



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO



REPÚBLICA DEL ECUADOR

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSTGRADO DEL ESTADO

UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO

MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

TÍTULO DE LA TESIS

EL ICE Y LOS MÉTODOS DE EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA
PRODUCCIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS CASO COTOPAXI

Tesis para optar
al Título de Magister en Administración Tributaria

Autor: Ing. José Leonardo Trujillo Merino

Director: Dr. Edgar Fabián Mera Bozano, Mg.

Ambato, Octubre de 2017



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

No.141- 2017

ACTA DE GRADO

En la ciudad de Ambato, a los veintiséis días del mes de octubre del año dos mil diecisiete, **JOSÉ LEONARDO TRUJILLO MERINO**, portador de la cédula de ciudadanía: 1803329976, **EGRESADO DE LA MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 2013-2015**, Aprobó la Tesis, con el tema: "EL ICE Y LOS MÉTODOS DE EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA PRODUCCIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS CASO COTOPAXI", dando así cumplimiento a los requisitos puntualizados en la Ley Orgánica de Educación Superior y la normativa institucional, previos a la obtención del título de: **MAGÍSTER EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

Habiendo obtenido las siguientes notas:

Promedio Académico: 9.20
Nota de Tesis: 9.03
Grado Oral: 9.56

Nota Final Promedio: 9.24

En consecuencia, **JOSÉ LEONARDO TRUJILLO MERINO**, se ha hecho acreedor al título mencionado.

Para constancia firman:



Mgs. Grace Tamayo
PRESIDENTA



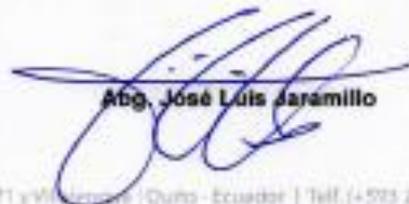
Dra. Jesmina Salazar Arroba, Mg.
MIEMBRO



Dr. Santiago Flores Brito, Mg.
MIEMBRO



Dr. César Salazar Mejía Mg.
MIEMBRO



Abg. José Luis Jaramillo

AUTORÍA

Yo, José Leonardo Trujillo Merino con CI 1803329976 declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo; así cómo, los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad del autor de la Tesis.



Ing. José Leonardo Trujillo Merino
C.I. 1803329976

AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Yo, José Leonardo Trujillo Merino con CI 1803329976 cedo al IAEN, los derechos de publicación de la presente obra por un plazo máximo de cinco años, sin que deba haber un reconocimiento económico por este concepto. Declaro además que el texto del presente trabajo de titulación no podrá ser cedido a ninguna empresa editorial para su publicación u otros fines, sin contar previamente con la autorización escrita de la universidad.

Ambato, octubre de 2017



Ing. José Leonardo Trujillo Merino
CI. 1803329976

RESUMEN

El presente trabajo tuvo como finalidad investigar el impacto y las tipologías de evasión y elusión del Impuesto a los Consumos Especiales de bebidas alcohólicas en la provincia de Cotopaxi. Para el efecto, se analizó la fórmula para su cálculo y el impacto de carga fiscal que genera al productor y/o importador de bebidas alcohólicas. De este análisis se establecieron ciertas vulnerabilidades de las cuales los contribuyentes se están aprovechando a través de una planificación fiscal agresiva para disminuir el pago de este impuesto a través de figuras evasivas y/o elusivas, lo cual genera una disminución en los recursos públicos que alimentan las arcas del estado ecuatoriano, además de crear competencia desleal con los productores e importadores que pagan sus impuestos en forma ética y correcta y que se quedan relegados porque sus costos de producción son más altos que los del evasor.

Se analizó la fórmula para el cálculo del ICE ad valorem y específico y sus componentes, estableciendo las vulnerabilidades que esta presenta y como a través de la manipulación de los costos de producción y de otras tipologías detectadas como la creación de empresas comercializadoras a las cuales se vende el producto terminado con márgenes mínimos de rentabilidad, se puede disminuir la carga fiscal de este impuesto como resultado de planificaciones tributarias agresivas.

Por este motivo resulta necesario establecer modelos de control que amparados en el marco legal y tributario, permitan al Servicio de Rentas Internas, regular estos comportamientos anómalos y cambiara la conducta del sector en general.

Palabras Clave: Impuesto a los Consumos Especiales, elusión, evasión, proceso de control, Ad valorem, Ex fábrica.

ABSTRACT

This study was oriented to investigate the impact of the typologies of evasion of Tax on Special Consumption in the province of Cotopaxi. For this purpose, the formula for its calculation was analyzed and the impact of the tax burden on the producer and / or importer of alcoholic beverages. This analysis established certain vulnerability of which the taxpayers are being used through an aggressive fiscal planning to reduce the payment of this tax through elusive figures, which generates a decrease in the public resources for the ecuadorian state, in addition to creating unfair competition with producers and importers who pay their taxes in an ethical and correct way, because their production costs are higher than those of the evader.

The formula for the calculation of the ad valorem and specific Taxes on Special Consumption and its components was analyzed in detail, establishing the vulnerabilities that it presents and as through the manipulation of production costs and other types of strategies such as the creation of trading companies to which sell the finished product with minimum margins of utilities, the tax burden of this tax can be reduced as a result of aggressive tax planning and methods of elusion of taxes..

For this reason, it is necessary to establish a models control that cover the legal and tax framework that allow at the Servicio de Rentas Internas regulate these anomalous behaviors and change the behavior of the sector in general with the purpose of improving the tax control and the collection of ICE.

Keywords: Tax on Special Consumption, elusion, evasion, control process, Ad valorem, ex factory.

DEDICATORIA

El presente trabajo lo dedico a mi hija Victoria quien es el motor de mi vida y por quien cada esfuerzo y sacrificio vale la pena. Este trabajo refleja mi trayectoria profesional y educativa, que me ha definido como un miembro de la sociedad que gusta de contribuir con un grano de arena en búsqueda de la convivencia armoniosa y equitativa.

José Leonardo Trujillo.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a mi esposa Ingrid quien ha sido un apoyo permanente para este proceso educativo, a mis padres y amigos que han sabido velar por mis intereses, a mi alma mater, la Universidad Técnica de Ambato quien ha sido mi segundo hogar en pregrado y posgrado y a la noble Institución que me formó como el profesional que soy, el Servicio de Rentas Internas. A mi tutor quien ha sabido constituirse como una guía y al Instituto de Altos Estudios Nacionales por la oportunidad que he recibido en este tiempo de estudio.

ÍNDICE

PORTADA	i
ACTA DE GRADO	ii
AUTORÍA	iii
AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN	iv
RESUMEN	v
ABSTRACT	vi
DEDICATORIA	vii
AGRADECIMIENTO	viii
ÍNDICE GENERAL	ix
ÍNDICE DE TABLAS	xii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	xiii
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO 1 - EL PROBLEMA:	2
1.1. Tema	2
1.2. Planteamiento del problema:	2
1.3. Contextualización	2
1.3.1. Macro.....	2
1.3.2. Meso	3
1.3.3. Micro	6
1.4. Análisis Crítico.....	9
1.4.1. Árbol de Problemas	9
1.5. Relación Causa Efecto.....	10
1.6. Prognosis	11
1.7. Formulación del problema.....	11
1.8. Preguntas directrices.....	13
1.9. Delimitación del objeto de investigación	13

1.10.	Justificación y pertinencia	13
1.11.	Objetivo general	15
1.12.	Objetivos específicos	15
CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO:		16
2.1.	Antecedentes investigativos (Estado del Arte).....	16
2.2.	Fundamentación Filosófica	20
2.3.	Fundamentación Legal	21
2.4.	Categorías Fundamentales.....	35
2.4.1.	Marco Conceptual de la Variable independiente.....	37
2.4.2.	Marco Conceptual de la Variable Dependiente.....	39
2.5.	Hipótesis	41
2.6.	Señalamiento de las variables.....	41
CAPÍTULO 3 - METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....		42
3.1.	Enfoque.....	42
3.2.	Modalidad Básica de la Investigación	42
3.3.	Nivel o Tipo de la Investigación.....	43
3.4.	Población y Muestra	45
3.5.	Operacionalización de las Variables.....	46
3.6.	Recolección de la Información	48
3.7.	Procesamiento y análisis.....	50
CAPÍTULO 4 - ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS.....		52
4.1.	Análisis e interpretación de los resultados	52
4.1.1.	Análisis cálculo ICE	52
4.1.2.	Análisis de Verificación	54
4.2.	Verificación de hipótesis	62

4.3. Conclusiones y Recomendaciones	63
4.3.1. Conclusiones.....	63
4.3.2. Recomendaciones	66
FUENTES BIBLIOGRÁFICAS.....	67
ANEXOS.....	70

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.- Recaudación de impuestos año 2016	4
Tabla 2.- Provincias y cantones que integran la Zona 3	7
Tabla 3.- Recaudación de ice bebidas alcohólicas de la Zona 3.....	8
Tabla 4.- ICE bebidas alcohólicas por cantones en Cotopaxi	8
Tabla 5 .- Variable independiente: Impuesto a los Consumos Especiales	46
Tabla 6.- Variable dependiente: métodos de evasión y elusión tributaria en la producción de bebidas alcohólicas	47
Tabla 7.- Preguntas básicas para el plan de recolección de la información	49
Tabla 8.- Datos producción bebidas alcohólicas	52
Tabla 9.- Cálculo ICE específico.....	53
Tabla 10.- Datos producción bebidas alcohólicas	53
Tabla 11.- Cálculo ICE ad valorem	53
Tabla 12.- Resumen ICE	54
Tabla 13.- Estrategias de la planificación tributaria	58
Tabla 14.- Declaraciones de ICE bebidas alcohólicas.....	60
Tabla 15.- Análisis de impacto productos similares.....	61
Tabla 16.- Recaudación generada en procesos de control.....	61
Tabla 17.- Relación ice causado versus ventas formulario 104	64

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1.- Árbol de Problemas.....	9
Gráfico 2.- Superordinación conceptual.....	35
Gráfico 3.- Subordinación Conceptual.....	36
Gráfico 4.- Tarifas ICE vigentes.....	71
Gráfico 5.- Ciclo proyecto SIMAR.....	72

INTRODUCCIÓN

Esta investigación registra como tema: “El ICE y los métodos de evasión y elusión tributaria en la producción de bebidas alcohólicas, caso Cotopaxi” y su estructura es la siguiente:

En el Capítulo 1 se plantea el problema objeto de estudio, su justificación y los objetivos generales y específicos, en los cuales se basa toda la investigación.

En el Capítulo 2 se detallan los antecedentes investigativos, fundamentación filosófica y legal, conceptos, categorías fundamentales de las variables dependiente e independiente y la hipótesis a demostrar.

En el Capítulo 3 es la metodología de la investigación, parte del enfoque, tipo y el nivel de la investigación, terminando con la población objeto de estudio.

En el Capítulo 4 se analiza e interpreta los datos y resultados de la investigación, para lo cual se empieza con un análisis del cálculo del ICE bebidas alcohólicas, luego se trabaja con la información recabada con las entrevistas y finalmente la aceptación de la hipótesis.

Por último, se detallan las conclusiones y recomendaciones del presente trabajo.

CAPÍTULO 1 - EL PROBLEMA:

1.1. Tema

“EL ICE Y LOS MÉTODOS DE EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA PRODUCCIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS CASO COTOPAXI”

1.2.Planteamiento del problema:

La normativa tributaria vigente en el Ecuador establece el cálculo del **Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)** para bebidas alcohólicas bajo una imposición mixta, la misma que considera una tarifa específica aplicada en función del grado alcohólico y la otra en función del precio ex fábrica de cada una de ellas. En los métodos de cálculo de cada tarifa, se presentan tipologías de evasión y elusión del ICE, al manipular los costos de producción que conforman el precio ex fábrica, creación de empresas relacionadas, las cuales se encargan de la comercialización de los bienes, adquiriéndolas a costos inferiores a los del mercado y otros métodos que se los analizará en los siguientes capítulos.

Es preciso analizar estos fenómenos evasivos y elusivos aplicados por el sujeto pasivo y el impacto fiscal que esto tiene en la recaudación tributaria.

1.3.Contextualización

1.3.1. Macro

Desde el punto de vista internacional, este impuesto se encuentra presente en casi todo el mundo, al ser un tributo que no solamente tienen una finalidad recaudatoria, sino que permite regular el consumo de productos nocivos, redistribución de la riqueza, otorgar ventajas hacia terceras personas, etc.

La producción de bebidas alcohólicas forma parte principal de este tipo de impuestos, entre ellos encontramos la producción de bebidas destiladas como whisky, tequila, vodka,

etc. y bebidas fermentadas como la cerveza y el vino, todas estas objeto del presente estudio.

Antoñanzas (2008) en su publicación: Las bebidas alcohólicas en España: salud y economía indica lo siguiente:

Los valores del impuesto especial fijados en España nos sitúan, en general, como el país con impuestos más bajos en todas las gamas de productos alcohólicos. Por ejemplo, destaca que frente a una exención del impuesto sobre el vino en España, el aplicado en el Reino Unido sea de 2,31 euros por litro, o el de 8 céntimos en promedio por litro de cerveza aplicado en España y los 1,09 euros aplicados en Irlanda, a pesar de ser este último país un gran productor de esta bebida. En el terreno de las bebidas de más alta graduación (p. ej., de 40°), se aplica en España un impuesto de 3,3 euros por litro, mientras que en Irlanda supera los 15 euros, en Suecia los 22 euros y en Alemania y Francia se aproxima a los 6 euros.

En Colombia, según Rueda (2104), uno de los impuestos importantes a nivel nacional es el impuesto nacional al consumo implementado a través de la Ley 1607 de 2012. Dicho impuesto reformó la estructura impositiva de consumo de bienes en el país y permitió destipificar ciertos comportamientos evasivos y elusivos de los contribuyentes.

Otros países como Argentina, México, Chile, Uruguay y Bolivia cuentan con tasas específicas y Ad Valorem a la producción e importación de bebidas alcohólicas para regular su consumo, producción interna e importaciones en cada uno de sus territorios.

1.3.2. Meso

Quintanilla (2012) establece que *“Los tributos, además de ser medidos para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, reinversión, ahorro y destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional.”*

El Impuesto a los Consumos Especiales en el Ecuador (ICE) en el Ecuador cumple una función reguladora en especial para aquellos productos nocivos como son el alcohol y el cigarrillo, además, su recaudación contribuye a la recaudación de ingresos para el Estado que a su vez se ven reflejados en obra pública.

El Impuesto a los Consumos Especiales ICE, se aplica a los bienes y servicios, de procedencia nacional o importada, detallados en el artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

El Impuesto a los Consumos Especiales ha ido tomando importancia dentro del sistema impositivo de la región a lo largo de los años de tal manera que ha ido estableciendo una normativa que permita a los contribuyentes el cumplimiento de derechos y obligaciones establecidas por los organismos encargados de su administración para de esa manera mantener un control eficaz y oportuno que permita el crecimiento de desarrollo de los mismos.

En el año 2016, el ICE alcanzó una participación del 5.96% del total de la recaudación, siendo el cuarto impuesto que más contribuye con la recaudación anual, por detrás del Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a la Salida de Divisas.

