

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES



**“MANUAL DE PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINACIONES
PRESUNTIVAS DEL IMPUESTO A LA RENTA”**

TESIS DE GRADO

PARA OBTENER EL GRADO DE MAGISTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

PRESENTADO POR:

Viviana Narváez

QUITO-ECUADOR

2011

Le dedico a mi hija, Amelie Martina, quien a su corta edad supo apoyarme con solo haber existido.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a María Augusta por guiarme con sus conocimientos, a mi madre y hermana por siempre creer en mí y a mi esposo por acompañarme en cada etapa.

RESUMEN

La presente investigación recopila la normativa tributaria ecuatoriana respecto a la determinación tributaria. Elabora un estudio en el que se describen los pasos necesarios para realizar una determinación presuntiva de impuesto a la renta mediante un manual de procedimientos basado en la normativa tributaria vigente. Se ejemplifican los criterios generales establecidos en la Ley de Régimen Tributario y se proponen modelos que permitan realizar de manera más eficiente la facultad determinadora de la Administración Tributaria.

También se analiza la normativa tributaria de la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos respecto de la determinación presuntiva, contrastándola con la normativa tributaria ecuatoriana para rescatar las buenas prácticas aplicadas en dichos países.

Este estudio surge ante la necesidad de dotarle a la Administración Tributaria una herramienta para que los funcionarios responsables de determinación tributarias puedan tener lineamientos y modelos que aclaren la normativa tributaria.

INDICE

CAPÍTULO I: Generalidades

1. El Estado y la Administración Tributaria.....7
2. Definición de tributos.....9
3. Definición de presunciones10

CAPÍTULO II: Normativa ecuatoriana12

I. Análisis comparativo

1. Normativa tributaria de la República de Chile.....13
 - a. Código Tributario.....14
 - b. Ley del Impuesto sobre la Renta.....16
 - i. Definiciones16
 - ii. De los contribuyentes y de la tasa del impuesto18
 - c. Análisis20
2. Normativa tributaria de los Estados Unidos Mexicanos.....23
 - a. Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos...24
 - b. Ley del Impuesto sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos...28
 - c. Análisis32
3. Análisis General entre la normativa chilena, mexicana y ecuatoriana.....34

CAPÍTULO III: Desarrollo de la investigación

1. Diferencias entre los dos tipos de determinaciones (directa y presuntiva) utilizada en el Ecuador.....36
2. Manual de procedimientos.....39

a. Propósito	39
b. Objetivos	39
c. Alcance	39
d. Normativa	40
e. Diagrama del proceso	46
3. Criterios para establecer la base imponible.....	47
4. Consideraciones para analizar los comparables.....	56
5. Modelos de cálculos de la base imponible.....	57
CAPÍTULO IV: Conclusiones y Recomendaciones.....	66
CAPÍTULO V: Anexos.....	70
CAPÍTULO VI: Glosario.....	85
CAPÍTULO VII: Bibliografía.....	91

CAPÍTULO I: GENERALIDADES

1. El Estado y la Administración Tributaria

El estado realiza transacciones que le generan impuestos y gastos. Cuando consideramos los ingresos públicos se puede observar que provienen de varias fuentes, éstos son:

- Los ingresos provenientes de bienes y actividades del Estado
- Los ingresos provenientes del ejercicio de poderes inherentes a la soberanía

Para el caso del Ecuador, los ingresos totales del Sector Público no Financiero en el 2010 fueron de \$ 11,579 millones. Desglosando la cifra, los ingresos petroleros representan el 26,28% (ingresos provenientes de bienes y actividades del Estado), los tributarios el 56,74% (ingresos provenientes de poderes inherentes a la soberanía) y otros el 16,98%. (Boletín cifras económicas del Ecuador, diciembre 2010).

Por esta razón los ingresos provenientes de la recaudación tributaria son un factor importante en la política fiscal y son necesarios para el funcionamiento del sistema actual del país. La recaudación tributaria se sustenta en controles permanentes que debe realizar el Estado, por medio de la Administración Tributaria¹.

La Administración Tributaria la ejerce el Servicio de Rentas Internas (SRI) que es una entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes².

De conformidad con la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en el que se establecen las facultades que tiene la Administración Tributaria, y son:

¹ VISCAINO CAICHE Evelyn Ester, 2008, Análisis de la Recaudación Tributaria del Ecuador por sectores económicos: Ventajas, estructura y factores determinantes. Un estudio aplicando datos de panel; Tesis de Grado previa a la obtención del título de Economista con mención en gestión empresarial, Escuela Superior Politécnica del Litoral, Guayaquil, página 14.

² www.sri.gob.ec

1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;
2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad; (lo subrayado me corresponde)
3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;
4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;
5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;
6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;
7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;
8. Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial, previa autorización del Directorio y con sujeción a la Ley;
9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,
10. Las demás que le asignen las leyes³.

La facultad determinadora es la determinación de la obligación tributaria es decir es el conjunto de actos realizados por la Administración Tributaria para establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo⁴.

³ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

⁴ Código Tributario, artículo 87, 2010

2. Definición de tributos

Los tributos son prestaciones obligatorias establecidas en virtud de una ley, que se satisfacen normalmente en dinero, y que el Estado exige de sus agentes económicos para poder cumplir con su política económica y financiar el presupuesto general del estado.

En la normativa ecuatoriana se reconocen tres tipos de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales⁵.

En esta investigación se tratará sobre impuestos de manera general por su naturaleza fiscal.

Los impuestos que se recaudan en el Ecuador son: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Renta (IR), Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), otros impuestos (Impuesto a los vehículos, Impuesto a la salida de divisas, Impuesto a las Herencias, legados y donaciones, Impuesto a las tierras rurales, Activos en el exterior) y los valores que ingresan por concepto de mora y multas tributarias.

La presente investigación tratará sobre la determinación presuntiva del Impuesto a la Renta y es por esta razón que dicho impuesto será parte fundamental.

El Impuesto a la Renta se relaciona con la renta global que obtienen las personas naturales, sucesiones indivisas y las sociedades nacionales y extranjeras. Se debe cancelar sobre los ingresos, producto de actividades personales, comerciales, industriales, agrícolas, en general actividades económicas.

El Impuesto a la Renta considera la base imponible que es la diferencia de las rentas percibidas en el año menos las deducciones. El monto que se debe pagar depende de dicha base, las sociedades pagan (antes del 2011 era el 25%, para el 2011 es el 24%, para el 2012 es el 23% y para el 2013 en adelante el 22%) las personas naturales y sucesiones indivisas deben aplicar una tabla progresiva detallada en la Ley.

⁵ Código Tributario, Artículo 1, 2010.

La normativa tributaria establece las retenciones para este impuesto, las cuales constituyen un prepago del mismo. Su porcentaje y monto depende del tipo de ingreso, esto se encuentra establecido en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario vigente.

Adicionalmente, los contribuyentes están obligados a declarar anticipos del pago del Impuesto a la Renta en el plazo y forma que establezca la Ley de Régimen Tributario Interno aprobada por la Asamblea Nacional.

3. Definición de presunciones

La palabra presunción viene del latín *praesumitio*, acción y efecto de presumir, sospechar, conjeturar, juzgar por inducción, y en el mundo del Derecho, las presunciones constituyen una operación lógica formal que realiza el legislador, en virtud de la cual, a partir de un hecho conocido, se considera como cierto o probable otro hecho en función de máximas generales de experiencia o reglas técnicas; así se sostiene que a diferencia de la ficción, la técnica de la presunción no es puramente artificial o imaginaria, sino que, la presunción representa una disposición legislativa que tienen fundamento en la realidad, toda vez que, la ley funda la presunción en el hecho de que en general “eso casi siempre ocurre”, sin embargo, hay que considerar que el razonamiento que se admite como verdadero no es más probable.

Una presunción conforma tres elementos: un hecho conocido, un hecho desconocido y una relación de causalidad (hace presumir que el hecho desconocido que se pretende probar, por lo que en acatamiento a la norma jurídica, el juzgador lo tendrá como acreditado)⁶.

Según la doctrina en la aplicación de las presunciones deben observarse los siguientes requisitos:

1. *Precisión*.- Está vinculado a que el hecho conocido esté plena y completamente acreditado, así como, a que dicho hecho conocido resulte revelador del hecho desconocido que se pretende demostrar.

⁶ RIZO RIVAS, José Mario; JAIME DE LA PEÑA, Alejandra; Las presunciones en el Derecho Tributario.

2. Seriedad.- Lo que significa que debe existir una conexión entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permitan considerar a esta última en un orden lógico como extremadamente probable.
3. Concordancia.- La inferencia o extracción de una afirmación o principio que se saca del hecho conocido para el establecimiento de otro desconocido, que liga las presunciones con el razonamiento inductivo.

CAPÍTULO II: NORMATIVA ECUATORIANA

En este capítulo se resumirá la normativa necesaria para la presente investigación.

El Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario y su reglamento son los lineamientos necesarios dentro del control tributario; su cumplimiento se convierte en obligación para la sociedad. En el caso de la ley es aprobada por la Asamblea Nacional y en el caso del reglamento es emitida por el poder ejecutivo y controlada por la Administración Tributaria.

A continuación un resumen de la legislación ecuatoriana vigente:

1. Código Tributario: Se tratará sobre la normativa de manera general aplicable para la revisión Impuesto a la Renta y determinación presuntiva.
2. Ley de Régimen Tributario Interno: Esta Codificación fue elaborada por el H. Congreso Nacional y tiene las reformas realizadas por la Asamblea Nacional Constituyente, mediante ley reformativa expedida el 29 de Diciembre de 2007, de acuerdo con lo dispuesto en el Mandato Constituyente No.1 publicado en el R.O. 223 del 30 de Noviembre de 2007⁷. Nos basamos en esta norma ya que se revisará temas relacionados a la determinación.
3. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: Normativa necesaria para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Ver Anexo 1

De esta manera podemos iniciar con los lineamientos necesarios para poder enmarcar el manual para determinaciones presuntivas del Impuesto a la Renta.

⁷ www.derechosecuador.com

I. ANÁLISIS COMPARATIVO

Análisis de la Legislación de la República de Chile y los Estados Unidos Mexicanos

En el presente capítulo se abordará la normativa tributaria de la República de Chile y de los Estados Unidos Mexicanos en lo que se refiere a Impuesto a la Renta, con el fin de analizar las herramientas con las que cuentan para determinar la base imponible. Además se realiza una comparación de la normativa del Ecuador en relación a la determinación directa y presuntiva.

1. NORMATIVA TRIBUTARIA DE LA REPÚBLICA DE CHILE

El sistema tributario chileno se ha ido desarrollando desde los tiempos de la colonia, y se ha sometido a múltiples modernizaciones. El resultado obtenido es un sistema bastante complejo, en parte porque muchas modificaciones han sido emprendidas sin eliminar elementos anteriores, o encajándolos dentro de los mismos⁸.

La evasión y elusión tributaria es un problema en Chile. La modernización del SII a partir de los noventa permitió una reducción gradual de la evasión, llegando, en el caso del IVA, a tasas de evasión de un dígito en el año 2006. Sin embargo, en los años recientes el incumplimiento ha vuelto a aumentar. Es así que las estimaciones del SII muestran que la tasa de evasión del IVA creció a un 12% en 2008 y a un 18% en 2009. También la evasión del Impuesto de Primera Categoría se ha empinado por sobre el 30% en los últimos años⁹.

El Servicio de Impuestos Internos que en adelante lo llamaremos S.I.I.¹⁰ es el organismo que administra los impuestos directos (Impuesto a la Renta, impuesto global

⁸ El sistema Tributario de Chile, http://es.wikipedia.org/wiki/Sistema_tributario_de_Chile, consultado el 12 de septiembre de 2012.

⁹ Datos tomados del escrito presentado por Michel Jorrot cuyo título es “Gastos Tributarios y Evasión Tributaria en Chile” de mayo 2012.

¹⁰ El Servicio de Impuestos Internos es una de las instituciones fiscalizadoras del Estado. Siguiendo las recomendaciones de la Misión Kemmerer, norteamericana, por Decreto del Ministerio de Hacienda en 1972 se organiza la Dirección General de Impuestos Internos y se le da una determinada estructura con su primer reglamento orgánico. A nivel superior se crean las Inspecciones Generales de Renta, Bienes Raíces, Alcoholes, Especies Valoradas y Asesoría Jurídica, especializadas en la aplicación de las diferentes leyes tributarias vigentes. Se establece el Cuerpo de Visitadores y las Oficinas de Contabilidad, Personal y de Secretaría.

complementario e impuesto adicional), y los impuestos indirectos (IVA, a los productos suntuosos, a las bebidas alcohólicas, a los tabacos, a los combustibles, a los actos jurídicos y al exterior) en la República de Chile.

