

“La tributación objetiva de pequeños empresarios: una visión comparada entre Ecuador y España, período 2008-2016”



**Johanna Córdova
Nagua**

Trabajo Fin de Máster

**Máster Universitario en América Latina y la Unión
Europea: una Cooperación Estratégica**

**“La tributación objetiva de pequeños empresarios:
una visión comparada entre Ecuador y España,
período 2008-2016”**

Autora:

Johanna Córdova Nagua

Tutor:

Dr. D. Manuel Jesús Lucas Durán

**Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Departamento de Ciencias Jurídicas, Facultad de Derecho,
Universidad de Alcalá**

**Investigador Principal, Línea de Derecho, Instituto Universitario
de Investigación en Estudios Latinoamericanos (IELAT)**



**Universidad
de Alcalá**

**INSTITUTO UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN
EN ESTUDIOS LATINOAMERICANOS ·IELAT·**

Estos papeles de discusión del IELAT están pensados para que tengan la mayor difusión posible y que, de esa forma, contribuyan al conocimiento y al intercambio de ideas. Se autoriza, por tanto, su reproducción, siempre que se cite la fuente y se realice sin ánimo de lucro. Los documentos son responsabilidad de los autores y su contenido no representa necesariamente la opinión del IELAT. Están disponibles en la siguiente dirección: [Http://www.ielat.com](http://www.ielat.com)

Consultar normas de edición en el siguiente enlace:
<http://www.ielat.com/inicio/index.php/publicaciones/documentos-de-trabajo-blog>

DERECHOS RESERVADOS CONFORME A LA LEY

Hecho en España

Made in Spain

ISSN 2254-1551

Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos
Universidad de Alcalá
C/ Trinidad 1
Edificio Trinitarios
28801 Alcalá de Henares – Madrid
www.ielat.com
ielat@uah.es
+34 91 885 25 75

Presidencia de Honor:

Juan Ramón de la Fuente

Dirección:

Pedro Pérez Herrero

Coordinación editorial:

Iván González Sarro

Equipo de edición:

Janete Abrao

David Corrochano Martínez

Aitor Díaz-Maroto Isidro

Rodrigo Escribano Roca

Gonzalo Andrés García Fernández

Yurena González Ayuso

Carlos Martínez Sánchez

Ailen Mendoza Martínez

David Montero Pérez

Rogelio Núñez Castellano

Eva Sanz Jara

Inmaculada Simón

Mirka Torres

Lorena Vásquez González

Rebeca Viñuela Pérez

Guido Zack

ÍNDICE DE CONTENIDO

ÍNDICE DE CONTENIDO.....	1
ABREVIATURAS	2
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO 1. EL RÉGIMEN IMPOSITIVO SIMPLIFICADO (RISE) DE ECUADOR: NORMATIVA Y DATOS ECONÓMICOS.....	16
1.1 Objeto, ámbito de aplicación y exclusiones en el RISE.....	17
1.2 Mecanismos de operatividad del RISE ¿Cómo funciona?.....	20
1.3 Obligaciones, infracciones y sanciones para los contribuyentes ¿Qué le compete al pequeño empresario?.....	29
1.4 Análisis de datos económicos ¿Cuáles han sido los beneficios económicos del RISE?	33
CAPÍTULO 2. RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA (ESPAÑA): NORMATIVA Y DATOS ECONÓMICOS	40
2.1 Objeto, ámbito de aplicación y exclusiones en Estimación Objetiva.....	41
2.2 Mecanismos de operatividad de la estimación objetiva ¿Cómo funciona?	47
2.3 Obligaciones, infracciones y sanciones para los contribuyentes ¿Qué le compete al pequeño empresario?.....	61
2.4 Análisis de datos económicos ¿Cuáles han sido los beneficios económicos de la estimación objetiva?.....	63
CAPÍTULO 3. VISIÓN COMPARADA ENTRE EL RISE ECUATORIANO Y LA ESTIMACIÓN OBJETIVA ESPAÑOLA.....	74
3.1 Tributación Objetiva, su establecimiento ¿qué impuestos comprende?	74
3.2 ¿Quiénes pueden acogerse a la tributación objetiva?	75
3.3 Mecanismos de operatividad	77
3.4 Técnicas presuntivas para determinar la obligación tributaria	79
3.5 Obligaciones, deberes formales y sanciones que competen a los contribuyentes	81
3.6 Resultados económicos de la tributación objetiva	84
3.7 Reflexiones sobre la tributación objetiva a partir de la visión comparada.....	85
CONCLUSIONES	89
BIBLIOGRAFÍA	93
Legislación.....	97
Otra documentación	99
Colección de Papeles de discusión del IELAT:	102



ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria
AECID: Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo
CEDDET: Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico
CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CIIU: Clasificación Industrial Internacional Uniforme
EO: Estimación Objetiva
GAD's: Gobiernos Autónomos Descentralizados
IEF: Instituto de Estudios Fiscales
INE: Instituto Nacional de Estadística
INEC: Instituto Nacional de Estadísticas y Censos
IPCU: Índice de Precios al Consumidor del área urbana
IR: Impuesto a la Renta (Ecuador)
IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (España)
IVA: Impuesto al Valor Añadido (España)
IVA: Impuesto al Valor Agregado (Ecuador)
LAC: Latinoamérica y el Caribe
LIRPF: Ley del Impuesto a la Renta sobre Personas Físicas
LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LORTI: Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
NIF: Número de Identificación Fiscal
OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU: Organización de las Naciones Unidas
PIB: Producto Interno Bruto
RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIVA: Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
RISE: Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano
RUC: Registro Único de Contribuyentes
SEPG: Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos
SRI: Servicio de Rentas Internas en Ecuador
TICs: Tecnologías de Información y Comunicación
UE: Unión Europea
UNED: Universidad Nacional de Educación a Distancia (España)

INTRODUCCIÓN

Un instrumento que permite tomar decisiones sobre la estabilidad económica de un Estado es la política fiscal, la cual establece los mecanismos para recaudar ingresos necesarios para solventar el gasto público. Comprender cómo la política fiscal es decisoria en el crecimiento económico implica analizar la incidencia de los impuestos, regulaciones y gasto público en cada una de sus fuentes de financiamiento para que el Estado cumpla con su rol y la distribución de tales recursos. Dicho financiamiento puede provenir de diferentes fuentes; tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), ingresos patrimoniales (provenientes de la explotación de recursos naturales de propiedad estatal), transferencias y donaciones ya sean internas o externas y, endeudamiento. De los recursos referidos, los tributos y específicamente los impuestos constituyen el instrumento más recomendado para sostener las finanzas públicas, al ser entradas permanentes permiten establecer una planificación a largo plazo para la construcción de una sociedad más equitativa y justa. (Sevilla, 2004: 200 - 202).

