditoría
7. Informe de planificación de auditoría.

2.1.- Conocimiento y comprensión del contribuyente.- La Norma Internacional de Auditoría No. 30 (SEC 310), señala algunas consideraciones que un auditor debe tener en cuenta dentro de la etapa de conocimiento del auditado; a continuación se muestran los principales lineamientos indicados en dicha norma, buscando adaptar los conceptos a la Auditoría Tributaria.⁶⁷

Previo a la etapa de ejecución del proceso de determinación, el auditor debe obtener un conocimiento del negocio de la empresa sujeta al control intensivo; esta información es primordial para el auditor debido a que le va ayudar en la comprensión de las operaciones realizadas e identificar las cuentas donde se presenten los mayores riesgos tributarios.

El nivel de conocimiento del auditor o funcionario responsable para un proceso de determinación, ordinariamente incluiría un conocimiento general de la industria dentro de la que opera el sujeto pasivo, y un conocimiento un poco más detallado de cómo opera el contribuyente, el juicio del auditor, el alcance y objetivo de la auditoría será un factor determinante frente al nivel de conocimiento del contribuyente y su entorno. Dicho conocimiento es usado al evaluar los riesgos

⁶⁷ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 7.

inherentes y de control y al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.⁶⁸

Cabe recalcar que la información obtenida en la etapa de planificación se va complementando en etapas posteriores de la auditoría, a medida que se va recabando la información.

2.2.- Medición de la materialidad.- Materialidad es la estimación preliminar que realiza el auditor de la cantidad de error, que probablemente influiría sobre el juicio razonable de un usuario que base su opinión en los estados financieros del contribuyente.⁶⁹

El auditor debe considerar la importancia cuando planea y ejecuta la auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable que es consistente con el objetivo de la auditoría.⁷⁰

En la fase de planificación el auditor no puede prever las muy variadas circunstancias que se pueden ir detectando en la ejecución de la auditoría, por lo que el cálculo de la materialidad, en la etapa de planificación, se realiza considerando la información cuantitativa que constan en los balances de situación y resultados, declaraciones de impuestos, anexos del propio contribuyente y de terceros.

Los propósitos de determinar la materialidad de la declaración, para fines tributarios son:

- Identificar las partidas de la declaración que por el nivel de sus probables errores no justifican su revisión.
- Ayudar a establecer el alcance del trabajo de auditoría.
- Evaluar el efecto de errores conocidos y probables sobre la declaración.

⁶⁸ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", págs. 7 – 8.

⁶⁹ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 11.

⁷⁰ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 11.

- Concentrar la revisión y análisis en cuentas o casilleros de relevancia.⁷¹

Frente a lo señalado, una de las premisas fundamentales para la medición de la materialidad responde al buen juicio del auditor o funcionario responsable, basado en apreciaciones como por ejemplo:

- Conocimiento previo del negocio (conocimiento y comprensión en todos sus ámbitos).
- Resultados de los procesos de control anteriores.
- Riesgos del Negocio.
- Conocimiento del riesgo sobre cuentas específicas.
- Factores que originaron la programación del control al contribuyente, entre otros.⁷²

2.3.- Evaluación del sistema informático.- Es necesario que el auditor tenga conocimiento del sistema contable utilizado por el contribuyente y que este sea revisado por una persona especializada de la Administración Tributaria.

Se recomienda para la evaluación del sistema contable, efectuar pruebas de los procesos de ventas, compras, manejo de inventarios, y otros procesos principales. Dichas pruebas deben ser documentadas y formarán parte fundamental de la evaluación de control interno.

2.4.- Evaluación de riesgos del contribuyente.- Las Normas Internacionales de Auditoría, señalan como un tema relevante en la etapa de planeación, la evaluación del riesgo de auditoría; en tal virtud a continuación se citan algunos conceptos importantes y los mecanismos generales para tal evaluación.⁷³

⁷¹ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 13.

⁷² Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 13.

⁷³ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 19.

2.4.1.- Norma Internacional de Auditoría NIA 6 (Evaluación del Riesgo y Control Interno).- El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. El auditor debería usar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.⁷⁴

2.4.2.- Riesgo de auditoría.- Significa el riesgo de que se dé una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros y por ende las declaraciones del contribuyente, están elaboradas en forma errónea de una manera importante.⁷⁵

Se debe evaluar el riesgo en la Auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.⁷⁶

2.4.2.1.- Riesgo inherente.- Es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacciones a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.⁷⁷

El riesgo inherente, de manera general, se entiende como la susceptibilidad de que el saldo de una cuenta revele exposiciones erróneas que pudieren ser significativas.⁷⁸

En este sentido previo a la evaluación del riesgo inherente, es fundamental para identificar y evaluar correctamente este riesgo contar con un total conocimiento del

⁷⁴ Norma Internacional de Auditoría NIA 6 (Evaluación del Riesgo y Control Interno).

⁷⁵ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 19.

⁷⁶ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 19.

⁷⁷ Servicio de Rentas internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 20.

⁷⁸ Servicio de Rentas internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 25.

entorno en el que opera la entidad a ser evaluada y las actividades comerciales que desarrolla (conocimiento de la industria y su proceso).⁷⁹

2.4.2.2- Riesgo de control.- Es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en el saldo de cuenta o clase de transacciones y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.⁸⁰

El riesgo de control es la posibilidad de que existan exposiciones erróneas significativas individuales o agregadas en los Estados Financieros, que no fueron detectadas por el control interno implantado en la institución.⁸¹

Siempre existirán riesgos de control a causa de limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de procesos.

Al igual que en el proceso de evaluación del riesgo inherente, para la evaluación del riesgo de control, no existen fórmulas o mecanismos previamente establecidos, el auditor o funcionario responsable, deberá conocer los principales procesos llevados a cabo por el auditado, identificar los controles claves, entendiéndose como tales aquellos que buscan minimizar el riesgo inherente, y evaluar la efectividad de dichos controles. Con base en el buen juicio profesional del auditor o funcionario responsable del proceso de determinación, se calificará el riesgo de control.⁸²

⁷⁹ Servicio de Rentas internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 25.

⁸⁰ Servicio de Rentas internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 20.

⁸¹ Servicio de Rentas internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 27.

⁸² Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 27.

2.4.2.3.- Riesgo de detección.- Es el riesgo de que los procedimientos sustantivos⁸³ de que un auditor no detecte una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podría ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases.⁸⁴

2.5.- Revisión analítica de los estados financieros.- Es un estudio minucioso de los estados financieros de la empresa con el fin de establecer la posición financiera de la empresa, en el cual se compara el año de revisión con períodos anteriores, y los resultados de las operaciones con el objetivo de establecer las mejores estimaciones y predicciones posibles sobre las condiciones y resultados futuros.

Además, para realizar este análisis se debe consultar otros informes y documentos anexos, como: informe de auditores externos, de cumplimiento tributario, precios de transferencia, etc.

De hecho los estados financieros por sí solos, no brindan la información que ayuda al usuario a evaluar, valorar, predecir o confirmar el rendimiento de una inversión y el nivel percibido de riesgo implícito.

Existen distintas metodologías utilizadas para la revisión analítica de estados financieros, por ejemplo análisis horizontal, vertical, la utilización de índices financieros, etc.

2.6.- Cronograma de auditoría.- Todo proceso de planificación lleva implícito la necesidad de diseñar un cronograma que permita evidenciar los siguientes aspectos:

⁸³ Los procedimientos sustantivos están diseñados para obtener evidencia sobre la integridad, exactitud y validez de los datos producidos por el sistema de Contabilidad. Yanel Blanco, *Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral*, Bogotá, editorial: Ecoe ediciones, 2003, pág. 153.

⁸⁴ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 20.

- Tiempos de ejecución de las acciones.
- Asignación de Recursos (se podrán incluir uno o varios recursos en cada etapa).
- Tiempo estimado frente al tiempo real de ejecución de las acciones.
- Listado de pasos a seguir para la consecución de un objetivo. Esto sin perjuicio de las adiciones que pueda definir el auditor para efectos de su mejor control.
- Contribuir con el seguimiento y supervisión de las tareas y actividades.
- Revelar los entregables en cada fase del proceso, entre otros.⁸⁵

2.7.- Informe de planificación de auditoría.- Una vez concluida la etapa de planificación el auditor debe elaborar un documento en el que conste el resultado del análisis efectuado en esta etapa.

3.- Ejecución de la auditoría

De acuerdo con lo establecido en la Guía Técnica: organización y técnicas de documentación de papeles de trabajo aplicado a determinaciones tributarias mediante controles intensivos, emitida por el Servicio de Rentas Internas, la ejecución de la auditoría es la etapa en la cual el auditor deberá obtener evidencia suficiente de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría.

La información obtenida por el auditor sobre la cual basa su opinión se constituye en evidencia para la auditoría, esta evidencia pueden ser: comprobantes de venta, registros contables, contratos, etc; y la información proporcionada por terceros.

⁸⁵ Servicio de Rentas Internas, "Guía Técnica: Planificación.....", pág. 35.

El auditor para la obtención de evidencia de auditoría podrá utilizar varios métodos como por ejemplo:

- Inspección
- Observación
- Investigación y confirmación
- Cómputo
- Procedimientos analíticos.

Dentro del proceso determinativo se generan varios documentos como por ejemplo: resoluciones, actas de determinación, informes especiales de auditoría, actas de inspección contable, respuestas de consultas, entre otros; éstos necesariamente se sustentan en papeles de trabajo.

Papeles de trabajo son todos aquellos documentos presentados por el contribuyente, documentación elaborada por el auditor en función de sus pruebas de auditoría, evidencia de los diferentes análisis, información obtenida de las bases de datos del Servicio de Rentas Internas y otras instituciones, así como cualquier tipo de documento o información que complementa y permita evidenciar el trabajo de auditoría.

Los papeles de trabajo por constituir un registro de las acciones del auditor que muestran los resultados obtenidos del análisis, estudio y control realizado, son una fuente de información para eventos futuros que derivan en la mejora de la calidad del trabajo tanto interno como externo.

Los papeles de trabajo sirven para posteriores instancias, en la Administración Tributaria, posteriores a la determinación; además respaldan futuros procesos judiciales inclusive pueden constituirse en materia de consulta y de defensa ante tribunales fiscales y otras instancias.

4.- Formarse una opinión

Esta etapa consta de dos fases: consolidación de la opinión y comunicación de resultados finales.

4.1.- Consolidación de la Opinión.- En esta etapa el auditor se forma una opinión preliminar en base a los hallazgos y riesgos detectados.

El auditor emite una acta borrador de determinación, misma que es revisada con el contribuyente.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el contribuyente tiene 20 días hábiles, contados desde el día siguiente de la revisión del acta borrador, para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador, como se muestra a continuación:

***“Art.- 262.- Actas de determinación.-** Concluido el proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levantará la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo.*

Las actas de determinación contendrán los siguientes requisitos:

- 1. Identificación de la autoridad que la emite.*
- 2. Número del acta de determinación.*
- 3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda.*

4. *Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo.*
5. *Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso.*
6. *Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes del contador, de ser el caso.*
7. *Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo.*
8. *Obligaciones tributarias a las que se refiere la determinación tributaria.*
9. *Fundamentos de hecho y de derecho de cada una de las glosas.*
10. *Valor del impuesto causado y a pagar según corresponda.*
11. *Valor de las multas y recargos que correspondan.*
12. *Tasas de interés por mora tributaria aplicables a los correspondientes períodos.*
13. *Lugar y fecha de emisión del acta de determinación.*
14. *Firma del funcionario responsable del proceso de determinación.*

El acta borrador de determinación tributaria será revisada por el funcionario responsable del proceso de determinación conjuntamente con el sujeto pasivo, para lo cual la Administración Tributaria dispondrá su comparecencia mediante oficio debidamente notificado al sujeto pasivo. Durante la comparecencia se entregará al contribuyente un ejemplar del acta borrador correspondiente y la Administración Tributaria explicará las diferencias encontradas, los cálculos efectuados y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el acta de determinación, finalizado lo cual se levantará un acta en la que se sentará razón de la comparecencia, y de darse el caso, se expondrán las observaciones efectuadas por el sujeto pasivo; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido en el artículo referente a requerimientos de información dentro de un proceso de determinación tributaria.