Tabla 1.- Recaudación de impuestos año 2016

CONCEPTOS	Valor en miles de dólares	Relación con el total de recaudación
Impuesto a la Renta Recaudado	3.946.284	29,48%
Impuesto al Valor Agregado	5.704.147	42,61%
Impuesto a los Consumos Especiales	798.330	5,96%
ICE de Operaciones Internas	674.265	5,04%
ICE Cigarrillos	158.370	1,18%
ICE Cerveza	194.357	1,45%
ICE Bebidas Gaseosas	108.644	0,81%
ICE Aguas Minerales y Purificadas	0	0,00%

CONCEPTOS	Valor en miles de dólares	Relación con el total de recaudación
ICE Alcohol y Productos Alcohólicos	34.934	0,26%
ICE Vehículos	50.312	0,38%
ICE Telecomunicaciones	150	0,00%
ICE Telefonía	23.596	0,18%
ICE Bebidas energizantes	1.618	0,01%
ICE Bebidas no alcohólicas	7.507	0,06%
ICE Aviones, tricares, etc. y otros NEP	118	0,00%
ICE Armas de Fuego	147	0,00%
ICE Cuotas Membresías Clubes	1.395	0,01%
ICE Perfumes, Aguas de Tocador	23.189	0,17%
ICE Servicios Casino - Juegos Azar	0	0,00%
ICE Focos Incandescentes	0	0,00%
ICE Videojuegos	10	0,00%
ICE Servicios Televisión Prepagada	55.936	0,42%
ICE Cocinas, calefones	13.982	0,10%
ICE No Especificado		0,00%
ICE de Importaciones	124.065	0,93%
Impuesto Fomento Ambiental	140.269	1,05%
Impuesto a los Vehículos Motorizados	194.675	1,45%
Impuesto a la Salida de Divisas	964.659	7,21%
Imp. Activos en el Exterior	46.910	0,35%
RISE	18.783	0,14%
Regalías, patentes y utilidades de conservación minera	50.210	0,38%
Tierras Rurales	7.853	0,06%
Contribución para la atención integral del cáncer	90.259	0,67%
Intereses por Mora Tributaria	135.666	1,01%
Multas Tributarias Fiscales	50.181	0,37%
Otros Ingresos	78.554	0,59%
SUBTOTAL CONTRIBUCIONES SOLIDARIAS	1.160.747	8,67%
TOTAL RECAUDACIÓN SIN REMISIÓN Y CON CONTRIBUCIONES SOLIDARIAS(2)	13.387.528	100,00%

Fuente: Estadísticas multidimensionales SRI
Elaborado por: Leonardo Trujillo

La recaudación del ICE por alcohol y productos alcohólicos, durante el año 2016 fue de USD \$34,934,000.00, equivalente a 0,26% del total de la recaudación anual. Además representa el 4.38% de la recaudación del ICE a nivel nacional.

1.3.3. Micro

Como describe la Ley de Régimen Tributario Interno (2005, art. 80), “*Son sujetos pasivos del impuesto a los consumos especiales las personas naturales y sociedades fabricantes de bienes gravados con este impuesto; quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto; y, quienes presten servicios gravados;*”. Cuando se configura el hecho generador, los sujetos pasivos deben presentar una declaración mensual en el formulario 105 por las transacciones gravadas por este impuesto en el mes anterior, en los plazos establecidos en el reglamento correspondiente. Para el caso de importaciones, el ICE se lo liquida previo a su desaduanización.

Para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales, como lo menciona el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2005), se establecen tres tipos de imposición que son: específica, ad valorem y mixta. La base imponible para las bebidas alcohólicas (incluye la cerveza), para aplicar la tarifa ad valorem, será en base al precio ex fábrica o ex aduana, el cual está compuesto por todos los costos de producción, gastos de venta, administrativos y financieros, o cualquier otro costo o gasto no especificado que constituyere parte de los costos y gastos totales, y la utilidad marginada de la empresa. Adicionalmente, en el precio ex aduana se considerará también el valor los bienes, tasas y fondos recaudados por la SENA E más los rubros incluidos en el precio ex fábrica.

El Servicio de Rentas Internas para tener un mejor control de los impuestos que se genera a nivel nacional, decidió dividir por zonas, las mismas que cuentan con nueve incluyendo a la provincia de Galápagos.

La provincia de Cotopaxi forma parte de la Zona 3, con todos sus cantones y parroquias, la misma que tiene una participación del 2.97 % en la recaudación a nivel nacional.

Tabla 2.- Provincias y cantones que integran la Zona 3

ZONA 3	CHIMBORAZO	ALAUSI
		CHAMBO
		CHUNCHI
		COLTA
		CUMANDA
		GUAMOTE
		GUANO
		PALLATANGA
		PENIPE
		RIOBAMBA
	COTOPAXI	LA MANA
		LATACUNGA
		PANGUA
		PUJILI
		SALCEDO
		SAQUISILI
		SIGCHOS
	PASTAZA	ARAJUNO
		MERA
		PASTAZA
		SANTA CLARA
	TUNGURAHUA	AMBATO
		BAÑOS DE AGUA SANTA
		CEVALLOS
		MOCHA
		PATATE
		QUERO
		SAN PEDRO DE PELILEO
SANTIAGO DE PILLARO		
TISALEO		

Fuente: Servicio de Rentas Internas
Elaborado por: Leonardo Trujillo

De las cuatro provincias que conforman la zona 3, Cotopaxi es la de mayor aportación por ICE de Bebidas Alcohólicas, con un 83.73% del total zonal.

Tabla 3.- Recaudación de ICE Bebidas Alcohólicas de la Zona 3

Provincia	2014	2015	2016
CHIMBORAZO	0.00	833.90	5,492.25
COTOPAXI	4,157,006.13	4,894,461.15	3,846,236.24
PASTAZA	0.00	4,451.49	0.00
TUNGURAHUA	389,920.88	696,513.20	741,495.48
TOTAL	4,546,927.01	5,596,259.74	4,593,223.97

Fuente: Estadísticas multidimensionales
SRI

Elaborado por: Leonardo Trujillo

En el año 2016, el cantón Latacunga generó el 99% del ICE de la provincia con USD 3,845,438.81, siendo este el 100% por la producción de bebidas alcohólicas, como se muestra a continuación:

Tabla 4.- ICE Bebidas Alcohólicas por cantones en Cotopaxi

Cantón	2014	2015	2016
LA MANA	0.00	0.00	0.00
LATACUNGA	4,154,778.42	4,712,361.08	3,845,438.81
PANGUA	2,227.71	3,705.88	797.43
PUJILÍ	0.00	0.00	0.00
SALCEDO	0.00	178,394.19	0.00
SAQUISILÍ	0.00	0.00	0.00
SIGCHOS	0.00	0.00	0.00
TOTAL	4,157,006.13	4,894,461.15	3,846,236.24

Fuente: Estadísticas Multidimensionales
SRI

Elaborado por: Leonardo Trujillo

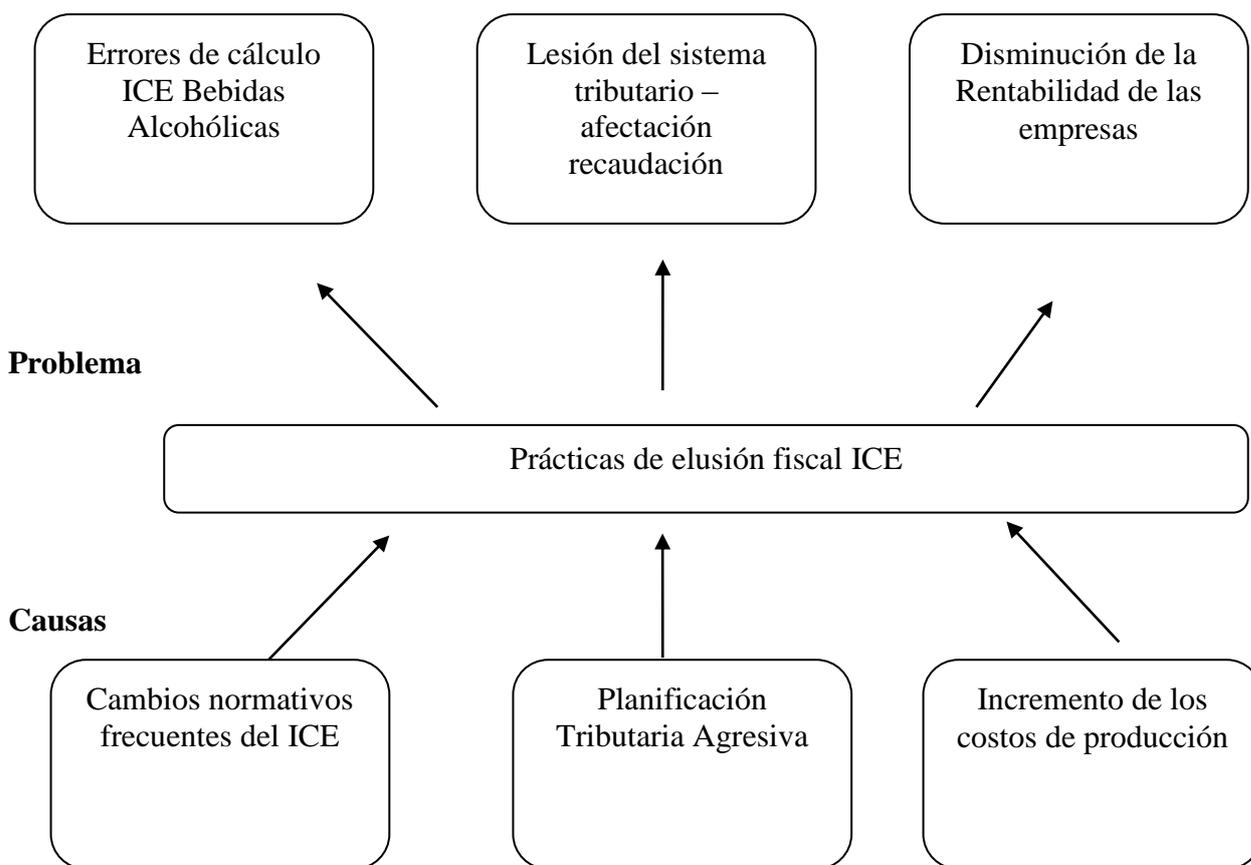
Según la información disponible en la página web del Servicio de Rentas Internas, la recaudación total de la provincia de Cotopaxi en el año 2016 fue de USD \$82,472,681.06, es decir que el ICE Bebidas Alcohólicas representa el 4.66% de la recaudación total, convirtiéndose de esta manera en uno de los principales tributos que aportan a la recaudación, después del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a la Renta.

1.4. Análisis Crítico

1.4.1. Árbol de Problemas

Gráfico 1.- Árbol de Problemas

Efectos



Elaborado por: Leonardo Trujillo (2017)

1.5. Relación Causa Efecto

- Los cambios que han existido en la normativa dentro del país respecto al Impuesto a los Consumos Especiales, ha hecho que se genere variaciones en el cálculo del precio ex fábrica en la fabricación de Bebidas Alcohólicas por parte de los productores.

Las empresas dedicadas a la producción de bebidas alcohólicas usualmente contratan terceras empresas para que se encarguen del cálculo del costo de producción y ex fábrica, para de esta manera realizar el pago del ICE, sin embargo las continuas modificaciones a su estimación y los métodos de cálculo del Costo de Producción que existe en la actualidad, puede generar errores al momento de su estimación y liquidación posterior del impuesto.

- La planificación tributaria está basada el análisis de las normas fiscales aplicables y constituye una herramienta para las empresas productoras que desean saber ¿qué? y ¿cuándo? pagar.

El estigma de la planificación tributaria se da cuando transgrede la legalidad de la normativa vigente, aprovechándose de vacíos legales de la misma, violentando directamente las directrices establecidas y creando figuras societarias para beneficiarse de incentivos tributarios que no les corresponde o para dejar de pagar los tributos correspondientes. Este tipo de planificación se denomina agresiva y su estrategia es la elusión y evasión fiscal para incrementar la rentabilidad del inversionista y termina lesionando el sistema tributario, afectando de esta manera a la recaudación de tributos local y nacional.

- El incremento de los costos de producción ha hecho que los productores disminuyan su rentabilidad en la primera etapa de comercialización con la finalidad de no incurrir en el pago del ICE ad valorem, el cual alcanza un 75% del precio ex fábrica, lo cual genera un efecto en cadena que termina afectando al consumidor final.

1.6. Prognosis

En caso de no realizar estudios sobre la figuras evasivas y elusivas del ICE bebidas alcohólicas en la provincia de Cotopaxi existirá un perjuicio para la Administración debido a que los contribuyentes dejarán de pagar el ICE ad valorem del 75% del precio ex fábrica. La manipulación de los costos de producción y la creación de intermediarios comerciales se consolidarán afectando las arcas fiscales.

De esta manera, el contribuyente tendrá la seguridad y confianza que no será sujeto a un proceso determinativo, por otro lado si el desconocimiento proviene del contribuyente, el mismo no contará con una herramienta, que le permita establecer de forma real su cuantía tributaria, lo que deriva en casos de defraudación tipificados en el Código Tributario

Además, la Administración Tributaria no es solo un ente de control sino de asistencia y apoyo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y al no realizar este tipo de investigaciones pierde una herramienta de asistencia a la ciudadanía en este aspecto normativo, que contribuirá a detener este tipo de prácticas insanas, basados en los principios de eficiencia y simplicidad administrativa. Por último, como hemos indicado el sistema tributario ecuatoriano es complejo y necesita estudios que disminuyan el desconocimiento y el grado de complejidad de los impuestos.

1.7. Formulación del problema

A través de la política fiscal, el gobierno puede cumplir las funciones de asignación, de distribución y estabilización. (Musgrave & Musgrave, 1991). En el Ecuador, entre los propósitos de los impuestos, está la redistribución de la riqueza, atendiendo a temas como la justicia, equidad e igualdad, atendiendo de esta manera a aspectos sociales del país.

Conforme señala la Constitución del Ecuador (2008), el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa,

irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

Para que el cumplimiento voluntario sea mayor, los ciudadanos deben percibir el pago de impuestos como una compensación justa en bienes y servicios dotados por el Estado y que les garantice un modo de vida adecuado dentro de la sociedad. La manera en que el Estado administre estos recursos, tendrá una incidencia directa en los niveles de cumplimiento del sujeto pasivo para con el sujeto activo, considerando que el mismo buscará la manera de aportar la menor cantidad posible de sus utilidades en forma de impuestos y bajo ciertas circunstancias negativas, puede desencadenarse en evasión o elusión de los tributos.

En el Ecuador, los impuestos que administra el Servicio de Rentas Internas tienen varias clasificaciones, entre las cuales podemos citar dos grupos importantes:

- Impuestos directos, siendo su principal el Impuesto a la Renta
- Impuestos indirectos, entre los cuales encontramos al Impuesto al Valor Agregado , el Impuesto a los Consumos especiales y el Impuesto Redimible a las botellas plásticas no retornables.

En la presente investigación, se tratará directamente el tema de la evasión y elusión del Impuesto a los Consumos Especiales y las tipologías utilizadas por los sujetos pasivos de este tributo.

Es necesario analizar estos fenómenos elusivos y evasivos aplicados por el sujeto pasivo y el impacto fiscal que esto tiene en la recaudación tributaria. De ahí nace el siguiente problema:

¿El cálculo del ICE para bebidas alcohólicas permite la utilización de figuras evasivas y/o elusivas para su determinación y pago en la provincia de Cotopaxi?

1.8. Preguntas directrices

- ¿Qué es la evasión tributaria?
- ¿Qué es la elusión tributaria?
- ¿La fórmula de cálculo para las bebidas alcohólicas en el Ecuador es la adecuada?
- ¿Existe manipulación de la normativa tributaria para el cálculo del ICE por parte de los productores de bebidas alcohólicas?

1.9. Delimitación del objeto de investigación

Campo: Tributación

Área: Impuesto a los Consumos Especiales

Aspecto: Cálculo del ICE Bebidas Alcohólicas

Temporal: El tiempo del problema inicia en el año 2014, se analizará información general de las declaraciones del Impuesto a los Consumos Especiales de los años 2014 al 2016, y la investigación se realizará del 01 de enero al 31 de agosto de 2017.