Sin duda alguna, el efecto de los impuestos en relación con el crecimiento económico es trascendental, puesto que influyen sobre el ahorro, la inversión y el empleo. Al contar con menos recursos para el ahorro, las dificultades para acceder a fuentes de financiamiento generan un costo de capital elevado. Los impuestos afectan a la inversión, a razón del retorno del capital¹. Paralelamente, el empleo es un tercer factor que se vincula a los efectos de los impuestos, pues el hecho de establecer mayores impuestos al empleo puede disminuir la contratación de trabajadores por parte de las empresas en tanto que encarece dicho factor productivo, lo cual podría provocar un incremento del desempleo que exija a los trabajadores emigrar para buscar alternativas o simplemente los estimula a abandonar el sector formal de la economía, dando paso al incremento de uno de los grandes problemas que inciden en el crecimiento económico “el sector informal”. (Munyo y Viana, 2003: 96 - 97).

El sector informal constituye un suceso histórico irrefutable dentro de la economía, no posee un concepto unánime dentro del campo económico, se le intenta describir como un fenómeno multidimensional, razón por la cual se habla de sector informal, economía informal, economía no regulada, economía marginal, etc., y su magnitud es tan relevante que los problemas sociales de pobreza y atraso que se le vinculan no se han podido solucionar (Gómez, 2007: 49 - 50). Pese a ello, se plantan algunas

¹ Al efectuarse una inversión, se espera que los rendimientos generados por la misma, no se vean mayormente afectados por las imposiciones tributarias.

medidas como posibles alternativas para hacer frente a la economía sumergida, por ejemplo, prescindir del dinero en efectivo en transacciones económicas y en su lugar optar por divisa electrónica, con miras a limitar el perjuicio que ocasiona este sector a los presupuestos públicos (Lucas, 2016: 9). Por el contrario, otros autores, consideran al sector informal como un factor cotidiano, al atribuir que se constituye en la única vía para salir adelante para quienes deciden desarrollar actividades no declaradas ante las autoridades, que por supuesto operan al margen de la legalidad al escatimar registros tributarios y sistemas regulatorios y, además proveen de bienes y servicios asequibles a la sociedad en general (De Soto, 1987: 39).

Al sector informal se lo relaciona directamente con el autoempleo, es decir, personas que efectúan sus labores por cuenta propia. Asimismo, forman parte de este sector trabajadores familiares auxiliares no remunerados, asalariados domésticos que además carecen de protección social, entre otros. Situaciones que, por lo general, se evidencian en las micro y pequeñas empresas (Avilés, 2007: 67-70). Por ello, existe una estrecha vinculación entre la informalidad y este sector empresarial. Dicha relación se formula desde una perspectiva laboral, empresarial y social: laboral, al reducir la cobertura de los sistemas de seguridad social para los trabajadores que prestan sus servicios en estos entes; empresarial, dado que al mantenerse en la informalidad reflejan un potencial económico limitado, menor productividad, restricciones comerciales y escasas posibilidades de desarrollar capital humano; y social, puesto que, al operar al margen de las normas legales vigentes la brecha de registro en la base de contribuyentes del sistema impositivo no disminuye, por tanto, los valores recaudados provenientes de dichas actividades económicas no generan mayores ingresos para el fisco (Deelen, 2015: 25 - 30). Por esta razón, varios países impulsan políticas integrales y coherentes con fines de mejorar sustancialmente sus niveles de informalidad registrados.

Analizados los aspectos de la economía informal y sus implicaciones, el presente trabajo realiza un análisis de las medidas tributarias llevadas a cabo para facilitar la formalización de microempresas y trabajadores por cuenta propia que carecen de registros y optan por ser parte del sector informal. Para ello, se seleccionan dos escenarios de estudio: Ecuador y España. Dado que ambos países cuentan con un modelo de tributación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto al Valor Añadido (IVA), orientado a pequeños empresarios que pretende otorgar a los mismos un tratamiento diferenciado en materia tributaria y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que les compete. A

continuación, se enuncian los aspectos generales (en cada país seleccionado) que contribuyeron a definir el objeto de estudio.

Ecuador, situado en América del Sur, tiene una superficie de 256.370 Km², con una población de 16.278.842 personas (población al año 2015, proyectada a partir de los datos proporcionados por el VII Censo de Población y VI de Vivienda 2010), posee una densidad de población moderada; 63 habitantes por Km² (INEC, 2015). Al año 2016, el Presupuesto General del Estado Ecuatoriano ascendió a USD \$36.004 millones en una estructura conformada por ingresos permanentes (67.22%) y no permanentes (32.78%). En el primer grupo se encuentran los impuestos que representan el 63.76% y otros ingresos tributarios que alcanzan un 12.54%. En los ingresos no permanentes cabría situar la participación del Estado en la exportación de petróleo y aquellos valores que se obtienen del financiamiento público (desembolsos de créditos internos y externos) para solventar programas y proyectos de inversión, con porcentajes de 25.56% y 74.07%, respectivamente (Ministerio de Finanzas, 2017). La distribución de dichos recursos, se revisan en la asignación del gasto público, el cual se sujeta al Plan Nacional del Buen Vivir² desarrollado para el periodo 2013 – 2017 que tiene por objeto garantizar el uso de las finanzas públicas en la reactivación de la matriz productiva del país. Así, el gasto público para el año 2015 (USD \$36.317 millones) se distribuyó en los siguientes sectores: 46% a la cuenta del Tesoro Nacional destinado a cubrir los egresos para el mantenimiento de las instituciones del ejecutivo (transferencias a Empresas Públicas y GAD's³), así como los intereses y amortizaciones de la deuda pública. Los valores restantes se adjudican a los diferentes componentes sectoriales de desarrollo social; un 14% se consigna al sector Educación, cuyos fondos se destinan principalmente a cubrir programas de fortalecimiento a la educación básica y bachillerato⁴ y, el fomento y desarrollo de la ciencia y tecnología, un 8% va destinado al sector Salud, especialmente para el programa de prestación de servicios de salud; un 5.82% al sector de recursos estratégicos que contemplan proyectos hidroeléctricos ejecutados a nivel nacional, los

² El Plan Nacional para el Buen Vivir 2013-2017: plan a escala nacional, contiene un conjunto de 12 objetivos que expresan la voluntad de continuar con la transformación histórica del Ecuador. El Plan Nacional para el Buen Vivir está destinado a ser un referente en Latinoamérica, pues la región está viendo resultados concretos en el caso ecuatoriano. Las revoluciones que plantea esta hoja de ruta son: la equidad, el desarrollo integral, la Revolución Cultural, la Revolución Urbana, la Revolución Agraria y la Revolución del Conocimiento. (<http://www.buenvivir.gob.ec/>).