El régimen tributario chileno alberga cuatro regímenes de renta presunta, para los pequeños agricultores, la mediana minería, los pequeños transportistas de carga y los transportistas de pasajeros. Para acogerse a ellos, además de pertenecer a la actividad económica específica, se deben cumplir otros requisitos que establece la ley, relacionados principalmente con el volumen de ventas.

a. CÓDIGO TRIBUTARIO

Detalla las normas básicas sobre tributación, además de señalar los tipos penales tributarios y el procedimiento de cobro de impuestos. El ámbito de aplicación es de materia tributaria fiscal que es de competencia del S.I.I.

Fue aprobado mediante decreto Ley No. 830 sobre Código Tributario, publicado en el D.O. de 31 de diciembre de 1974 y actualizado hasta el 27 de enero de 2011.

Las normas del código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes¹¹.

Al analizar el Código Tributario de la República de Chile, a continuación se nombrarán aquellos artículos en los que se refiere al Impuesto a la Renta e información respecto de los contribuyentes.

De conformidad con el Código Tributario en el que se establece:

En el párrafo III,

Con los años, diversos decretos van estableciendo nuevas unidades técnicas, departamentos y oficinas. El Servicio reforma su estructura y acorta su nombre a Servicio de Impuestos Internos.

¹¹ Servicio de Impuesto Internos de Chile, www.sii.cl, consultado el 12 de septiembre de 2012.

Artículo 21.- “Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”. (el subrayado me pertenece)

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64¹² practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero”.

En este caso el contribuyente al realizar sus declaraciones de impuestos debe contar con el respaldo en documentos, contabilidad, etc. Los mismos que deben ser igual en valor.

Artículo 22.- “Si un contribuyente no presentare declaración, estando obligado a hacerlo, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64, podrá fijar los impuestos que adeude con el solo mérito de los antecedentes de que disponga”.

¹² Art. 63.- El Servicio hará uso de todos los medios legales para comprobar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y para obtener las informaciones y antecedentes relativos a los impuestos que se adeuden o pudieran adeudarse.

El Jefe de la Oficina respectiva del Servicio podrá citar al contribuyente para que, dentro del plazo de un mes, presente una declaración o rectifique, aclare, amplíe o confirme la anterior. Sin embargo, dicha citación deberá practicarse en los casos en que la ley la establezca como trámite previo. A solicitud del interesado dicho funcionario podrá ampliar este plazo por una sola vez, hasta por un mes. Esta facultad podrá ser delegada en otros jefes de las respectivas oficinas.

Art. 64.- El Servicio podrá tasar la base imponible, con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriera a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63° o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.

Cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado,(60) sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza(60) considerando las circunstancias en que se realiza la operación. (...)

En este caso el contribuyente no presenta su declaración a pesar de que está obligado, la Administración mediante una citación al contribuyente solicitará que presente o rectifique, aclare, amplíe o confirme su declaración.

b. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Establece el sistema para el cobro del Impuesto a la Renta. Fue aprobada mediante decreto Ley No. 824, publicado en el D.O. de 31 de diciembre de 1974 y actualizado hasta el 27 de enero de 2011.

En este caso se analizarán los artículos que se refieren a Impuesto a la Renta, tema de la presente investigación.

De conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta que establece:

Párrafo II

DEFINICIONES

“**Artículo 2.-** Para los efectos de la presente ley se aplicarán, en lo que no sean contrarias a ella, las definiciones establecidas en el Código Tributario y, además, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1.- Por “renta”, los ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

Para todos los efectos tributarios constituye parte del patrimonio de las empresas acogidas a las normas del artículo 14 bis (1)¹³, las rentas percibidas o devengadas mientras no se retiren o distribuyan. (2)

¹³ Art. 14.- bis.- Los contribuyentes obligados a declarar renta efectiva según contabilidad completa por rentas del artículo 20 de esta ley, (13-a) cuyos ingresos anuales por ventas, servicios u otras actividades de su giro en los últimos tres ejercicios no hayan excedido un promedio anual de 5.000 unidades tributarias mensuales, y que no posean ni exploten a cualquier título derechos sociales o acciones de sociedades, ni formen parte de contratos de asociación o cuentas en participación en calidad de gestor, podrán optar por pagar los impuestos anuales de primera categoría y global complementario o adicional, sobre todos los retiros en dinero o en especies que efectúen los propietarios, socios o comuneros, y todas las cantidades que distribuyan a cualquier título las sociedades anónimas o en comandita por acciones, sin distinguir o considerar su origen o fuente, o si se trata o no de sumas no gravadas o exentas. En todo lo demás se aplicarán las normas de esta ley que afectan a la generalidad de los contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a llevar contabilidad completa. Para efectuar el cálculo del promedio de ventas o servicios a que se refiere este inciso, los ingresos de cada mes se expresarán en unidades tributarias mensuales según el valor de ésta en el respectivo mes (13-b) y el contribuyente deberá sumar, a sus ingresos, los obtenidos por sus relacionados en los términos establecidos por el artículo 20, No. 1, letra b), de la presente ley, que en el ejercicio respectivo se encuentren acogidos a este artículo. (13) (...)

2.- Por “renta devengada”, aquélla sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular.

3.- Por "renta percibida", aquella que ha ingresado materialmente al patrimonio de una persona. Debe asimismo, entenderse que una renta devengada se percibe desde que la obligación se cumple por algún modo de extinguir distinto al pago.

4.- Por "renta mínima presunta", la cantidad que no es susceptible de deducción alguna por parte del contribuyente. “(...) (El subrayado me pertenece)

En este artículo la Administración establece los conceptos de los diferentes tipos de renta, es así que se contrasta la renta que constituye las utilidades o beneficios que genere una actividad basada en la información y contabilidad (renta) y la que no se ha podido deducir de la información del contribuyente (presunta).

“**Artículo 14.-** Las rentas que se determinen a un contribuyente sujeto al impuesto de primera categoría¹⁴, se gravarán respecto de éste de acuerdo con las normas del Título II.

(...)

B) Otros contribuyentes

1º.- En el caso de contribuyentes afectos al impuesto de primera categoría que declaren rentas efectivas y que no las determinen sobre la base de un balance general, según contabilidad completa, las rentas establecidas en conformidad con el Título II, más todos los ingresos o beneficios percibidos o devengados por la empresa, incluyendo las participaciones percibidas o devengadas que provengan de sociedades que determinen en igual forma su renta imponible, se gravarán respecto del empresario individual, socio, accionista o contribuyente del artículo 58, número 1º ¹⁵, con el impuesto global

¹⁴ Impuesto de Primera Categoría.- grava las rentas de capital, y se aplica fundamentalmente a las personas jurídicas y a las sociedades de hecho.

¹⁵ Art. 58.- Los reajustes o intereses que deba pagar o imputar el Fisco se liquidarán por (58)el Servicio y la Tesorería correspondiente a la fecha de efectuar su devolución o imputación, según el caso, de conformidad a la resolución respectiva.

complementario o adicional, en el mismo ejercicio en que se perciban, devenguen o distribuyan.

2°.- Las rentas presuntas se afectarán con los impuestos global complementario o adicional, en el ejercicio a que correspondan. En el caso de sociedades de personas, estas rentas se entenderán retiradas por los socios en proporción a su participación en las utilidades. (12) (El subrayado me pertenece)

En este caso, el artículo menciona que las rentas presuntas se afectarán con el impuesto global, que es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y se paga una vez al año sobre las rentas imponibles determinadas de acuerdo a la primera (rentas de capital) y segunda categoría (rentas del trabajo).

Párrafo I

DE LOS CONTRIBUYENTES Y DE LA TASA DEL IMPUESTO

“**Artículo 20.**- Establécese un impuesto de 17% que podrá ser imputado a los impuestos global complementario¹⁶ y adicional de acuerdo con las normas de los artículos 56, No. 3 y 63. Este impuesto se determinará, recaudará y pagará sobre:

(...)

“b) Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas, que no sean sociedades anónimas y que cumplan los requisitos que se indican más adelante, pagarán el impuesto de esta categoría sobre la base de la renta de dichos predios agrícolas, la que se presume de derecho es igual al 10% del avalúo fiscal de los predios. Cuando la explotación se haga a cualquier otro título se presume de derecho que la renta es igual al 4% del avalúo fiscal de dichos predios. Para los fines de estas presunciones se considerará como ejercicio agrícola el período anual que termina el 31 de diciembre.

¹⁶ Impuesto Global Complementario. Grava la totalidad de los ingresos de las personas naturales residentes en el país.

Para acogerse al sistema de renta presunta las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales.

El régimen tributario contemplado en esta letra no se aplicará a los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría por las cuales deben declarar impuestos sobre renta efectiva¹⁷ según contabilidad completa.

Sólo podrán acogerse al régimen de presunción de renta contemplado en esta letra los contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales¹⁸. Para la determinación de las ventas no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Para este efecto, las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo.

b) Los contribuyentes propietarios o usufructuarios de bienes raíces agrícolas, que no sean sociedades anónimas y que cumplan los requisitos que se indican más adelante, pagarán el impuesto de esta categoría sobre la base de la renta de dichos predios agrícolas, la que se presume de derecho es igual al 10% del avalúo fiscal de los predios. Cuando la explotación se haga a cualquier otro título se presume de derecho que la renta es igual al 4% del avalúo fiscal de dichos predios. Para los fines de estas presunciones se considerará como ejercicio agrícola el período anual que termina el 31 de diciembre.

Para acogerse al sistema de renta presunta las comunidades, cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales.

¹⁷ Para la ley tributaria chilena, renta efectiva "(...) todos los beneficios, utilidades e incrementos de patrimonio que se perciban o devenguen, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

¹⁸ La Unidad Tributaria Mensual es una unidad de cuenta usada en Chile para efectos tributarios y de multas, actualizada según la inflación. En un comienzo fue una medida tributaria usada por el Servicio de Impuestos Internos. Posteriormente se ha extendido a pago de multas, deudas, derechos arancelarios, por parte del Estado de Chile, Municipalidades y otras organizaciones. Por ejemplo para enero y febrero del 2011 es 37.643 y 37.681, respectivamente.

El régimen tributario contemplado en esta letra no se aplicará a los contribuyentes que obtengan rentas de primera categoría por las cuales deben declarar impuestos sobre renta efectiva según contabilidad completa.

Sólo podrán acogerse al régimen de presunción de renta contemplado en esta letra los contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales. Para la determinación de las ventas no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente. Para este efecto, las ventas de cada mes deberán expresarse en unidades tributarias mensuales de acuerdo con el valor de ésta en el período respectivo.

c. ANÁLISIS

La renta presunta es aquella que se establece a través de medios indirectos, es decir que existen parámetros que determinan ficticiamente la renta de las personas.

El sistema de la renta presunta tomó sus inicios en el sector de la agricultura, ya que los grandes terratenientes estaban obligados a pagar impuestos¹⁹. La importancia de este tipo de sistema era porque nunca se obtenían rentas importantes debido a los fenómenos naturales que ocurrían.

El S.I.I. señala que el mejor sistema de tributación es aquel en que el contribuyente paga de acuerdo a su renta efectiva, por eso impulsó las reformas tributarias con el objetivo de eliminar el sistema presuntivo. Sin embargo, la agricultura y transporte son gremios fuertes que debido a la presión ejercida por ellos no se pudo eliminar completamente este sistema.

¹⁹ <http://Elrincontributivo.blogspot.com/2009/07/tributacion-mediante-renta-presunta.html>

Actualmente, este sistema se aplica a los pequeños agricultores, a los pequeños transportistas y a los pequeños mineros. El criterio que distingue entre grandes y pequeños está dado por los ingresos que obtengan el contribuyente en el período tributario respectivo²⁰. Es importante mencionar que para acogerse al sistema de renta presunta, las cooperativas, sociedades de personas u otras personas jurídicas, deberán estar formadas exclusivamente por personas naturales.