Espacial: La Investigación se realizará en el Servicio de Rentas Internas, Zona 3, Dirección Provincial de Cotopaxi, específicamente en la ciudad de Latacunga, ubicado en las calles Sánchez de Orellana 15-68 y Padre Salcedo.

1.10. Justificación y pertinencia

La presente investigación permitirá determinar los métodos de evasión y elusión que utilizan los productores de bebidas alcohólicas en el Ecuador. Se debe

considerar que la evasión y elusión tributaria representa para el Estado ecuatoriano una pérdida en los ingresos que alimentan las arcas fiscales y el presupuesto general, lo cual implica una menor dotación de recursos para la construcción de obras, financiamiento de proyectos y menos recursos para cubrir el gasto público.

Al aumentar los índices de evasión y elusión tributaria, el Estado ecuatoriano no podrá cubrir sus necesidades básicas, desatendiendo a los demás sectores del país.

Adicionalmente la elusión genera otros efectos en la economía del país como una competencia desleal entre quienes cumplen y quienes no cumplen con sus obligaciones en forma correcta y aumentando el riesgo que más sujetos pasivos adopten este tipo de conductas insanas.

La preservación del buen vivir y la estabilidad democrática en el Ecuador está basada en atender los aspectos sociales de salud, desempleo, educación ante lo cual se presenta el inconveniente de la falta de ingresos tributarios considerando que a raíz de la caída del precio del barril de petróleo, el Presupuesto General del Estado está constituido básicamente por la recaudación tributaria.

En base a estos antecedentes, es tarea de Administración Tributaria (SRI) aumentar los esfuerzos por mejorar la recaudación y entre los principales impuestos que configuran el sistema tributario ecuatoriano, se encuentra el Impuesto a los Consumos Especiales.

La presente investigación efectúa un análisis de los métodos de evasión y elusión del Impuesto a los Consumos Especiales desde el punto de vista de la Administración Tributaria, con la finalidad de convertirse en una fuente de consulta para investigadores y para el Servicio de Rentas Internas en sus procesos de control de este tributo.

La tarea de la Administración será el desarticular todo método de evasión y elusión fiscal que se presente en el caso ecuatoriano, a fin de que la brecha de veracidad sea considerada inmaterial.

Para esto es necesario analizar todos los componentes para el cálculo del ICE de bebidas alcohólicas, enfocándose principalmente en la composición del precio ex fábrica visto que los costos que componen el mismo pueden verse manipulados a fin de no llegar a la base para el cálculo del ICE ad Valorem y de esta manera, lesionar el sistema tributario en el Ecuador.

1.11. Objetivo general

- Determinar el impacto de las tipologías de evasión en el Impuesto a los Consumos especiales en la provincia de Cotopaxi.

1.12. Objetivos específicos

- Analizar la normativa tributaria vigente para el ICE de bebidas alcohólicas.
- Establecer las tipologías de evasión y/o elusión en el Impuesto a los Consumos Especiales.

CAPÍTULO 2. MARCO TEÓRICO:

2.1. Antecedentes investigativos (Estado del Arte)

En base a la revisión bibliográfica realizada previo al desarrollo de la investigación se concluye que no existen tesis o proyectos de investigación que aborden las dos variables estudiadas de forma conjunta y detallada, sin embargo, a continuación se presenta un análisis de trabajos investigativos de cada variable por separado:

Sobre los Impuesto a los Consumos Especiales, Córdova (2012) señala:

El Impuesto a los Consumos Especiales es un impuesto directo, en algunos casos se graba a los consumidores finales y a la prestación de servicios; antes de la última reforma, a finales del año 2007, el ICE tenía uno de los 4 primeros puestos en recaudación con un 9,5%, a partir de aquí en la reforma tributaria se elimina el ICE a las telecomunicaciones y se empieza a redistribuir los impuestos en el resto de bienes considerados perjudiciales para la salud, o suntuarios.

El impuesto que grava el consumo, Su nombre radica en que no afecta de manera directa los ingresos de un contribuyente sino que recae sobre el costo de algún producto o mercancía. El impuesto indirecto más importante es el impuesto al valor agregado o IVA el cual constituye una parte importante de los ingresos tributar en muchos países del mundo. (pp. 7-8)

El impuesto a los consumos especiales es un impuesto indirecto que se grava en la primera etapa de producción y/o comercialización. Este afecta directamente al costo de los bienes y servicios gravados con este tributo.

Uno de los propósitos de este impuesto es la regulación del consumo de bienes nocivos para la salud y grava además a bienes y servicios considerados de lujo o suntuarios. Al respecto, Zabala (2015) indica:

El Impuesto a Consumos Especiales es destinado a los productos y servicios de alto consumo en el Ecuador; en consecuencia, este es un gran generador de ingresos tributarios para el país, pues representa el 7% de la recaudación total de impuestos del Ecuador.

El estudio realizado del 2008 al 2013, permitió concluir que los reajustes de las medidas impositivas del Impuesto a Consumos Especiales han permitido incrementar sus recaudaciones. Con respecto a las bebidas alcohólicas, este rubro tuvo un crecimiento del 123% en los valores recaudados.

En cuanto a la cerveza, su recaudación en el transcurso del periodo estudiado ha logrado incrementar, ya que iniciaron en el 2008 con una recaudación de \$473.903,01 y al final del 2013 alcanzaron los \$743.626,30, lo que representa un incremento de 57% en dichas recaudaciones.

Sin embargo, pese a este relevante aumento, durante el periodo de estudio 2008-2013, de manera general las ventas del sector cervecero presentaron crecimiento del 22%; alterándose de manera negativa únicamente durante el periodo 2010-2011, donde sufrieron una leve decaída ocasionada por los ajustes del ICE y algunas normas de restricción aplicadas por el Gobierno con el fin de reducir el consumo de bebidas alcohólicas durante esos años; pese a esto, se evidenció que las principales empresas fabricantes de cerveza, la bebida más consumida en el país, supieron manejar de manera correcta sus campañas publicitarias, de manera que lograron culminar el periodo de estudio con resultados

beneficiosos, los cuales les permitieron mantener el índice de sus consumistas.

Pues la industria licorera, en base al análisis del estudio realizado, es una de las más fuertes del país, y; de esta, el sector cervecero el más representativo, ya que en cuanto a la recaudación del ICE este aporta con el 83% de la industria. (pp. 78-79)

El consumo de bebidas alcohólicas constituye un problema de salud para el estado ecuatoriano. Una de las formas de contrarrestar su consumo es con la fijación de impuestos como el ICE.

Todas las bebidas alcohólicas a excepción del alcohol utilizado como materia prima, se encuentra gravado con este impuesto que además, se ha constituido en un ingreso importante para las arcas del estado.

Rivas (2013), es su investigación sobre la evasión y elusión fiscal menciona:

Se ha determinado también que la elusión ilegítima más que una infracción de carácter administrativo-fiscal, es una infracción de naturaleza tributaria-penal, que debe ser tipificada como tal, estableciendo claramente la parte sustantiva de la o las conductas que se adecuarían a un eventual tipo de elusión; esto es, definir las de modo que la causa, los elementos y las características que la configuran estén determinados, aunque no se pueda especificar cada caso en detalle por la posibilidad infinita de situaciones que pueden existir, evitando de algún modo el incumplimiento del contribuyente, generando en él conciencia tributaria y, así mismo, evitando la arbitrariedad estatal y protegiendo la seguridad jurídica, el derecho a la defensa y el debido proceso.

Por ello es que se ha recomendado en este trabajo de investigación que al momento de analizar la posibilidad de tipificar a la elusión tributaria

ilegítima, se revisen las categorías dogmáticas del tipo penal a ser descrito, comparándolas, si es necesario con las de otras infracciones de carácter penal tributario actualmente previstas como delito y que en su momento podrían incluso ser comprendidas dentro de la tipificación de la elusión en su faz ilegítima.

Así también, se ha podido evidenciar que existen varias soluciones en distintos ordenamientos jurídicos, que indican las pautas a seguir en caso de que en Ecuador surja el interés por establecer cláusulas antielusivas o normas penales – tributarias directas en los códigos existentes sobre la materia. Estas experiencias internacionales son evidencia de que se puede controlar la elusión ilegítima y, con ello corregir el perjuicio al bien jurídico protegido “patrimonio público”, siendo posible, como ha ocurrido en el caso colombiano, que ciertas conductas con matiz tributario puedan ser relacionadas con el delito de peculado, precisamente por su afectación a la administración estatal. (pp. 100-101)

La elusión fiscal constituye un problema para el estado ecuatoriano debido a que no existen normas antielusivas que tipifiquen todas las conductas del evasor. Países como Colombia han logrado vincular la elusión con otros delitos como peculado.

El fraude a la ley tributaria es una forma de elusión fiscal, consecuencia de un resultado económico a través de medios jurídicos anómalos. El fraude a la ley tributaria se fundamenta en procurar contribuir con el mínimo tributo posible mediante la ejecución de actos establecidos como engañosos, que se afirman en una norma jurídica civil, laboral, comercial, o en una composición de ellas (normas de cobertura) para impedir la aplicación de una norma tributaria (norma defraudada), más apropiada al caso, por la causa y por la finalidad económica y jurídica del hecho evidentemente cumplido. (Guamán, 2013, pp. 155)

El fraude constituye una forma de elusión tributaria al utilizar normas jurídicas para justificar ciertos comportamientos o aprovechar vacíos legales beneficio de las empresas y pagar menos impuestos.

Si bien pueden estar amparados en la legalidad, no dejan de ser moral y éticamente incorrectos, por lo cual es necesario establecer un régimen sancionatorio así como se establece para la defraudación fiscal.

2.2.Fundamentación Filosófica

Esta investigación se encuentra basada en el paradigma positivista. De acuerdo con Dobles, Zuñiga, & García (como se citó en Meza, 2013), el positivismo se caracteriza por postular lo siguiente:

1. El sujeto descubre el conocimiento.
2. El sujeto tiene acceso a la realidad mediante los sentidos, la razón y los instrumentos que utilice.
3. El conocimiento válido es el científico.
4. Hay una realidad accesible al sujeto mediante la experiencia. El positivismo supone la existencia independiente de la realidad con respecto al ser humano que la conoce.
5. Lo que es dado a los sentidos puede ser considerado como real.
6. La verdad es una correspondencia entre lo que el ser humano conoce y la realidad que descubre.
7. El método de la ciencia es el único válido.
8. El método de la ciencia es descriptivo.
9. Sujeto y objeto de conocimiento son independientes: se plantea como principio la neutralidad valorativa. Esto es: que el investigador se ubique en una posición neutral con respecto a las consecuencias de sus investigaciones. (p. 2)

En la presente investigación, se realizan interpretaciones y definiciones de las variables a investigar en función de la bibliografía analizada, lo cual se lo relaciona con la normativa tributaria vigente para el Impuesto a los Consumos Especiales. Además contempla criterios del autor en base a su experiencia en puestos de control dentro de la Administración Tributaria.

Posteriormente, del análisis de esta información se establecerán las conclusiones y recomendaciones pertinentes, adaptadas a la realidad fiscal de la provincia de Cotopaxi y que puedan ser utilizadas por la sociedad como base de investigación y control de las conductas evasivas y elusivas de los sujetos pasivos del ICE.

Para la operacionalización del paradigma positivista, se utilizará el sistema de investigación Hipotético -deductivo, el cual, Martínez (2013) establece:

El sistema hipotético-deductivo también recibe el nombre de científico-naturalista, racionalista-cuantitativo, científico-tecnológico y sistemático-gerencial, se basa en la teoría positivista del conocimiento que arranca en el siglo XIX con Emile Durkheim y August Comte. Busca los hechos o causas de los fenómenos sociales independientemente de los estados subjetivos de los individuos; aquí, el único conocimiento aceptable es el científico que obedece a ciertos principios metodológicos únicos. Entre sus rasgos más destacados se encuentra su naturaleza cuantitativa para asegurar la precisión y el rigor que requiere la ciencia.

Por eso al aplicarse a las ciencias sociales se busca que éstas se conviertan en un conocimiento sistemático, comprobable y comparable, medible y replicable. (p. 2)

2.3.Fundamentación Legal

El Impuesto a los Consumos Especiales toma forma con la Ley de Productos Alcohólicos expedida en febrero del año 1971 y la Ley de Impuesto a los Consumos

Selectivos, publicada en Septiembre de 1986, gravando a las bebidas alcohólicas. (Mera, 2013)

Posteriormente, mediante la Ley de Régimen Tributario Interno de 1989 y la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingreso del Estado de 2011, se incorporan varios productos y reformas a su forma de cálculo.

Mediante las resoluciones No. NAC-DGERCGC15-00000043 y NAC-DGERCGC15-00000593 del 26 de enero de 2015 y del 07 de agosto de 2015, respectivamente, se expidieron las normas de aplicación para el cálculo de la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales.

El Servicio de Rentas Internas actualiza las normas de aplicación para el cálculo de la base imponible del impuesto a los consumos especiales establecidas mediante Resoluciones Nos. NAC-DGERCGC15-00000043 y NAC-DGERCGC15-00000593.

Además, existen resoluciones anuales emitidas por el Servicio de Rentas Internas para establecer las tarifas específicas y ad valorem de ICE, conforme las siguientes consideraciones:

Conforme el inciso segundo a continuación del Grupo V del artículo 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la tarifa específica de bebidas alcohólicas incluida la cerveza se debe ajustar de forma anual y acumulativamente en función del Índice de Precios al Consumidor (IPC) a noviembre de cada año y este será publicado en diciembre por el Servicio de Rentas Internas.

Según el segundo inciso del numeral 2 del artículo 74 de la Ley de Régimen Tributario Interno, modificada mediante la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención de Fraude Fiscal, señala que para establecer la aplicación de la tarifa ad valorem, el valor del precio ex fábrica o ex aduana se ajustará anualmente, en función del IPC a

noviembre de cada año y este será publicado en diciembre por el Servicio de Rentas Internas. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2005)

La Carta Magna del estado ecuatoriano, establece los principios con los que se regirá el régimen tributario: *“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos”*. (Constitución del Estado Ecuatoriano, 2008).

El Código Tributario (2005), establece los principios tributarios del régimen, la obligación tributaria y las facultades de la Administración:

Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. (Código Tributario, 2005)

Art. 15.- Concepto.- Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley. (Código Tributario, 2005)

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

Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la

existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

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

La Ley de Régimen Tributario Interno, es sus artículos 75 y posteriores, establece la normativa aplicable para el cálculo y la declaración del Impuesto a los Consumos Especiales:

Art. 75.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a los consumos especiales ICE, el mismo que se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 de esta Ley.

Art. (...).- Formas de Imposición.- Para el caso de bienes y servicios gravados con ICE, se podrán aplicar los siguientes tipos de imposición según lo previsto en la Ley:

1. Específica.- Es aquella en la cual se grava con una tarifa fija a cada unidad de bien transferida por el fabricante nacional o cada unidad de bien importada, independientemente de su valor;

2. Ad Valorem.- Es aquella en la que se aplica una tarifa porcentual sobre la base imponible determinada de conformidad con las disposiciones de la presente Ley; y,

3. Mixta.- Es aquella que combina los dos tipos de imposición anteriores sobre un mismo bien o servicio.

Art. 76.- Base imponible.- La base imponible de los productos sujetos al ICE, de producción nacional o bienes importados, se determinará con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador, menos el IVA y el ICE o con base en los precios referenciales que mediante Resolución establezca anualmente el Director General del Servicio de Rentas Internas. A esta base imponible se aplicarán las tarifas ad-valorem que se establecen en esta Ley. Al 31 de diciembre de cada año o cada vez que se introduzca una modificación al precio, los fabricantes o importadores notificarán al Servicio de Rentas Internas la nueva base imponible y los precios de venta al público sugeridos para los productos elaborados o importados por ellos.