³ Los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD's), son instituciones descentralizadas que gozan de autonomía política, administrativa y financiera, pertenecen al sector público no financiero del país. De acuerdo al ordenamiento territorial de Ecuador existen GAD's provinciales, municipales y parroquiales, cuya finalidad fundamental es impulsar el desarrollo territorial dentro de su competencia.

⁴ De acuerdo a los niveles del sistema educativo ecuatoriano impuesta por el Ministerio de Educación, el Bachillerato constituye la especialización que se realiza una vez superada la educación básica y debe ser completado como requisito para acceder a la educación superior.



cuales son considerados como un factor elemental para fomentar la matriz productiva. La distribución de recursos se completa con la asignación a sectores relacionados con la seguridad integral, es decir, valores que cubren el haber militar y policial, así como los destinados a sectores que complementan el accionar del Ejecutivo, como por ejemplo el sector de la política económica (Ministerio de Finanzas, 2016: 11-47).

España, situada al sur de Europa, con una superficie de 505.940 Km², 46.445.828 habitantes (población al año 2016, proyectada a partir de los datos proporcionados por el Censo de Población y Viviendas 2011), presenta una densidad de población moderada de 92 habitantes por Km² (INE, 2016). Para el año 2016, el Presupuesto General del Estado registró una suma de 137.546 millones euros, las principales fuentes de ingreso son los ingresos no financieros que incluyen a los impuestos directos (67.13%) y los impuestos indirectos (14.80%). Dichos ingresos se destinan para solventar la distribución del gasto público, que de acuerdo a su función se reparten en las siguientes áreas: 4.74% en servicios públicos básicos, 1.98% en producción de bienes públicos de carácter preferente, 51.90% en actuaciones de protección y promoción social, 41.65% en actuaciones de carácter económico y general (SEPG, 2016). Los servicios básicos incluyen los egresos con carácter obligatorio efectuados por concepto de movilidad ciudadana, vivienda y urbanismo, bienestar comunitario y medio ambiente. La producción de bienes públicos de carácter preferente comprende los gastos efectuados por las entidades locales en relación a sanidad, educación, cultura, ocio y tiempo libre, deporte y en general, todas aquellas actividades tendentes a la elevación o mejora de la calidad de vida. Las actuaciones de protección y promoción social que incluyen aquellos gastos relacionados a las pensiones de funcionarios, atenciones de carácter benéfico – asistencial y grupos con necesidades especiales (jóvenes o mayores minusválidos o tercera edad). Las actuaciones de carácter económico y general que contemplan los gastos por actividades en infraestructuras básicas y transporte, infraestructuras agrarias, comunicaciones, investigación, desarrollo e innovación y aquellas actividades de apoyo administrativo en las funciones de gobierno (Portal de rendición de cuentas, 2016).

Como se puede apreciar en Ecuador y España, la fuente de financiamiento más relevante es sus presupuestos generales la constituyen los impuestos directos e indirectos. Ante tal relevancia las Administraciones Tributarias; Servicio de Rentas Internas en Ecuador (SRI) y Agencia Estatal de Administración Tributaria en España (AEAT), juegan un papel fundamental como instituciones responsables de la gestión

del sistema tributario estatal. Para continuar, se revisan ciertos datos en relación a la informalidad y estructura empresarial que hacen que estos organismos enfrenten grandes desafíos.

Analizando el caso de Ecuador, los datos del último Censo Nacional Económico realizado en el año 2010 señalan que: de cada 100 establecimientos, 99 se encuentran dentro de la categoría de micro, pequeñas y medianas empresas⁵, con ello se determina su importancia en el sistema productivo nacional. El aporte del sector micro-empresarial a la generación del empleo nacional es significativo: un 44% del empleo se genera en este sector, seguido de un 17% y 14% que se concibe en las pequeñas y medianas empresas respectivamente. No obstante, al referirnos al aporte de estas empresas en términos de productividad, los papeles se revierten: al ser la categoría de unidades productivas catalogadas como grandes, las que más ingresos aportan (55%), frente a las microempresas que aportan una menor proporción (24%) (Araque, 2012: 4 - 10).

Durante los periodos 1950 a 1980 Ecuador, era el único país que experimentaba un crecimiento de la economía informal a igual ritmo que la economía formal, proceso resultante de la combinación entre la reducción del sector tradicional rural y el aumento de la economía informal urbana, fenómeno relacionado con el modelo de Harris Todaro, el cual explica que los individuos emigran en función de la probabilidad de encontrar un empleo (Groizard, 2006: 268). Así, se suscita un traslado del subempleo rural al medio urbano. A finales del siglo XX los niveles de informalidad registrados eran muy significativos; el empleo informal representaba el 52,9% y se determinaba que el 47.8% de las micro y pequeñas empresas operaban en la informalidad (Rosales, 2003: 8). En el año 2001 Ecuador registraba un 45% del total de trabajadores ocupados desempeñando actividades en el sector informal (Avilés, 2007: 72). Para el periodo 2007 – 2010 se registra una leve disminución, los valores oscilan en un promedio de 43.8%, a partir del año 2011 la tendencia a la disminución continúa hasta registrarse un 39.7% en el año 2014 (INEC, 2015: 8-9).