A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo, en cuyo caso se elaborará un acta en la que se sentará razón de la información y de la documentación recibida; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido para la recepción de información dentro de un proceso de determinación tributaria.

Si pese a la notificación de comparecencia hecha por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo no acudiere a la revisión conjunta del acta borrador, se le notificará con un ejemplar de la misma, mediante un oficio en el que se indique su inasistencia. En este caso, el plazo de 20 días indicado en el inciso anterior se contabilizará desde la fecha de notificación del acta borrador.”⁸⁶

4.2.- Comunicación de resultados finales.- En esta etapa de la auditoría se ha revisado y analizado la información entregada por el contribuyente una vez revisada el acta borrador de determinación y se han emitido los resultados definitivos del proceso de auditoría.

Los dos últimos párrafos del artículo 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece lo siguiente con relación al acta definitiva:

“Transcurrido el plazo de veinte días mencionado, el funcionario responsable realizará el análisis pertinente de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo en este lapso, luego de lo cual elaborará el acta de determinación final, que suscrita por el Director General, Director Regional o Director Provincial, en su caso, será notificada al sujeto pasivo, sentándose en la misma la razón de la

⁸⁶ Decreto Ejecutivo No. 374, Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010. Última reforma 19 de junio de 2012, Art. 262.

notificación. En el caso de que el sujeto pasivo exprese, luego de la revisión conjunta del acta borrador, su conformidad con los valores determinados, la Administración Tributaria podrá emitir y notificar el acta de determinación final de determinación luego de recibida, por parte del sujeto pasivo, la conformidad con el acta borrador, sin necesidad que culmine el plazo de veinte días mencionado anteriormente.

El acta de determinación final deberá contener los mismos requisitos previstos para las actas borrador, excepto el señalado en el numeral 14.»⁸⁷

Mecanismos utilizados por la Administración Tributaria para recabar información

Para recabar la información necesaria para el proceso determinativo, el funcionario puede utilizar los siguientes medios:

- Requerimientos de información
- Diligencias de inspección
- Comparecencias
- Actas de entrega recepción de información

Requerimientos de Información:

Los requerimientos de información son oficios mediante los cuales la Administración Tributaria solicita información física o en medio magnético, a los contribuyentes, terceros u otras instituciones. El artículo 260 del Reglamento para la Aplicación de Régimen Tributario Interno, establece lo siguiente relacionado a los requerimientos de información dentro de un proceso de determinación:

⁸⁷ Decreto Ejecutivo No. 374, "Reglamento para la Aplicación..." Art. 262.

“Art. 260.- Requerimientos de información.- El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas o sus delegados podrán requerir por escrito al sujeto pasivo determinado, y a cualquier persona natural o sociedad toda la información y documentación, impresa o en medio magnético, necesaria para la determinación tributaria. Además, el funcionario responsable del proceso de determinación podrá requerir, dentro de las diligencias de inspección o de comparecencia efectuadas a los sujetos pasivos, la información y los documentos que considere necesarios.

Se sentará un acta que será firmada, en dos ejemplares, tanto por el funcionario responsable del proceso de determinación u otro facultado para el efecto, como por el sujeto pasivo o por su respectivo representante debidamente autorizado; uno de los ejemplares del acta se entregará al sujeto pasivo y otro se agregará al expediente del proceso de determinación.

La documentación tendrá que ser entregada dentro de los plazos señalados por la autoridad tributaria y deberá estar debidamente certificada por el sujeto pasivo o por su representante debidamente autorizado, y por el contador, de ser el caso.”⁸⁸

Diligencias de Inspección

El funcionario responsable del proceso de determinación está facultado a notificar diligencias de inspección a los contribuyentes sujetos a revisión, en la cual se solicita la revisión de la información necesaria del proceso de auditoría.

El artículo 261 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone lo siguiente:

“Art. 261.- Diligencia de inspección.- El funcionario responsable del proceso de determinación podrá efectuar la inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, así como de

⁸⁸ Decreto Ejecutivo No. 374, “Reglamento para la Aplicación...” Art. 260.

*sus respectivos soportes y archivos, tanto físicos como magnéticos, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o en el lugar donde mantenga tal información. También podrá realizar inspecciones y revisiones a los sistemas informáticos que manejen información relacionada con aspectos contables y/o tributarios, utilizados por el contribuyente, y obtener, en medio magnético o impreso, los respaldos que considere pertinentes para fines de control tributario. Para ejecutar las diligencias de inspección, el funcionario responsable del proceso de determinación podrá acudir a las mismas acompañado de un equipo de trabajo multidisciplinario, de acuerdo a la finalidad de cada proceso. Una vez que se haya revisado y analizado la información, procesos, sistemas y demás documentos pertinentes se elaborará un acta en la que sentará razón de la culminación de dicha inspección y de la información analizada; esta acta será firmada, en dos ejemplares, tanto por el funcionario responsable del proceso de determinación como por el sujeto pasivo o por su representante debidamente autorizado, y por el contador general, de ser el caso; uno de los ejemplares del acta se entregará al sujeto pasivo y otro se agregará al expediente del proceso de determinación.*⁸⁹

Comparecencia

El funcionario responsable del proceso determinativo puede solicitar la presencia del contribuyente sujeto a revisión o de terceros, previa notificación, de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 96 del Código Tributario:

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

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

De conformidad con lo establecido en el artículo 24 numeral 5 de la Constitución Política de la República, el sujeto pasivo deberá comparecer personalmente y no

⁸⁹ Decreto Ejecutivo No. 374, “Reglamento para la Aplicación...” Art. 261.

*por interpuesta persona y conjuntamente con su abogado defensor, exclusivamente cuando se requiera **realizar un interrogatorio y/o cuando se requiera dotar a esta diligencia como valor probatorio**. Si se realiza la comparecencia o diligencia de inspección, con finalidades de otorgar explicaciones sobre ciertas transacciones o entrega de información, no hace falta la presencia de un abogado defensor del contribuyente.”*

Actas de entrega – recepción de información:

El funcionario responsable del proceso de determinación deberá suscribir una acta de entrega – recepción de información, correspondiente a la información solicitada mediante los requerimientos de información y diligencia de inspección, correspondiente al proceso determinativo de acuerdo con lo establecido en el artículo 260 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: *“Se sentará un acta que será firmada, en dos ejemplares, tanto por el funcionario responsable del proceso de determinación u otro facultado para el efecto, como por el sujeto pasivo o por su respectivo representante debidamente autorizado; uno de los ejemplares del acta se entregará al sujeto pasivo y otro se agregará al expediente del proceso de determinación.”*

El funcionario responsable del proceso de determinación puede utilizar las fuentes internas que constan en la base de datos de la Administración Tributaria, así como otras fuentes externas para recopilar la información:

Fuentes Internas:

- Información registrada en los sistemas de la Administración Tributaria, por ejemplo: Registro Único de Contribuyentes – RUC, declaraciones, consulta consolidada, discoverer, facturación, anexos, información de terceros, etc.
- Informes de auditores externos

La Administración Tributaria cuenta con dos informes emitidos por los Auditores externos, que nos proporcionan información útil para el análisis, referente tanto al conocimiento general del contribuyente como a riesgos detectados en la revisión del auditor externo. La información que puede obtenerse de esta fuente es:

- Informe de estados financieros
- Informe de cumplimiento tributario
- Informe de precios de transferencia

Diferencias y similitudes entre la auditoría financiera y la auditoría tributaria

La finalidad de la auditoría fiscal es controlar que los sujetos pasivos cumplan con sus obligaciones tributarias, de no ser así, se exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias de acuerdo con lo establecido en la normativa vigente, además, a más del pago de la deuda generada, se exige el pago de los respectivos intereses y en caso de no haber presentado la declaración, a más del pago de la deuda y de los intereses, se establece una multa por falta de presentación de la declaración.

Sin embargo, el auditor externo, lejos de exigir, recomienda una serie de actuaciones, informando privadamente de unos hechos para expresar públicamente una opinión profesional, sobre la adecuación o no de unos estados financieros a unos criterios preestablecidos.⁹⁰

Podemos establecer las siguientes diferencias y similitudes entre la auditoría financiera y la inspección fiscal realizada por inspectores tributarios:

⁹⁰ ARENAS, P. "Aproximación al concepto de Auditoría Fiscal" (2001); [en línea] *5campus.org, Auditoría* <<http://www.5campus.org/leccion/auditoria01>>, 04 de diciembre de 2011.

Diferencias y similitudes entre la auditoría financiera y la auditoría tributaria

	AUDITORÍA FINANCIERA	AUDITORÍA TRIBUTARIA
OBJETIVO	Opinar sobre si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada	Determinar si las bases imponibles declaradas por una entidad son correctas conforme a los criterios legales establecidos
OPINIÓN	Hay supuestos en los que es posible denegar la opinión	Se debe emitir opinión en todo caso
	La opinión parcial no está permitida, el auditor debe emitir uno de las siguientes opiniones: sin salvedades, con salvedades, negativa o abstenerse de dar una opinión, debido a que se audita a los estados financieros en su conjunto.	Opinión parcial permitida. El auditor tributario enfoca sus pruebas en los valores más importantes, significativos o representativos de los estados financieros base para la presentación de las declaraciones tributarias; es decir, establece una muestra de las cuentas a revisar y en base a esta muestra se establece la glosa.
ACCESO A LA INFORMACIÓN INTERNA	Amplio acceso a la información económico-financiera, por tratarse de una colaboración profesional, así como a los controles internos establecidos por la entidad	Menos facilidades para el acceso a la información, así como para apoyarse en los controles internos de la entidad
OPORTUNIDAD	Desarrolla su función, normalmente, de forma casi simultánea a los hechos que verifica	Su actuación se inicia tras el término del plazo legal para la presentación de las distintas declaraciones fiscales
MEDIOS	Obtención de información a terceros limitada.	Obtención de información a terceros ilimitada.
	Cruces de información restringidos a datos internos de la entidad.	Posibilidad de cruzar información con declaraciones presentados por otros contribuyentes, además de entre las presentadas por la entidad.
	Sistemas expertos.	Sistemas expertos y bases de datos estatales.
PROCEDIMIENTOS	Cuestionario fiscal, indagaciones orales y escritas	Indagaciones orales y por escrito, cuestionario fiscal
	Conciliaciones globales limitadas a datos de la propia entidad	Conciliaciones globales con datos de la entidad y con información obtenida de otros contribuyentes
	Confirmaciones con terceros (limitadas)	Confirmaciones con terceros (amplias)
DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO	Papeles de trabajo	Diligencias
	Informe de auditoría	Acta de inspección

Fuente: ARENAS, P. "Aproximación al concepto de Auditoría Fiscal" (2001); [en línea] 5campus.org, Auditoría <<http://www.5campus.org/leccion/auditoria01>>

CAPÍTULO III

Generalidades del Sector Agroindustrial (Producción de Palma Aceitera)