La base imponible obtenida mediante el cálculo del precio de venta al público sugerido por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, no será inferior al resultado de incrementar al precio ex-fábrica o ex-aduana, según corresponda, un 25% de margen mínimo presuntivo de comercialización. Si se comercializan los productos con márgenes superiores al mínimo presuntivo antes señalado, se deberá aplicar el margen mayor para determinar la base imponible con el ICE. La liquidación y pago del ICE aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores, se considerará un acto de defraudación tributaria.

Se entenderá como precio ex-fábrica al aplicado por las empresas productoras de bienes gravados con ICE en la primera etapa de comercialización de los mismos. Este precio se verá reflejado en las facturas de venta de los productores y se entenderán incluidos todos los costos de producción, los gastos de venta, administrativos, financieros y

cualquier otro costo o gasto no especificado que constituya parte de los costos y gastos totales, suma a la cual se deberá agregar la utilidad marginada de la empresa.

Cuando la estructura de negocio del sujeto pasivo incluya la fabricación, distribución y comercialización de bienes gravados con este impuesto, para el cálculo del precio ex fábrica, se excluirá la utilidad marginada de la empresa.

El precio ex aduana considerará el valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduanas y los demás rubros que se incluyen en el precio ex fábrica.

El precio de venta al público es el que el consumidor final pague por la adquisición al detal en el mercado, de cualquiera de los bienes gravados con este impuesto. Los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con el impuesto, y de manera obligatoria se deberá colocar en las etiquetas. En el caso de los productos que no posean etiquetas como vehículos, los precios de venta al público sugeridos serán exhibidos en un lugar visible de los sitios de venta de dichos productos.

De manera específica, la base imponible en los casos de Cigarrillos y Bebidas alcohólicas incluida la cerveza será:

1. Cigarrillos

En este caso la base imponible será igual al número de cigarrillos producidos o importados a la que se aplicará la tarifa específica establecida en el artículo 82 de esta Ley.

2. Bebidas alcohólicas, incluida la cerveza

La base imponible se establecerá en función de:

1. Los litros de alcohol puro que contenga cada bebida alcohólica. Para efectos del cálculo de la cantidad de litros de alcohol puro que contiene una bebida alcohólica, se deberá determinar el volumen real de una bebida expresada en litros y multiplicarla por el grado alcohólico expresado en la escala Gay Lussac o su equivalente, que conste en el registro sanitario otorgado al producto, sin perjuicio de las verificaciones que pudiese efectuar la Administración Tributaria. Sobre cada litro de alcohol puro determinado de conformidad con este artículo, se aplicará la tarifa específica detallada en el artículo 82 de esta Ley; y,

2.- En caso de que el precio ex fábrica o ex aduana, según corresponda, supere el valor de USD 3,6 por litro de bebida alcohólica o su proporcional en presentación distinta a litro, se aplicará, adicionalmente a la tarifa específica, la tarifa ad Valorem establecida en artículo 82 de esta Ley, sobre el correspondiente precio ex fábrica o ex aduana. Para dar cumplimiento con lo anterior, en el caso de bebidas alcohólicas importadas, el importador deberá contar con un certificado del fabricante, respecto del valor de la bebida, conforme las condiciones establecidas mediante Resolución del Servicio de Rentas Internas.

Para establecer la aplicación de la tarifa ad Valorem mencionada en el inciso anterior, el valor de USD 3,6 del precio ex fábrica y ex aduana se ajustará anualmente, en función de la variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC) para el grupo en el cual se encuentre el bien 'bebidas alcohólicas', a noviembre de cada año, elaborado por el organismo público competente, descontando el efecto del incremento del propio impuesto. El nuevo valor deberá ser publicado por el Servicio de Rentas Internas en el mes de diciembre y regirá desde el primero de enero del año siguiente.

El valor referencial por categoría de producto se ajustará anual y acumulativamente en función de la variación anual del Índice de Precios

al Consumidor Urbano (IPCU) para el subgrupo de bebidas alcohólicas, a noviembre de cada año, elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Censos, INEC. Los nuevos valores serán publicados por el Servicio de Rentas Internas en el mes de diciembre y regirán desde el primero de enero del año siguiente.

El ICE no incluye el impuesto al valor agregado y será pagado respecto de los productos mencionados en el artículo precedente, por el fabricante o importador en una sola etapa.

La base imponible sobre la que se calculará y cobrará el impuesto en el caso de servicios gravados, será el valor con el que se facture, por los servicios prestados al usuario final excluyendo los valores correspondientes al IVA y al ICE. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2005)

La resolución No. NAC-DGERCGC15-00000593 expide las normas de aplicación para el cálculo de la base imponible del impuesto a los consumos especiales:

Artículo 1.- *Ámbito de aplicación.*- Establézcanse las normas de aplicación para el cálculo de la base imponible del impuesto a los consumos especiales de bienes de producción nacional e importados.

Artículo 2.- *Base imponible general.*- La base imponible de los bienes de producción nacional e importados gravados con el impuesto se establecerá con base en el precio de venta al público sugerido por el fabricante o importador menos el impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto a los consumos especiales (ICE).

Si el fabricante o importador no hubiera presentado a la Administración Tributaria los precios de venta al público sugeridos, estos se tomarán de los precios de venta al público que el consumidor final pague por la

adquisición al detal en el mercado, de acuerdo a lo establecido en la normativa tributaria.

La base imponible en los casos de bebidas alcohólicas incluida la cerveza, perfumes y aguas de tocador de venta directa y cigarrillos se establecerá de conformidad con las normas específicas dispuestas en la ley.

Artículo 3.- Base imponible de bebidas alcohólicas incluida la cerveza.- Adicionalmente al impuesto generado como resultado de la aplicación de la tarifa específica prevista en la ley para bebidas alcohólicas, incluida la cerveza, cuando los precios ex fábrica o ex aduana de cada bebida alcohólica superen los límites establecidos y actualizados de manera anual por la Administración Tributaria mediante resolución de carácter general, se aplicará la tarifa ad valorem del 75% prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno sobre la base imponible, sea ésta el precio ex fábrica o el precio ex aduana, según corresponda.

Artículo 4.- Precio ex fábrica y ex aduana.- Los sujetos pasivos del impuesto a los consumos especiales que se dediquen a la fabricación o importación de bienes gravados considerarán como precio ex fábrica o ex aduana, según corresponda, al precio fijado en el comprobante de venta de la primera etapa de comercialización realizada por dichos sujetos pasivos menos el IVA y el ICE. Para el efecto, se tomará como precio ex fábrica o ex aduana aquel que haya sido registrado en las ventas realizadas en el periodo mensual objeto de la declaración del ICE. Para el caso de los importadores, del precio registrado en la venta deberá descontarse el ICE pagado por el bien gravado cuyo precio sea tomado como ex aduana en forma referencial.

La Administración Tributaria se encuentra facultada para ejercer las acciones de control establecidas en la normativa tributaria en caso de

detectarse que los precios de venta pactados en la primera etapa de comercialización no son razonables en relación a los precios comparables de mercado. Para el efecto, el Servicio de Rentas Internas tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los sujetos pasivos, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

Cuando un mismo producto se venda en el mismo periodo mensual en diferentes valores, el precio ex aduana corresponderá al promedio ponderado de los precios pactados en dicho periodo, en función del volumen de ventas de cada transacción. Para el caso de los importadores, de no registrarse ventas de un determinado producto gravado, en el periodo mensual objeto de la declaración del ICE, se tomará como precio ex aduana al registrado en las transferencias del período mensual más reciente comprendido dentro de los últimos seis (6) meses.

Artículo 5.- Rubros que integran el precio ex fábrica y el precio ex aduana.- Los precios ex fábrica y ex aduana incluirán, indistintamente de su deducibilidad para efectos del impuesto a la renta, según corresponda:

1. El costo de producción de los bienes.
2. El valor en aduana de los bienes, las tasas y fondos recaudados por la autoridad nacional de aduana.
3. Los demás rubros que constituyan parte de los costos y gastos totales, tales como los gastos de distribución y comercialización, venta, administrativos, financieros y cualquier otro costo o gasto no especificado, con excepción del propio impuesto a los consumos especiales, impuesto a la renta y participación de trabajadores en utilidades de la empresa. En este sentido, para el caso de los importadores, el precio ex aduana incluirá los costos y gastos incurridos

por almacenamiento, distribución, comercialización, transporte y otros asumidos por el importador, con posterioridad a la desaduanización.

4. La utilidad marginada de la empresa, entendiéndose como tal a la utilidad obtenida después de impuesto a la renta y participación a trabajadores.

Artículo 6.- Margen mínimo presuntivo de comercialización.- Por cada unidad de producto, cuando los costos y gastos totales de distribución y comercialización incurridos por el sujeto pasivo representen menos del 25% del precio ex fábrica o ex aduana, según el caso, se incrementará el

25% de margen mínimo presuntivo de comercialización sobre el precio, disminuyendo previamente los costos y gastos totales de distribución y comercialización. Por el contrario, en caso de que dichos costos y gastos sean iguales o superiores al 25% del precio ex fábrica o ex aduana, los sujetos pasivos deberán considerar como base imponible mínima presuntiva del ICE el precio ex fábrica o ex aduana que ya considera el total de costos y gastos de distribución y comercialización.

De conformidad con las normas específicas dispuestas en la ley, para el caso de bebidas alcohólicas incluida la cerveza, perfumes y aguas de tocador de venta directa y cigarrillos, no es aplicable esta disposición.

Artículo 7.- Estimación de costos, gastos y utilidad marginada.- Si el precio de venta al público sugerido o los rubros que integran los precios ex aduana y ex fábrica no pueden ser establecidos hasta la fecha en la que corresponda el cumplimiento de la obligación tributaria, el sujeto pasivo podrá asignar los costos, gastos y utilidad marginada para el cálculo de los precios ex fábrica o ex aduana utilizando presupuestos mensuales, costos estándar o demás medios que permita la técnica contable o financiera, asignándolos proporcionalmente, tomando en cuenta el

número de unidades de los bienes gravados con el impuesto que vayan a producirse o importarse durante el resto del ejercicio impositivo anual u otros criterios razonables de asignación de costos y gastos.

Los sujetos pasivos o sus divisiones de negocio que no se dediquen exclusivamente a la fabricación o importación de bienes gravados con ICE y tengan un sistema contable que permita identificar los costos, gastos y utilidad asociados a cada producto gravado con este impuesto, considerarán dichos componentes como parte de los precios ex fábrica o ex aduana y los utilizarán para el cálculo de la base imponible.

Los sujetos pasivos deberán ajustar las variaciones presentadas entre los valores de costos, gastos y utilidad marginada registrados en los resultados de su operación y los utilizados por la aplicación de presupuestos mensuales, costos estándar o demás medios que permita la técnica contable o financiera, asignando dichas variaciones a las unidades vendidas o importadas en la siguiente declaración mensual del impuesto comprendida en el mismo año calendario. Dichas variaciones, al estar incorporadas en la base imponible de los bienes gravados objeto de la siguiente declaración mensual, no generarán intereses; salvo que se presente la declaración que incorpore las variaciones fuera del plazo establecido en la normativa, en cuyo caso se generarán intereses a partir de la fecha máxima de presentación de la misma declaración.

En caso que los sujetos pasivos no produzcan o no realicen importaciones de bienes gravados con ICE en lo que resta del año calendario, deberán presentar una declaración sustitutiva por el último periodo mensual en que se registren bienes gravados con el impuesto, considerando los rubros de costos, gastos y utilidad marginada contabilizados hasta el cierre del ejercicio fiscal anual, en el mes de enero del año siguiente, de acuerdo a los plazos máximos establecidos en la normativa.

Cuando el impuesto haya sido pagado por encima de su pago debido y dicho valor no pueda corregirse en declaraciones futuras dentro del mismo año, el sujeto pasivo podrá presentar la correspondiente solicitud de pago en exceso o reclamo de pago indebido, de conformidad con el Código Tributario.

Artículo 8.- Estructura de negocio.- Luego de aplicar el artículo 6 de la presente resolución, en los casos en que la estructura del negocio del sujeto pasivo, o de sus unidades de negocio, incluya la fabricación o importación, la distribución y la comercialización al consumidor final de bienes gravados con este impuesto, para el cálculo de la base imponible a través de los precios ex fábrica o ex aduana se excluirá la utilidad marginada en la proporción en que el sujeto pasivo efectúe dichas actividades en su conjunto. (Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000593, 2015)

El Código Orgánico Integral Penal tipifica la defraudación tributaria como delito penal en su artículo 298, cuyos numerales enmarcados en la presente investigación son los siguientes:

Artículo 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.

7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.

8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.

11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocadór.

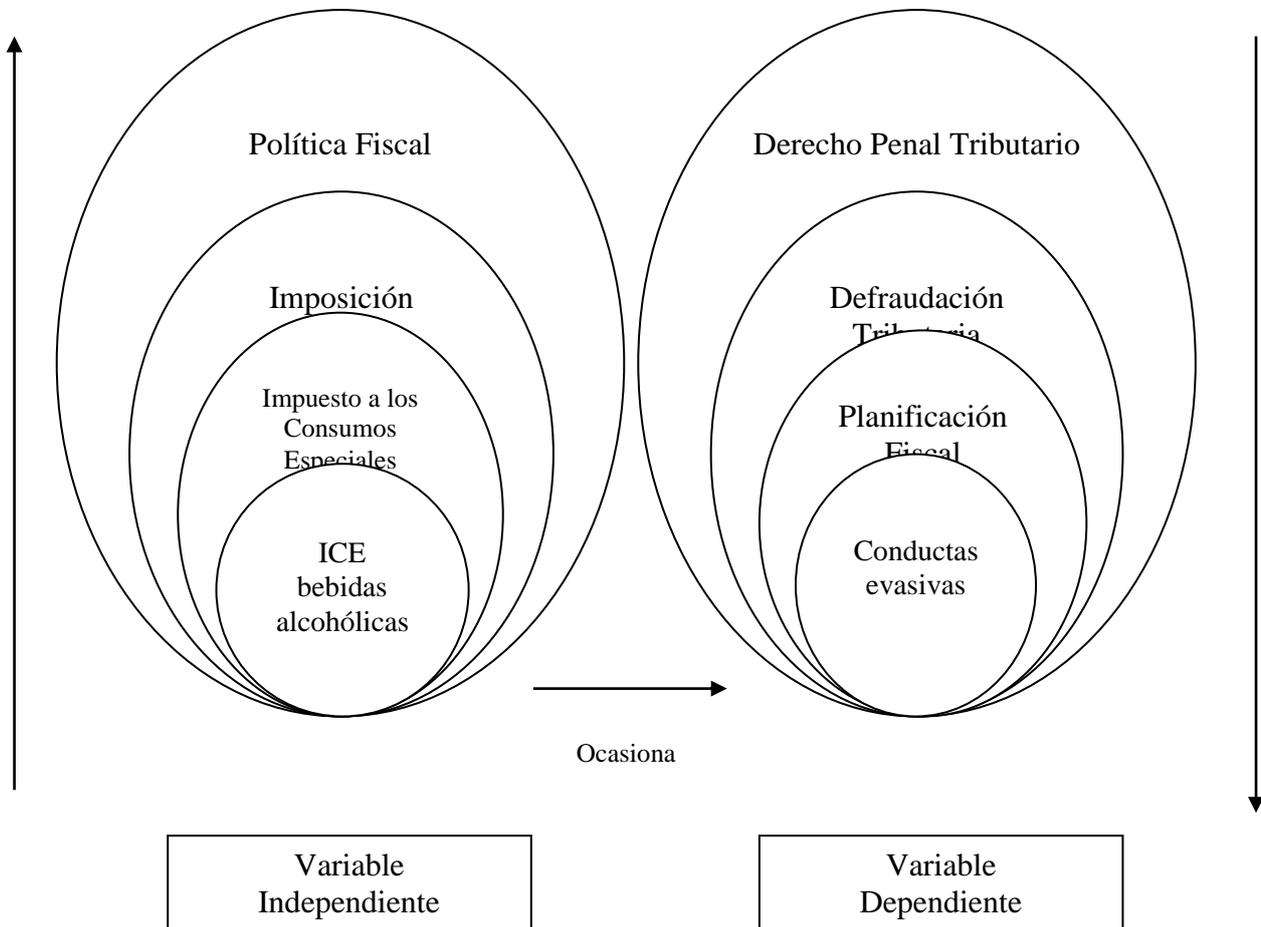
15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.