Por su parte, España presenta una estructura paralela a la de Ecuador; su tejido empresarial se constituye en un 41.5% por empresas de reducida dimensión

⁵ El tamaño de la empresa se define de acuerdo al número de empleados, en base a la Resolución 1260 emitida por la Secretaría de la Comunidad Andina; de 1 a 9 trabajadores microempresa, 10 a 49 trabajadores pequeña empresa, 50 a 199 trabajadores mediana empresa y 200 o más trabajadores gran empresa.

denominadas microempresas⁶, las mismas que en términos de valor añadido a la economía generan un 28.3% frente a un 32.6% que proviene de las grandes empresas (Xifré, 2016: 22). La productividad está relacionada con múltiples variables, una de ellas es el tamaño de las empresas. Las grandes empresas, por ejemplo, cuentan con un capital físico, humano y tecnológico más establecido; que les brinda mayor probabilidad de exportación y facilidad de acceso a fuentes de financiamiento, mayor inversión e innovación entre otras características. Mientras que, las pequeñas y microempresas registran niveles de productividad menores debido a una limitación de recursos. España, al contar con un tejido empresarial conformado en su mayor parte por el sector micro-empresarial, presenta niveles de productividad bajos. Dicha situación se evidencia en un estudio realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que recoge datos de productividad provenientes de este sector en cinco países de la Unión Europea (UE), en este estudio se determina que España tiene niveles de productividad inferiores al resto de países, la productividad de las microempresas alemanas es 1,6 veces mayor a la registrada en las españolas y en el caso de las francesas la diferencia es superior a 2 (Fariñas y Huergo, 2015: 4 - 13).

La economía informal, también cumple su rol. Mauleón, evalúa la evolución cíclica de la economía sumergida española, señalando que para el periodo 1994 - 2001 puede observarse una tendencia a la baja substancial, coincidente con la expansión del sector de la construcción. Para los años 2001 – 2006 la tendencia se estabiliza o más bien dicho cambia de sentido, debido al aumento de la presión impositiva unida a “cierta tolerancia” hacia las actividades irregulares. Posteriormente, en el año 2008 con la llegada y acentuación de la crisis, que coincide con el rápido e impresionante aumento de la tasa de desempleo, la tendencia de la economía sumergida vuelve a repuntar alcanzando el 21.3% (Mauleón, 2013: 7 - 10). Dichos valores se mantienen hasta la actualidad; la economía sumergida oscila en una franja del 24 - 26%. En términos monetarios se cuantificaban 200.000 millones de euros anuales, como cifra que el Estado español deja de percibir debido a la economía sumergida (La Vanguardia, 2015).

Debido a ello, se puede indicar que la estructura empresarial viene conformada en su mayor parte por microempresas, y que los niveles de informalidad son realmente considerables; a sabiendas que dichas unidades productivas operan sin formalizar sus

⁶ Estructura empresarial de acuerdo al tamaño, parámetro sugerido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE): Grandes más de 250 trabajadores, Medianas de 50 a 249 trabajadores, Pequeñas de 10 a 49 trabajadores y Micro de 1 a 9 trabajadores.

actividades empresariales ante autoridades fiscales, y que ello tiene un impacto directo sobre la recaudación de ingresos en el sistema impositivo, Ecuador y España han adherido a sus sistemas tributarios regímenes simplificados de tributación, más conocidos como tributación objetiva. Dichos regímenes tienen por finalidad otorgar un tratamiento diferenciado a estos sectores, los cuales involucran en esencia a los pequeños empresarios que por sus características particulares son difíciles de controlar.

Los primeros estudios que se relacionan con el ámbito de la tributación objetiva son aquellos que hacen referencia al papel del sector informal dentro de la economía y productividad de un Estado. Hernando de Soto uno de los pioneros estudiosos del sector informal en su obra *El otro sendero*, define a este colectivo como un conjunto de actores económicos que “utilizan medios ilegales para obtener fines legales”, ya que el sector informal existe por que produce bienes y servicios que cualquier consumidor ordinario quiere comprar y a precios asequibles. Suele ser concebido que quienes consumen estos productos no necesariamente son los “pobres”: la mayoría de las veces son los agricultores de pequeña escala que comercializan su cosecha, asistentes comerciales, encargados de tiendas o pequeños comercios, entre otros tipos de individuos que debido a la carencia de un mercado de crédito establecido y la dificultad de acceso al mismo, tienen el poder de compra para adquirir toda la variedad de artículos y productos que el sector informal les ofrece (De Soto, 1987: 36).

Ante este panorama, el desafío de crear y facilitar el acceso a la formalización de actividades que desarrolla el sector informal para las Administraciones tributarias es crucial y se empieza a repasar la estructura de los sistemas tributarios y la adopción de estrategias que permitan hacer frente a esta problemática. El estudio comparativo de los sistemas tributarios en América Latina, realizado por Cristina García-Herrera Blanco, Lucía Torrejón Sanz, Diana Alonso San Alberto y Álvaro del Blanco García, permite tener una percepción de los diferentes modelos tributarios adoptados en la región, mediante una síntesis explícita deducen que los sistemas tributarios en los países analizados (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, México, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela) se estructuran de manera heterogénea en base a parámetros y dimensiones diferentes de acuerdo con su realidad económica⁷. Sin embargo, coinciden a la hora de abordar el alto grado de representatividad de las actividades económicas de pequeña escala (micro y

⁷ “Estudio comparado de los sistemas tributarios en América Latina”; investigación efectuada para el para el Instituto de Estudios Fiscales y Ministerio de Economía y Hacienda en el año 2010.

pequeños negocios) dentro del tejido empresarial, su actuación informal y la consecuente necesidad de la formalización tributaria de sus operaciones.

Los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes se caracterizan por ser presuntivos, es decir, determinan el impuesto a ingresar al Fisco presumiendo el valor agregado, la renta o el patrimonio del contribuyente. Tienen como finalidades principales disminuir el costo indirecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes (simplifican los procesos de declaración y liquidación de impuestos) y correlativamente simplificar el control por parte de las Administraciones Tributarias, reasignando recursos humanos más calificados al seguimiento de contribuyentes que registran mayor capacidad contributiva.

Ecuador a partir del 2008 adopta el Régimen Impositivo Simplificado (RISE) orientado a personas naturales y pequeños negocios que desarrollan sus actividades en la informalidad, en base al plan de implantación elaborado por el Economista Juan Avilés⁸. La adhesión a este sistema es voluntaria, es decir, los contribuyentes que no deseen formar parte del RISE, deberán cumplir sus obligaciones tributarias a través del régimen general. La técnica presuntiva empleada es la cuota fija que consiste en el pago de una cuota mensual que sustituye a las declaraciones del Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Basado en la realidad económica y social del país, la tónica general para la implantación de la tributación objetiva se efectúa por la auto-categorización. (Junquera y Pérez, 2001: 50 - 51).