De acuerdo con una definición tradicional, la agroindustria es la actividad de manufactura mediante la cual se conservan y transforman materias primas procedentes de la agricultura, lo pecuario, lo forestal y la pesca. Esto incluye procesos muy variados: desde la conservación tradicional, como el secado al sol, hasta operaciones relacionadas con la poscosecha, como la clasificación y el empaque, o la producción mediante métodos modernos y de gran inversión de capital, de artículos como fibras, textiles y papel, entre otros.⁹¹

El Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura – ILCA, 1999, señala que la agroindustria comprende los procesos de almacenamiento, manejo, preservación, beneficio y transformación industrial de materias primas de origen agrícola, pecuario, forestal y pesquero. Este concepto implica la idea de una integración entre la producción, el abastecimiento de materias primas y su transformación y la instalación de unidades o plantas de transformación cercanas a las zonas de producción.⁹²

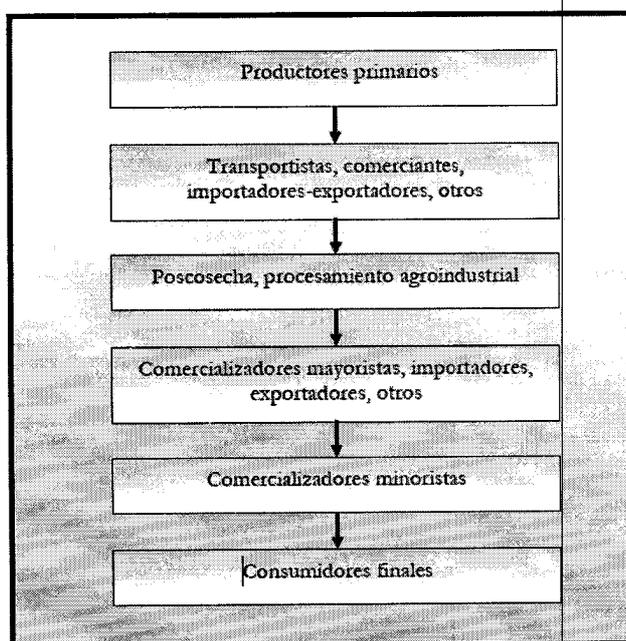
Según el Ministerio de Agricultura y Ganadería (MAG), 2006, una cadena agroproductiva está compuesta por la producción, la cosecha y la poscosecha, la comercialización, (que incluye, entre otras, las funciones del transporte y el almacenamiento), la industrialización (que comprende actividades de conservación y transformación), la distribución final y el consumo.

A continuación se muestran los elementos de una cadena agroproductiva:

⁹¹ Ministerio de Agricultura y Ganadería. *La Agroindustria en el Ecuador, Un diagnóstico integral*, septiembre 2006, pág. 15.

⁹² Ministerio de Bienestar Social y otros, *Situación y Perspectivas de la Agroindustria y la Microempresa Rural en el Ecuador*, Quito, 1999, pág. 4.

Esquema general de una cadena agroproductiva



Fuente: Ministerio de Bienestar Social y otros, *Situación y Perspectivas de la Agroindustria y la Microempresa Rural en el Ecuador*, pág. 11

La agroindustria puede llevar a una región a especializarse en la producción y procesamiento de ciertos tipo de bienes, de tal forma que se logre la maximización de los servicios de apoyo a la actividad que genere diversos modelos de empresas, fomentando la asociación de los productores agropecuarios o generando contratos de producción y transformación de materias primas entre empresas y agrupaciones de campesinos productores.

La producción de palma aceitera se encuentra dentro de la clasificación del sector agroindustrial en el Ecuador, de acuerdo a la clasificación industrial de las Naciones Unidas – Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU), el sector agroindustrial es bastante amplio, incluye

específicamente todas las actividades relacionadas con las industrias de alimentos, bebidas, tabaco, textiles, químicos, cuero, caucho, madera y papel.⁹³

Palma Aceitera

La palma aceitera es un cultivo importante en el mundo, que puede encontrarse en estado silvestre y en forma comercialmente cultivada. De todas las plantas oleaginosas, la palma aceitera es la que produce mayor rendimiento de aceite por unidad de área, superando al coco y a otras oleaginosas. El principal producto obtenido en el proceso de la fruta es el aceite. En la actualidad, se ha realizado mayor investigación en este campo y se han incrementado las áreas de siembra debido a que ha logrado demostrarse que el aceite de palma es un producto apto y útil para el consumo humano.⁹⁴

El cultivo de la palma aceitera en Ecuador se inició en la zona de Santo Domingo de los Tsáchilas y se ha extendido hasta la provincia de Esmeraldas. Cubre cerca de 240.000 hectáreas, con una producción de aceite crudo de 430.000 toneladas métricas. Durante las primeras décadas, el aceite sirvió para cubrir la demanda del mercado nacional.⁹⁵

Ecuador, como productor de aceite de palma, ocupa el segundo lugar en Latinoamérica y el séptimo en el mundo. En la actualidad se exporta algo más del 50% del aceite de palma.⁹⁶

⁹³ Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las Actividades Económicas (CIIU) – incluye específicamente todas las actividades relacionadas con las industrias de alimentos, bebidas, tabaco, textiles, químicos, cuero, caucho, madera y papel.

⁹⁴ Rubén Ortíz y Otros, *El Cultivo de la Palma Aceitera*, San José: Editorial Universidad Estatal a Distancia, 1994, pág. 5.

⁹⁵ Diario El Universo, sección Opinión, del 06 de diciembre de 2010, <www.eluniverso.com/.../1363ecuador-palmicultor.html>, 07 de enero de 2012.

⁹⁶ Diario El Universo, sección Opinión, del 06 de diciembre de 2010, <www.eluniverso.com/.../1363ecuador-palmicultor.html>, 07 de enero de 2012.

Usos del aceite de palma

De la palma se utilizan los frutos, tanto la pulpa como la almendra. Una vez transformados, los productos de la palma se utilizan en la industria agroalimentaria (más de 50%), la industria química, cosmética, alimentación animal y más recientemente para agrocombustibles.⁹⁷

Los productos que se obtienen del procesamiento de la palma son:

El aceite de palma rojo o aceite de palma.- Se obtiene de la pulpa, después de ser transformado, es un componente esencial de la industria agroalimentaria: se encuentra en aceites de fritura, margarinas, muchos platos precocinados, sopas, patatas fritas, helados, bizcochos, galletas.⁹⁸

El aceite de palmiste.- Se extrae de la almendra de la semilla del fruto de la palma. Su composición química es completamente diferente a la del aceite de palma rojo. El aceite de palmiste es semi sólido a temperatura ambiente. Tras su transformación es más utilizado por la industria cosmética (jabones y cremas), la industria química (barniz, pintura, resina), la fabricación de detergentes y también la industria agroalimentaria.⁹⁹

Los residuos sólidos de la cascarilla de la almendra llamados torta de palma o torta de palmiste son utilizados en alimentación animal.¹⁰⁰

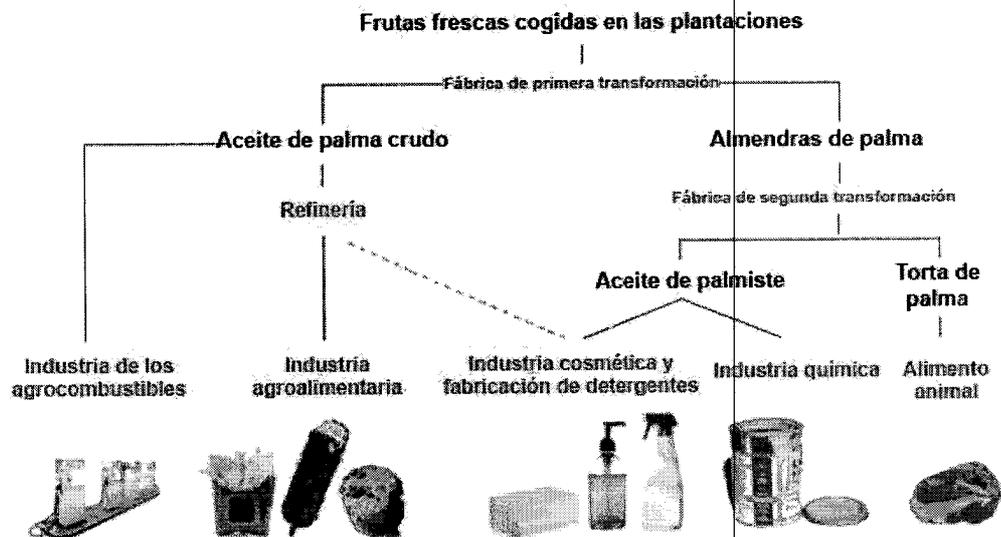
A continuación se muestra un gráfico de los productos obtenidos de la palma africana:

⁹⁷ Aceite de palma: usos, orígenes e impactos <http://www.tierra.org/spip/IMG/pdf/Aceite_de_Palma.pdf>, 05 de febrero de 2012.

⁹⁸ Aceite de palma: usos, orígenes e impactos <http://www.tierra.org/spip/IMG/pdf/Aceite_de_Palma.pdf>, 05 de febrero de 2012.

⁹⁹ Aceite de palma: usos, orígenes e impactos <http://www.tierra.org/spip/IMG/pdf/Aceite_de_Palma.pdf>, 05 de febrero de 2012.

¹⁰⁰ Aceite de palma: usos, orígenes e impactos <http://www.tierra.org/spip/IMG/pdf/Aceite_de_Palma.pdf>, 05 de febrero de 2012.



Fuente: Aceite de palma: usos, orígenes e impactos, <http://www.tierra.org/spip/IMG/pdf/Aceite_de_Palma.pdf>, (05 de febrero de 2012).

Asociaciones de Palmicultores en Ecuador

En 1970 se creó en Ecuador la Asociación Nacional de Cultivadores de Palma Africana ANCUPA¹⁰¹ y en 1993 La Fundación de Fomento de Exportaciones de Aceite de Palma y sus Derivados de Origen Nacional (FEDAPAL)¹⁰², gremios de palmicultores encargados de promover asistencia y fomentar las exportaciones de productos de palma africana.

¹⁰¹ La Asociación Nacional de Cultivadores de Palma Africana (ANCUPA) fue creada en 1970 con la finalidad de agrupar a todas las personas que están dedicadas al cultivo de la palma africana y a la extracción de aceite crudo de palma y de palmiste.

El marco de acción de ANCUPA tiene como pilar fundamental la protección de los intereses de los cultivadores, y el fomento de la cooperación y la asistencia mutua entre ellos. Así mismo, la difusión de nuevas investigaciones para el aprovechamiento adecuado de los suelos.

<<http://www.agroecuador.com/web/index.php/afiliados/asociacion-de-productores/167-ancupa>>, 30 de octubre de 2011.

¹⁰² FEDAPAL (FUNDACION DE FOMENTO DE EXPORTACIONES DE ACEITE DE PALMA Y SUS DERIVADOS DE ORIGEN NACIONAL), es el brazo comercializador de ANCUPA se creó en 1993 para promover, implementar y efectuar las exportaciones de productos de la palma africana y todos sus derivados, para de esta forma evacuar los excedentes de producción de aceite crudo de palma.

<<http://www.agroecuador.com/web/index.php/afiliados/asociacion-de-productores/177-fedapal>>, 30 de octubre de 2011.

FEDAPAL se encarga de formular estrategias que permitan evacuar el excedente exportable¹⁰³ con el propósito de lograr que el palmicultor venda toda su producción al mejor precio que permitan las condiciones del mercado.