Estos contribuyentes no llevan contabilidad completa y cuando sobrepasan el nivel de ingresos que distingue entre pequeño y gran contribuyente, tributan mediante renta efectiva con contabilidad completa. Es decir, que sólo podrán acogerse al régimen de presunción de renta los contribuyentes propietarios o usufructuarios de predios agrícolas o que a cualquier título los exploten, cuyas ventas netas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales. Para la determinación de las ventas no se considerarán las enajenaciones ocasionales de bienes muebles o inmuebles que formen parte del activo inmovilizado del contribuyente²¹.

Los parámetros que permiten determinar renta presunta son:

- Agricultor: Avalúo fiscal del predio
- Transportista: Avalúo fiscal de los vehículos
- Minero: Precio del mineral o ingresos anuales

También se realiza renta presunta en el arriendo de algunos bienes raíces no agrícolas cuando se cumplen ciertos requisitos, el cual es el 7% del avalúo fiscal respecto del propietario.

Para obtener la base sobre la cual se aplicará el impuesto, se debe aplicar los porcentajes previstos en la misma ley.

Ejemplo:

Contribuyente agricultor cuyo avalúo fiscal del predio es de USD 2.000,00, considerado pequeño por su nivel de ingresos que asciende a USD 1.200,00.

²⁰ El Rincón Tributario, "Tributación mediante renta presunta", del 26 de julio de 2009, www.elrincontributario.blogspot.com, consultado el 12 de septiembre de 2012.

²¹ Ley de Renta, Chile.

Por lo tanto, se calcula el 10% del predio:

USD 2.000,00 x 10%= USD 200,00 anualmente de manera presunta

El objetivo de un impuesto en base a renta presunta es disminuir los costos de cumplimiento y fiscalización, pero sin bajar los impuestos a algunos contribuyentes. Por eso hay que usarlo sólo cuando hay dificultades para medir y verificar la base imponible de algunos contribuyentes. Si la carga tributaria bajo renta presunta es menor a la de régimen general, se generan fuertes incentivos para que las empresas no crezcan o no reporten su crecimiento.

Los datos para Chile muestran tres cosas importantes. La primera es que hay muchas empresas utilizando renta presunta a pesar de que su actividad económica no pertenece a agricultura, minería o transporte. Esto ocurre porque son empresas que tienen más de una actividad económica y al menos una de ellas puede tributar bajo renta presunta, lo cual permite traspasar utilidades de las actividades que no pueden tributar bajo renta presunta a las que sí pueden hacerlo. La segunda es que las empresas bajo renta presunta pagan en impuesto menos de la mitad de lo que les correspondería pagar de acuerdo a sus utilidades. La tercera es que si bien el uso de renta presunta debiera estar asociado a pequeños contribuyentes de bajos ingresos, en la práctica el 86,5% de las utilidades de las empresas que declaran bajo el sistema de renta presunta pertenecen a contribuyentes en el decil de más altos ingresos²².

²² Diario Financiero On line-iluminando el debate tributario: el mito de la renta presunta, 31 de mayo de 2012. http://m.df.cl/iluminando-el-debate-tributario-el-mito-de-la-renta-presunta/prontus_df/2012-05-30/210518.html

2. NORMATIVA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

El sistema tributario mexicano estaba compuesto por impuestos especiales a la producción y al consumo; impuesto sobre la renta a la actividad empresarial, en la que coexistía una tasa fija o una tarifa, según el tipo de contribuyente; impuesto sobre la renta personal que trataba de manera distinta a cada tipo de ingreso e impuesto sobre ingresos mercantiles que piramidaba el gravamen según el número de etapas de la cadena productiva.

Hoy, el sistema fiscal está compuesto, por un impuesto sobre la renta empresarial, con tasas impositivas adecuadas a una economía abierta y globalizada; impuesto sobre la renta personal con tasas efectivas promedio relativamente adecuadas para la mayor parte de niveles salariales; impuesto al valor agregado que sustituyó el impuesto sobre ingresos mercantiles; y, por el impuesto especial sobre producción y servicios que grava la enajenación o importación de diversos bienes y servicios y que derogó una gran cantidad de impuestos especiales.

El estado mexicano cuenta con el Servicio de Administración Tributaria que tiene por objeto recaudar las contribuciones federales destinadas a cubrir los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación, para lo cual tiene el carácter de autoridad fiscal y goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

En marzo de 1996 se autorizó y registró una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, el cambio de denominaciones de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos; así como la creación de las direcciones generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.

El 15 de diciembre de 1995 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria, ordenamiento mediante el cual se creó el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria²³.

a. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

El 13 de diciembre de 1981 fue creado el Código Fiscal de la Federación por el Congreso de la Unión. En donde se establece la obligación de los residentes del país de contribuir con el gasto público, ya sea que se trate de personas físicas o morales.

Esta ley legisla y enmarca las bases tributarias en México, derivándose de las mismas las leyes que regulan los distintos impuestos²⁴.

A continuación se revisan los artículos que a consideración propia son los más sobresalientes en el tema de determinación presuntiva.

De conformidad con el Código Fiscal en el que establece:

Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el

²³ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, El Ingreso Tributario en México, 2005, <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0072005.pdf>, consultado el 12 de septiembre de 2012.

²⁴ Sistema Tributario e Impuestos del 16 de junio de 2011, <http://clubensayos.com/imprimir/Sistema-Tributario-E-Impuestos/16795.html> consultado el 12 de septiembre de 2012.

plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

En este artículo se menciona cuando la determinación presuntiva procede: cuando se obstaculice el desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, cuando no presenten registros contables, cuando no se presenten documentación respaldado por más del 3% de alguno de los conceptos de la declaración o se presenten irregularidades como omisión de registro de operaciones, registro de compras o gastos no realizados, omisión o alteración en el registro de existencias o registren precios distintos de los del costo (siempre que en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de inventarios).

Artículo 56.- Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica²⁵ o de cualquier otra clase.

²⁵ b) Conocimiento indirecto: la mayor parte del conocimiento es indirecto, se obtiene a través de la contrastación de consecuencias lógicas de aquellos objetos que no se pueden percibir directamente a través de los 5 sentidos que tiene el ser humano. Por ejemplo, los tributos existen, pero no se pueden percibir a través de los sentidos, pero sí a través de las consecuencias lógicas que se pueden derivar de los mismos. Si los tributos existen, por ejemplo el impuesto al valor agregado, deben suceder determinadas consecuencias directamente contrastables como: deben estar el impuesto en las facturas, debe existir la ley, debe existir declaraciones juradas del impuesto, debe existir libros de doctrina sobre el impuesto etc. En resumen el

El presente artículo establece que la autoridad fiscal calculará los ingresos brutos del contribuyente, el valor de las actividades o activos sobre los que paga sus contribuciones. En el ejercicio fiscal del que se trate y tomando en cuenta cualquiera de los siguientes procedimientos: utilizando los datos de la contabilidad, en base a la información contenida en la declaración (de cualquier contribución, de cualquier ejercicio fiscal), con la información de terceros que tengan relación de negocio con el contribuyente, con información que tenga la autoridad fiscal o utilizando medios indirectos de investigación económica.

Artículo 57.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusive del Artículo 56 de este Código.

Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a que se refiere el Capítulo I Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al período que se revisa.

II. En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad

equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Lo dispuesto en este Artículo será aplicable también para determinar presuntivamente la base de otras contribuciones, cuando esté constituida por los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previstas en el Artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo, se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al período que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Este artículo menciona que la autoridad fiscal puede determinar presuntivamente las contribuciones que debieron retenerse; es decir, cuando haya omisión en la retención por más del 3%.

En este caso la autoridad fiscal puede utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en el artículo 56 de este mismo cuerpo legal.

Además si las retenciones no informadas corresponden a pagos realizados a trabajadores y existan más de veinte personas a su cargo, entonces se presumirá que las contribuciones.

b. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

El impuesto sobre la renta o ISR se rige bajo la actual ley del impuesto sobre la renta que entró en vigencia el 1 de enero de 2002, derogando la ley vigente desde el 1 de enero de 1981. Sin embargo, es una ley en constante actualización, como por ejemplo, data su última actualización el 19 de Noviembre de 2010.

De esta manera, en México, el Impuesto sobre la Renta (ISR) es un impuesto directo sobre el ingreso.

A continuación se mencionarán los artículos relacionados con el tema de la presente tesis. De conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta en el que establece:

Capítulo IX

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES

Artículo 90.- Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

I. Se aplicará 6% a los siguientes giros:

Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.

II. Se aplicará 12% en los siguientes casos:

Industriales: Sombreros de palma y paja.

Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan; billetes de lotería y teatros.

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

III. Se aplicará 15% a los giros siguientes:

Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

IV. Se aplicará 22% a los siguientes rubros:

Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

V. Se aplicará 23% a los siguientes giros:

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.

VI. Se aplicará 25% a los siguientes rubros:

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

VII. Se aplicará 27% a los siguientes giros:

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

VIII. Se aplicará 39% a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

IX. Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

En el presente artículo se establecen los porcentajes que de acuerdo a la actividad se deben aplicar para determinar presuntivamente la utilidad del contribuyente. Se aplica a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente.

Artículo 91.- Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

I. Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

II. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

III. Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;

b) El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo al Código Fiscal de la Federación o, conforme a lo establecido en el artículo 90 de esta Ley. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;

c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 90 de esta Ley.

En el presente artículo se menciona que la autoridad fiscal puede modificar la utilidad o pérdida fiscal mediante la determinación presuntiva del precio en que adquieran o enajene bienes el contribuyente. En los siguientes casos: las operaciones se pacten a un precio menor al del mercado, la enajenación de los bienes se realice al costo o a un valor menor, pagos al extranjero. En estos casos la autoridad fiscal puede considerar lo siguiente para poder determinar el precio: precios del mercado interno o externo, costo del bien o servicio.

c. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA MEXICANA

La determinación presuntiva en México tiene un carácter subsidiario y, que se aplica por la autoridad administrativa en casos en que el contribuyente o responsable omitió presentar la declaración o, habiéndola presentado, deja lugar a dudas e inexactitudes, o también cuando se obstaculiza de algún modo el ejercicio de las facultades de comprobación de la administración; este tipo de determinación requiere el uso de indicios, juicios y presunciones y tiene como objeto comprobar la realización del hecho imponible, así como obtener las pruebas necesarias para al determinar la base y liquidar las deudas tributarias.

La determinación presuntiva se da cuando el contribuyente se opone al desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, no presenta la declaración del ejercicio, su contabilidad y documentos probatorios no presentados representan más del 3% de los rubros declarados o existe alguna irregularidad; la autoridad fiscal mexicana determina presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente, utilizando la contabilidad del mismo contribuyente, datos contenidos en otras declaraciones del contribuyente, con información de terceros que tengan relación de negocio con dicho contribuyente o realizando medios indirectos de investigación económica. Para determinar

presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente se pueden tomar las alternativas siguientes:

1. Se aplica a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente 20%.
2. Según la actividad del contribuyente, se aplicarán los porcentajes establecidos en el artículo 90 de la Ley de IR.
3. El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta
4. El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 90 de esta Ley.

La normativa mexicana establece dicho proceso a seguir de manera detallada y los porcentajes tomando en cuenta la actividad de cada contribuyente, convirtiendo al conjunto de actividades fiscales mucho más eficientes a la hora de establecer la base imponible.

Ejemplo:

El contribuyente XYZ cuya actividad económica es la explotación y refinación de sal, con la siguiente declaración:

Razón social:	XYZ Cía. Ltda.
RUT:	8987774111001
Actividad económica:	Explotación y refinación de sal
Inicio de actividades:	15/07/2004

Cuya declaración es la siguiente:

Total Ingresos	USD 5'000.000,00
Total costos y gastos	USD 4'500.000,00
Utilidad del ejercicio	USD 500.000,00

Ante lo cual la Administración Tributaria calcula la utilidad presuntiva en base a sus ingresos:

$$\text{USD } 5'000.000,00 \times 25\% = \text{USD } 1'250.000,00$$

Por lo tanto tributará sobre la BI de USD 1'250.000,00

3. ANALISIS GENERAL DE LA NORMATIVA CHILENA, MEXICANA Y ECUATORIANA

En la normativa tributaria chilena se aplica a ciertos sectores específicos como, agricultores, transportistas y mineros; cuando éstos tengan un nivel de ingresos bajo y cuando se trate de sociedades que deberán estar conformadas por personas naturales exclusivamente. Cabe recalcar que al tener un nivel de ingresos bajo (8.000 unidades tributarias mensuales), no llevan contabilidad completa pero si sobrepasan el nivel de ingresos entonces deberán tributar mediante renta efectiva con contabilidad completa. Dicha renta presunta se basa en el avalúo fiscal del predio, del vehículo o el precio del mineral.