En España, el modelo de tributación diferenciado para los pequeños empresarios ha tenido históricamente una importancia relevante dentro del ordenamiento jurídico español, se considera como un método de determinación de la base imponible, cuya historia se remonta al año 1964, cuando se instituyó como un método de estimación de rendimiento global⁹, dada la situación en la que se encontraba la Administración española en aquella época: escaso grado de informatización e insuficiencia de medios para explotar la información contenida en los censos de registro de contribuyentes. A partir de 1978 con la Ley 44/1978, el modelo cambia a estimación objetiva singular determinándose las bases imponibles de manera individual. En principio, la estimación objetiva se aplicaba solamente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, la Ley 18/1991 amplía el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada también al Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, el sujeto pasivo tributa

⁸ Juan Avilés presente el proyecto de implantación del RISE como trabajo final de investigación en la III Promoción de la Maestría Internacional en Administraciones Tributarias y Hacienda Pública, organizada por la UNED, IEF, CIAT, AEAT, CEDDET y AECID.

⁹ La estimación global consistía en un método de estimación indiciaria, cuya cuota era repartida entre los contribuyentes de un determinado grupo.

por un rendimiento estimado en función del sector empresarial al que pertenece y no por el rendimiento real que obtiene como producto de sus operaciones empresariales, como sucede en el caso de los rendimientos determinados por estimación directa¹⁰ (Martínez y Navarro, 2007: 10 - 18).

En el caso de España la implantación de la estimación objetiva partió de un censo altamente confiable; el nuevo régimen coadyuvaba a depurar aún más los registros definiendo sectores con características homogéneas en sus procesos técnicos y comerciales. Mediante la aplicación de un modelo econométrico aplicado a una muestra de contribuyentes, se decretaron los módulos y parámetros objetivos que consecuentemente determinaban la carga tributaria a ser cumplimentada por los pequeños contribuyentes. Con ello, el objetivo era reducir la brecha de tributación entre los rendimientos del trabajo y aquellos rendimientos que provenían de las actividades empresariales o profesionales para disminuir la inequidad del sistema tributario. Para el caso de Ecuador y la mayor parte de países Latinoamericanos que adoptaron regímenes simplificados de tributación, este planteamiento no tuvo cabida debido a la debilidad y escasa fiabilidad del censo de contribuyentes y a los altos niveles de informalidad registrados¹¹. Por ello, uno de los principales objetivos al implementar el RISE fue la incorporación de la economía informal al sistema que permita ir confeccionando un censo confiable y veraz (Junquera y Pérez, 2001: 11). Ahora bien, para la Administración Tributaria las micro y pequeñas empresas representan una fracción de contribuyentes con un costo elevado para su fiscalización que paradójicamente generan ingresos fiscales reducidos. En base a las estimaciones realizadas, entre el 70% y 95% de los contribuyentes tributan bajo modalidades objetivas y los ingresos que proveen representa entre el 0.05% y 10% del monto de la recaudación total (Deelen, 2015: 63).

La experiencia internacional en la evolución de los modelos tributarios objetivos hace notar ciertas circunstancias negativas a las que puede conllevar. Entre ellos: enanismo fiscal, cuando los empresarios buscan estrategias para permanecer dentro de la categoría de pequeñas empresas y pagar menos impuestos; técnica presuntiva utilizada para determinar la categoría o los parámetros que determinan la obligación tributaria de los pequeños contribuyentes; emisión de facturas falsas que benefician a los adquirentes, al no representar costo adicional para los pequeños contribuyentes;

¹⁰ La estimación directa se aplica con carácter general, a los empresarios y profesionales españoles, salvo que se acojan a la modalidad de estimación objetiva.

¹¹ En el año 2007, al momento de elaborar el proyecto de implantación del RISE, Juan Avilés, determina que el mercado laboral ecuatoriano en un 45% desempeña actividades económicas en el sector informal y un 63% en subempleo.



apuesta al uso de las TICs si se considera la brecha digital existente entre las unidades productivas de gran tamaño y las micro y pequeñas empresas; y otras limitaciones adicionales como la desinformación de los contribuyentes a cerca de la funcionalidad de estos regímenes simplificados y desconocimiento de las sanciones al aplicarse en caso de omisión de sus obligaciones tributarias (Deelen, 2015: 70).

En este sentido, la gestión emprendida por los organismos encargados de llevar a cabo la Administración Tributaria de un estado es de vital importancia para cumplir con los objetivos de la política fiscal, siempre orientados a la lucha continua contra la evasión, las malas prácticas tributarias y la búsqueda de la mejora continua en beneficio de los contribuyentes. Por tal razón, se realiza un análisis comparativo de la normativa que rige a la tributación objetiva instituida en Ecuador y España, considerando que dichos regímenes se crearon con el propósito de facilitar a los pequeños empresarios (personas físicas) la adhesión a la formalidad de sus actividades económicas y en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. No obstante, a la tributación objetiva se la vincula con casos de defraudación fiscal que ha llevado inclusive a cuestionar la continuidad de este modelo tributario. Dada esta problemática, la cuestión a investigarse es la siguiente: ¿Qué medidas normativas se han establecido en la tributación objetiva de Ecuador y España, para evitar su vinculación con la defraudación fiscal? Ante tal cuestión, se formula la siguiente hipótesis: Ecuador y España, para evitar la vinculación de la tributación objetiva con la defraudación fiscal adoptan medidas normativas restrictivas, que hacen que el modelo tributario simplificado adquiera complejidad y excluya a las actividades económicas desarrolladas por los pequeños empresarios.

Para efectos de llevar a cabo el análisis comparativo, el periodo de estudio comprende del 2008 al 2016, teniendo en cuenta que es a partir del año 2008 que Ecuador adopta el RISE. Se definen dos variables de estudio: vinculación de la tributación objetiva con la defraudación fiscal y las medidas normativas que se adoptan en la legislación de Ecuador y España. La primera permite conocer cuáles son los casos de fraude que se vinculan con la tributación objetiva y la segunda describe analíticamente los parámetros legales que rigen el funcionamiento de los modelos tributarios en cada escenario de estudio. Además, se sustentan con datos económicos que corroboran el efecto de la aplicación de dichos parámetros legales y su aporte en la recaudación total de los impuestos.