Se puede observar que no existe una norma explícita para los casos de elusión fiscal, sin embargo algunos casos pueden encontrarse inmersos en la normativa vigente. Además la Administración Tributaria puede ejercer sus facultades determinadoras y sancionadoras para establecer el tributo real que no fue pagado por el sujeto pasivo. (Código Orgánico Integral Penal, 2014)

2.4. Categorías Fundamentales

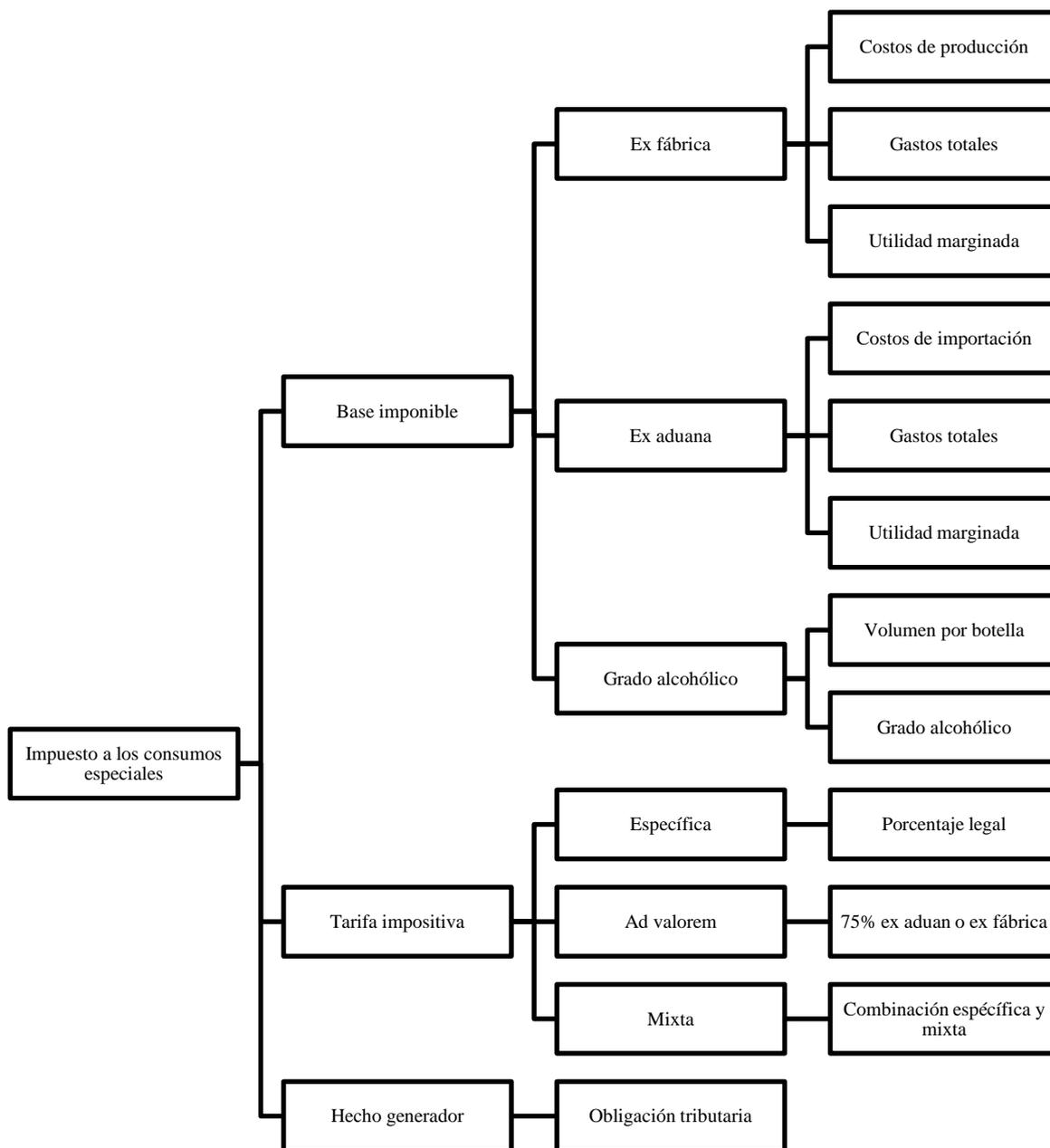
Gráfico 2.- Superordinación conceptual



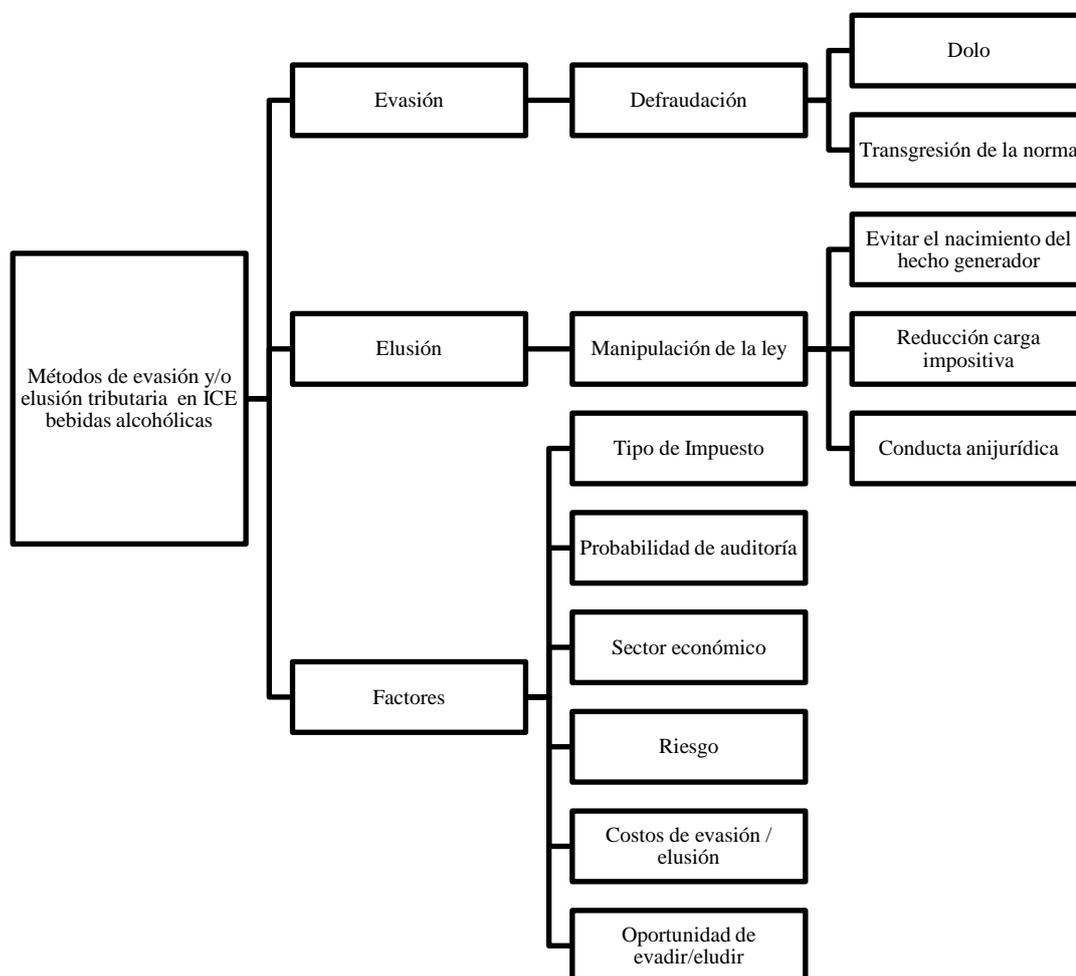
Elaborado por: Leonardo Trujillo

Gráfico 3.- Subordinación Conceptual

Variable independiente



Variable dependiente



Elaborado por: Leonardo Trujillo

2.4.1. Marco Conceptual de la Variable independiente

Impuestos indirectos

Paz y Miño, J. (2015), en su obra: Historia de los Impuestos en el Ecuador define a los impuestos indirectos como: “*Aquellos que gravan al consumo de personas naturales y jurídicas.*”

Impuestos a los consumos especiales.

El mismo autor menciona que el ICE: “*Se cobra a una serie de bienes y servicios de procedencia nacional e importados, que detallan la ley y que tienden a afectar el consumo por razones sociales.*” (Paz y Miño, J. 2015, p. 243)

Formas de imposición

Mera, F. (2013) en su obra “*Los impuestos indirectos en el Ecuador, bajo normativa vigente 2012*”, señala tres tipos de imposición del ICE para los bienes y servicios gravados con este impuesto:

Específica.- Aquella en la cual se grava con una tarifa fija. (Perfumes, Videojuegos, Armas, Televisión pagada, Focos incandescentes)

Ad valorem.- Aplicación de una tarifa porcentual sobre la Base Imponible determinada en la ley. (Cigarrillos, Alcohol, Cerveza)

Mixta.- Combinación de una imposición específica y ad valorem. (Bebidas alcohólicas cuando se grava el ad valorem del 75%). (p.82)

Hecho generador

“*En el caso de bienes de producción nacional el hecho generador será la transferencia, a título oneroso o gratuito, efectuada por el fabricante. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador será su desaduanización.*” (Mera, F. 2013, p.p. 84-85)

2.4.2. Marco Conceptual de la Variable Dependiente

Elusión y evasión

Arias (2011), establece una clara diferencia entre la evasión y la elusión fiscal, la cual es el uso de ley vigente para crear métodos de elusión que permite al inversionista aminorar su carga impositiva, aunque esta estrategia moralmente no sea bien vista. En cambio la evasión se da por una violación directa de la norma.

El autor señala que los factores predominantes al momento de evadir y/o eludir tributos son: Impuesto, probabilidad de auditoría, mercado, riesgo, costos de evasión y elusión, oportunidades de evadir.

Entre los factores que permiten evitar evasión y la elusión fiscal se encuentra el fortalecimiento de las normas, construcción de una moral tributaria en la sociedad, mayor alcance de los controles de la Administración, entre otros:

La evasión es claramente una conducta ilegal y de hecho los primeros análisis económicos de la misma se realizaron utilizando el instrumental del análisis económico del crimen. Sin embargo, hay otro conjunto de comportamientos, denominados elusión fiscal, que no serán vistos por parte del contribuyente como incumplimiento de la ley pero que implican claramente una reducción de la carga impositiva legal. Una definición precisa de elusión en uso hoy por la academia es: “reducción de las obligaciones impositivas mediante manipulaciones permitidas por la ley”. En definitiva, esta visión, atribuida a un juez norteamericano de principios del siglo XX, Oliver Wendell Holmes, divide la respuesta a la imposición por parte de los contribuyentes en aquella que utiliza las herramientas legales vigentes (elusión) de aquella que queda del otro lado de la línea trazada por el “plexo normativo” (evasión). (Arias, R. 2011).

Elusión fiscal

Andrade, L. (2011), en su obra “El Ilícito Tributario”, menciona:

La elusión fiscal o elusión tributaria es una figura que consiste en no pagar determinados impuestos, que aparentemente se deberían tributar, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley (...).

Se caracteriza principalmente por el empleo de medios lícitos que buscan evitar el nacimiento del hecho gravado o disminuir su monto. (p. 139).

Destacados especialistas en leyes, como Villegas, H. & García, C. (1993), definen a la elusión tributaria como: *“Una conducta antijurídica, consistente en eludirla obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Reservan el término “economía de opción”, al empleo no abusivo de formas jurídicas”*. (p. 107)

Planificación Tributaria

Zapata, J. (2014), define a la planificación tributaria como: *“Es una estrategia administrativa-financiera utilizada por contribuyentes con plena conciencia tributaria que procuran cumplir en la medida justa con el Estado, transparentar sus operaciones y rendir cuentas a la sociedad.”* (p. 116)

La misma puede tener varios tipos de clasificación, siendo la planificación fiscal agresiva la que puede llegar a contemplar estrategias de elusión y evasión de impuestos.

2.5.Hipótesis

Hipótesis General: ¿Los sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales de bebidas alcohólicas de la provincia de Cotopaxi presentan comportamientos evasivos y/o elusivos en el pago del mismo?

Hipótesis Nula: Los sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales e bebidas alcohólicas de la provincia de Cotopaxi NO presentan comportamientos evasivos y/o elusivos en el pago del mismo.

Hipótesis Alternativa: Los sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales de bebidas alcohólicas de la provincia de Cotopaxi SI presentan comportamientos evasivos y/o elusivos en el pago del mismo.

2.6. Señalamiento de las variables

Variable independiente: Impuesto a los Consumos Especiales

Variable dependiente: Métodos de evasión y elusión tributaria en la producción de bebidas alcohólicas

Unidad de observación: Dirección Provincial de Cotopaxi, Productores de bebidas alcohólicas de la provincia

Términos de relación: y, en la,

CAPÍTULO 3 - METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Enfoque

La presente investigación utilizará un enfoque mixto para su desarrollo, el cuantitativo debido a que se manejarán datos de recaudación del ICE; y el cualitativo con el cual se analizarán los comportamientos del sector, métodos de evasión y elusión y establecer las conclusiones correspondientes.

Hernández, Fernández & Baptista, (2010), describen: “*Enfoque cuantitativo Usa la recolección de datos para probar hipótesis, con base en la medición numérica y el análisis estadístico, para establecer patrones de comportamiento y probar teorías*”. (p. 4)

Respecto al enfoque cualitativo: “*Utiliza la recolección de datos sin medición numérica para descubrir o afinar preguntas de investigación en el proceso de interpretación*”. (Hernández, et al. 2010, p. 7)

El enfoque de la investigación debe estar alineado con la normativa tributaria vigente para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales y las características de los sujetos pasivos.

3.2. Modalidad Básica de la Investigación

Las modalidades a aplicarse en esta investigación son: bibliográfica y de campo, puesto que se analizará el problema en el lugar de los hechos y se apoyará en opiniones y estudios de otros autores que permita esclarecer las dudas e inconvenientes que se presenten en el desarrollo de la investigación.

De acuerdo a lo que menciona Cedeño, R. (2010) la investigación bibliográfica es:

Es la que se la realiza en los libros o textos. La investigación bibliográfica es parte del proceso de una investigación científica. Cuando

el estudiante, sencillamente, recoge una información en el proceso del aprendizaje, esto no es una investigación científica; es una consulta. (p.24)

El mismo autor, define a la investigación de campo de la siguiente manera:

Es la que se realiza en el lugar de los hechos, en el lugar donde se desarrollan los acontecimientos. En la investigación de campo hay el contacto directo del sujeto con el objeto de la investigación, y generalmente se la realiza por medio de la observación directa y por medio de las encuestas y/o entrevistas. (pp. 24-25)

3.3.Nivel o Tipo de la Investigación

La investigación se realizará de forma descriptiva, exploratoria y con el correspondiente estudio del caso, para atender a los objetivos establecidos en el capítulo 1.