Situación tributaria del sector palmicultor en Ecuador

De las determinaciones efectuadas a éste sector se ha evidenciado lo siguiente:

- La contratación de la mano de obra se efectúa por medio de terceros llamados contratistas, quienes son los responsables de los pagos y de los aportes al IESS, de ésta manera las empresas palmicultoras pretenden deslindarse de la responsabilidad laboral sin considerar que se constituyen en responsables solidarios de acuerdo con lo establecido en el Art. 41 del Código de Trabajo.¹⁰⁴
- Las empresas palmicultoras proveen de las semillas a personas que poseen ciertas cantidades de tierras, las cuales deben entregar toda la producción a la

¹⁰³ Excedente Exportable.- Diferencia entre la producción nacional y las ventas totales.

¹⁰⁴ **“Art. 41.-Responsabilidad solidaria de empleadores.-** Cuando el trabajo se realice para dos o más empleadores interesados en la misma empresa, como condueños, socios o copartícipes, ellos serán solidariamente responsables de toda obligación para con el trabajador.

Igual solidaridad, acumulativa y electiva, se imputará a los intermediarios que contraten personal para que presten servicios en labores habituales, dentro de las instalaciones, bodegas anexas y otros servicios del empleador”

Este principio fue reconocido por el artículo 10 de las “Normas que deben observarse en la Prestación de Servicios de Intermediación Laboral conocida como Tercerización” promulgadas mediante Decreto Ejecutivo No. 2166 inserto en el Registro Oficial No. 442 de 14 de octubre del 2004, que manifestaba:

“Responsabilidad solidaria.- En virtud de lo que determina el ordinal 11 del Art. 35 de la Constitución Política de la República, la empresa usuaria en cuyo provecho se realiza la obra o se presta el servicio, será solidariamente responsable del cumplimiento de las obligaciones laborales que correspondan a los trabajadores tercerizados con relación a las empresas de intermediación laboral. La responsabilidad laboral implicará el cumplimiento de las obligaciones y beneficios legales contenidos en el Código del Trabajo y en la Ley General de Seguridad Social. (...)”

empresa de palma que proveyó la semilla. Es la empresa la que establece las condiciones de compra y exclusividad del producto.

- El nivel de educación de las personas dedicadas a la siembra del fruto normalmente es muy bajo y no tienen un conocimiento tributario, motivo por el cual no presentan declaraciones y mucho menos anexos, por lo tanto no es posible para la Administración Tributaria cruzar la información de las empresas palmicultoras con las ventas efectuadas por estas personas.
- Las empresas palmicultoras registran la compra de fruto a un precio estimado, el cual no es ajustado con el precio real establecido en la factura de compra del fruto.

El sector agroindustrial de la palma aceitera en el Ecuador, es un sector informal de la economía.

El subsector informal incluye a los trabajadores por cuenta propia que ocasionalmente emplean asalariados y generalmente no se inscriben en registros oficiales, fiscales o de seguridad social, y parte de los dueños de los negocios informales pueden ocupar uno o más asalariados de manera continua, cumpliendo parcialmente con reglamentaciones o requisitos gubernamentales. Así dentro de la economía informal quedan incorporados, los vendedores ambulantes de mercancías y de alimentos, artesanos, transportistas, prestadores de servicios domésticos de todo tipo y de reparaciones diversas, así como sexo-servidores, entre otras.¹⁰⁵

Según Ayala, 2003, el sector informal está caracterizado por la pobreza y la falta de oportunidades de empleo, pero también por el incumplimiento de leyes,

¹⁰⁵ <<http://www.eumed.net/coursecon/ecolat/mx/2006/rsgb-informal.htm>>, 12 de octubre de 2011

especialmente las fiscales. La economía informal en general tiene incentivos para evadir impuestos e incumplir con la ley.¹⁰⁶

La consecuencia de la acción de los sectores informal e ilegal es la formación de un círculo vicioso que impide el fortalecimiento de una cultura a favor de la voluntad de pagar impuestos.¹⁰⁷

No obstante dentro de la palmicultura conviven industrias con altos ingresos. Este tipo de contribuyentes tienen la capacidad de contratar asesores fiscales para la elaboración de sus declaraciones de impuestos. Estos, expertos en leyes tributarias, ayudan a sus clientes a organizar sus asuntos de tal forma que sea menor la cantidad de impuestos que tengan que pagar. Este comportamiento se denomina elusión de impuestos y es legal, por tanto difiere de la evasión de impuestos el cual es ilegal.¹⁰⁸

Análisis del sector

Para el presente análisis se utilizaron las declaraciones de Impuesto a la Renta anual (formulario 101)¹⁰⁹, del período 2006 al 2010, correspondientes a las empresas cuya actividad económica es la extracción de aceite de palma. De la información proporcionada por la Administración Tributaria se seleccionó una muestra en relación al total de ingresos declarados. La muestra seleccionada representa el 90% del total de las empresas extractoras de aceite de palma de la Regional Norte.

Se analizaron las cuentas más representativas del balance de resultados (ingresos, costos y gastos) registradas en las declaraciones de Impuesto a la Renta de las empresas extractoras de aceite de palma.

¹⁰⁶ J. Ayala, "Instituciones para mejorar el desarrollo....", pág. 183.

¹⁰⁷ J. Ayala, "Instituciones para mejorar el desarrollo....", pág. 183.

¹⁰⁸ N. Gregory, "Principios de Economía" pág. 174.

¹⁰⁹ Está información es confidencial por lo tanto se trabajará de manera agregada.

En ingresos se consideró las ventas locales con tarifa 0% y las exportaciones. En el año 2006 el sector no presentó exportaciones, en los años 2007 al 2009 las exportaciones representan aproximadamente el 10% y en el año 2010 el 1% de las ventas totales y exportaciones. No se consideró los otros ingresos debido a que la palma y el aceite que se obtiene de éste son productos gravados con tarifa 0% de IVA.

En relación a los costos y gastos se utilizaron las siguientes variables: compras locales de materia prima, inventarios, honorarios, sueldos, salarios, beneficios sociales, mantenimiento y reparaciones. Adicionalmente se analizaron las cuentas de gasto depreciación y gasto interés para establecer la relación con el balance de situación en las cuentas de activos fijos y préstamos.

Se analizó también la utilidad del ejercicio, la utilidad gravable, reinversión de utilidades y el impuesto causado, adicionalmente se estableció la rentabilidad obtenida en cada año analizado de acuerdo con la información registrada en las declaraciones de Impuesto a la Renta.

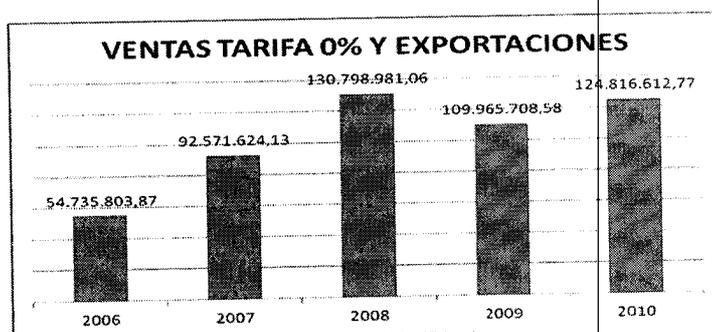
A continuación se presenta un análisis horizontal de las cuentas anteriormente mencionadas:

ANÁLISIS HORIZONTAL

DESCRIPCIÓN	2006	2007	2008	2009	2010	Variación (USD \$) 2006 vs. 2007	Variación (%) 2006 vs. 2007	Variación (USD \$) 2007 vs. 2008	Variación (%) 2007 vs. 2008	Variación (USD \$) 2008 vs. 2009	Variación (%) 2008 vs. 2009	Variación (USD \$) 2009 vs. 2010	Variación (%) 2009 vs. 2010
TOTAL ACTIVOS FIJOS	92.529.158,15	118.848.581,84	134.300.460,58	156.921.565,61	150.813.695,53	26.319.423,69	28,44%	15.451.878,74	15,00%	22.621.105,03	14,42%	(6.107.870,08)	-3,89%
PRESTAMOS NO RELACIONADAS	16.664.087,05	21.955.859,57	14.949.451,27	19.321.128,60	19.956.543,34	5.291.772,52	31,76%	(7.006.408,30)	-31,91%	4.371.677,53	22,63%	635.414,74	3,29%
PRESTAMOS RELACIONADAS	19.293.540,81	25.592.053,61	93.046,99	361.611,73	93.046,99	6.298.512,80	32,65%	(25.592.053,61)	-100,00%	361.611,73	100,00%	(267.964,74)	-74,10%
VENTAS TARIFA 0% Y EXPORTACIONES	54.735.803,87	92.571.624,13	130.798.981,06	109.965.708,58	124.816.612,77	37.835.820,26	69,12%	38.227.356,93	41,29%	(20.833.272,48)	-18,95%	14.850.904,19	13,51%
INVENTARIO INICIAL DE MATERIA PRIMA	8.510,91	-	-	69.678,00	14.773,00	(8.510,91)	-100,00%	-	0,00%	69.678,00	100,00%	(54.905,00)	-78,80%
COMPRAS MATERIA PRIMA	17.718.695,40	26.394.451,95	38.440.527,97	38.258.462,97	41.564.888,69	8.675.756,55	48,96%	12.046.076,02	45,64%	(182.065,00)	-0,48%	3.306.425,72	8,64%
INVENTARIO FINAL DE MATERIA PRIMA	-	-	69.678,00	14.773,00	-	-	0,00%	69.678,00	100,00%	(54.905,00)	-371,66%	(14.773,00)	-100,00%
INVENTARIO INICIAL DE PRODUCTOS EN PROCESO	-	-	-	595.881,13	-	-	0,00%	-	0,00%	595.881,13	100,00%	(595.881,13)	-100,00%
INVENTARIO FINAL DE PRODUCTOS EN PROCESO	-	-	-	309.503,30	-	-	0,00%	-	0,00%	309.503,30	100,00%	(309.503,30)	-100,00%
INVENTARIO INICIAL DE PRODUCTOS TERMINADOS	988.865,48	2.416.226,68	1.223.676,32	4.593.113,76	2.271.176,99	1.427.361,20	144,34%	(1.192.550,36)	-49,36%	3.369.437,44	73,36%	(2.321.936,77)	-50,55%
PRODUCTOS TERMINADOS	2.407.778,14	1.223.676,32	4.593.113,76	2.332.388,73	3.757.152,60	(1.184.101,82)	-49,18%	3.369.437,44	275,35%	(2.260.725,03)	-96,93%	1.424.763,87	61,09%
HONORARIOS, SUELDOS Y BENEFICIOS	11.564.627,37	17.119.042,00	13.222.424,95	19.824.122,92	15.424.104,70	5.554.414,63	48,03%	(3.896.617,05)	-22,76%	6.601.697,97	33,30%	(4.400.018,22)	-22,20%
MANTENIMIENTO Y REPARACIONES	5.554.992,99	5.676.223,81	21.328.892,57	21.569.563,13	20.017.403,27	121.230,82	2,18%	15.652.668,76	275,76%	240.670,56	1,12%	(1.552.159,86)	-7,20%
GASTO DEPRECIACIÓN	2.780.698,67	3.739.621,16	4.497.937,09	4.150.823,64	4.303.596,67	958.922,49	34,48%	758.315,93	20,28%	(347.113,45)	-8,36%	152.773,03	3,68%
GASTO INTERES	1.275.745,59	2.799.494,11	3.711.316,83	2.326.529,15	4.331.184,99	1.523.748,52	119,44%	911.822,72	32,57%	(1.384.787,66)	-59,52%	2.004.655,84	86,17%
TOTAL COSTOS Y GASTOS	54.503.565,06	81.910.087,32	109.535.114,72	110.669.028,32	115.180.755,62	27.406.522,26	50,28%	27.625.027,40	33,73%	1.133.913,60	1,02%	4.511.727,30	4,08%
UTILIDAD DEL EJERCICIO ANTES DE IMPUESTOS	3.272.159,22	11.467.977,89	22.770.402,85	1.082.863,16	10.182.760,34	8.195.818,67	250,47%	11.302.424,96	98,56%	(21.687.539,69)	2002,80%	9.099.897,18	840,36%
UTILIDAD GRAVABLE	3.294.794,75	10.768.156,92	20.167.339,42	4.672.297,38	8.402.933,15	7.473.362,17	226,82%	9.399.182,50	87,29%	(15.493.042,04)	-331,64%	3.730.635,77	79,85%
REINVERSION DE UTILIDADES	-	850.510,24	-	-	850.510,24	850.510,24	100,00%	(850.510,24)	-100,00%	-	-	-	-
SALDO UTILIDAD GRAVABLE	3.294.794,75	9.917.646,68	20.167.339,42	4.672.297,38	8.402.933,15	6.622.851,93	201,01%	10.249.692,74	103,35%	(15.493.042,04)	-331,64%	3.730.635,77	79,85%
IMPUESTO CAUSADO	834.270,86	2.696.988,20	5.041.834,86	1.814.685,23	2.465.497,54	1.771.717,34	212,11%	2.434.846,66	93,40%	(3.227.149,63)	-177,84%	650.812,31	35,86%

Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

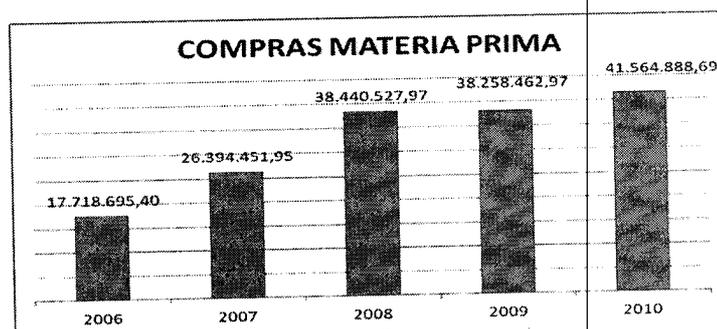
Las ventas locales con tarifa 0% y las exportaciones se incrementaron en el año 2007 en un 69,12% en relación al año 2006, en el 41,29% en el año 2008 en relación al año 2007, disminuyeron en un 18,95% en el año 2009 en relación al año 2008 y se incrementaron en 13,51% en el 2010 en relación al año 2009.



Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

Las compras locales de materia prima se incrementaron en 48,96% en el año 2007 con relación al año 2006, 45,64% en el año 2008 en relación al año 2007, disminuyeron en el año 2009 en un 0,48% con relación al año 2008 y se incrementaron en el 8,64% en el año 2010 con relación al año 2009.

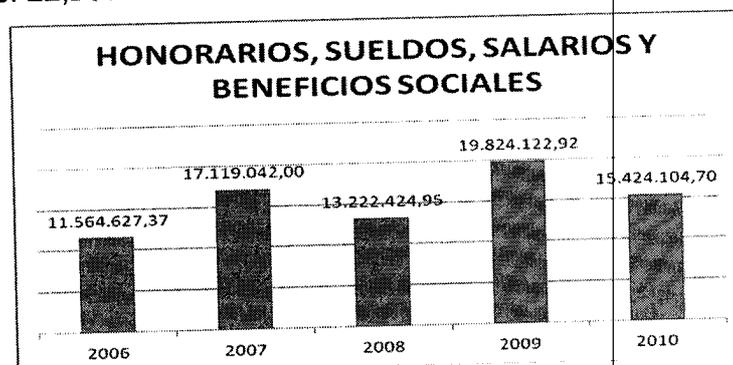
En el caso de los inventarios se evidencia que en el sector palmicultor toda la materia prima es producida, debido a que el fruto de palma es un producto perecible el cual no puede mantenerse por mucho tiempo en el inventario.



Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

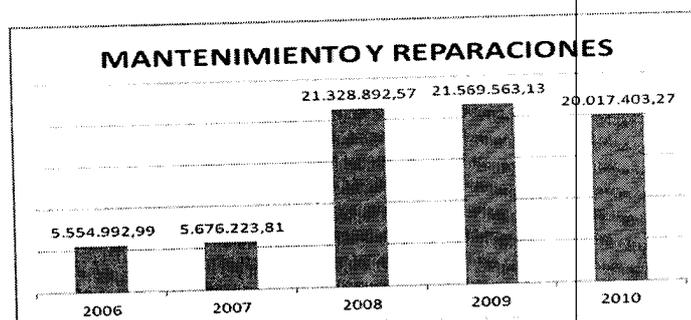
Los honorarios, sueldos, salarios y beneficios sociales presentan un incremento del 48,03% en el año 2007, en el año 2008 decrecen en 22,76%, en el año 2009

presenta un incremento del 33,30% y en el año 2010 vuelve a presentar un decremento del 22,20%.



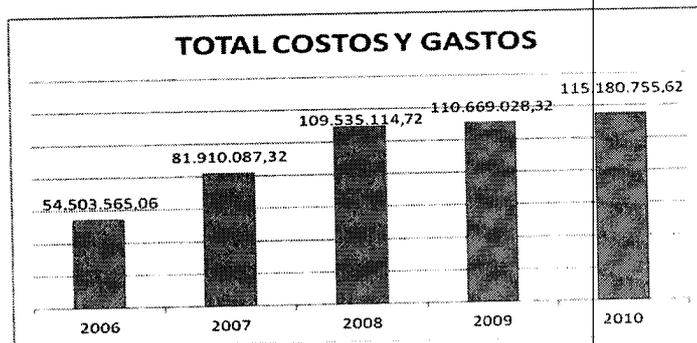
Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

La cuenta mantenimiento y reparaciones presenta un incremento del 2,18% en el año 2007, del 275,76% en el año 2008, del 1,12% en el año 2009 y en el año 2010 presenta un decremento del 7,20%.



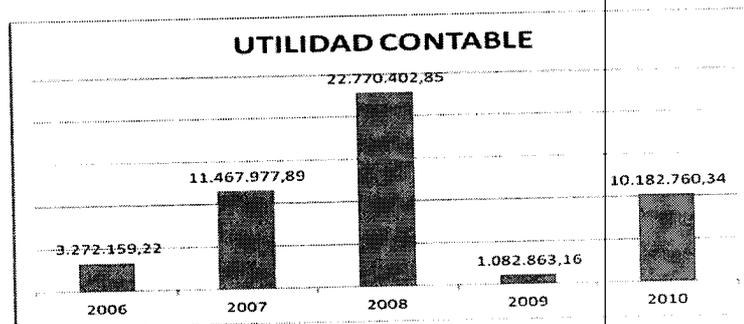
Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

El total de costos y gastos presenta un incremento en el período analizado: 50,28% en el año 2007; 33,73% en el año 2008; 1,02% en el año 2009 y 4,08% en el año 2010.



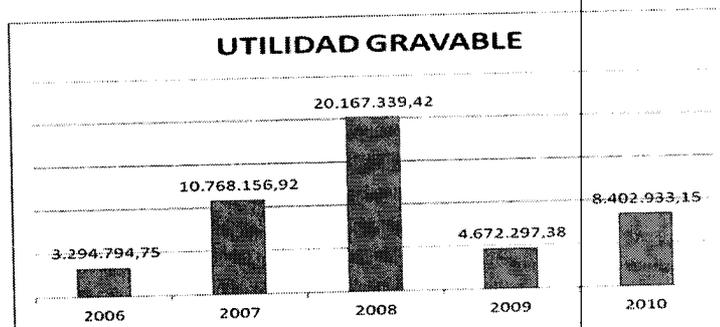
Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

La utilidad contable se incrementa en el año 2007 en el 250,47%, en el año 2008 en 98,56%, decrece en el año 2009 en 2002,80% y se vuelve a incrementar en el año 2010 en 840,36%.



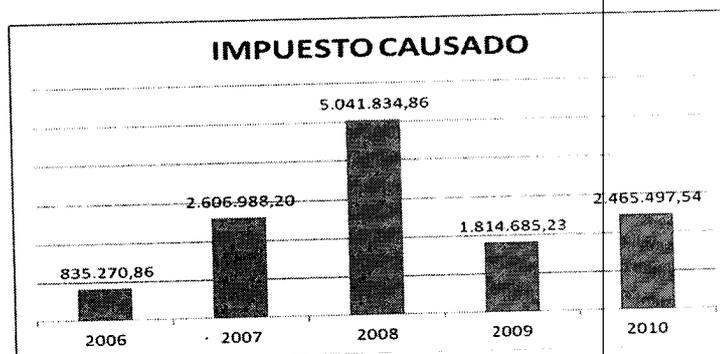
Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

La utilidad gravable se incrementa en 226,82% en el año 2007, en 87,29% en el año 2008, decrece en 331,64% en el año 2009 y se incrementa en 79,85% en el año 2010.



Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

El impuesto causado se incrementa en 212,11% en el año 2007, en 93,40% en el año 2008, decrece en 177,84% en el año 2009 y se incrementa en 35,86% en el año 2010.



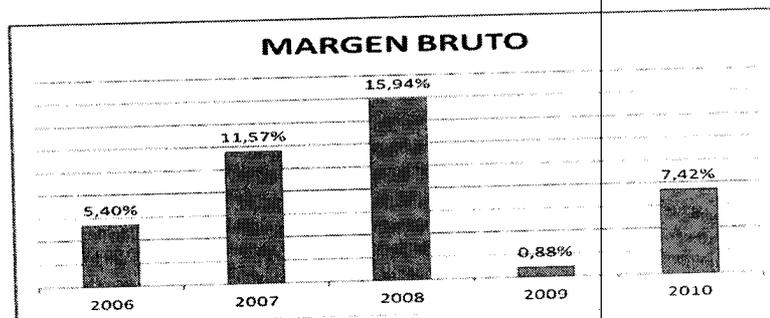
Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

Se comparó la utilidad contable de la muestra seleccionada con el total de ingresos registrados en las declaraciones de Impuesto a la Renta, del período analizado, como se muestra a continuación:

DESCRIPCIÓN	2006	2007	2008	2009	2010
UTILIDAD CONTABLE (a)	3.272.159,22	11.467.977,89	22.770.402,85	1.082.863,16	10.182.760,34
TOTAL INGRESOS	60.581.358,23	99.099.847,99	142.859.489,11	123.132.840,60	137.177.372,96
MARGEN BRUTO (c) = (a) / (b)	5,40%	11,57%	15,94%	0,88%	7,42%

Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

En el cuadro precedente se observa que en el año 2006 la rentabilidad fue del 5,40%, en los años 2007 y 2008 se incrementa a un 11,57% y 15,94% respectivamente, en el año 2009 la rentabilidad baja considerablemente al 0,88% y en el año 2010 se incrementa al 7,42%.



Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

Adicionalmente, se comparó la utilidad contable con el total de ventas tarifa 0% y las exportaciones y se evidenció una tendencia similar al análisis anteriormente descrito, como se muestra a continuación:

DESCRIPCIÓN	2006	2007	2008	2009	2010
UTILIDAD CONTABLE (a)	3.272.159,22	11.467.977,89	22.770.402,85	1.082.863,16	10.182.760,34
VENTAS TARIFA 0% Y EXPORTACIONES (b)	54.735.803,87	92.571.624,13	130.798.981,06	109.965.708,58	124.816.612,77
UTILIDAD/VENTAS Y EXP. (c) = (a) / (b)	5,98%	12,39%	17,41%	0,98%	8,16%

Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

Como se puede observar en el año 2006 la utilidad contable representa el 5,98% del total de ventas y exportaciones, en el año 2007 se incrementa al 12,39%, en el año 2008 el 17,41%, en el año 2009 desciende al 0,98% y en el año 2010 el 8,16%.

Se revisó la información de la producción nacional de aceite de palma africana que consta en la Fundación de Fomento de Exportaciones de Aceite de Palma y sus derivados de origen nacional – Fedapal, con el fin de evidenciar si en los años 2009 y 2010 se registraron problemas de producción de aceite de palma africana en la producción nacional. Fedapal registra las siguientes estadísticas de producción de aceite de palma en Ecuador:

Producción de Aceite de Palma Africana (en toneladas)

AÑO	PRODUCCIÓN Tm	CONSUMO Tm	EXCEDENTE Tm
1993	152.537	152.537	-
1994	174.413	168.011	6.402
1995	185.206	167.972	17.234
1996	180.337	156.354	23.983
1997	203.308	185.584	17.724
1998	198.495	179.799	18.696
1999	267.246	198.088	69.158
2000	222.195	197.540	24.655
2001	224.195	198.815	25.380
2002	238.798	199.508	39.290
2003	261.932	200.203	61.729
2004	279.152	200.798	81.354
2005	319.338	201.258	138.694
2006	352.120	204.039	148.081
2007	396.301	211.277	185.024
2008	418.380	209.675	208.705
2009	428.594	210.485	218.109
2010	380.301	209.840	170.461

Fuente: Fedapal

De acuerdo a la información registrada en Fedapal se observa que en el período 2006 al 2009 la producción nacional de aceite de palma fue incrementándose cada año, lo que no sucedió en el año 2010 que presentó una disminución en la producción nacional de aceite de palma africana.

Según la información que consta en Fedapal, las principales provincias productoras de aceite de palma en Ecuador son Esmeraldas, Santo Domingo, Pichincha, Los Ríos, Orellana y Sucumbíos. Todas las provincias detalladas con excepción de Los Ríos, corresponden a la Regional Norte, según la clasificación del Servicio de Rentas Internas.

Por lo tanto, la información registrada en las declaraciones de Impuesto a la Renta correspondiente a la baja en las ventas y exportaciones de palma africana no es coherente con la información registrada en las estadísticas de producción nacional (consumo local y excedente) de Fedapal.

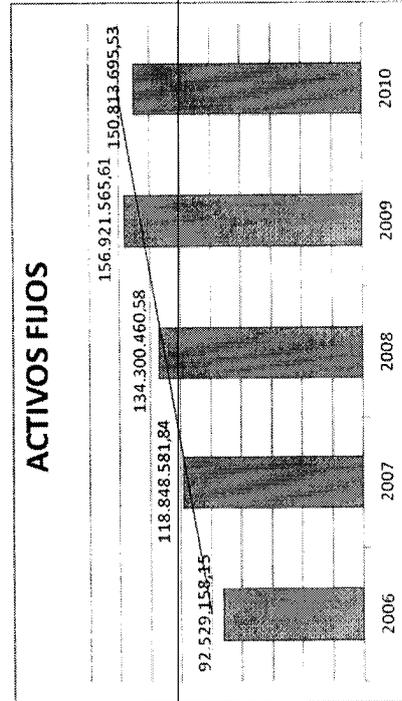
Adicionalmente, se revisó si las empresas palmicultoras analizadas registraron un incremento de sus activos y obligaciones lo cual le generó un incremento en sus gastos. Se revisó en las declaraciones de Impuesto a la Renta los rubros más representativos registrados a nivel de balance de situación (activos y pasivos) y corresponden a activos fijos y obligaciones contraídas, como se muestra a continuación:

ANÁLISIS HORIZONTAL

DESCRIPCIÓN	2006	2007	2008	2009	2010	Variación (USD \$) 2006 vs. 2007	Variación (%) 2006 vs. 2007	Variación (USD \$) 2007 vs. 2008	Variación (%) 2007 vs. 2008	Variación (USD \$) 2008 vs. 2009	Variación (%) 2008 vs. 2009	Variación (USD \$) 2009 vs. 2010	Variación (%) 2009 vs. 2010
TOTAL ACTIVOS FIJOS	92.529.158,15	118.848.581,84	134.300.460,58	156.921.565,61	150.813.695,53	26.319.423,69	28,44%	15.451.878,74	13,00%	22.621.105,03	14,42%	(6.107.870,08)	-3,89%
PRESTAMOS NO RELACIONADAS	16.664.087,05	21.955.859,57	14.949.451,27	19.321.128,60	19.956.543,34	5.291.772,52	31,76%	(7.006.408,30)	-31,91%	4.371.677,33	22,63%	635.414,74	3,29%
PRESTAMOS RELACIONADAS	19.293.540,81	25.592.053,61	-	361.611,73	93.646,99	6.298.512,80	32,65%	(25.592.053,61)	-100,00%	361.611,73	100,00%	(267.964,74)	-74,10%

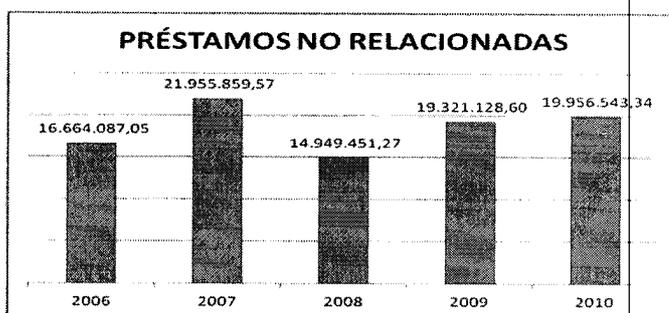
Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

De la revisión efectuada se evidenció que los activos fijos se incrementaron en el año 2007 en 28,44%, en el año 2008 el 13,00%, en el año 2009 el 14,42% y en el año 2010 presenta un decremento del 3,89%. Por lo tanto se evidencia que los activos fijos se han incrementado todos los años del período analizado (excepto el año 2010 que presenta un decremento de activos fijos), el porcentaje de crecimiento más significativo se presenta del año 2006 al 2007.



Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

Adicionalmente se revisó si las empresas de la muestra seleccionada correspondiente al sector palmicultor han incrementado su gasto interés por obligaciones contraídas en el período analizado. Para efectuar este análisis se separo en préstamos de terceros y préstamos de empresas relacionadas, debido a que los préstamos de empresas relacionadas podrían ser aportes de capital registrados bajo la figura de préstamos y están registrando un gasto interés que no sería deducible. A continuación se muestra la tendencia de las obligaciones contraídas en el período analizado:



Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

Los préstamos contraídos con terceros no relacionados se incrementaron en el año 2007 en 31,76%, el año 2008 presenta un decremento del 31,91%, el año 2009 se incrementa en el 22,63% y en el año 2010 en 3,29%.

Los préstamos de empresas relacionadas se incrementaron en 32,65% en el año 2007, en el año 2008 no registra préstamos de empresas relacionadas, en el año 2009 vuelve a registrar préstamos de empresas relacionadas y en el año 2010 estos préstamos descienden en 74,10%. A continuación se presentan los préstamos registrados en las declaraciones de Impuesto a la Renta correspondientes a relacionados:



Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

De la revisión efectuada se evidencia que las obligaciones contraídas con terceros presentaron el incremento más alto en el año 2007.

De la muestra seleccionada se han revisado los gastos más representativos, el rubro principal es compra de materia prima local, seguida de honorarios, sueldos, salarios y beneficios sociales; y mantenimiento y reparaciones. A continuación se presenta el porcentaje que representa cada una de estos gastos del total de costos y gastos:

PORCENTAJE DE COSTOS Y GASTOS ANALIZADOS SOBRE EL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS DECLARADOS

DESCRIPCIÓN	2006	2007	2008	2009	2010
COMPRAS	32,51%	32,22%	35,09%	34,57%	36,09%
MANTENIMIENTO Y REPARACIONES	10,19%	6,93%	19,47%	19,49%	17,38%
HONORARIOS, SUELDOS, SALARIOS Y BENEFICIOS SOCIALES	21,22%	20,90%	12,07%	17,91%	13,39%
GASTO DEPRECIACIÓN	5,10%	4,57%	4,11%	3,75%	3,74%
GASTO INTERÉS	2,34%	3,42%	3,39%	2,10%	3,76%
TOTAL COSTOS Y GASTOS	71,36%	68,04%	74,13%	77,83%	74,35%

Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

Adicionalmente, se estableció el costo de ventas de la muestra analizada en base a la información que consta en los formularios 101 (declaración de Impuesto a la Renta), considerando los rubros de compras e inventarios. No se considero mano de obra y costos indirectos debido a que el formulario separo estos rubros a partir

del año 2009 y no se posee esa información desglosada en los años anteriores. A continuación se muestra el costo de ventas establecido:

COSTO DE VENTAS

DESCRIPCIÓN	2006	2007	2008	2009	2010
INVENTARIO INICIAL DE MATERIA PRIMA	8.510,91	-	-	69.678,00	14.773,00
(+) COMPRAS MATERIA PRIMA	17.718.695,40	26.394.451,95	38.440.527,97	38.258.462,97	41.564.888,69
(-) INVENTARIO FINAL DE MATERIA PRIMA	-	-	69.678,00	14.773,00	-
(=) MATERIA PRIMA DISPONIBLE	17.727.206,31	26.394.451,95	38.370.849,97	38.313.367,97	41.579.661,69
(+) INVENTARIO INICIAL DE PRODUCTOS EN PROCESO	-	-	-	595.881,13	-
(-) INVENTARIO FINAL DE PRODUCTOS EN PROCESO	-	-	-	309.503,30	-
(=) COSTO DE PRODUCCIÓN TERMINADA	17.727.206,31	26.394.451,95	38.370.849,97	38.599.745,80	41.579.661,69
(+) INVENTARIO INICIAL DE PRODUCTOS TERMINADOS	988.865,48	2.416.226,68	1.223.676,32	4.593.113,76	2.271.176,99
(-) INVENTARIO FINAL DE PRODUCTOS TERMINADOS	2.407.778,14	1.223.676,32	4.593.113,76	2.332.388,73	3.757.152,60
(=) COSTO DE VENTAS	16.308.293,65	27.587.002,31	35.001.412,53	40.860.470,83	40.093.686,08

Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

En las determinaciones tributarias efectuadas a este sector se ha evidenciado que el rubro más riesgoso de costos y gastos se encuentra en el costo de ventas, precisamente por ser un proceso productivo es más complejo probar la veracidad de los valores registrados en inventarios. Por ejemplo verificar el valor del desperdicio, inventarios iniciales, como son determinaciones de años anteriores no se pueden realizar inventarios físicos, se considera únicamente la información entregada por el contribuyente.

En el caso de compras de materia prima, la mayoría de los proveedores del fruto de palma son personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, por lo tanto, no tienen la obligación de presentar anexos de compras y ventas. Esto dificulta a la Administración Tributaria para poder realizar cruces con terceros y verificar si la información registrada en compras de materia prima por las empresas extractoras de palma es correcto.