El objetivo general con la ejecución de esta investigación es analizar y comparar la normativa que rige a la tributación objetiva de los sistemas tributarios de Ecuador y

España, y las medidas que se establecen para evitar su contaminación con la defraudación fiscal. Para alcanzar este objetivo general, se plantean tres objetivos específicos: el primero se orienta a describir y analizar la normativa que rige el funcionamiento del RISE en Ecuador, conjuntamente con los resultados económicos obtenidos durante el periodo de estudio seleccionado; el segundo objetivo tiene la misma finalidad centrándose en el otro escenario de estudio, es decir, describe y analiza la normativa establecida para el régimen de estimación objetiva sobre el IRPF e IVA en España y se mencionan los resultados económicos obtenidos en el mismo periodo; el tercer y último objetivo se encamina a determinar las similitudes, diferencias y aspectos más relevantes de la tributación objetiva instituida en los sistemas tributarios de Ecuador y España y qué procedimientos normativos pueden considerarse en el RISE de Ecuador, dada la experiencia del régimen de estimación objetiva española o viceversa.

Al ser una investigación enmarcada dentro de una ciencia social, su enfoque es de tipo cualitativo, lo cual implica el uso de fuentes primarias y secundarias. El análisis se basa principalmente en estudios documentales con análisis bibliográfico existente. Como recursos secundarios se utilizaron: libros, ensayos, revistas y folletos de la comunidad científica que contienen información relevante (a manera de contexto histórico, desde la decisión de adherir a los sistemas tributarios regímenes especiales para pequeños contribuyentes y su implementación, hasta la evaluación de los efectos que han producido los mismos), diversos documentos y reportes de instituciones gubernamentales, organizaciones internacionales cuya función es promover el desarrollo económico y social, artículos de prensa y opinión, entre otros, que identifican las tendencias tributarias y su trayectoria a lo largo del tiempo. En lo que respecta a fuentes primarias se empleó la normativa: base legal, manuales prácticos y resoluciones de carácter general que rigen para la tributación objetiva. En estas fuentes se determinan magnitudes, requisitos, exclusiones, sanciones y otras características propias de la funcionalidad de los sistemas impositivos. Otra de las fuentes primarias empleadas fue la información estadística de los valores recaudados por este concepto durante el periodo de análisis.

Al requerir una amplia indagación se recurre a material bibliográfico relacionado al tema de estudio, los mismos que permiten construir el Estudio de la Cuestión y adentrar el presente estudio en la línea de investigación correspondiente.

El proyecto investigativo se estructura, pues, en tres capítulos: el capítulo 1 describe y analiza los parámetros normativos y datos económicos referentes al RISE de Ecuador;

el capítulo 2 se analiza la normativa establecida para la estimación objetiva sobre el IRPF e IVA y los valores recaudados por esta modalidad tributaria; y, finalmente, el capítulo 3 contiene las similitudes, diferencias y aspectos relevantes encontrados producto de la visión comparativa realizada en los dos escenarios de estudio.

La investigación concluye repasando los aspectos más significativos encontrados mediante el análisis comparativo y haciendo hincapié en la adopción de la tributación objetiva como un régimen de transición, hecho verificable en el caso de España y que permite aceptar la hipótesis planteada, puesto que a medida de la evolución del régimen se ha ido añadiendo elementos normativos de restricción y complejidad que tienen como propósito: revelar la capacidad económica real del contribuyente, otorgar al sistema criterios de justicia y equidad, y evitar la contaminación del mismo con los problemas de defraudación que se le han vinculado. Situación que no se evidencia en el RISE de Ecuador, pues el sistema funciona adecuadamente en su fase inicial, llegando a registrar a un considerable número de contribuyentes gracias a los incentivos y acciones emprendidas para promocionar el régimen. Sin embargo, sobrepasada esta etapa, aún no se han efectuado acciones efectivas que permitan determinar la veracidad de la información declarada por el contribuyente al momento de inscribirse en el régimen simplificado, ni controles eficaces orientados a erradicar malas prácticas tributarias y cumplimiento efectivo de obligaciones tributarias. Por tanto, la hipótesis planteada se descarta en el caso de la tributación objetiva ecuatoriana.

Dentro de este contexto investigativo, se sugiere la continuación de este proyecto con la finalidad de efectuar una propuesta de reforma al RISE que lo convierta en un régimen de transición, pues una vez que se incorpore a los pequeños contribuyentes dentro de la base de datos de la Administración Tributaria, registro que permitirá ejecutar un control continuo sobre sus operaciones empresariales, y así poder definir variables que no se concentren solamente en el volumen de ingresos, sino también en parámetros específicos que reflejen la base imponible real sobre la cual el contribuyente deberá tributar. Así, el RISE no correría el riesgo de convertirse en un sistema degenerativo por falta de actuaciones de control y depuración de registros. Claro está que implicaría procesos integrales con complejidad para el contribuyente, y es ahí donde el actuar de la Administración Tributaria: no debe enfocarse solamente en obtener más ingresos, sino que también, debe incentivar la cultura tributaria de manera que los contribuyentes desarrollen la idea de que cumpliendo con sus

obligaciones, se convierten en los mejores aliados del crecimiento económico e igualdad social.

CAPÍTULO 1. EL RÉGIMEN IMPOSITIVO SIMPLIFICADO (RISE) DE ECUADOR: NORMATIVA Y DATOS ECONÓMICOS

El Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE), nace en Ecuador con la promulgación de la Ley para la Equidad Tributaria¹² que entró en vigencia en el año 2008. La norma define al Régimen Impositivo Simplificado, de la siguiente forma:

Establécese el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano que comprende las declaraciones de los Impuestos a la Renta y al Valor Agregado, para los contribuyentes que se encuentren en las condiciones previstas en este título y opten por éste voluntariamente (LORTI, artículo 97.1, capítulo III).

Con esta definición, claramente se evidencia que el RISE representa una cuota simplificada, con respecto a declaraciones, formalidades y pago del Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado para los contribuyentes, es decir, constituye la recopilación de dos impuestos. Por esta razón, es bastante inexacto considerar al régimen simplificado como un nuevo impuesto. Sin embargo, sí se rige por los preceptos fundamentales estipulados en la legislación ecuatoriana.