De acuerdo a lo que señala Hernández, et al. (2010), los **estudios exploratorios** se realizan:

Cuando el objeto es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se ha abordado antes. Es decir, cuando la revisión de la literatura revelo que tan solo hay guías no investigadas e ideas vagamente relacionadas con el problema de estudio, o bien, si deseamos indagar sobre temas y áreas desde nuevas perspectivas. (p.79)

En el presente caso, no existen estudios previos que analicen las dos variables en conjunto, solamente por separado, por lo que es pertinente el estudio de cada una de ellas en el marco legal e investigativo que disponga el autor.

En lo relacionado a la investigación descriptiva, Bernal, C. (2006), en su obra Metodología de la investigación menciona:

Para muchos expertos, la investigación descriptiva es un nivel básico de investigación, el cual se convierte en la base de otros tipos de investigación; además, agregan que la mayoría de los tipos de estudios tienen, de una u otra forma, aspectos de carácter descriptivo. La investigación descriptiva se guía por las preguntas de investigación que se formula el investigador; cuando se plantean hipótesis en los estudios descriptivos, estas se formulan a nivel descriptivo y se prueban dichas hipótesis. (p. 113)

Es pertinente utilizar un tipo de investigación descriptiva con la finalidad de exponer y desarrollar las variables y los resultados que esto arroje, para que aporte al estudio con información fiable.

Adicionalmente, para poder satisfacer todos los objetivos de la investigación y aplicarlos a casos prácticos reales, se aplica el estudio del caso que según Chetty (como se citó en Martínez, 2010), es:

El método de estudio de caso es una metodología rigurosa que:

- Es adecuada para investigar fenómenos en los que se busca dar respuesta a cómo y por qué ocurren.
- Permite estudiar un tema determinado.
- Es ideal para el estudio de temas de investigación en los que las teorías existentes son inadecuadas.
- Permite estudiar los fenómenos desde múltiples perspectivas y no desde la influencia de una sola variable.
- Permite explorar en forma más profunda y obtener un conocimiento más amplio sobre cada fenómeno, lo cual permite la aparición de nuevas señales sobre los temas que emergen, y

- Juega un papel importante en la investigación, por lo que no debería ser utilizado meramente como la exploración inicial de un fenómeno determinado.

3.4.Población y Muestra

Selltiz, (como se citó en Hernández, et al. 2010, p. 174) define a la población o universo como: *“una población es el conjunto de todos los casos que concuerdan con una serie de especificaciones.”*

Para el presente estudio, no es necesario establecer una población y muestra, debido a que se realizará un análisis de las conductas evasivas y elusivas de los sujetos pasivos del ICE bebidas alcohólicas y los datos numéricos corresponden al total del impuesto generado en la provincia de Cotopaxi, que pertenece a la Zona 3 del Servicio de Rentas Internas.

3.5. Operacionalización de las Variables

Tabla 5 .- Variable Independiente: Impuesto a los Consumos Especiales

CONCEPTUALIZACIÓN	CATEGORÍAS	INDICADORES	ÍTEMS	TÉCNICAS/ INSTRUMENTOS
<p>“El ICE es un Impuesto Indirecto y grava en la primera eta de comercialización; este al ser un impuesto que grava al consumo afecta al consumidor final.” (Mera, F. 2013, p. 82)</p>	Impuesto indirecto / consumo	Impuestos indirectos / total recaudación	¿Qué porcentaje representan los impuestos indirectos en relación al total de la recaudación de la provincia de Cotopaxi?	Observación : Lista de Observación
		ICE total / Total recaudación	¿Qué porcentaje representa el total ICE en relación al total de la recaudación de la provincia de Cotopaxi?	
		ICE bebidas alcohólicas / Total ICE	¿Qué porcentaje representa el ICE bebidas alcohólicas en relación al total de ICE de la provincia de Cotopaxi?	
	Tarifa específica	ICE específico bebidas alcohólicas / Total ICE bebidas alcohólicas	¿Qué porcentaje representa el ICE bebidas alcohólicas específico en relación al total de ICE bebidas alcohólicas de la provincia de Cotopaxi?	
	Tarifa Ad valorem	ICE Ad valorem bebidas alcohólicas / Total ICE bebidas alcohólicas	¿Qué porcentaje representa el ICE bebidas alcohólicas ad valorem en relación al total de ICE bebidas alcohólicas de la provincia de Cotopaxi?	

Elaborado Por: Leonardo Trujillo

Tabla 6.- Variable Dependiente: Métodos de evasión y elusión tributaria en la producción de bebidas alcohólicas

CONCEPTUALIZACION	CATEGORÍAS	INDICADORES	ITEMS	TÉCNICAS/ INSTRUMENTOS
<p>La evasión es claramente una conducta ilegal y de hecho los primeros análisis económicos de la misma se realizaron utilizando el instrumental del análisis económico del crimen. Sin embargo, hay otro conjunto de comportamientos, denominados elusión fiscal, que no serán vistos por parte del contribuyente como incumplimiento de la ley pero que implican claramente una reducción de la carga impositiva legal. Una definición precisa de elusión en uso hoy por la academia es: “reducción de la obligaciones impositivas mediante manipulaciones permitidas por la ley”. (Arias, R. 2011).</p>	Evasión tributaria	No. Denuncias en la fiscalía por casos de defraudación	¿Qué porcentaje de productores de bebidas alcohólicas han sido sujetos de control por parte del SRI?	Observación : Lista de Observación
		Recaudación ICE procesos de control / Total ICE	¿Qué porcentaje representa la recaudación de ICE bebidas alcohólicas de procesos de control del SRI en relación a la recaudación total de ICE?	
	Elusión tributaria	No. productores bebidas alcohólicas controlados / Total contribuyentes productores bebidas alcohólicas	¿Cuántas denuncias se han presentado a la fiscalía por casos de defraudación en el pago de ICE bebidas alcohólicas?	
		No. Tipologías de evasión / elusión detectadas por las Administración Tributaria	¿Cuáles son las tipologías de evasión / elusión detectadas por la Administración Tributaria?	Entrevista: Guía de entrevista

Elaborado Por: Leonardo Trujillo

3.6.Recolección de la Información

Según Herrera, Medina, & Naranjo (2004), *“El plan de recolección de información. Se describen las técnicas con sus respectivas modalidades, los instrumentos de recolección utilizados en el estudio; los procedimientos seguidos para determinar la validez y confiabilidad de los instrumentos.”* (p. 183)

Es necesario que la recolección de datos se realice de forma sistemática como menciona el siguiente autor:

Recolectar los datos implica elaborar un plan detallado de procedimientos que nos conduzcan a reunir datos con un propósito específico. Este plan incluye determinar:

a) ¿Cuáles son las fuentes de donde se obtendrán los datos? Es decir, los datos van a ser proporcionados por personas, se producirán de observaciones o se encuentran en documentos, archivos, bases de datos, etcétera.

b) ¿En dónde se localizan tales fuentes? Regularmente en la muestra seleccionada, pero es indispensable definir con precisión.

c) ¿A través de qué medio o método vamos a recolectar los datos? Esta fase implica elegir uno o varios medios y definir los procedimientos que utilizaremos en la recolección de los datos. El método o métodos deben ser confiables, válidos y objetivos.

d) Una vez recolectados, ¿de qué forma vamos a prepararlos para que puedan analizarse y respondamos al planteamiento del problema?. (Hernández, et al. 2010, p. 198)

En la presente investigación se utilizó la lista de observación como medio de recolección, con lo cual se obtuvo información disponible en páginas web, libros y documentos disponibles y el conocimiento empírico del investigador.

Adicionalmente se aplicaron entrevistas a los responsables de los departamentos de control de la Dirección Provincial de Cotopaxi, quienes por motivos de reserva de fuente se los denominarán como A1 y A2.

La información obtenida en la entrevista tiene respuestas generales y no abarca aspectos específicos o nombres de los contribuyentes debido a la confidencialidad de la información del Servicio de Rentas Internas.

Finalmente se solicitó información al Servicio de rentas Internas de Cotopaxi mediante trámite No. 105012017008943, sobre recaudación del ICE bebidas alcohólicas y procesos de control.

Tabla 7.- Preguntas básicas para el plan de recolección de la información

PREGUNTAS BÁSICAS	EXPLICACIÓN
1.- ¿Para qué?	Para conseguir los objetivos de la investigación
2.- ¿De qué personas u objetos?	Sujetos pasivos ICE bebidas alcohólicas
3.- ¿Sobre qué aspectos?	El ICE bebidas alcohólicas y los métodos de evasión y elusión
4.- ¿Quién?	El Investigador
5.- ¿A quiénes?	Responsables organismo de control (SRI)
6.- ¿Cuándo?	Año 2016
7.- ¿Dónde?	Provincia Cotopaxi
8.- ¿Cuántas veces?	Una vez
9.- ¿Qué técnicas de recolección?	Entrevista
10.- ¿Con qué?	Cuestionario de entrevista.

3.7. Procesamiento y análisis

Los datos obtenidos principalmente es la información disponible en la página web del Servicio de Rentas Internas (www.sri.gob.ec), en donde se encuentra información estadística de recaudación por tipo de contribuyente, ubicación geográfica, tipo de impuesto, periodos, etc. Los datos obtenidos fueron procesados mediante el uso del sistema Microsoft Excel, el cual cuenta con las herramientas necesarias para el análisis de la información.

Posteriormente se realizaron dos entrevistas a la Jefa Provincial del Departamento de Gestión Tributaria y Jefa Zonal del Departamento de Auditoría Tributaria del Servicio de Rentas Internas, Dirección Provincial de Cotopaxi, considerando la experiencia con la cuentan en lo referente a los procesos de control y recaudación de sus procesos pertinentes. La información recabada fue de carácter cualitativo considerando que por la privacidad de la información que maneja el Servicio de Rentas Internas, no es posible develar datos de los contribuyentes que no se encuentre publicado a través de los canales de comunicación propios de la Administración.

Adicionalmente, se solicitó información a la Dirección Provincial de Cotopaxi del Servicio de Rentas Internas, mediante el trámite No. 1050120017008943 del 28 de septiembre de 2017, referente a los montos recaudados en procesos de control, contribuyentes con las actividades relacionadas a la producción de bebidas alcohólicas y datos generales que sirvieron de insumo para la elaboración de la presente investigación. La información fue proporcionada a través del oficio No. 105012017OSTR001428 del 28 de septiembre de 2017.

Una vez recabada la información cualitativa y cuantitativa, se procedió a establecer las tipologías de elusión y evasión, las mismas que fueron analizadas desde el punto de vista legal, estableciendo si se ha violentado la norma o se ha utilizado medios evasivos y elusivos por parte de los contribuyentes.

El impacto de las conductas elusivas y evasivas será medido en función de la recaudación forzosa generada por el Servicio de Rentas Internas, y proyecciones de escenarios mediante análisis de casos determinados.

CAPÍTULO 4 - ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

4.1. Análisis e interpretación de los resultados

4.1.1. Análisis cálculo ICE

En primer lugar vamos a analizar el cálculo del ICE específico y ad valorem para las bebidas alcohólicas y establecer las vulnerabilidades que ésta presenta.

Conforme lo establecido en los artículos 76 y 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales para bebidas alcohólicas, se aplican las siguientes tarifas:

Tarifa específica

La tarifa específica de USD 7,24 o USD 12,00 vigente se aplica sobre el total de litros de alcohol puro que contiene cada bebida alcohólica, para lo cual se multiplica el volumen en litros de licor, por el grado alcohólico expresado en la escala Gay Lussac de la bebida, detallada en el registro sanitario correspondiente. Para el caso de cerveza artesanal se aplica la tarifa de USD 7,24 y para cerveza industrial USD 12,00.

Tabla 8.- Datos producción bebidas alcohólicas

No.	Bebida alcohólica	Grado alcohólico	Capacidad en cc	Precio ex fábrica / ex aduana	Cantidad vendida	Precio ex fábrica / ex aduana
1	Whisky 1	40	750	8,50	1,00	8,50
2	Whisky 2	40	750	3,00	1,00	3,00

Elaborado por: Leonardo Trujillo

Se han establecido dos tipos de whisky distintos, del mismo volumen y grado alcohólico. La diferencia radica en el precio ex fábrica o ex aduana.

Tabla 9.- Cálculo ICE específico

Bebida alcohólica	Grado alcohólico / 100	Capacidad / 1000	Volumen bruto	Cantidad vendida	Volumen total	Tarifa específica	ICE causado específico
	a	b	c = a*b	d	e = c * d		
Whisky 1	0,4	0,750	0,3	1,00	0,30	7,24	2,172
Whisky 2	0,4	0,750	0,3	1,00	0,30	7,24	2,172
Total ICE específico					0,60	7,24	4,34

Elaborado por: Leonardo Trujillo

El ICE causado para los dos tipos de whisky asciende a USD \$2.17 por botella, debido a que este es calculado en base al grado alcohólico y el volumen de cada botella, indistintamente del costo de producción de cada uno.

Tarifa Ad valorem

Cuando el precio ex fábrica o ex aduana supera los USD 4,33 por litro de bebida se calcula la tarifa ad valorem del 75% sobre dicho valor. Solamente si es inferior, no se calcula el ICE aparte del específico:

Tabla 10.- Datos producción bebidas alcohólicas

No.	Bebida alcohólica	Grado alcohólico	Capacidad en cc	Precio ex fábrica / ex aduana	Cantidad vendida	Precio ex fábrica / ex aduana
1	Whisky 1	40	750	8,50	1,00	8,50
2	Whisky 2	40	750	3,00	1,00	3,00

Elaborado por: Leonardo Trujillo

Tabla 11.- Cálculo ICE Ad valorem

Bebida alcohólica	Precio ex fábrica / ex aduana	Verificar si supera los USD 4,33 por litro de alcohol	Causa ICE advalorem	Cantidad vendida	Base imponible neta (casillero 304)*	% tarifa ad valorem	ICE causado ad valorem
	f	f * 1000 / capacidad en cc		d	g = f * d		
Whisky 1	8,50	11,33	si	1,00	8,50	75%	6,38
Whisky 2	3,00	4,00	no	1,00	3,00		
Total ICE Ad valorem					11,50		6,38

Elaborado por: Leonardo Trujillo

Una vez calculado el ICE ad valorem para los dos tipos de whisky, se puede apreciar que la carga fiscal difiere entre ambos. La razón principal es que los costos de producción y/o importación para determinar el precio ex fábrica o ex aduana son distintos y al no

alcanzar la base de los USD \$4.33, el whisky No. 2 no se ve castigado con el 75% de ICE ad valorem.

Tabla 12.- Resumen ICE

Bebida alcohólica	ICE específico	ICE ad valorem	TOTAL ICE	Relación ICE / ex fábrica o ex aduana
Whisky 1	2,17	6,38	8,55	101%
Whisky 2	2,17	0,00	2,17	72%
Total ICE	4,34	6,38	10,72	

Elaborado por: Leonardo Trujillo

Como se puede apreciar en la tabla anterior, la carga fiscal del producto No. 1 asciende al 101% del precio ex fábrica / ex aduana, mientras que del producto No. 2, llega solamente al 72%.

Ahora imaginemos estos datos en miles de botellas y productos que fabrican e importan las empresas productoras de bebidas alcohólicas de la provincia de Cotopaxi. ¿Qué vulnerabilidades presentan estos cálculos? ¿Cuál es el impacto de su evasión?