En cambio en la normativa tributaria mexicana se aplica cuando el contribuyente omitió presentar la declaración o si la presentó, deja lugar a dudas, es decir, cuando los documentos probatorios no presentados representan más del 3% de los rubros declarados o también cuando se obstaculiza de algún modo el ejercicio de las facultades de comprobación de la administración. Cuando ocurre esto, la Administración Tributaria determina presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente, para esto se establecen varios criterios considerando coeficientes, fórmulas matemáticas o el precio del bien.

En la normativa tributaria ecuatoriana, se utiliza la determinación presuntiva cuando no es posible la determinación directa (en base a la contabilidad, declaración y demás documentos que posea, información de terceros y de la propia administración) ya sea por falta de declaración del contribuyente, o cuando los documentos que respalden la declaración no sean aceptables por alguna razón fundamental. Además, en la normativa se establecen criterios para poder calcular la base imponible presuntiva, para esto se utilizan comparables, es decir otros contribuyentes que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio para poder lograr dicha base imponible. Si es imposible establecer mediante éste método, se deberán aplicar los coeficientes que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución.

A continuación un resumen:

Cuadro No. 1

Resumen comparativo

	Chile	México	Ecuador
Objetivo	Protección a los sectores más vulnerables (agrícola, minero y transportista).	Tener alcance sobre aquellos contribuyentes que no presentan declaración	Tener alcance sobre aquellos contribuyentes que no presentan declaración
A quienes se aplica	Agricultores, transportistas y mineros	Contribuyentes que omiten presentar la declaración o cuando no presentan más del 3% de los rubros declarados.	Contribuyentes que no presentan su declaración o la información que la respalda no es aceptable por alguna razón fundamental.
Estrategias a utilizar	Se basa en el avalúo del predio, del vehículo o el precio del mineral.	Se basa en criterios, que también se basan en fórmulas coeficientes, etc.	Criterios establecidos que deberán usarse con sus comparables, si no se puede entonces se recurre a coeficientes

CAPÍTULO III: DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN

1. Diferencias entre los dos tipos de determinaciones (directa y presuntiva) utilizada en el Ecuador

A continuación se realizará una comparación entre la determinación directa y la determinación presuntiva según lo que realiza actualmente la Administración Tributaria; dicha comparación se la realizará tomando en cuenta sus variables y componentes clave.

Como se había mencionado en el capítulo dos, la determinación directa es aquella que se la realiza en base a la declaración del propio contribuyente, de su contabilidad y de sus documentos respaldo que posea. Mientras que la determinación presuntiva tiene lugar cuando no existe la declaración del contribuyente o cuando los documentos respaldo no son aceptables por alguna razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla; es así que se basará en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos que permitan configurar el hecho económico y la cuantía del tributo.

Cuadro No. 2

Resumen Determinación directa vs presuntiva

Detalle	Directa	Presuntiva	Análisis
Contabilidad como respaldo	Configuración del hecho económico y cuantía del tributo mediante la contabilidad, documentos y registros contables del contribuyente	No tiene registros contables, documentos o contabilidad	
Requerimientos de información	Al existir información se realizan varios requerimientos de información durante el proceso.	Luego de la notificación de la orden de determinación, se notifican 3 requerimientos de información y transcurren 30 días	

		calendario, el contribuyente no entrega información solicitada, por lo tanto la Administración Tributaria notifica una preventiva de sanción (Art. 323 del CT).	
Configuración del hecho generador y cuantía del tributo	Es establecida mediante la contabilidad del propio contribuyente e información de terceros.	No se puede establecer con la contabilidad del propio contribuyente, y se busca información de terceros.	
Base imponible	Ingresos menos costos y gastos	Obtenida mediante cálculos y comparables o la aplicación de coeficientes establecidos mediante resolución emitida por el SRI.	Primero se debe analizar los criterios establecidos en el artículo 23 de la LRTI, y si no se puede realizar en base a estos criterios por alguna u otra razón, hay que realizar la determinación en base a los coeficientes.
Impuestos a aplicar	A todos los impuestos	Impuesto a la Renta, ICE casinos, IVA	
Fundamento	Contabilidad y documentos del propio contribuyente y terceros	Hechos, indicios, circunstancias y elementos de juicio que permitan establecer la base imponible	
Impuesto obtenido	Obtenido de la información de la	Obtenido de la presunción de hechos	

	determinación que puede resultar en un impuesto a pagar o en un impuesto a favor del contribuyente.	que puede resultar en un impuesto a pagar o en un impuesto a favor del contribuyente.	
--	---	---	--

La determinación presuntiva sirve de herramienta cuando no se tiene los elementos necesarios para establecer la base imponible del contribuyente y por ende el impuesto a pagar. Permite a la Administración Tributaria tener una opción a seguir sin tener que acudir a descartar uno u otro contribuyente por no tener suficiente información.

Sin embargo, al basarse en indicios, hechos y circunstancias tiende a albergar elementos subjetivos. Es por esta razón, que es conveniente explicar de manera detallada la metodología utilizada para realizar la determinación presuntiva respaldada con fundamentos de hecho y de derecho que justifiquen claramente las razones que motivaron a realizarla. Se debe investigar la normativa tributaria y contable pertinente, así como también obtener información de terceros que formen parte en la relación económica con el contribuyente, requerimientos a instituciones financieras, de control y de servicios públicos, comparecencias, para recopilar suficiente información que permita al auditor aclarar y formar la base imponible presunta.

Para proceder con la determinación presuntiva se debe considerar cuando el contribuyente se encuentre en las siguientes situaciones, mismas que están establecidas en el artículo 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

1. Mercaderías en existencia sin respaldo documental de su adquisición.
2. Facturas de compra o de ventas que no hayan sido registradas en la contabilidad.
3. Diferencia física en los inventarios de mercaderías que no sean justificadas.
4. Cuentas bancarias no registradas.
5. Incremento injustificado de patrimonio.

O si el contribuyente no cuenta con ninguna información de su contabilidad. Para realizar la determinación presuntiva existen pasos a seguir en la Administración Tributaria que actualmente se realizan. Dichos pasos se recopilarán y serán esclarecidos

mediante ejemplos y criterios a utilizar mediante el presente manual de procedimientos, tema de investigación. Cuyo aporte servirá de herramienta para los auditores tributarios.

2. MANUAL DE PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINACIONES PRESUNTIVAS

El presente manual de procedimientos se encuentra basado en la normativa tributaria vigente.

a. Propósito

El presente manual de procedimientos busca ser una herramienta para el desarrollo del proceso de determinaciones presuntivas; es un documento que servirá de guía a los auditores ya que contiene descripciones claras de las actividades a seguir que ayudan a establecer la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto a pagar.

b. Objetivos

- Ayudar a mejorar el control tributario mediante el establecimiento de actividades, pasos y tareas que faciliten el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- Establecer la correcta base imponible, hecho generador y cuantía del tributo.
- Enmarcar la determinación dentro del marco tributario vigente.
- Fomentar el correcto comportamiento tributario por parte de los contribuyentes.
- Mitigar prácticas de elusión y evasión tributaria detectadas.

c. Alcance

El proceso de determinación tributaria en Auditoría Tributaria inicia con la apertura de la orden de determinación, en la que la Administración Tributaria haciendo uso de su facultad determinadora²⁶ dispone el inicio del proceso de determinación, además se

²⁶ Numeral 2 del artículo 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas

detalla el información sobre el contribuyente como razón social, RUC, actividad, domicilio, representante legal, contador, impuesto y ejercicio fiscal a determinar, luego se realiza la asignación del caso a cada auditor según la programación anual de control tributario para que sea llevado el caso hasta la notificación del acta de determinación al sujeto pasivo. Se cierra el caso con el envío del expediente al archivo central y la entrega del informe final respectivo.

En el caso de determinaciones presuntivas se contempla el mismo proceso desde la notificación de la orden de determinación hasta la entrega de expediente e informe final.

d. Normativa

Fundamentos de derecho

Es importante mencionar que la normativa tributaria utilizada para realizar la determinación tributaria presuntiva será aquella que estuvo vigente en la fecha que se causó el impuesto.

A continuación los fundamentos:

- Las disposiciones legales a las cuales se encontrarán sujetas las actividades dentro de la determinación presuntiva son:
- Constitución Política del Ecuador
- Código Tributario (artículos 90, 91, 92, 94, 95)
- Ley de Régimen Tributario Interno (artículos 18, 22, 23, 24, 25)
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas
- Ley de Creación del SRI
- Reglamento Orgánico Funcional del SRI
- Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención
- Resoluciones emitidas por la Administración Tributaria
- Normas Ecuatorianas de Contabilidad

- Normas Ecuatorianas de Auditoría
- Normas Internacionales de Contabilidad
- Normas Internacionales de Información Financiera
- Leyes y reglamentos específicos de cada sector
- Normativa necesaria para proceso determinativo
- Fallos de la Corte Suprema de Justicia
- Circulares
- Absolución de consultas
- Estatuto especial del personal del SRI
- Código de ética

Normas generales

Las determinaciones tributarias se ejecutan de manera integral tomando en cuenta los riesgos sectoriales y determinaciones tributarias anteriores.

Se emite una orden de determinación al sujeto pasivo como una determinación tributaria directa, la misma que durará un año por impuesto a la renta y contendrá la información del contribuyente, así como también la normativa pertinente para informar al contribuyente sobre el inicio de la determinación.

Todas las actividades que se van a realizar dentro del proceso de determinación se deben detallar en la etapa de planificación.

Las etapas de una determinación tributaria son:

- Planificación: resume los riesgos detectados inicialmente, las cuentas a revisar, las pruebas a ejecutar, el alcance, planteamiento de programas y papeles de trabajo, materialidad y el cronograma en donde se establecen las etapas de la auditoría con las fechas respectivas.

- Ejecución: se aplican las pruebas de auditoría y se analizan las diferencias detectadas.
- Consolidación de la opinión: se revisan las diferencias, se elabora y se realiza la lectura del acta borrador, se da el plazo de 20 días para la presentación de reparos y se revisa la información ingresada por el contribuyente.
- Comunicación de resultados: elaboración y revisión del acta final y notificación de la misma.
- Cierre de auditoría: elaboración del informe final y entrega del expediente.

El primer acto administrativo se debe realizar dentro de los 20 días hábiles luego de notificada la orden de determinación, éste puede ser una diligencia de inspección inicial, requerimiento de información o comparecencia al contribuyente, esto con el fin de explicarle que se ha dado el inicio del proceso de determinación y también que el auditor responsable conozca al contribuyente mediante un cuestionario de conocimiento (preguntas sobre el manejo de la empresa, controles, sistemas utilizados y preguntas específicas de cada ciclo de cuentas).

Durante el proceso determinativo, se presentarán informes de avance suscritos por el funcionario responsable, con un período de quince días calendario, contados desde la fecha de notificación de la orden de determinación hasta la notificación del acta definitiva. Este informe debe contener las actividades desarrolladas durante el período, así como los papeles y programas de trabajo que se realizaron en dichos periodos. El objetivo de este documento es para que no se suspenda el acto de fiscalización y que el contribuyente conozca lo que está realizando la Administración Tributaria. (Art. 95 del Código Tributario).

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoria. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

También establecen conceptos y lo que deben contener los papeles de trabajo realizados por el funcionario responsable durante el proceso de determinación; así como, el planeamiento y supervisión, estudio y evaluación del control interno, evidencia

suficiente y competente, aplicación de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, consistencia, revelación suficiente y la opinión del auditor.

Para la elaboración de los papeles de trabajo, el auditor considerará su buen juicio en función a las necesidades de control. Es importante mencionar que deben contener lo siguiente, según lo menciona la norma de auditoría:

- La información concerniente al tema analizado.
- Cálculos matemáticos con exactitud aritmética.
- Revelar fácilmente el trabajo y tema analizado.
- Nombre de la institución, departamento que realiza el trabajo, el tipo de actividad o riesgo que se analiza, las referencias con otros papeles de trabajo, identificación del analista y fecha de culminación del trabajo.
- Los papeles de trabajo claros, motivados y correctamente presentados.
- (doble lado).
- Fuente de consulta si fuere del caso
- Criterios utilizados por el auditor para la selección de la muestra, si fuere del caso.
- Comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre el tema analizado.
- Marcas de auditoría

Durante todo el proceso se realizarán requerimientos de información al propio contribuyente y a terceros, con el fin de obtener información relacionada a los ingresos y gastos del contribuyente.