Así por ejemplo, el artículo 300 de la Constitución y artículo 5 Código Orgánico Tributario de Ecuador, establece que los regímenes tributarios se regirán por ciertos principios¹³, con la finalidad de contar con elementos que garanticen el respeto a los derechos de los contribuyentes al momento de determinar su carga tributaria. Por ende, el RISE, al formar parte del sistema tributario vigente se relaciona con ciertos postulados jurídicos que se establecen en dichos cuerpos legales. La primera relación se atribuye con el principio de Legalidad, este principio es uno de los más importantes para el ejercicio del Derecho Tributario, al señalar que solo por ley se pueden: crear, regular, modificar y extinguir tributos, designar a los sujetos, el hecho imponible, base imponible, tasa, etc. Así, el RISE cumple con este precepto al encontrarse dentro de la figura jurídica de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) que además cuenta con su reglamento de aplicación (Vallejo, 2013: 53-54). Una segunda relación se da con el principio de generalidad que en ocasiones genera cierta confusión, al considerarse que el RISE se encamina a un determinado grupo de contribuyentes. Sin embargo, la norma es aplicable a todos los residentes del país, siempre y cuando

¹² Ley de Equidad Tributaria promulgada mediante Registro Oficial N° 242, tercer suplemento del 29 de diciembre de 2007.

¹³ La Constitución de la República del Ecuador, Art. 300: 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. El Código Tributario, Art. 5: Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.



cumplan con lo establecido en la LORTI, pues la finalidad de su creación es la adhesión de los contribuyentes que no tenían un registro formal. La siguiente relación se da con el principio de eficiencia administrativa, el RISE permite a la Administración generar nuevos recursos para la recaudación de impuestos, cuando los costos que impliquen atraer la recaudación, sean menores a los que se reporten producto de la recaudación proveniente del régimen (Meza, 2011: 37- 40). El régimen se relaciona también con el principio de simplicidad, partiendo de que sus nombres coinciden, el RISE tiene como propósito que los procedimientos de los contribuyentes en relación a la declaración y pago, y de la Administración Tributaria respecto a recaudación y control sea más sencillo. Finalmente, el régimen guarda relación con el principio de progresividad, mientras más alta es la categoría en la que se ubique al contribuyente, más alta será la cuota que deba pagarse (Vallejo, 2013: 57-59).

Mencionada la relación del RISE con los principios tributarios, es menester continuar con el análisis de la normativa bajo la cual fue creado. Para ello, se utilizará en gran parte la Ley de Régimen Tributario Interno como su reglamento de aplicación.

1.1 Objeto, ámbito de aplicación y exclusiones en el RISE

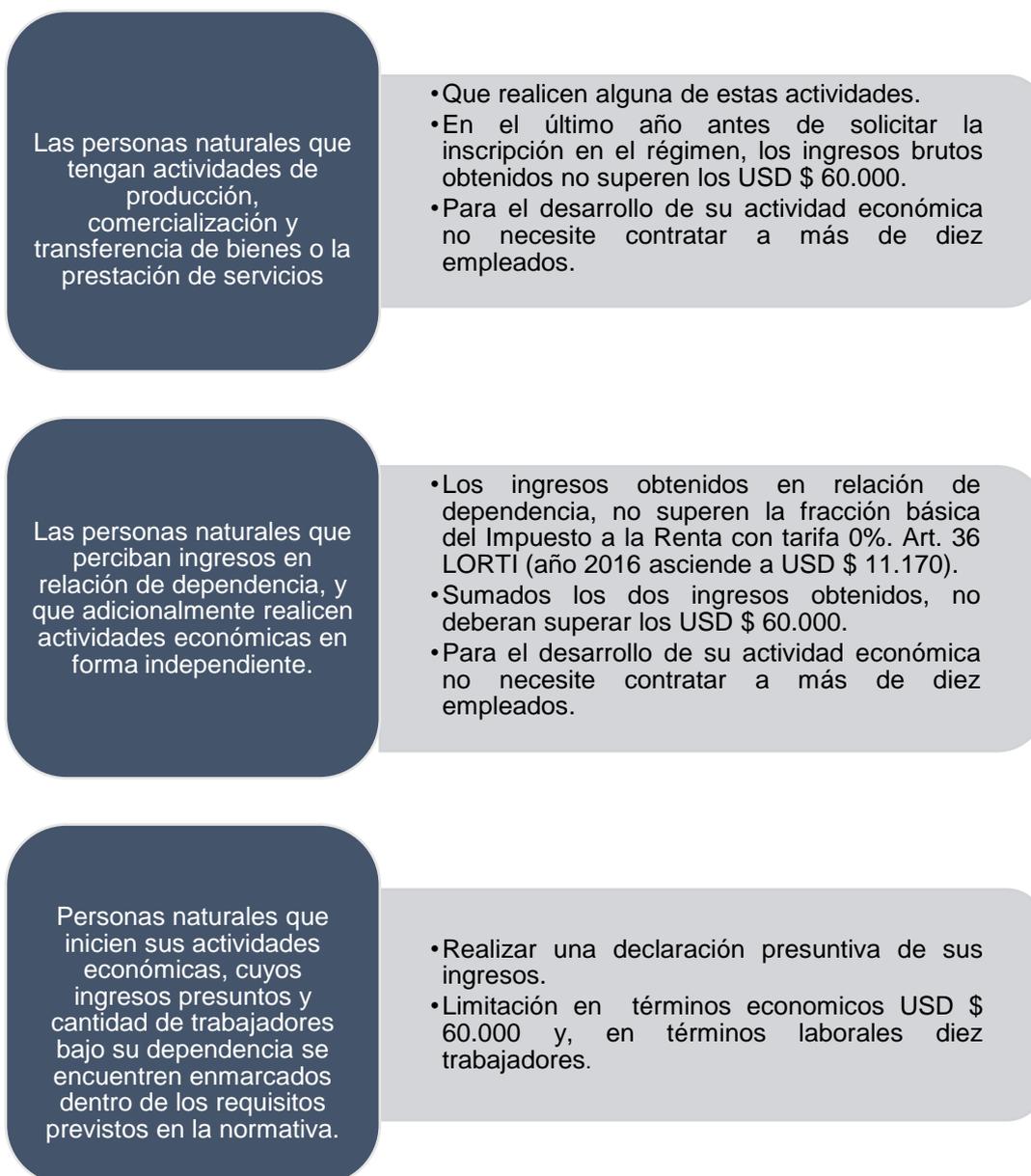
Anteriormente ya se hizo mención a los impuestos que se incluyen dentro del Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano; Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado. Para Meza, la finalidad para incluir estos dos impuestos ocurre debido a que en Ecuador:

Tanto el Impuesto a la Renta como el Impuesto al Valor Agregado, son dos de los impuestos que mayor recaudación han generado en el país, el primero, a razón de la facilidad que tiene el Servicio de Rentas Internas de detectar los ingresos que percibe una persona anualmente, al realizar los cruces de información con entidades financieras, lugares de trabajo, etc.; y el segundo de ellos, el IVA; en razón de que su recaudación, a más de ser una de las más sencillas para la autoridad tributaria, resulta ser la de pago más inmediato por parte de los sujetos pasivos, ya que como prescribe la normativa, se debe cancelar cada vez que exista una transferencia de bienes o servicios gravados con alguna de las tarifas del Impuesto (Meza, 2011: 42).