4.1.2. Análisis de Verificación

Como resultado de la recolección de la información y la metodología de la investigación aplicada, se analizarán las respuestas proporcionadas por la entrevista a los responsables de los departamentos de control de la Dirección Provincial de Cotopaxi.

Por temas de confidencialidad de la fuente se han asignado los códigos A1 y A2 a los entrevistados.

Entrevista efectuada el 01 de septiembre de 2017.

Pregunta No. 1

¿Se han realizado procesos de control de ICE bebidas alcohólicas a contribuyentes de Cotopaxi en los últimos 3 años?

Respuestas:

Departamento	Respuestas	
	SI	No
A1	X	
A2	X	

El 100% de los entrevistados afirma que se han efectuado controles a sujetos pasivos de ICE bebidas alcohólicas en los 3 últimos años.

Se debe considerar los plazos establecidos en el Código Tributario para efectos de la caducidad de la facultad determinadora, los mismos que se encuentran definidos en su artículo 94:

Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

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;
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,

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. (Código Tributario, 2005)

Es decir, en los años 2014, utilizando el plazo de 3 años establecidos en el numeral 1 del artículo anterior, la Administración Tributaria tenía facultad de determinar las declaraciones del ICE desde el año 2011.

Pregunta No. 2

¿Los comportamientos evasivos o elusivos detectados son recurrentes o esporádicos?

Respuestas:

Departamento	Respuestas	
	Recurrente	Esporádico
A1	X	
A2	X	

El 100% de entrevistados concuerda que el comportamiento de los contribuyentes es recurrente, es decir que no son casos aislados que puedan atender a desconocimiento de la norma o errores de buena fe. Caso contrario, se podría vincular a planificaciones tributarias agresivas o negativas con la finalidad de disminuir la carga fiscal por ICE a los sujetos pasivos.

Pregunta No. 3

¿De los controles efectuados a los sujetos pasivos de ICE bebidas alcohólicas, se ha obtenido recaudación o glosas determinadas? ¿Cómo calificaría esta recaudación en caso de existir?

Respuestas:

A1: Si se ha obtenido recaudación, la misma puede calificarse como alta.

A2: Si se ha generado deuda por estos controles, la misma puede calificarse como media.

En función de las respuestas proporcionadas por los entrevistados, se establece que los montos recaudados o generados como deuda como parte de los controles realizados por parte de la Administración Tributaria son representativos para la recaudación de la provincia de Cotopaxi y que al ser recurrentes, estos son un riesgo permanente y objeto de seguimientos constantes por parte del organismo de control.

Pregunta No. 4

¿Se han presentado denuncias en la fiscalía por casos de defraudación tributaria?

Departamento	Respuestas	
	SI	No
A1		X
A2		X

Motivo.- No ha se evidenciado delitos de este tipo.

No se han efectuado denuncias a la fiscalía por parte de la Administración Tributaria debido a que no se han evidenciado casos de defraudación, es decir, solamente se podrían tipificar casos de elusión regulados con procesos determinativos y sancionatorios.

Pregunta No. 5

Señale con una "X" los riesgos detectados dentro de los procesos de control efectuados.

Respuestas:

Estrategia	A1	A2
Reducción y/o manipulación de costos de producción		X
Creación de empresas comercializadoras (relacionada o no)	X	X

Estrategia	A1	A2
Producción y ventas no registradas en la contabilidad de la empresa en el sistema SIMAR	N/A	N/A
Venta de alcohol para fabricación de bebidas alcohólicas como insumo médico	N/A	N/A
Uso indebido de beneficios tributarios	N/A	N/A
Márgenes de utilidad nulos o negativos		X
Otros	X	

Otros: Envío de declaraciones sustitutivas sin cálculos de intereses.

Como se puede observar en las respuestas anteriores, los principales medios utilizados por los contribuyentes de la provincia de Cotopaxi para disminuir su pago de ICE es la creación de empresas comercializadoras de las bebidas alcohólicas, la manipulación de los costos de producción y los márgenes de utilidad nulos o negativos.

Tanto el ICE específico como el ad valorem pueden ser objeto de planificaciones fiscales agresivas, para el cálculo del ICE específico no se puede cambiar el grado alcohólico de los mismos debido a que cuentan obligatoriamente con una certificación INEN, de igual manera las botellas son de capacidad estandarizada.

Para el caso del ICE Ad valorem, las estrategias utilizadas por los contribuyentes, están orientadas a disminuir su base imponible, dentro de un marco de “legalidad”. A continuación se muestran las tipologías verificadas que forman parte de las estrategias de los sujetos pasivos de ICE bebidas alcohólicas de Cotopaxi:

Tabla 13.- Estrategias de la planificación tributaria

No.	Estrategia	Legalidad
1	Reducción y/o manipulación de costos de producción	La normativa tributaria dentro del ámbito de su competencia, no puede establecer un método único de distribución de costos, principalmente los indirectos, por tal motivo se puede utilizar el que el sujeto pasivo establezca viable para su producción
2	Creación de una empresa comercializadora (relacionada o no)	El ICE es un impuesto que grava la primera etapa de comercialización, si consideramos una reducción de costos de producción y se crea una empresa comercializadora que adquiera los productos a bajo

		precio y los revenda a un precio superior, se puede evitar el pago del ICE ad valorem en ciertos casos.
3	Márgenes de utilidad nulos o negativos	Los márgenes de comercialización pueden reducirse a conveniencia del productor para transferir sus productos a menor precio. No existe normativa que regule este aspecto o un tema de precios de transferencia locales que pueda aplicarse.
4	Otros	

Esta información nos permite establecer una idea general que al manipular los costos de producción y disminuir los márgenes de utilidad, el precio ex fábrica o ex aduana disminuye y por ende, pueden existir productos que no alcancen la base para pagar el ICE ad valorem.

Pregunta No. 6

¿Se han efectuado reformas encaminadas a contrarrestar estos comportamientos por parte de los contribuyentes?

A1 y A2: Se han emitido la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000593 del 07/08/2015, en la cual se establece la base imponible para el ICE.

Analizado el contenido de las normativa contenida en la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000593 del 07 de agosto de 2015 se puede evidenciar que esta está orientada a detallar el cálculo de la base imponible, del margen presuntivo de utilidad y de la distribución de los costos hasta establecer el precio ex fábrica.

4.1.2. Medición del impacto de la elusión del ICE bebidas alcohólicas

Se han establecido tres indicadores para evaluar el impacto de la evasión y elusión de ICE bebidas alcohólicas en función de las tipologías de elusión establecidas en la presente investigación:

ICE ad valorem cero

En este indicador, se elimina la recaudación total de ICE ad valorem de bebidas alcohólicas en la provincia de Cotopaxi como efecto de las tipologías adoptadas por los contribuyentes:

Tabla 14.- Declaraciones de ICE bebidas alcohólicas

Año	ICE Causado Ad Valorem	ICE Causado Especifico	Total ICE	Participación Ad valorem total ICE	Participación específico total ICE
2014	104.052,68	3.791.051,78	3.895.104,46	2,67%	97,3%
2015	543.358,56	4.126.448,67	4.669.807,23	11,64%	88,4%
2016	165.568,70	3.881.521,44	4.047.090,14	4,09%	95,9%
Total general	812.979,94	11.799.021,89	12.612.001,83	6,45%	93,6%

Elaborado por: Leonardo Trujillo

Fuente: Oficio No.
105012017OSTR001428 (SRI)

Como se muestra en la tabla anterior, el no pago del ICE ad valorem representaría una disminución promedio aproximada del 6.45% de la recaudación total de ICE bebidas alcohólicas.

ICE ad valorem correctamente calculado versus ICE ad valorem con precio ex fábrica manipulado

Este indicador nos permite tener una visión más real del impacto del ICE ad valorem la recaudación de la Administración Tributaria, a través de la aplicación de la fórmula de cálculo establecida en la normativa vigente:

Tabla 15.- Análisis de impacto productos similares

Bebida alcohólica	Grado alcohólico	Capacidad en cc	Precio ex fábrica / ex aduana	Cantidad vendida	ICE causado específico	ICE causado ad valorem	Total ICE	Base imponible IVA	IVA 12%
Whisky 1	40	750	8,50	1.000,00	2.172,00	6.375,00	8.547,00	17.047,00	2.045,64
Whisky 1	40	750	3,00	1.000,00	2.172,00	0,00	2.172,00	5.172,00	620,64

Impacto ICE	6.375,00	Impacto IVA	1.425,00
	75%		70%

Elaborado por: Leonardo Trujillo

Fuente: Oficio No. 105012017OSTR001428 (SRI)

Al analizar productos idénticos, pero a uno de ellos se aplicaron la manipulación de los costos de producción, márgenes de rentabilidad nulos y se vende a una comercializadora creada con la intención de eludir el ICE ad valorem, se establece un impacto en la recaudación del 75% en ICE e incluso afecta a otros impuestos como el IVA, en la primera etapa de comercialización.

ICE bebidas alcohólicas recaudado en procesos de control

El tercer indicador es la comparación entre el ICE bebidas alcohólicas recaudado en procesos de control versus la recaudación total de ICE bebidas alcohólicas, que se muestra a continuación:

Tabla 16.- Recaudación generada en procesos de control

Año	Total ICE bebidas alcohólica	ICE recaudado procesos de control	Relación recaudación ICE
2014	3.895.104,46	168.161,05	4%
2015	4.669.807,23	750.154,52	16%
2016	4.047.090,14	583.552,31	14%
Total general	12.612.001,83	1.501.867,88	12%

Elaborado por: Leonardo Trujillo

Fuente: Oficio No. 105012017OSTR001428 (SRI)

En la tabla anterior, se puede observar que los valores recaudados mediante proceso de control representan un 12% (promedio aproximado) del ICE total bebidas alcohólicas y que según el comportamiento de los años 2014, 2015 y 2016, esta conducta es constante.

4.2. Verificación de hipótesis

En base al análisis de la información recabada en el proceso investigativo, a las tipologías de elusión establecidas y a la evaluación del impacto de la elusión del ICE bebidas alcohólicas en la provincia de Cotopaxi, se realiza la siguiente comprobación de la hipótesis:

La hipótesis de la investigación es:

¿Los sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales de bebidas alcohólicas de la provincia de Cotopaxi presentan comportamientos evasivos y/o elusivos en el pago del mismo?

Hipótesis Nula: Los sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales de bebidas alcohólicas de la provincia de Cotopaxi NO presentan comportamientos evasivos y/o elusivos en el pago del mismo.

Hipótesis Alternativa: Los sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales de bebidas alcohólicas de la provincia de Cotopaxi SI presentan comportamientos evasivos y/o elusivos en el pago del mismo.

Por lo tanto, se rechaza la hipótesis nula considerando que los resultados del análisis de la información recabada y la medición del impacto en la recaudación, permitieron establecer que los contribuyentes del ICE bebidas alcohólicas presentan comportamientos elusivos a través de varias tipologías claramente identificadas.

4.3. Conclusiones y Recomendaciones

4.3.1. Conclusiones

- El Impuesto a los Consumos Especiales a más de tener un efecto regulador, se ha convertido en el cuarto impuesto que más ingresos proporciona al estado ecuatoriano. Sin embargo, la carga fiscal que representa para el producto y/o importador es elevada, llegando en ciertos casos a superar el 100% en relación al precio ex fábrica o ex aduana de los sujetos pasivos.
- Por cada botella de bebida alcohólica en el mercado y que su precio ex fábrica sea manipulado o se apliquen otras estrategias para evitar el pago del ICE ad valorem, el estado ecuatoriano pierde un 75% de recaudación por este impuesto. Es decir, en una botella de whisky que su precio ex fábrica real es de USD \$8,50 y se lo declara como de USD \$3,00, el perjuicio para las arcas fiscales es de USD 6,38.
- Los sujetos pasivos de ICE utilizan planificaciones tributarias con la finalidad de disminuir la carga fiscal y mejorar la rentabilidad del accionista. La planificación positiva permite desarrollar estrategias legal y éticamente correctas para este fin, sin embargo la planificación negativa o agresiva se aprovecha de vacíos legales o vulnerabilidades de la ley y crea mecanismos de elusión de impuestos para la consecución de su fin. En los casos analizados en la presente investigación, los esfuerzos realizados por la Administración no ha sido suficientes para cambiar el comportamiento de los sujetos pasivos de la provincia de Cotopaxi.
- La normativa tributaria vigente permite la utilización de figuras elusivas del Impuesto a los Consumos Especiales de bebidas alcohólicas, principalmente en el ICE Ad valorem. Entre las más utilizadas en la provincia de Cotopaxi se encuentran la creación de empresas comercializadoras, manipulación de los costos de producción y márgenes de rentabilidad nulos o negativos, las cuales se

encuentran estrechamente relacionadas ya que al disminuir el precio ex fábrica o ex aduana y venderlo con un margen de rentabilidad bajo a una empresa comercializadora (relacionada o no), ciertos productos no llegan a la base para gravar el ICE Ad valorem y como este impuesto se grava en la primera etapa de comercialización, el revendedor puede venderlo a un precio más elevado y con un ahorro en los costos de adquisición.

Es posible detectar conductas evasivas o no pago del ICE a través de análisis de las ventas del IVA puesto que ambos impuestos están directamente relacionados, un crecimiento o disminución de ventas, va a afectar al valor a pagado de ICE. De igual manera se puede establecer una relación porcentual del ICE pagado en periodos anteriores versus las ventas de los mismos periodos y determinar un índice promedio, que puede ser utilizado como verificador para que el Servicio de Rentas Internas establezca riesgos potenciales, como se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 17.- Relación Ice causado versus ventas formulario 104

Mes	Ventas netas formulario 104	ICE causado formulario 105	ICE causado / Ventas 104
Enero	120.000,00	53.640,00	44,70%
Febrero	150.000,00	67.800,00	45,20%
Marzo	110.000,00	49.500,00	45,00%
Abril	115.000,00	51.520,00	44,80%
Mayo	200.000,00	89.000,00	44,50%
Junio	250.000,00	113.250,00	45,30%
Julio	210.000,00	93.660,00	44,60%
Agosto	110.000,00	48.675,00	44,25%
Septiembre	120.000,00	51.600,00	43,00%
Octubre	130.000,00	59.930,00	46,10%
Noviembre	250.000,00	114.125,00	45,65%
Diciembre	450.000,00	99.000,00	22,00%

Promedio Ene - nov	44,83%
Ventas diciembre * promedio	201.722,73
ICE declarado diciembre	99.000,00
Recaudación potencial	102.722,73

Elaborado por: Leonardo Trujillo

- Las empresas que utilizan métodos de elusión para disminuir sus costos de producción, específicamente el ICE, generan una ventaja desleal con las demás empresas del sector y violentan principios tributarios como el de equidad. Por eso es la importancia de fortalecer los controles y la normativa tributaria a fin de regular estos comportamientos y sancionarlos a la vez. La finalidad será crear una sociedad justa y equitativa, con conciencia moral y ética, donde las ventajas competitivas estén dadas por estrategias positivas y no por la elusión o evasión de impuestos.
- Una herramienta que ayudará a contrarrestar la evasión y elusión del ICE en bebidas alcohólicas es el Sistema de Identificación, Marcación y Rastreo (SIMAR), el cual está conformado por una plataforma integral que contiene la información de la producción, comercialización y aspectos de interés tributario, de los bienes de producción nacional, gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE). Entre sus objetivos tenemos se encuentra el fortalecer y mejorar el control del ICE y combatir la evasión, el contrabando, la subfacturación, la adulteración y la competencia desleal, permitiendo de esta manera, mejorar los ingresos del estado ecuatoriano.