La determinación presuntiva se realizará cuando en la revisión no se cuente con los elementos necesarios para establecer la base imponible del tributo como por ejemplo la contabilidad. En este caso se debe notificar la orden de determinación como una auditoría directa, posteriormente se le informa al contribuyente sobre el cambio del tipo de auditoría y sus razones.

Se considerará iniciar una determinación presuntiva cuando:

- El sujeto pasivo no ha presentado su declaración de impuestos o cuando lo ha hecho, lo ha realizado en cero y mediante cruces de información se obtienen datos diferentes a los establecidos en la declaración.
- El sujeto pasivo no mantiene registros contables ni información que respalde la declaración.

Luego de haber realizado el análisis de hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio y al no poder obtener información de terceros que permita establecer la base imponible del tributo, se deberá aplicar los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general emitidos mediante resolución por el SRI, de acuerdo al tipo de actividad económica (a partir del año 2006).

Se debe notificar tres requerimientos de información al contribuyente que de no entregar la información requerida, la Administración Tributaria deberá esperar 30 días para poder realizar el acta sustentatoria, que servirá de respaldo para el proceso y deberá contener las justificaciones para realizar la determinación en base a presunciones, hechos y circunstancias.

Cuando el sujeto pasivo, no justifique los requerimientos de información realizados durante el proceso de determinación, el funcionario responsable, notificará una preventiva de sanción²⁷ de conformidad con el artículo 363 del Código Tributario²⁸.

Posteriormente se procede a la elaboración del acta de determinación que deberá considerar las diferencias identificadas correctamente fundamentadas y motivadas, las tasas de interés por mora tributaria aplicables al impuesto que son emitidas por la Administración Tributaria cada trimestre y un recargo del 20% sobre el saldo del impuesto a pagar determinado. (Artículo 21 del Código Tributario). Esto es aplicable a partir del ejercicio económico 2008.

²⁷ La preventiva de sanción es un oficio notificado por la Administración Tributaria que previo a la sanción (multa establecida en el Código Tributario), informa al contribuyente el plazo final para presentar la información que se le requirió inicialmente, con requerimiento de información.

²⁸ Art. 363.- (Sustituido por el Art. 50 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Siempre que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso. (Código Tributario)

Según el artículo 21 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.

e. Diagrama del proceso de determinación presuntiva (Anexo 2)

3. CRITERIOS PARA ESTABLECER LA BASE IMPONIBLE

Como se mencionó anteriormente, luego de notificar la orden de determinación de manera directa, de confirmar que no hay la contabilidad o no se tiene información del contribuyente, se procede a realizar tres requerimientos de información y si no fueron contestados con la información requerida, se inicia la determinación presuntiva.

La Administración Tributaria realiza la determinación presuntiva cuando el contribuyente no presentó la declaración, cuando no tiene su contabilidad o cuando no se cuenta con la siguiente información:

- 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;
- 2.- No registrar en la contabilidad facturas de compras o de ventas;
- 3.-Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;
- 4.- Cuentas bancarias no registradas; e,
- 5.- Incremento injustificado de patrimonio.

Al no contar con la información del contribuyente, se procede a realizar la determinación presuntiva en la que se establecerá la base imponible que servirá para calcular la cuantía del tributo.

La normativa tributaria ecuatoriana nos establece diferentes criterios sobre los cuales se puede establecer la base imponible de acuerdo a la disponibilidad de información del contribuyente, en cuyo caso si no se logra utilizar ninguno, entonces se aplicarán los coeficientes presuntivos que son establecidos mediante resolución por la Administración Tributaria.

En la Ley de Régimen Tributario Interno, en el artículo 24 se estipulan los criterios mencionados anteriormente, y en el artículo 25 se establecen los coeficientes según la rama de actividad del contribuyente.

“Art. 24.- Criterios generales para la determinación presuntiva.- Cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio:

- 1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica;
- 2.- El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable;
- 3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;
- 4.- Los gastos generales del sujeto pasivo;
- 5.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico;
- 6.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y,
- 7.- (Reformado por el Art. 8 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley.

Cuando el sujeto pasivo tuviere más de una actividad económica, la Administración Tributaria podrá aplicar al mismo tiempo las formas de determinación directa y presuntiva debiendo, una vez determinadas todas las fuentes, consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto correspondiente a la renta global.”

El criterio a utilizar dependerá de la disponibilidad de información que exista tanto del contribuyente como de terceros:

Cuadro No. 3

Disponibilidad de la información

Nro.	Criterio	Disponibilidad de la información				
		Capital	Ventas	Importaciones y compras locales	Gastos Generales	Gastos arriendo
1	Capital invertido en la explotación o actividad económica	x				
2	Volumen de transacciones o ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable		x			
3	Utilidades obtenidas por el propio sujeto en años inmediatos anteriores o de otros en similares condiciones					
4	Gastos generales del sujeto pasivo				x	
5	Volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el mismo ejercicio económico			x		
6	Alquiler o valor locativo de locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades					x

Para el análisis de los criterios mencionados anteriormente, se presumirá el dato que falta:

1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica: se refiere al capital que se encuentra registrado en el balance general como parte del patrimonio. Se podría utilizar en el caso de que no existan los ingresos, y se podría establecer una relación con sus comparables, es decir tomar los datos de contribuyentes que tengan la misma actividad económica y que cuenten con la información de su nivel de ingresos y capital, por ejemplo:

Empresa CFR

Capital USD 1'000.000.000

Ingresos USD 0

En este ejemplo podemos presumir que los ingresos son trece veces el capital, tomando sus comparables:

Empresa	Capital	Ingresos	Indicador
	a	b	b/a
ABC	1.320.000,00	36.794.000,00	27,87
XYZ	9.894.470,00	28.545.706,00	2,89
CDE	600.000,00	5.701.000,00	9,50
Promedio del sector			13,42

En este caso los ingresos a considerar para el contribuyente son:

Ingresos= 13,43 x 1'000.000= 13'430.000,00

Se podría llegar a presumir que los ingresos de la Empresa CFR son USD 13'430.000,00 tomando en consideración el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno ya que no se ha podido establecer la base imponible puesto que no cuenta con registros contables y documentos de respaldo. Además, la declaración realizada por el sujeto pasivo es definitiva y vinculante por lo que se considera dicha información como base para el cálculo de los ingresos (Artículo 89 del Código Tributario).

2.- El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable: se refiere a las ventas que el contribuyente realizó durante el período en determinación, así como el coeficiente se obtiene de la división de la utilidad bruta sobre el costo y este a su vez multiplicarlo por los ingresos del contribuyente. En este caso se podría tomar un promedio de todos los comparables para tener el volumen de ventas presuntas del contribuyente. Por ejemplo:

Empresa HYT

Ingresos declarados USD 0

Costos y gastos declarados USD 1'500.000,00

En este ejemplo vamos a calcular el nivel de ingresos de manera presunta, tomando como base la información de otras empresas que tienen la misma actividad económica:

Empresa	Ventas	Costos y gastos	Utilidad bruta	Indicador
	a	b	c= b/a	d=c/b
WWW	2.500.000,00	2.100.000,00	400.000,00	0,19
FFF	3.450.000,00	2.901.000,00	549.000,00	0,19
TTT	4.890.000,00	3.780.000,00	1.110.000,00	0,29
Promedio del sector				0,22

En este caso los ingresos a considerar por el contribuyente serían:

Utilidad bruta a presumir = $0,22 \times 1'500.000,00 = 330.000,00$

Ingresos = $1'500.000,00 + 330.000,00 = 1'830.000,00$

En este caso se toma el valor de los costos y gastos como único valor real que el contribuyente declara; por lo tanto la Administración Tributaria toma como base para presumir los ingresos del contribuyente. Es así que se logró calcular el nivel de ingresos de manera presuntiva en base a los datos de empresas que tienen la misma actividad económica, esto es USD 1'830.000,00. En base al artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 89 del Código Tributario.

3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares: se refiere a las utilidades que el contribuyente haya obtenido en años anteriores; en caso de no existir estas utilidades, se tomarán los datos de las empresas comparables que tengan la misma actividad económica o situación financiera, y se tomará un promedio del indicador que considera la utilidad

gravable sobre el total de ingresos y se multiplicará con el total de ingresos del contribuyente, que nos dará como resultado la base imponible.

Empresa TYU

Utilidad del ejercicio del año 1 = USD 1'200.000,00

Utilidad del ejercicio del año 2 = USD 800.000,00

Utilidad del ejercicio del año 3 = USD 1'740.000,00

En este ejemplo la Administración Tributaria cuenta con la declaración de utilidad de 3 años anteriores, que servirá de base para poder calcular la utilidad del año 4 (en determinación):

Año	Utilidad del ejercicio
1	1.200.000,00
2	800.000,00
3	1.740.000,00
Promedio del contribuyente	1.246.666,67

En este caso se puede concluir que la utilidad del ejercicio del año 4 que está en determinación será considerada calculando el promedio de los años anteriores; esto es, USD 1'246.666,67 que servirá como base imponible²⁹ para el cálculo del Impuesto a la Renta. En base al artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 89 del Código Tributario.

4.- Los gastos generales del sujeto pasivo: Para llegar a establecer gastos generales se podrían realizar requerimientos de información a la empresa eléctrica, a la empresa de agua potable y alcantarillado y a la empresa de telecomunicaciones, sea fija o celular, con el fin de establecer los gastos de manera presunta durante el período en determinación; o en su defecto, mediante comparables, establecer los costos y gastos presuntivos del contribuyente.

²⁹ Art. 16.- Base imponible.- En general, la base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos. (Ley de Régimen Tributario Interno)

Empresa BKR

Ingresos declarados USD 4'500.000,00

Costos y gastos declarados USD 5'000.000,00

Como el contribuyente no cuenta con la documentación soporte del total de costos y gastos, se procedió a realizar varios requerimientos a terceros pero no se pudieron ubicar a algunos terceros y otros eran personas naturales en cuyos casos no están obligadas a llevar contabilidad ni presentar anexos³⁰; en este caso la Administración Tributaria presumirá este valor con el fin de obtener la base imponible. Se analizó a sus comparables (que tengan la misma actividad económica) para obtener el total de costos y gastos de manera presuntiva:

Empresa	Ingresos	Total costos y gastos
WWW	3.500.000,00	1.400.000,00
FFF	4.000.000,00	2.700.000,00
TTT	5.000.000,00	3.600.000,00
Promedio	4.166.666,67	2.566.666,67
	a	b

Se ajusta el valor promedio obtenido de los comparables para el ingreso declarado por el contribuyente:

³⁰ Art. 37.- Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.- Todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades definidas como tales en la Ley de Régimen Tributario Interno, están obligadas a llevar contabilidad.

Igualmente, están obligadas a llevar contabilidad, las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 80.000. Se entiende como capital propio, la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de la renta gravada. (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen y sus Reformas)

Ingresos promedio-comparables	4.166.666,67	a
Total costos y gastos promedio-sector	2.566.666,67	b
Ingresos declarados contribuyente	4.500.000,00	c
Total costos y gastos ajustados	2.772.000,00	d=(b*c)/a

Se analizaron a las empresas comparables con un nivel de ingresos de entre USD 3'000.000,00 y USD 5'000.000,00; se escogió este rango ya que el contribuyente tiene como ingresos declarados el valor de USD 4'500.000,00 con el fin de guardar relación de ingresos vs costos y gastos.

Al ajusta el valor promedio obtenido, se considera una relación más estrecha entre ingresos vs costos y gastos de sus comparables. El valor de USD 2'772.000,00 se considerará como el total de costos y gastos presuntivo del contribuyente en determinación para así obtener la base imponible del contribuyente, la misma que tendrá una relación razonable con sus comparables. En base al artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 89 del Código Tributario.

5.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico: se tomarían las importaciones y las compras locales que haya realizado el contribuyente durante el período en determinación para de esta manera poder asumir presuntamente que son los ingresos tomando en cuenta que se hubiera vendido el total de las importaciones y compras locales. También podemos asumir que las importaciones, compras locales y los gastos incurridos en las importaciones son los únicos costos y gastos imputables al ingreso para de esta manera obtener la base imponible.