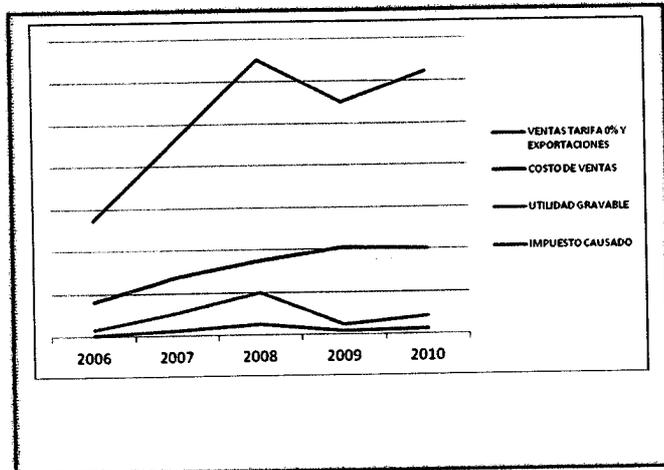
Además, las empresas extractoras proveen de las semillas de palma a los palmicultores, estos se obligan a vender toda la producción a las empresas extractoras, son las empresas las que establecen las condiciones de compra y

escogen el fruto que van a recibir de los palmicultores, es decir no toda la producción entregada por el palmicultor es recibida por la empresa extractora.

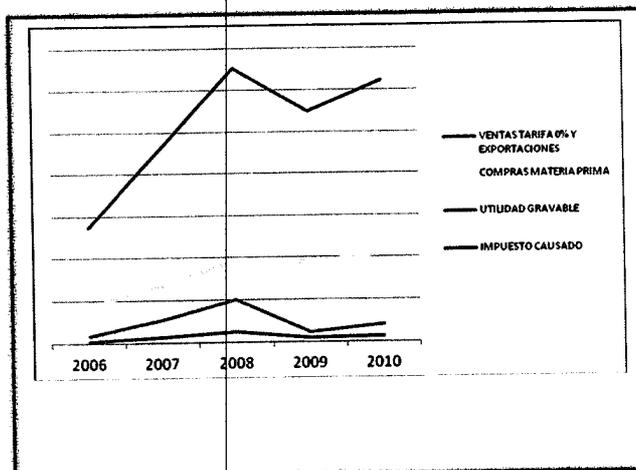
Muchas de las empresas extractoras no entregan los kárdex u órdenes de producción completas donde se pueda verificar la información registrada en las declaraciones de Impuesto a la Renta. La Administración Tributaria debe buscar mecanismos de acuerdo a cada contribuyente para tratar de verificar esta información.

A continuación se muestra en el primer cuadro la tendencia de las ventas, costo de ventas, la utilidad gravable y el impuesto causado. En el segundo cuadro se muestra la misma tendencia, pero en lugar del costo de ventas la compra de materia prima en el período analizado:

**VENTAS - COSTO DE VENTAS
- IMPUESTO CAUSADO**



**VENTAS - COMPRA MATERIA
PRIMA - IMPUESTO CAUSADO**



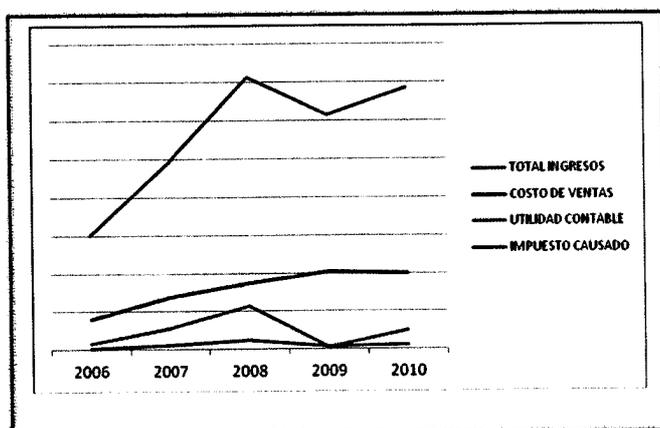
Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

Como se puede observar en los cuadros precedentes la compra de materia prima y el costo de ventas no tiene la misma tendencia que las ventas y exportaciones, se puede observar que los costos a partir del año 2008 permanecen constantes.

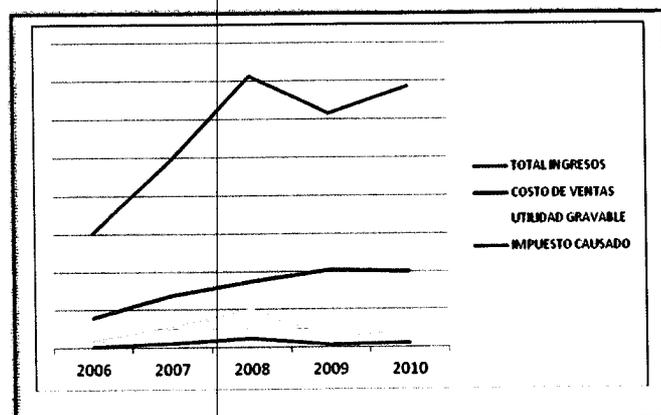
El impuesto causado no tiene la misma tendencia que los ingresos y la utilidad gravable; está diferencia se debe a varios factores que incluyen en la conciliación tributaria como ingresos exentos, deducciones por leyes especiales, gastos no deducibles. La legalidad de estos registros se puede verificar a través de las determinaciones tributarias.

A continuación se presenta el análisis anterior con el total de ingresos, donde se observa la misma tendencia:

**INGRESOS - COSTO DE VENTAS
- IMPUESTO CAUSADO**



**INGRESOS - COMPRA DE MATERIA
PRIMA - IMPUESTO CAUSADO**



Fuente: Servicio de Rentas Internas - Declaraciones de Impuesto a la Renta - Formulario 101.
Elaboración: propia

Las empresas extractoras reportan en las declaraciones de Impuesto a la Renta una baja en las ventas y exportaciones en el año 2009 y un ligero incremento en el año 2010.

Las compras de materia prima se incrementan en todos los años, excepto en el año 2009 que casi permanece constante con el año 2008.

En el caso de honorarios, sueldos, salarios y beneficios sociales se presenta una tendencia variable en algunos años se incrementa y en otros disminuye. Mantenimiento y reparaciones es una cuenta que presenta un crecimiento significativo en los años 2008, 2009 y 2010.

La utilidad contable, de la muestra analizada, se incrementa de los años 2006 al 2008, en el año 2009 decrece significativamente. De acuerdo con la información proporcionada por Fedapal la venta de aceite de palma en el año 2009 se incrementó con relación a los años anteriores. Por lo tanto se revisó las cuentas de balance de situación más significativas que pudieran incrementar los gastos.

Se analizó las cuentas de activos fijos y de obligaciones contraídas y se evidenció que el incremento en activos fijos del año 2006 al 2009 es similar en todos los años, excepto el año 2010 que esta cuenta disminuye.

Los préstamos de empresas no relacionadas presentan incrementos y decrementos en el período analizado, los préstamos de empresas relacionadas disminuyen considerablemente en los años 2008, 2009 y 2010.

El registro del gasto interés y del gasto depreciación de activos fijos no es muy significativo del total de costos y gastos, los activos fijos representan alrededor del 5% y el gasto interés el 3%, del total de costos y gastos.

CONCLUSIONES

De la revisión efectuada se evidenció que las ventas y exportaciones de aceite de palma africana, de la muestra seleccionada, no es coherente con la información reportada por FEDAPAL, las empresas extractoras reportan en las declaraciones de Impuesto a la Renta una baja en las ventas y exportaciones en el año 2009 y un ligero incremento en el año 2010. Según FEDAPAL, de los años 2006 al 2009 tanto el consumo como el excedente se incrementaron y en el año 2010 desciende la producción.

Según la información registrada en Fedapal, la mayoría de las empresas extractoras de palma africana se encuentran ubicadas en Esmeraldas y Santo Domingo. Por lo tanto, la mayor parte de ventas y exportaciones de aceite de palma se encuentra concentrada en la Regional Norte.

Las empresas extractoras de palma declararon en el año 2009 una baja en las ventas y exportaciones, mientras que Fedapal reportó un incremento de la producción, tanto en el consumo como en el excedente. Como se puede observar la información reportada por las empresas extractoras versus la información reportada por FEDAPAL no es coherente; por lo tanto, podríamos concluir que existe omisión de ingresos por parte de las empresas extractoras.

La omisión de ingresos es una figura evasiva, cabe recalcar que la evasión es el incumplimiento de la normativa tributaria cuyo fin es el incumplimiento total o parcial del impuesto, a diferencia de la elusión que busca evitar el pago de un tributo o reducir la carga fiscal utilizando formas jurídicas inadecuadas, aprovechando vacíos legales o haciendo interpretaciones a conveniencia del contribuyente.

Los principales registros de costo y gastos se encuentran en los casilleros de costo de ventas (conformado por inventarios, compras e importaciones); honorarios, sueldos, salarios y beneficios sociales y mantenimiento y reparaciones.

En el análisis de los inventarios se evidenció que estas empresas mantienen inventarios muy bajos de materia prima y productos en proceso, debido a que el fruto de palma es un producto perecible y no puede permanecer por mucho tiempo en inventario, por lo cual se evidencia que todo el fruto adquirido ya sea por fuente propia o por adquisición a terceros, es consumido en el corto plazo.

Las empresas extractoras, en su mayoría, pertenecen a grupos económicos por lo que cuentan con infraestructura necesaria para el desarrollo de su actividad económica y son éstas empresas las que imponen las condiciones en la compra del fruto. Cabe recalcar, que son estas empresas quienes proveen de la semilla de la palma a sus proveedores y éstos deben entregar la totalidad del fruto obtenido a la empresa extractora, siendo la empresa quien determina que fruto es válido o no y las condiciones de pago.

Los proveedores del fruto de palma generalmente son personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, por lo tanto no están obligadas a presentar anexos, lo cual imposibilita el realizar cruces de información preliminares para verificar si la información que consta en el casillero de compras de materia prima está sustentada con comprobantes de venta de acuerdo con lo establecido en las leyes tributarias.

Si la extracción de la palma no fuera un negocio rentable, no debería existir incremento en las compras de materia prima y como se pudo observar cada año este fue incrementándose, con excepción del año 2008 y 2009 que se mantiene casi similar.

En el caso de préstamos contraídos se clasificó en préstamos efectuados por parte relacionadas y no relacionadas, debido que en el caso de préstamos de relacionadas se debería analizar si corresponde a subcapitalización¹¹⁰.

Sin embargo es necesario verificar que los intereses pagados cumplan con la norma tributaria y no excedan de las tasas fijadas por el Banco Central del Ecuador y no correspondan a subcapitalización por parte de empresas relacionadas.

En el caso de activos fijos es necesario verificar que cuente con la documentación de respaldo (comprobantes de venta, escrituras, contratos, etc. y que el activo fijo tenga relación con la actividad económica) y que se hayan aplicado los porcentajes de depreciación establecidos en la Ley.

La rentabilidad se obtuvo del total de ingresos sobre la utilidad contable, lo cual es alarmante en el año 2009, debido a que la utilidad contable no representa ni el 1% del total de ingresos y en el año 2010 este alcanza el 7,42%, porcentaje inferior a los años 2007 y 2008.

La Administración Tributaria, puede revisar, en la actualidad, las declaraciones desde el año 2009, por efectos de caducidad¹¹¹. Es necesario que se efectúen auditorías tributarias para identificar donde existe el riesgo y determinar si existe elusión o evasión tributaria.