4.3.2. Recomendaciones

- La presente investigación analizó la normativa vigente para el cálculo del Impuesto a los Consumos Especiales y evidenció las tipologías de elusión existentes en los sujetos pasivos de la provincia de Cotopaxi, por lo cual se elaboró una matriz para evaluación de riesgos y verificaciones que podrían aplicarse para identificar el cometimiento de los mismos y se puedan iniciar las acciones de control correspondientes. La misma **se presenta como el Anexo No. 1 del presente trabajo** y puede ser utilizada por la Administración Tributaria en sus procesos internos.
- La Administración Tributaria debe continuar efectuando procesos de control a través de sus distintos departamentos ya que se ha evidenciado que los modelos de conducta elusiva no han sido eliminados de la cultura tributaria de los contribuyentes. Además, existen riesgos de otro tipo como el no cálculo de intereses que afectan también a la recaudación del estado ecuatoriano.
- Si bien es cierto, el Servicio de rentas Internas no es órgano rector de contabilidad, deberá considerar para sus controles los métodos de distribución de costos aplicados en las empresas productoras de bebidas alcohólicas con la finalidad que se apliquen en forma razonable lo que la doctrina de la “Contabilidad de Costos” establece, ya que tiene una incidencia directa para el cálculo de la base Imponible del Impuesto a los Consumos Especiales.
- La Dirección Provincial de Cotopaxi del Servicio de rentas Internas deberá proponer nuevos modelos de control o fortalecer los actuales, además de sugerir cambios normativos a la Dirección Nacional de Control Tributario, en base a la experiencia en el control de ICE bebidas alcohólicas.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

- Córdova, A. (2012). *Análisis del impuesto a consumos especiales a las importaciones de whisky en el Ecuador, y su incidencia en el comercio exterior ecuatoriano, en el periodo 2008-2011*(tesis de pregrado). Universidad Tecnológica Equinoccial, Quito, Ecuador.
- Zabala, R. (2015). *El impuesto a los consumos especiales (ice) aplicado a las bebidas alcohólicas en Ecuador, caso: cervezas (2008 – 2013)*, (tesis de maestría). Universidad de Guayaquil, Guayaquil, Ecuador.
- Rivas, D. (2013). *La elusión tributaria: entre la legitimidad e ilegitimidad y sus consecuencias* (tesis de maestría). Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador.
- Guamán, J. (2013). *Elusión Tributaria en la Legislación Ecuatoriana*. (tesis de pregrado). Universidad Central del Ecuador, Quito, Ecuador.
- Meza, L. (2003). El paradigma positivista y la concepción dialéctica del conocimiento. *Revista Digital Matemática*, 4(2), 1-5.
- Martínez, V. (2013). Paradigmas de investigación Manual multimedia para el desarrollo de trabajos de investigación. *Una visión desde la epistemología dialéctico crítica*.
- Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449, Quito, Ecuador, 20 de octubre de 2008.

- Código Tributario, Suplemento del Registro Oficial No. 38, Quito, Ecuador, 14 de junio de 2005.
- Ley de Régimen Tributario Interno, Suplemento del Registro Oficial No. 38, Quito, Ecuador, 14 de junio de 2005.
- Código Orgánico Integral Penal, Ediciones Legales, Quito, Ecuador, 03 de febrero de 2014.
- Paz y Miño, J.J. (2015). *Historia de los impuestos en el Ecuador*. Recuperado de: http://the.pazymino.com/JPyM-HISTORIA_DE_LOS_IMPUESTOS_EN_ECUADOR-Quito-JunJul2015.pdf
- Mera, F. (2013). *Los impuestos indirectos en el Ecuador, bajo normativa vigente 2012*. Ambato, Ecuador: Ediciones Universidad Técnica de Ambato.
- Andrade, L. (2011). *El Ilícito Tributario*. Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Villegas, H. & García, C. (1993). *Régimen Penal Tributario Argentino*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Domínguez Barrero, F., & López Laborda, J. (2008). Planificación fiscal con el impuesto dual sobre la renta. *Revista de Economía Aplicada*, 16(48).
- Zapata, J. (2014). *La planificación tributaria como mecanismo para lograr la eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta de las sociedades dedicadas al turismo receptivo en el Ecuador*. (tesis de maestría). Universidad Andina Simón Bolívar, Quito, Ecuador.
- Hernández, R., Fernández, C. & Baptista, M. (2010). *Metodología de la Investigación*. México D.F., México: McGraw-Hill.

- Cedeño, R. (2010). *Investigación Científica y Diseño de Tesis*. Manta, Ecuador: Mar Abierto.
- Bernal, C. (2006). *Metodología de la Investigación*. México D.F., México: Pearson Educación.
- Martínez, P. (2006). El método de estudio de caso: estrategia metodológica de la investigación científica. *Pensamiento & gestión*, (20).
- DANIEL, C. (2014). Población y Muestra. Recuperado de: <http://ri.uaemex.mx/oca/view/20.500.11799/35134/1/secme-21544.pdf>
- Herrera, L., Medina, A., & Naranjo, G. (2004). *Tutoría de la Investigación Científica*. Quito, Ecuador: Diemerino Editores.
- Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000593. Registro oficial 572, Quito, Ecuador, 25 de agosto de 2015.
- Antoñanzas, F., Puy, M., & Pradas, R. (2008). Las bebidas alcohólicas en España: salud y economía. *Gaceta Sanitaria*, 22(3), 175-178.
- Rueda Mantilla, D. (2014). Implicaciones de la creación del impuesto nacional al consumo en los aspectos fiscales y penales. *Revista de Derecho Privado* (51), 5-20.
- Quintanilla, J. (2012). La universidad en la cultura tributaria. *Retos*, 2(3), 105-114.
- Musgrave, R., & Musgrave, P. (1991). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*.
- Código Orgánico Integral Penal. Suplemento del Registro Oficial No.180, Quito, Ecuador, 10 de febrero de 2014.

ANEXOS

Anexo 1.- Matriz de medición de riesgo tributario

Actividades iniciales		Check list
1	Verificar actividad económica del contribuyente.	✓
2	Verificar estado del sujeto pasivo.	✓

Verificaciones base de datos de la Administración		Si	No
3	El sujeto pasivo presenta obligaciones pendientes.		
4	El sujeto pasivo ha sido determinado		
5	El sujeto pasivo ha sido objeto de control de diferencias		
6	El sujeto pasivo presenta declaraciones sustitutivas cada mes de ICE		
7	El sujeto pasivo ha presenta impugnaciones o apelaciones a los actos firmes de la Administración Tributaria		
8	El sujeto pasivo tiene transacciones con empresas relacionadas		

Análisis preliminar		Descripción
9	Obtener de las bases de datos la información referente a las declaraciones de IVA e ICE de los últimos 24 meses.	Revisar la información de los formularios 104 y 105, fechas de declaración, pago de intereses, pagos previos, debido a que el crecimiento de las ventas está estrechamente vinculado con el ICE.
10	Establecer la variación mensual de ICE causado/ Total de ventas IVA y establecer un promedio	Con el promedio se puede analizar los meses en los que se marca una distorsión y que pueden ser objeto de control.
12	Analizar si existen variaciones en las meses posteriores a los cambios normativos relacionados al ICE.	Verificar si existen retrasos en las declaraciones o cambio en la base imponible, posterior a un cambio normativo.
13	Solicitar al sujeto pasivo el cálculo del valor ex fábrica y verificar si este es calculado por otra empresa.	Verificar quien realiza el cálculo de los costos de producción y que métodos utilizan para el efecto.
14	Verificar que los costos de producción estén debidamente distribuidos para los productos fabricados y que no existan manipulación de los mismos	Analizar que los costos directos e indirectos estén debidamente asignados y no se utilicen figuras elusivas para disminuir los mismos.
15	Verificar las transacciones con partes relacionadas a fin de establecer riesgos en los precios de venta y margen de comercialización	Verificar la creación de empresas relacionadas con las que se comercialice los productos.
16	Comunicación de resultados. Inicio de procesos intensivos, semintensivos, extensivos y cierre del caso.	Persuasión para pago voluntario. Dependiendo los hallazgos detectados informar al Dpto. de Auditoría tributaria o Gestión Tributaria.

Elaborado por: Leonardo Trujillo

Anexo No. 2.- Tarifas ICE específico y Ad valorem

Gráfico No. 4 Tarifas ICE vigentes

2. Bebidas alcohólicas incluida la cerveza:

Las tarifas específicas y ad valorem para el cálculo del ICE de bebidas alcohólicas, cerveza artesanal e industrial son:

Bien	Tarifa específica	Tarifa advalorem
Bebidas alcohólicas	USD 7,24 por litro de bebida	75% del precio ex fábrica/ex aduana cuando supere los USD 4,33 por litro de bebida alcohólica o en su proporcional en presentación distinta a litro.
Cerveza artesanal		75% del precio ex fábrica cuando supere los USD 8,66 para el caso de microempresas o pequeñas empresas productoras de cerveza de acuerdo a lo definido por el COPCI.
Cerveza industrial	USD 12,00 por litro de bebida	

En cumplimiento a lo señalado en los artículos 76 y 82 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el cálculo del ICE para bebidas alcohólicas, incluida la cerveza, considera lo siguiente:

- La tarifa específica de USD 7,24 o USD 12,00 vigente se aplica sobre el total de litros de alcohol puro que contiene cada bebida alcohólica, para lo cual se multiplica el volumen en litros de licor, por el grado alcohólico expresado en la escala Gay Lussac de la bebida, detallada en el registro sanitario correspondiente. Para el caso de cerveza artesanal se aplica la tarifa de USD 7,24 y para cerveza industrial USD 12,00.
- Si el precio ex fábrica o ex aduana supera los USD 4,33 por litro de bebida se debe aplicar directamente la tarifa ad valorem del 75% sobre dicho valor. Si el precio ex fábrica o ex aduana es inferior a estos montos no se realiza dicho cálculo.
- El ICE que se debe pagar al momento de la desaduanización de las bebidas alcohólicas importadas o en la primera etapa de comercialización en el caso de la producción nacional, es la sumatoria de los valores resultantes de las operaciones detalladas en los literales a y b.

Fuente: Servicio de Rentas Internas Recuperado de: www.sri.gob.ec

Anexo No. 3.- Proyecto SIMAR

Gráfico No. 5 Ciclo proyecto SIMAR



Fuente: Servicio de Rentas Internas Recuperado de: www.sri.gob.ec

Anexo No. 4.- Solicitud de información Servicio de Rentas Internas

Latacunga, 28 de septiembre de 2017

Ingeniera

Alejandra Cujiao Saba

DIRECTORA PROVINCIAL DE COTOPAXI DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Presente:

De mi consideración.-

Reciba un cordial saludo, augurándole éxitos en sus delicadas funciones.

Yo, José Leonardo Trujillo Merino, en calidad de alumno de la Maestría en Administración Tributaria de la Universidad Técnica de Ambato, me encuentro realizando la tesis con el tema: "EL ICE Y LOS MÉTODOS DE EVASIÓN Y ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LA PRODUCCIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS, CASO COTOPAXI", para lo cual, comparezco ante usted y solicito comedidamente, sirva disponer a quien corresponda, se me proporcione la siguiente información, necesaria para el desarrollo de mi proyecto de investigación:

- Total valores declarados de los años 2014, 2015 y 2016 en el formulario 105, por ICE bebidas alcohólicas, de los contribuyentes con jurisdicción Cotopaxi:

Casillero	Nombre del casillero
309	ICE CAUSADO AD VALOREM
319	ICE CAUSADO ESPECÍFICO
329	ICE PAGADO AL MOMENTO DE LA DESADUANIZACIÓN
399	ICE A PAGAR
903	INTERÉS POR MORA
904	MULTAS

- Número de contribuyentes activos al 31 de diciembre de 2016 de la Dirección Provincial de Cotopaxi del SRI, con las siguientes actividades CIHU:

CIHU	Descripción	Nivel
C1101.03	Producción de aguardientes neutros (alcoholes base para elaborar bebidas alcohólicas).	6
C1101.04	Servicios de apoyo a la destilación, rectificación y mezcla de bebidas alcohólicas a cambio de una retribución o por contrato.	6
C1102.02	Elaboración de bebidas alcohólicas fermentadas pero no destiladas: sake, sidra, perada, vermouth, agumiel y otros vinos de frutas y mezclas de bebidas que contienen alcohol.	6
C1102.03	Elaboración de vinos de baja graduación o sin alcohol y mezclas de vinos.	6
C2011.25	Fermentación de caña de azúcar, maíz o similares para producir alcohol y esteres.	6

- Total de contribuyentes objeto de controles de los departamentos de Auditoría Tributaria y Gestión Tributaria de la Dirección Provincial de Cotopaxi del SRI, en los años 2014, 2015 y 2016.

- Total de la deuda generada y recaudación efectiva separado por: Impuesto a pagar, intereses y multas, obtenida de los controles efectuados a los sujetos pasivos de ICE bebidas alcohólicas de los departamentos de Auditoría Tributaria y Gestión Tributaria de la Dirección Provincial de Cotopaxi del SRI, años 2014, 2015 y 2016.

Al conocer sobre la confidencialidad de la información solicitada, no se requiere identificar a los contribuyentes con su RUC y Razón Social

Por la favorable atención que sepa darle a la presente, anticipo mis sinceros agradecimientos.

Atentamente,



Ing. Leonardo Trujillo

C.I. 180332997-6

leonardo8884@yahoo.com

0992804098

Anexo No. 5.- Oficio No 105012017OSTR001428 del Servicio de Rentas Internas

DIRECCIÓN PROVINCIAL DE COTOPAXI
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
OFICIO N° 105012017OSTR001428



Latacunga,
Trámite No. 105012017008943
Asunto: Se atiende petición

Ingeniero
Leonardo Trujillo
Ciudad

De mi consideración:

El artículo 9 de la Ley de creación del Servicio de Rentas Internas, establece que los directores regionales y provinciales del Servicio de Rentas ejercerán, dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas.

Mediante Resolución No. NAC-DNHRSGE17-00000342 dictada por el Director General, se nombró a la Ing. Alejandra Cajiao Saba como Directora Provincial Cotopaxi, a partir del 01 de julio de 2017.

Mediante Resolución No. PCO-DPRRDRI17-00000035, publicada en el Registro Oficial No. 46 del 28 de julio de 2017, la Directora Provincial de Cotopaxi delegó al servidor o servidora que cumpla las funciones de Jefe Provincial del Departamento de Asistencia al Contribuyente, la facultad de suscribir el presente documento.

En atención a su oficio S/N, asignado con trámite 105012017008943 el 28 de septiembre de 2017, en el cual solicita la siguiente información:

- Total valores declarados de los años 2014, 2015 y 2016 en el formulario 105, por ICE bebidas alcohólicas, de los contribuyentes con jurisdicción Cotopaxi.
- Número de contribuyentes activos al 31 de diciembre de 2016 de la Dirección Provincial de Cotopaxi del SRI, por actividades CIU.
- Total de contribuyentes objeto de controles de los departamentos de Auditoría Tributaria y Gestión Tributaria de la Dirección Provincial de Cotopaxi del SRI, en los años 2014, 2015 y 2016.

- Total de la deuda generada y recaudación efectiva separado por: Impuesto a pagar, intereses y multas, obtenida de los controles efectuados a los sujetos pasivos de ICE bebidas alcohólicas de los departamentos de Auditoría Tributaria y Gestión Tributaria de la Dirección Provincial de Cotopaxi del SRI, años 2014, 2015 y 2016.

Al conocer sobre la confidencialidad de la información solicitada, no se requiere identificar a los contribuyentes con su RUC y Razón Social

Por la favorable atención que sepa darle a la presente, anticipo mis sinceros agradecimientos.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, enclosed in a hand-drawn oval. The signature is cursive and appears to read 'Leonardo Trujillo'.

Ing. Leonardo Trujillo

C.I. 180332997-6

leonardo8884@yahoo.com

0992804098