Empresa OOP

Ingresos declarados USD 0

Otros ingresos USD 1'000.000,00

Importaciones de bienes no producidos declarados USD 3'000.000,00

En este caso se asume que el total de importaciones fueron vendidas más un margen de utilidad del sector:

Empresa	Ventas	Costos y gastos	Utilidad bruta	Indicador
	a	b	c= b-a	d=c/b
OOO	4.800.000,00	2.100.000,00	2.700.000,00	1,29
PPP	4.100.000,00	2.901.000,00	1.199.000,00	0,42
JJJ	4.000.000,00	3.780.000,00	220.000,00	0,06
Promedio del sector				0,59

En este caso se asume que el margen de utilidad del sector es de 0.59; por lo tanto:

Total costos y gastos declarados por el contribuyente	3.000.000,00	e
Margen de utilidad promedio de los comparables	0,59	d
	1.770.000,00	f=d*e
Total ingresos presuntivos	4.770.000,00	g=f+e

Al obtener el nivel de ingresos de manera presuntiva y tener el total de costos y gastos que es el valor de las importaciones más gastos administrativos, da como resultado la base imponible. En base al artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno y el artículo 89 del Código Tributario.

6.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades: en este caso se realizaría un análisis del espacio físico utilizado por los comparables (competencia que se encuentre ubicada en la misma ciudad, sector y se dedique a la misma actividad), tomando en cuenta los ingresos, para concluir que el nivel de ventas se da de acuerdo al espacio físico que usa.

4. CONSIDERACIONES PARA ANALIZAR LOS COMPARABLES

En el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno se establecen los criterios generales para la determinación presuntiva, muchos de ellos mencionan que hay que realizar una comparabilidad con contribuyentes similares al que se está determinando. Para que estas comparaciones sean útiles, las características importantes de los demás contribuyentes deben ser lo suficientemente semejantes, esto es, que ninguna de las diferencias entre los contribuyentes afecten significativamente a los datos analizados o si existen diferencias, se pueda realizar ajustes para eliminarlas. A continuación se detallan aspectos que se deben considerar al momento de seleccionar a los comparables:

- a) Actividad económica.- Este es uno de los elementos más importantes, ya que el comparable debe dedicarse a la misma actividad comercial que el contribuyente que estamos determinando, es decir la naturaleza de las operaciones deben ser las mismas.
- b) Localización geográfica.- Debe ser la misma ya que los precios, costos e incluso sueldos son diferentes en algunas ciudades. Por ejemplo: En Quito el promedio de un arriendo es de USD 300 mientras que en Ambato el promedio es de USD 200. Incluso cuando se utiliza el criterio número 6 (El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades) debería tomarse en cuenta la misma localización dentro de la ciudad.
- c) Alcance de operaciones comerciales.- Existen contribuyentes que tienen una matriz y sucursales en diferentes ciudades; o también existen casos que son multinacionales. Es importante considerar que deben compararse de acuerdo al número de sucursales, si se tratan de contribuyentes con matriz y sucursal; o entre multinacionales.
- d) Nivel de ingresos, capital, costos y gastos.- Mediante este aspecto se puede clasificar a las empresas en pequeñas, medianas o grandes. Es por esta razón que

a la hora de comparar deben tener similar nivel de ingresos, capital invertido, costos o gastos.

5. MODELOS DE CÁLCULO DE BASE IMPONIBLE

A continuación se exponen dos ejemplos de modelos para calcular la base imponible, en el primero es en base a la utilidad obtenida por otros sujetos pasivos que realizan la misma actividad económica (numeral 3 del artículo 24 de la LRTI) y en el segundo se busca encontrar la base imponible a través del total de costos y gastos de sus empresas comparables:

CASO A

Razón social:	CDRRR Cía. Ltda.
RUC:	1444744001
Actividad económica:	Venta de productos perecibles
Año en determinación:	04/08/1998

El contribuyente no cuenta con registros contables, documentos respaldo, sistema contable; sin embargo su declaración del Impuesto a la Renta es la siguiente:

Total ingresos	USD 4'650.000,00
Total costos y gastos	USD 4'593.000,00
Utilidad del ejercicio	USD 57.000,00
(-) 15% participación trabajadores	USD 8.550,00
(+) Gastos no deducibles	USD 90.550,00
(=) Utilidad gravable	USD 139.000,00
Impuesto causado	USD 34.750,00
(-) Retención el Fuente	USD 33.000,00
Saldo impuesto a la renta a pagar	USD 1.750,00

Se realizaron tres requerimientos al contribuyente en el que se le solicitó la siguiente información:

- Mapeo de la declaración
- Libros mayores
- Reporte de facturación
- Documentos de respaldo de las casillas 784 “Depreciación Activos fijos”, 790 “Gasto por pago otros servicios”, 716 “Gasto sueldos, salarios y demás remuneraciones”, 601 “Ventas tarifa 12” y 852 “Retenciones en la fuente realizadas en el ejercicio fiscal”.
- Balance general y estado de resultados

El contribuyente respondió no tener la información solicitada puesto que se le sustrajeron de manera ilegal todos los documentos y computadores que contenían los registros contables; no se pudo realizar requerimientos de información a terceros porque eran personas naturales con montos de venta bajos que no reportaban ninguna información a la Administración Tributaria. Por estas razones, se concluye que se realizará una determinación presuntiva al no contar con la información que permita establecer el hecho económico, base imponible y cuantía del tributo.

En base al artículo 24 de la LRTI que a continuación se enuncia, el criterio que conviene en este caso es del numeral 3 del artículo mencionado debido que se puede obtener información de la utilidad declarada de cada uno de sus comparables, que permitirá presumir la base imponible del contribuyente en determinación:

“3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;”

Para el presente ejercicio, se tomó a un conjunto de empresas que se dedican a la misma actividad, ubicadas en la ciudad de Quito y que iniciaron sus actividades hace 5 años.

Razón social	Ciudad	Inicio de actividades	Actividad económica	Ingresos	Utilidad gravable	Selección
Aseo S.A.	Quito	2000	Venta de productos perecibles	5.000.000,00	900.000,00	<input type="checkbox"/>
Martínez S.A.	Quito	1999	Venta de productos perecibles	4.500.000,00	500.000,00	<input type="checkbox"/>
Computer S.A.	Quito	2001	Venta de productos perecibles	3.000.000,00	100.000,00	<input type="checkbox"/>
Alarcón Cía. Ltda.	Quito	2002	Venta de productos perecibles	2.000.000,00	84.000,00	<input type="checkbox"/>
Casa S.A.	Guayaquil	2010	Venta de productos perecibles	2.500.000,00	100.000,00	<input type="checkbox"/>
Tienda S.A.	Ambato	2011	Venta de productos perecibles	3.200.000,00	150.000,00	<input type="checkbox"/>
La Canasta S.A.	Ibarra	2009	Venta de productos perecibles	400.000,00	1.800,00	<input type="checkbox"/>

Es importante mencionar que dentro de los comparables se eliminaron aquellos que fueron constituidos en menos de 5 años y que se encuentren en otras ciudades diferentes de Quito.

Se calcula el porcentaje que representa la utilidad sobre los ingresos de cada uno y se establece el promedio de este porcentaje:

Razón social	Ingresos	Utilidad gravable	Utilidad gravable/ingresos
	a	b	c=b/a
Aseo S.A.	5.000.000,00	900.000,00	18,00%
Martínez S.A.	4.500.000,00	500.000,00	11,11%
Computer S.A.	3.000.000,00	100.000,00	3,33%
Alarcón Cía. Ltda.	2.000.000,00	84.000,00	4,20%
Promedio de los comparables	3.625.000,00	396.000,00	9,16%

El promedio del sector nos servirá para multiplicar por los ingresos del contribuyente en determinación y así obtener la base imponible presuntiva:

Ingresos promedio de los comparables	3.625.000,00	a
Ingresos declarados por el contribuyente	4.650.000,00	d
Promedio del sector	9,16%	c
Margen de utilidad presuntivo	11,75%	e= (d * c)/a
Base imponible presuntiva	546.378,21	f=e*a

A continuación, se debe revisar si el crédito tributario³¹ declarado en la casilla 820 es o no el correcto para proceder a la liquidación del impuesto. Para el ejemplo se revisaron los anexos de terceros y se realizaron requerimientos de información a terceros y se corroboró el valor declarado por el contribuyente:

³¹ Crédito Tributario es el monto que una empresa ha pagado en concepto de impuestos al adquirir un producto o servicio y que puede deducirlo ante el pago de sus impuestos al momento de realizar su declaración. (<http://definicion.de/credito-fiscal/>)

	Declarado por el contribuyente	Determinado por la Administración Tributaria	Diferencia	
Base imponible	139.000,00	546.378,21	407.378,21	g
Impuesto a la renta causado	34.750,00	136.594,55	101.844,55	h= g * 25%
Retención en la fuente	33.000,00	33.000,00	0,00	i
Saldo impuesto a la renta a pagar	1.750,00	103.594,55	101.844,55	j= h-i

El saldo del impuesto a la renta a pagar declarado por el contribuyente era USD 1.750,00; sin embargo al realizar la determinación presuntiva se obtiene un saldo de USD 103.594,55; es decir, el contribuyente cancelará la diferencia de USD 101.844,55 más los intereses y el recargo del 20% respectivo.

CASO B

Razón social:	GERTT Cía. Ltda.
RUC:	17474111001
Actividad económica:	Venta de ropa
Inicio de actividades:	14/01/2000

El contribuyente realiza su declaración del Impuesto a la Renta, pero al solicitarle la información de respaldo (documentos, registros contables, etc.) no los entrega. Además, al revisar las declaraciones de contribuyentes similares en el mercado de venta de ropa, se verificó que el margen de utilidad es mayor pero según la declaración presentada por el contribuyente no tiene utilidad:

Total Ingresos	USD 1'000.000,00
Total costos y gastos	USD 1'000.000,00
Utilidad del ejercicio	USD 0,00
(-) Retención en la fuente	USD 20.000,00
Saldo a favor del contribuyente	USD 20.000,00

Se realizaron tres requerimientos de información pero el contribuyente responde que no cuenta con dicha información puesto que fue víctima de un incendio. Se realizaron requerimientos de información a terceros en un 100%, pero de ellos se ubicaron únicamente a dos (la dirección reportada en el RUC no es la correcta, están inactivos, la dirección del representante legal no es la actual), lo cual no permite establecer la base imponible. Por lo tanto, se tomará el criterio establecido en el artículo 24 de la LRTI:

4.- Los gastos generales del sujeto pasivo; (...)

Se analizó a un conjunto de empresas que tienen la misma actividad que el contribuyente en determinación. Dichas empresas presentan en su declaración del Impuesto a la Renta valores en ingresos y gastos, por lo tanto, estos datos servirán para obtener un porcentaje promedio para calcular los costos y gastos presuntivos del contribuyente en determinación:

Razón social	Ingresos	Costos y gastos	Utilidad gravable	Costos/ingresos
	A	b	c	b/a
María S.A.	1.200.000,00	120.000,00	1.080.000,00	10,00%
Ecuador Cía. Ltda.	1.425.000,00	130.000,00	1.295.000,00	9,12%
Proint S.A.	2.100.000,00	150.000,00	1.950.000,00	7,14%
López S.A.	5.500.000,00	250.000,00	5.250.000,00	4,55%
Promedio del sector				7,70%

El promedio del sector nos servirá para multiplicar por los ingresos del contribuyente en determinación y así obtener los costos y gastos presuntivos:

Ingresos contribuyente en determinación	1.000.000,00	A
Promedio del sector	7,70%	B
Costos y gastos presuntivos	77.027,80	c= a * b

Utilidad gravable	922.972,20	d=a-c
Impuesto a la renta causado	230.743,05	e=d*25%
Retención en la fuente	20.000,00	f
Saldo impuesto a la renta a pagar	210.743,05	g=e-f

Para el caso de la revisión del crédito tributario declarado en la casilla 820, se procedió a revisar los anexos de terceros y a realizar requerimientos de información a terceros; por lo que se corrobora el valor declarado:

	Declarado por el contribuyente	Determinado por la Administración Tributaria	Diferencia	
Base imponible	0,00	922.972,20	922.972,20	a
Impuesto a la renta causado	0,00	230.743,05	230.743,05	b= a * 25%
Retención en la fuente	20.000,00	20.000,00	0,00	c
Saldo a favor del contribuyente	-20.000,00		-20.000,00	d= b-c
Saldo impuesto a la renta a pagar		210.743,05	210.743,05	e=b-c

El contribuyente tenía a su favor un crédito tributario por retención en la fuente de Impuesto a la Renta por USD 20.000,00; sin embargo, al realizar la determinación presuntiva se obtiene que existe un saldo del impuesto a la renta a pagar por USD 210.743,05 debido a que se calcularon los costos y gastos según el nivel de ingresos de sus comparables. Este valor deberá ser cancelado más los intereses y el recargo del 20% respectivo, si se trata de una determinación del año 2008 en adelante.