No se podría hablar de ineficiencia en este sector, la mayoría de las empresas analizadas corresponden a grupos económicos, que precisamente por la cantidad

¹¹⁰ Subcapitalización: Aporte de accionistas registrados como préstamos.

¹¹¹ **Caducidad.**- De acuerdo con lo establecido en el numeral 1 de artículo 94 del Código Tributario caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo en tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo.

de empresas y organización que tienen se las ha denominado como tales. Además, la mayoría de estas empresas buscan asesoría tributaria con el fin de reducir su carga fiscal.

Dentro de las mismas empresas existen personas encargadas de la planificación tributaria, pero en lugar de realizar planificación, buscan formas elusivas con el fin de generar un menor impuesto causado. En las determinaciones efectuadas se ha evidenciado que los contribuyentes registran en varios casilleros de la declaración valores correspondientes a sueldos y salarios, es decir estos valores pueden estar registrados en mantenimiento y reparaciones, otros gastos, transporte, etc. y no estar sustentados con las planillas y comprobantes de pago de aportes al IESS o sus registros son duplicados, es decir registran en sueldos y salarios y además en otros casilleros de la declaración de Impuesto a la Renta.

Otra forma de elusión que se ha evidenciado en las determinaciones tributarias es la subcapitalización, que corresponden a aportes de los accionistas y los hacen figurar como préstamos los cuales generan intereses que según esta figura serían deducibles.

Debido a la naturaleza del sector se deben realizar determinaciones tributarias que consisten en un análisis más profundo que los procesos de controles masivos o verificación de hechos o transacciones puntuales.

Se debería capacitar en temas tributarios a los proveedores del fruto de las empresas extractoras de palma, en su mayoría son personas naturales que desconocen cómo se debe realizar una declaración de impuestos. Adicionalmente es necesario solicitar información a los gremios de palmicultores Ancupa y Fedapal (podría ser a nivel de un anexo), en el cual se detalle las compras y ventas que realiza el sector palmicultor.

RECOMENDACIONES

La mayoría de las empresas extractoras de palma africana pertenecen a grupos económicos que se encargan de todo el proceso, es decir una empresa se dedica a la extracción de aceite, otra a la producción y comercialización de los productos derivados de este. Es necesario revisar todo el ciclo, es decir se debería revisar en conjunto a la empresa que produce y a la que comercializa.

Se debe verificar en el caso de los ingresos que la empresa productora este vendiendo a la comercializadora a precio de mercado y no a precios inferiores, que no exista una subfacturación entre estas empresas relacionadas.

La Administración Tributaria debería exigir a los gremios como Ancupa y Fedapal que ese reporte (podría ser a manera de anexo) las ventas y exportaciones de los productores y comercializadores de aceite de palma, debido a que estas entidades manejan las estadísticas de producción, venta y exportaciones de palma africana.

Al ser sus proveedores, en la mayoría de los casos, personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, se recomienda emitir requerimientos de información a terceros y solicitar un detalle de las compras y ventas efectuadas por las empresas en análisis.

En el caso de compras es necesario verificar su ingreso en el inventario, la mayoría de las empresas realizan un asiento al realizar el pedido de compra y si existe variación entre el valor del comprobante de venta y el asiento contable realizado al solicitar el pedido, realizan un asiento de ajuste. Es necesario verificar las cuentas contables en que se realizó este ajuste y evidenciar que realmente se registró el ajuste y que los costos no están sobrevalorados.

Se debe solicitar al contribuyente el kárdex tanto de materia prima como de producto terminado y realizar pruebas de control tanto en entradas como en

salidas y consumos y verificar que la información que consta en los kárdex sea la registrada en las declaraciones de Impuesto a la Renta.

En el caso de las empresas extractoras producen dos principales productos que son el aceite de palma y palmiste, se recomendaría hacer el seguimiento en el kárdex de estos productos.

Es necesario realizar auditorías informáticas y tratar de bajar la mayor cantidad de información durante este proceso; por ejemplo se podría solicitar al auditor informático que baje el kárdex, detalle de las ventas, etc y comparar con los mayores contables proporcionados por el contribuyente.

Las empresas agroindustriales generalmente en sus declaraciones registran los costos en varios casilleros de la declaración, por lo cual se debe analizar e indagar al contribuyente en que casilleros fueron registrados los valores correspondientes a los costos indirectos y mano de obra ya que estos pueden estar incluidos en los casilleros de inventarios o de sueldos o en otros gastos, etc.

Se debe revisar los valores que realmente fueron aportados al IESS y verificar en que casilleros de la declaración fueron registrados estos. Generalmente las empresas extractoras registran los valores correspondientes a sueldos, salarios y beneficios sociales en varios casilleros como transporte, otros gastos, mantenimiento y reparaciones, suministros y materiales, etc.

Por lo tanto, es necesario realizar determinaciones tributarias con las cuales se pueden establecer y obtener pruebas necesarias para determinar que el contribuyente se encuentra eludiendo o evadiendo impuestos, según la figura que este haya elaborado sus registros contables.

No se pueden realizar controles extensivos debido a que la mayoría de los participantes en este sector son personas naturales no obligadas a llevar

contabilidad, lo que imposibilita a la Administración realizar cruces de información con terceros; además al tener este tipo de empresas costo de producción, éste es desagregado en varios casilleros de la declaración por lo que es necesario realizar un análisis integral de la declaración.

Para efectuar este análisis es necesario solicitar al contribuyente un detalle de la declaración en el que se identifiquen las cuentas contables que componen cada uno de los casilleros de la declaración; en base a esto se debe analizar los casilleros más representativos de la declaración.

Para esto es necesario tomar una muestra de los casilleros que se van analizar y revisar la documentación que justifique el valor registrado. Adicionalmente existen cuentas que por su naturaleza deben ser revisadas en su totalidad, ejemplo sueldos y salarios, beneficios sociales, jubilación actuarial, etc.

BIBLIOGRAFÍA UTILIZADA

- ARENAS, P. (2001). ***A Aproximación al concepto de Auditoría Fiscal***, [en línea] 5campus.org, Auditoría. En: <<http://www.5campus.org/leccion/auditoria01>>.
- ARTER, D. (2004). ***Auditorías de la Calidad Para Mejorar su Comportamiento***. Madrid, España.
- AYALA, J. (2003). ***“Instituciones para mejorar el desarrollo: un nuevo pacto social para el crecimiento y el bienestar”***. México.
- BARAHONA, J y otros (2006). ***Logística comercial y modernización aduanera en Centroamérica***. San José, Costa Rica.
- BLANCO, Y. (1987). ***Manual de Auditoría y de Revisoría Fiscal***. Bogotá, Colombia.
- BLANCO, Y. (2003). ***Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral***. Bogotá, Colombia.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS – CIAT. (2005). ***La Función de Fiscalización de la Administración Tributaria***. Madrid, España.
- CODIFICACIÓN 9. ***Código Tributario***. Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005. Última modificación 09 de marzo de 2009.

- CODIFICACIÓN 26. **Ley de Régimen Tributario Interno**. Registro Oficial Suplemento 463, 17 de noviembre de 2004. Última modificación 28 de diciembre de 2011.
- COLLADO, M. y otros (2005). **Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria**. Madrid, España.
- DECRETO EJECUTIVO No. 374, **Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno**, Registro Oficial Suplemento 209, 08 de junio de 2010. Última reforma 19 de junio de 2012.
- DECRETO EJECUTIVO No. 2166, **Normas que deben observarse en la prestación de servicios de intermediación laboral conocida como tercerización**, Registro Oficial No. 442, 14 de octubre de 2004.
- GREGORY, N. (2009). **Principios de economía**. Madrid, España.
- HALL, R y otros. Traducción: Roberto Luis Escalona García. (2005). **Microeconomía: principios y aplicaciones**. México DF, México.
- MINISTERIO DE AGRICULTURA Y GANADERÍA. **La Agroindustria en el Ecuador, Un diagnóstico integral**, septiembre 2006.
- MINISTERIO DE FINANZAS, **Países Bajos – la evaluación y control de las actividades de fiscalización**. Quito – Ecuador, 2005.
- MINISTERIO DE BIENESTAR SOCIAL y otros. (1999). **Situación y perspectivas de la agroindustria y la microempresa rural en el Ecuador**. Quito, Ecuador.
- NORBERTO, P y otros. (2000). **El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales**. Buenos Aires, Argentina.

- ORTIZ, R. y otros. (1994). *El Cultivo de la Palma Aceitera*. San José, Costa Rica.
- OTALORA C. (2009). *Economía Fiscal*. La Paz, Bolivia.
- RODRÍGUEZ, A. y otros. (2007). *Estudios de derecho penal económico*. Bogotá, Colombia.
- SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. (2011). *Guía Técnica: Organización y técnicas de documentación de papeles de trabajo aplicado a determinaciones tributarias mediante controles intensivos*. Quito, Ecuador.
- TAVEIRA, H. (2008). *Derecho tributario y derecho privado: autonomía privada, simulación y elusión tributaria*. Buenos Aires, Argentina.
- ROSEMBUJ, T. (1999). *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Madrid, España.
- Universidad Nacional de Río Cuarto. (2002). *“Introducción a la Economía. Módulo II”*. Buenos Aires, Argentina.

PÁGINAS WEB

- Aceite de palma: usos, orígenes e impactos. En:
http://www.tierra.org/spip/IMG/pdf/Aceite_de_Palma.pdf
- Aproximación al concepto de Auditoría Fiscal. En:
<http://www.ciberconta.unizar.es/leccion/auditoria01/100.HTM>

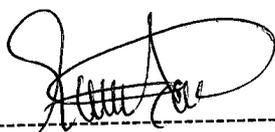
- Asociación Nacional de Cultivadores de Palma Africana (ANCUPA), En:
<http://www.agroecuador.com/web/index.php/afiliados/asociacion-de-productores/167-ancupa>
- Diseño de normas de control interno para el cumplimiento de la obligación tributaria y de deberes formales en el Impuesto Sobre la Renta, Activos Empresariales y el Impuesto del Valor Agregado en la Empresa LUMICA C.A. En:
http://bibadm.ucla.edu.ve/edocs_baducla/tesis/P145.pdf
- Ecuador Palmicultor (Plutarco Naranjo). En:
www.eluniverso.com/.../1363ecuador-palmicultor.html
- Fundación de Fomento de Exportaciones de Aceite de Palma y sus Derivados de Origen Nacional (FEDAPAL). En:
<http://www.agroecuador.com/web/index.php/afiliados/asociacion-de-productores/177-fedapal>
- Informe Industrias Ales. En:
<http://www.ecuability.com/documentos/INFORMES%20PDF/INFORME%20INICIAL%20ALES%20II.pdf>
- Ministerio de Agricultura y Ganadería, La agroindustria en el Ecuador, Un diagnóstico integral, septiembre 2006. En:
<http://www.iica.int/Esp/organizacion/LTGC/agroindustria/Documentos%20Agroindustria%20Rural/La%20agroindustria%20en%20el%20Ecuador.%20Un%20diagn%C3%B3stico%20integral.pdf>
- Palma africana. En:
http://www.dinant.com/productos_agricolas.php?pagp_id=52&orden_id=8

- Palma Africana en el Ecuador. En
http://agrytec.com/agricola/index.php?option=com_content&view=article&id=3468:palma-africana-en-el-ecuador&catid=49:articulos-tecnicos&Itemid=43
- Que es la economía informal. En:
<http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/mx/2006/rsgb-informal.htm>

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 propiedad intelectual del mismo.

Quito, 16 de noviembre de 2012



LILIANA AGUAYO JAYAS