CONCLUSIÓN

- El manual de procedimientos para determinaciones presuntivas, servirá de herramienta para que los funcionarios responsables de determinaciones tributarias puedan tener lineamientos y modelos que aclaren la normativa tributaria, al momento de realizar una determinación en base a presunciones.
- El presente manual ayudará a establecer formas para establecer la base imponible, hecho generador y cuantía del tributo en base a los principios tributarios (artículo 5 del Código Tributario)³².
- Cuando el contribuyente presenta su declaración, ésta se convierte en información de suma importancia ya que servirá como base para presumir el valor necesario. Adicionalmente, al realizar dicha declaración, se entiende que ésta es definitiva y vinculante al sujeto pasivo. (artículo 89 del Código Tributario)³³.
- En el caso de que el contribuyente no presenta su declaración, la información de terceros (clientes, proveedores, etc) se convierten en la base para poder presumir la base imponible.
- Si se utilizan comparables, estos deben tener elementos iguales o análogos con la situación o actividad del contribuyente en determinación, es decir, se debe considerar la misma actividad económica, situación geográfica, mismo nivel de ingresos, mismo nivel de costos y gastos, número de empleados, etc.
- Antes de decidir realizar una determinación presuntiva se debe analizar detenidamente el artículo 23 de la LRTI ya que en dicho artículo se establecen las condiciones para realizar la determinación de manera presuntiva.

³² Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

³³ Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.

- Luego se decidirá cuál de los criterios establecidos en el artículo 24 LTRI se adapta mejor a la situación del contribuyente para poder realizar el análisis.
- Es importante que en el acta de determinación se detallen los fundamentos de hecho y de derecho que respalden y motiven la determinación presuntiva.

CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El presente trabajo se desarrolló con la finalidad de elaborar un manual de procedimientos para determinaciones presuntivas que cuente con ejemplos prácticos en base a los diferentes criterios estipulados en la normativa tributaria ecuatoriana para establecer la base imponible.

Desarrollando los aspectos metodológicos, se plantean las siguientes conclusiones:

- Los tributos son prestaciones obligatorias, establecidas en virtud de una ley que el Estado exige. Pueden ser de tres tipos: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales para la mejora. Este trabajo se basa en los Impuestos y específicamente en impuesto a la renta.
- Inciden cuatro factores dentro del cumplimiento tributario: la eficacia de la acción fiscalizadora, la simpleza de la estructura tributaria, las sanciones efectivamente aplicadas y la aceptación del sistema impositivo por parte de los contribuyentes. La Administración Tributaria tiene competencia sobre uno de ellos: la fiscalización de los contribuyentes, y es parcialmente responsable de la aceptación del sistema impositivo por parte de los contribuyentes y de la oportunidad y efectividad de las sanciones aplicadas.
- Los impuestos son los ingresos provenientes de la recaudación tributaria que constituyen un instrumento de política fiscal que financian parte del presupuesto del estado y que de alguna manera buscan la igualdad en la distribución de la riqueza en la población. El estado administra dicha recaudación tributaria, a través del Servicio de Rentas Internas.

La Administración Tributaria requiere de lineamientos y actividades que permitan facilitar su gestión y control, tal es el caso de la ejecución de determinaciones tributarias clasificadas en directa y en presuntiva. La determinación directa es aquella que se basa en la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes o cualquier otra

información obtenida de terceros (clientes y/o proveedores), siempre que dicha información sea la fuente válida la declaración presentada por el sujeto pasivo.

La determinación presuntiva puede ser utilizada cuando el sujeto pasivo no presente su declaración o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados

- En el presente estudio el desarrollo de determinaciones presuntivas se basa en información obtenida a través del propio contribuyente (cuando hay información), información de terceros y de presunciones. Los resultados de la determinación llevan a establecer una base imponible lo más cercana a la realidad del contribuyente, la cual debe ser correctamente fundamentada.
- La normativa tributaria ecuatoriana no establece de manera precisa y ejemplificada el proceso que se debe seguir en el caso de una determinación presuntiva. Establece lineamientos en la norma tributaria que son alternativas según la disponibilidad de la información que obtenga la Administración Tributaria, ya sea ésta de terceros o del mismo contribuyente.
- La normativa tributaria de la República de Chile, establece que la renta presunta se aplicará a los pequeños agricultores, transportistas y mineros, cuyas ventas anuales no excedan en su conjunto de 8.000 unidades tributarias mensuales³⁴.
- La normativa tributaria de los Estados Unidos Mexicanos al igual que la normativa ecuatoriana, establece lineamientos en la norma tributaria que significan criterios de aplicación según la disponibilidad de información, y dentro de estos un porcentaje límite, es decir, que la determinación presuntiva procede en el caso de que no presenten libros o registros contables de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio, etc.

³⁴ Es una unidad de cuenta usada en Chile para efectos tributarios y de multas, actualizada según la inflación. Fue creada el 31 de diciembre de 1974. Inicialmente fue una medida tributaria (multas, escala de pagos, etc.) usada por el Servicio de Impuestos Internos. Posteriormente se ha extendido a pago de multas, deudas, derechos arancelarios, etc. por parte del Estado de Chile, Municipalidades y otras organizaciones. No se usa como instrumento financiero. Se reajusta mensualmente según el IPC informado por el INE. Se paga o cobra en pesos chilenos.

- En la normativa tributaria de los Estados Unidos Mexicanos se establece las fuentes de información para que la Administración Tributaria pueda establecer la base imponible así como los porcentajes para determinar presuntivamente la base imponible del contribuyente, según la actividad a la que se dedique el contribuyente.
- Es necesario que la Administración Tributaria cuente con una herramienta que permita la gestión y desarrollo de determinaciones presuntivas, proporcionando una descripción actualizada y concisa de las actividades que desarrollarán los funcionarios a cargo de estos procesos, que sirva de complemento a la normativa tributaria ecuatoriana, mediante pasos descriptivos y ejemplos claros.

También se recoge las siguientes recomendaciones generales:

- La Administración Tributaria deberá actualizar continuamente el estudio sectorial, tanto en el ámbito jurídico como económico, financiero y fiscal, como de las estrategias para implantar y generar mayores recursos por concepto de tributos. En el ámbito jurídico se recopilarían los lineamientos de acuerdo al sector y actividad sea esta agrícola, construcción, comercial, servicios, etc. Además, es importante que dicho análisis tenga un enfoque económico (crecimiento del sector, competencia, etc), financiero (créditos, tasas de interés, endeudamiento, etc) y fiscal.
- La Administración Tributaria deberá actualizar los índices presuntivos, que permiten determinar presuntivamente la base imponible en base a los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos o patrimonio; cuando no es posible utilizar ningún criterio establecido en el artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Es importante la actualización debido a que dichos índices se encuentran establecidos según la actividad económica; sectores que se encuentran constantemente en desarrollo.
- Se sugiere que se planteen nuevas investigaciones que analicen la actual normativa y se presenten posibles Reformas Tributaria como por ejemplo: establecer una renta presunta para contribuyentes que no excedan de \$ 60.000 de ingresos anuales, establecer un porcentaje mínimo de información como lo realiza México, para poder realizar una determinación directa caso contrario

sería presuntiva, establecer una renta presunta en el arriendo de bienes raíces tomando un porcentaje del avalúo fiscal del bien como lo realiza Chile.

- El manual de procedimientos planteado dentro del presente trabajo de investigación, es una herramienta que se recomienda considerarla en las diferentes determinaciones presuntivas que la Administración Tributaria desarrolle para lograr de manera más eficiente su gestión.
- El manual de procedimientos planteado se encuentra basado en la normativa tributaria vigente, se recomienda adecuarlo según las reformas que se presente en el futuro.

V. ANEXOS

Anexo 1: Resumen de la normativa tributaria ecuatoriana respecto a determinaciones tributarias, cuyos artículos fueron tomados del Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario.

CUERPO LEGAL	TÍTULO	ARTÍCULO	DETALLE
Código Tributario	De la determinación	Artículo 87	<p>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.</p> <p>Cuando una determinación deba tener como base el valor de bienes inmuebles, se atenderá obligatoriamente al valor comercial con que figuren los bienes en los catastros oficiales, a la fecha de producido el hecho generador. Caso contrario, se practicará pericialmente el avalúo de acuerdo a los elementos valorativos que rigieron a esa fecha.</p>
		Artículo 88	<p>Sistemas de determinación.- La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Por declaración del sujeto pasivo; 2. Por actuación de la administración; o, 3. De modo mixto.

		Artículo 89	<p>Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.</p> <p>La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.</p>
		Artículo 90	<p>Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.</p> <p>La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.</p>
		Artículo 91	<p>Forma directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información</p>

			con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.
		Artículo 92	Forma presuntiva.- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.
		Artículo 93	Determinación mixta.- Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.
		Artículo 94	Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

			<p>1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;</p> <p>2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,</p> <p>3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.</p>
		Artículo 95	<p>Interrupción de la caducidad.- Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.</p> <p>Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos. Sin embargo, el sujeto activo podrá expedir una nueva orden de determinación, siempre que aun se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo precedente.</p> <p>Si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que</p>

			<p>opere la caducidad, según lo dispuesto en el artículo precedente, la interrupción de la caducidad producida por esta orden de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria.</p> <p>Si la orden de determinación fuere notificada al sujeto pasivo cuando se encuentra pendiente de discurrir un lapso mayor a un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificado al contribuyente dentro de los pertinentes plazos previstos por el artículo precedente. Se entenderá que no se ha interrumpido la caducidad de la orden de determinación si, dentro de dichos plazos el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada.</p>
Ley de Régimen Tributario Interno	Determinación del impuesto	Artículo 22	Sistemas de determinación.- La determinación del impuesto a la renta se efectuará por declaración del sujeto pasivo, por actuación del sujeto activo, o de modo mixto.
		Artículo 23	Determinación por la administración.- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente.

			<p>La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo.</p> <p>La administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.</p> <p>El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, entre otros, en los siguientes casos:</p> <p>a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes</p>
--	--	--	--

			<p>vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones;</p> <p>b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,</p> <p>c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.</p> <p>Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.</p> <p>Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad.</p> <p>La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese</p>
--	--	--	--

			<p>presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:</p> <ol style="list-style-type: none">1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;4.- Cuentas bancarias no registradas; y,5.- Incremento injustificado de patrimonio. <p>En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos.</p>
--	--	--	---

			<p>Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Ley.</p>
		Artículo 24	<p>Criterios generales para la determinación presuntiva.- Cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica; 2.- El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados

			<p>de utilidad bruta sobre el costo contable;</p> <p>3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;</p> <p>4.- Los gastos generales del sujeto pasivo;</p> <p>5.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico;</p> <p>6.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y,</p> <p>7.- Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley.</p> <p>Cuando el sujeto pasivo tuviere más de una actividad económica, la Administración Tributaria podrá aplicar al mismo tiempo las formas de determinación directa y presuntiva debiendo, una vez determinadas todas las fuentes, consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto correspondiente a la renta global.</p>
--	--	--	--

		Artículo 25	<p>Determinación presuntiva por coeficientes.-</p> <p>Cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el artículo precedente, se aplicarán coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante Resolución que debe dictarse en los primeros días del mes de enero de cada año. Estos coeficientes se fijarán tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos pasivos, las informaciones que se obtengan de sujetos pasivos que operen en condiciones similares y otros indicadores que se estimen apropiados.</p>
		Artículo 34	<p>Límite de la determinación presuntiva.- El impuesto resultante de la aplicación de la determinación presuntiva no será inferior al retenido en la fuente.</p>
	Impuesto a la Renta	Artículo 1	<p>Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.</p>
		Artículo 2	<p>Concepto de renta.- Para efectos de este impuesto</p>

			<p>se considera renta:</p> <p>1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y</p> <p>2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.</p>
		Artículo 3	Sujeto activo.- El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.
		Artículo 4	<p>Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.</p> <p>Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.</p>
Reglamento para la Aplicación de LRTI	Determinación	Artículo 258	La Administración Tributaria definirá los procedimientos para la realización de determinaciones tributarias efectuadas por el sujeto activo o de forma mixta; así como las correspondientes prioridades para efectuarlas.

			<p>La determinación tributaria se efectuará por el departamento, área o unidad del Servicio de Rentas Internas facultado para realizar procesos de determinación. Cuando las circunstancias lo ameriten, el Director General del Servicio de Rentas Internas, los Directores Regionales o Provinciales podrán disponer la actuación conjunta de dos o más de estos departamentos, áreas o unidades.</p>
	Determinación presuntiva	Artículo 266	<p>Fundamentos.- La determinación presuntiva se efectuará en la forma y condiciones previstas en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno, en este reglamento y demás normas tributarias aplicables.</p>
		Artículo 267	<p>Notificación.- El Director General, los Directores Regionales y Provinciales, en su caso, podrán disponer el inicio de un proceso de determinación presuntiva, para lo cual notificarán con la orden de determinación al sujeto pasivo, misma que contendrá los fundamentos correspondientes para su emisión.</p> <p>Cuando se hubiere iniciado un proceso de determinación directa y la autoridad tributaria considere pertinente utilizar la forma de determinación presuntiva para todo el proceso o para la determinación de una o más fuentes de acuerdo a lo previsto por la Ley, se notificará de esta decisión al sujeto pasivo, mediante un oficio en el</p>

			que se detallarán los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron el uso de la forma de determinación presuntiva.
		Artículo 268	<p>Casos en los que la Administración Tributaria podrá iniciar una determinación presuntiva.- La Administración Tributaria podrá iniciar una determinación presuntiva, entre otros, en los siguientes casos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cuando el sujeto pasivo no haya presentado su declaración de impuestos, o cuando habiéndola presentado en su totalidad con valores en cero, la Administración Tributaria verifique a través de cruces de información datos diferentes a los consignados en la declaración. 2. Cuando el sujeto pasivo no mantenga registros contables ni información que respalden su declaración. 3. Cuando, después de notificada la orden de determinación directa, se haya notificado al sujeto pasivo tres requerimientos de información y este no entregare la información solicitada dentro de los 30 días siguientes a la notificación del último requerimiento. <p>Los casos enunciados son excluyentes entre sí y no constituirán disposición obligatoria para que la Administración Tributaria inicie una determinación</p>

			presuntiva.
		Artículo 269	Aplicación de coeficientes de estimación presuntiva.- Cuando la Administración Tributaria no pueda obtener datos que permitan presumir la base imponible, ni siquiera de forma referencial o con poca certeza, se aplicarán, los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, fijados mediante resolución por el Servicio de Rentas Internas.
		Artículo 270	Actas de determinación.- Finalizado el proceso de determinación en el que se utilizó la forma presuntiva, se emitirá el acta borrador correspondiente, luego de lo cual se seguirá el mismo procedimiento aplicable para la de determinación directa. Las actas borrador y actas finales contendrán los mismos requisitos establecidos para los casos de determinación directa.
		Artículo 271	Sanciones.- La determinación presuntiva no obstará de la aplicación de las sanciones que le correspondan al sujeto pasivo por el cometimiento de infracciones de índole tributaria.
	Impuesto a la Renta	Artículo 1 a 135	Todo lo referente al impuesto de manera más específica

VI. GLOSARIO

ACTIVIDAD ECONOMICA

Conjunto de acciones que tienen por objeto la producción, distribución y consumo de bienes y servicios generados para satisfacer las necesidades materiales y sociales.

AUTORIDAD FISCAL

Dícese del representante del poder público que está facultado para recaudar impuestos, controlar a los causantes, imponer sanciones previstas por el Código Tributario, interpretar disposiciones de la ley, etc.

BRECHA TRIBUTARIA

Diferencia entre lo que el gobierno debería recaudar, y lo que realmente recauda. Hay diversas causas que explican el que los contribuyentes paguen menos impuestos de los que deberían pagar, y estas son: subdeclaración involuntaria, elusión tributaria y evasión tributaria.

La subdeclaración involuntaria es consecuencia de los errores involuntarios que puede cometer un contribuyente al momento de preparar su declaración de impuestos. Estos errores son atribuibles al desconocimiento de la normativa tributaria, los cuales se ven aumentados cuando dicha normativa es compleja.

La elusión tributaria hace referencia al uso abusivo de la legislación tributaria, es decir, que no respeta el espíritu de la ley, con el propósito de reducir el pago de impuestos.

Por último, la evasión tributaria corresponde a la subdeclaración ilegal y voluntaria de los impuestos. En este caso hay un acto deliberado por parte del contribuyente para reducir sus obligaciones tributarias. Dependiendo de la gravedad de estos actos, podrán ser tipificados como faltas o delitos tributarios.

CRÉDITO TRIBUTARIO

Los valores retenidos por concepto de Impuesto a la Renta constituyen crédito tributario para la determinación del Impuesto a la Renta del contribuyente, quien podrá disminuirlo del total del impuesto causado en su declaración anual.

CONTRIBUYENTE

Persona física o moral obligada al pago de la contribución, de conformidad con las leyes tributarias.

CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

DECLARACION

Manifestación escrita que se presenta a las autoridades tributarias para el pago de las obligaciones impositivas. En estas declaraciones se determina la utilidad gravable o los ingresos gravables, de acuerdo al tipo de causante de que se trate.

DETERMINACIÓN

Acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeat) , quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat) ”.³⁵

ESTADO

Concepto político que se refiere a una forma de organización social, política soberana y coercitiva, formada por un conjunto de instituciones involuntarias, que tiene el poder de regular la vida nacional en un territorio determinado. Usualmente, suele adherirse a la definición del Estado, el reconocimiento por parte de la comunidad internacional.

EFICACIA

Capacidad de lograr los objetivos y metas programadas con los recursos disponibles en un tiempo predeterminado.

EFICIENCIA

³⁵ <http://www.eumed.net/libros/2009b/563/determinacion%20tributaria.htm>

Uso racional de los medios con que se cuenta para alcanzar un objetivo predeterminado; es el requisito para evitar o cancelar dispendios y errores.

EQUIDAD

Atributo de la justicia, que cumple la función de corregir y enmendar el derecho escrito, restringiendo unas veces la generalidad de la ley y otras extendiéndola para suplir sus deficiencias, con el objeto de atenuar el rigor de la misma.

HECHO GENERADOR

El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.³⁶

IMPUESTO

Son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala.

IMPUESTO DIRECTO

Es aquél que grava directamente el ingreso de los contribuyentes; incide sobre el ingreso y no es transferible ni evitable para las personas o empresas que reciben ingresos.

IMPUESTO INDIRECTO

Es aquél que grava el consumo de los contribuyentes; se llama indirecto porque no repercute en forma directa sobre los ingresos sino que recae sobre los costos de producción y venta de las empresas y se traslada a los consumidores a través de los precios.

³⁶ El artículo 37 del Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL)

IMPUESTO DE PRIMERA CATEGORÍA

Grava las llamadas "rentas de capital", y se aplica fundamentalmente a las personas jurídicas y a las llamadas "sociedades de hecho".

IMPUESTO DE SEGUNDA CATEGORÍA

Grava las llamadas "rentas del trabajo", y se aplica fundamentalmente a las personas naturales. En la actualidad sólo sirve para el cálculo del Global Complementario.

IMPUESTO GLOBAL COMPLEMENTARIO

El Impuesto Global Complementario es un impuesto personal, global, progresivo y complementario que se determina y paga una vez al año por las personas naturales con domicilio o residencia en Chile sobre las rentas imponibles determinadas conforme a las normas de la primera y segunda categoría. Su tasa aumenta progresivamente a medida que la base imponible aumenta. Se aplica, cobra y paga anualmente.

IMPUESTO ADICIONAL

El Impuesto Adicional afecta a las personas naturales o jurídicas que no tienen residencia ni domicilio en Chile. Se aplica con una tasa general de 35% y opera en general sobre la base de retiros y distribuciones o remesas de rentas al exterior, que sean de fuente chilena.

Este impuesto se devenga en el año en que las rentas se retiran o distribuyen por la empresa y se remesen al exterior. Los contribuyentes afectos a este impuesto tienen derecho a un crédito equivalente al Impuesto de Primera Categoría pagado por las empresas sobre las rentas que retiran o distribuyen.

IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE DETERMINADAS RENTAS

- Impuesto especial sobre los "pequeños contribuyentes" (art. 22 de la L.I.R.). Es establecido por la ley como un sistema simplificado para contribuyentes sin grandes ingresos (pequeños mineros artesanales, comerciantes ambulantes, suplementarios, propietarios de talleres artesanales, pescadores artesanales).
- Impuesto sobre las ganancias de capital (art. 17 n.º 8 de la L.I.R.). Es remanente de un antiguo impuesto hoy casi inexistente, y que grava ciertas rentas no habituales, obtenidas por la venta de bienes muy específicos y determinados.

- Impuesto sobre los premios de lotería (art. 20 n.º 6 de la L.I.R.). Sobre los premios de lotería se paga un impuesto del 15%, en calidad de impuesto único.

POLÍTICA ECONÓMICA

Directrices y lineamientos mediante los cuales el Estado regula y orienta el proceso económico del país, define los criterios generales que sustentan, de acuerdo a la estrategia general de desarrollo, los ámbitos fundamentales e instrumentos correspondientes al sistema financiero nacional, al gasto público, a las empresas públicas, a la vinculación con la economía mundial y a la capacitación y la productividad.

Todo ello pretende crear las condiciones adecuadas y el marco global para el desenvolvimiento de la política social, la política sectorial y la política regional.

POLÍTICA FISCAL

Conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general. Los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. La política fiscal como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos y otros conceptos y los gastos gubernamentales.

POLÍTICA TRIBUTARIA.

Conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos para determinar la carga impositiva directa e indirecta a efecto de financiar la actividad del estado.

RECAUDACIÓN FISCAL.

Proceso mediante el cual las autoridades tributarias cobran a los causantes y Contribuyentes todo tipo de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos, y contribuciones establecidos en la Ley de Ingresos de la Federación.

SUJETO ACTIVO

El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.

SUJETO PASIVO

Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.

TRIBUTO

Ingresos públicos de Derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincule en el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posibilidad de vinculación a otros fines.

TASAS

Es un tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

UNIDAD TRIBUTARIA

Es una unidad de cuenta usada en Chile para efectos tributarios y de multas, actualizada según la inflación. Fue creada el 31 de diciembre de 1974. Inicialmente fue una medida tributaria (multas, escala de pagos, etc.) usada por el Servicio de Impuestos Internos. Posteriormente se ha extendido a pago de multas, deudas, derechos arancelarios, etc. por parte del Estado de Chile, Municipalidades y otras organizaciones. No se usa como instrumento financiero. Se reajusta mensualmente según el IPC informado por el INE. Se paga o cobra en pesos chilenos.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas
- Código Tributario
- Ley de Régimen Tributario Interno
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas
- Código Tributario de la República de Chile
- Ley del Impuesto sobre la Renta de la República de Chile
- Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley del Impuesto sobre la Renta de los Estados Unidos Mexicanos
- SERVICIO DE RENTAS INTERNAS -2011- Internet, Página Web Oficial www.sri.gob.ec
- SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS -2011- Internet, Página Web Oficial <http://www.sii.cl/>
- http://es.wikipedia.org/wiki/Sistema_tributario_de_Chile
- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA -2011- Internet, Página Web Oficial <http://www.sat.gob.mx/>
- VISCAINO CAICHE, Evelyn Ester, 2008, Análisis de la Recaudación Tributaria del Ecuador por sectores económicos: Ventajas, estructura y factores determinantes. Un estudio aplicando datos de panel; Tesis de Grado previa a la obtención del título de Economista con mención en gestión empresarial, Escuela Superior Politécnica del Litoral, Guayaquil.
- RIZO RIVAS, José Mario; JAIME DE LA PEÑA, Alejandra; Las presunciones en el Derecho Tributario.
- www.derechosecuador.com
- www.elriconcontributario.com

- http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/imp_directos.htm. Acceso 13 de julio de 2011
- http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/imp_directos.htm. Acceso 13 de julio de 2011
- <http://www.sri.gob.ec/web/guest/credito-tributario-y-reclamos-de-devolucion>
- <http://es.wikipedia.org/wiki/Estado>
- <http://es.wikipedia.org/wiki/Tributo>