En lo que respecta al ámbito de aplicación, en el RISE intervienen dos sujetos; por un lado, el sujeto activo será siempre el Estado y lo ejercerá a través de la actuación del Servicio de Rentas Internas (SRI); y, por otro, el sujeto pasivo será la persona que haya generado el impuesto y es más conocido como contribuyente. Una de las

finalidades del RISE, es incluir a nuevos contribuyentes e incrementar los sujetos pasivos dentro de la base de datos del SRI. Por ello, la normativa prevé el campo de inclusión para estos contribuyentes, en el artículo 97.2 de la LORTI se establecen las tres condiciones para que los contribuyentes puedan acogerse a este tipo de imposición tributaria:

Esquema Nº 1.I. Condiciones para acogerse al RISE



Fuente: elaboración propia basada en Art. 97.2 de la LORTI.

Claramente se evidencia que el régimen se limita a personas naturales o también conocidas como físicas; definidas por el SRI como personas residentes o extranjeras que realicen actividades económicas lícitas. La limitación en relación a los ingresos

obtenidos (USD \$ 60,000.00) se determina en base a ciertos parámetros (ingresos promedios de pequeños contribuyentes, cierre de brechas de inscripción, referencia de las declaraciones del Impuesto a la Renta de personas naturales) considerados en el estudio de implantación del RISE¹⁴ y, la tercera limitante respecto al número de trabajadores parte de la definición de “microempresario” como personas que laboran por cuenta propia o familiar sin remuneración y patronos asalariados que laboran en microempresas de hasta diez personas empleadas (Avilés, 2007: 80).

En la LORTI y su reglamento de aplicación, se determinan exclusiones de manera estricta a ciertas actividades económicas que no pueden ser parte del RISE, siendo estas: agenciamiento de Bolsa, propaganda y publicidad, almacenamiento o depósito de productos de terceros, organización de espectáculos públicos, libre ejercicio profesional que requiera título universitario, agentes de aduana, producción de bienes o prestación de servicios gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales, personas naturales que obtengan ingresos en relación de dependencia, salvo lo dispuesto en esta Ley (descrito anteriormente en el ámbito de aplicación); comercialización y distribución de combustibles; impresión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios realizadas por establecimientos gráficos autorizados por el SRI, casinos, bingos y salas de juego, corretaje de bienes raíces, comisionistas, arriendo de bienes inmuebles, alquiler de bienes muebles¹⁵, actividades de naturaleza agropecuaria, contempladas en el artículo 27 de la LORTI¹⁶; extracción y/o comercialización de sustancias minerales metálicas (LORTI, artículo 97.3. Título agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).

El motivo de las referidas exclusiones no es otro que la naturaleza financiera de dichas actividades y su asimetría de mercado. Justificando así, un tratamiento diferenciado que requiere el mantenimiento de registros, documentos y libros contables con mayor detalle, a razón de un control más riguroso por sus beneficios tributarios (Lemgruber y Rodrigues, 2000: 31). La exclusión de los profesionales con título universitario se atribuye a que este conglomerado de contribuyentes tiene un nivel de educación superior que les permite comprender los procesos de la normativa tributaria en su conjunto. En este sentido, el RISE no tendría razón de ser aplicado, si se atiende a uno de sus objetivos que es facilitar la comprensión de la normativa tributaria para

¹⁴ Véase “Implantación de un modelo de sistema simplificado para Ecuador; características del modelo y plan de implementación”, (Avilés, 2007: 78 – 79).

¹⁵ El alquiler de bienes muebles comprende a aquellos agentes que se dedican a rentar equipos, maquinarias, etc.

¹⁶ El artículo 27 de la LORTI hace referencia a los ingresos provenientes de la producción, cultivo, exportación y venta local de banano y otras musáceas que se producen en Ecuador.

aquellos contribuyentes con niveles de educación escasos. No obstante, la razón que prima para establecer dichas exclusiones, es el hecho de evitar que el RISE sea utilizado como mecanismo de evasión o elusión¹⁷ de impuestos (Avilés, 2007: 81).

1.2 Mecanismos de operatividad del RISE ¿Cómo funciona?

Para hacer mención a la “inscripción” de los contribuyentes en el RISE se puntualizan algunos parámetros: los contribuyentes deben reunir ciertos requisitos y encontrarse dentro del ámbito de aplicación que contempla este régimen. Pese a ello, quienes deseen formar parte del RISE deben cumplir con las formalidades establecidas en la Ley del Registro Único de Contribuyentes (RUC) y su reglamento¹⁸ respecto a plazos y procedimientos establecidos para la inscripción, pues obtener el RUC será el punto de partida para que una empresa o negocio funcione legalmente, se lo identifique como contribuyente y se determine su vector fiscal¹⁹. La inscripción en este régimen es voluntaria; sin embargo, la Autoridad Tributaria tiene la facultad para efectuar la inscripción de oficio²⁰, en cuyo caso le corresponderá al SRI emitir una “resolución” mediante acto administrativo, motivada y expedida por la autoridad competente²¹. (LORTI, Artículo 97.4, inciso a y b. Título agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).

Cabe señalar que desde el inicio del RISE, el Servicio de Rentas Internas ha llevado a cabo programas de difusión sobre la existencia y ventajas de este régimen. Como parte de esos programas se han realizado brigadas de inscripción en diferentes localidades del país, poniendo a disposición de los contribuyentes la inscripción al RISE de manera ágil, accesible y flexible. Estas brigadas se desarrollan en lugares

¹⁷ Entendiéndose a “Evasión” como el hecho de reducir o eliminar el pago de impuestos a través de métodos ilegales como: la no declaración de los ingresos reales obtenidos, gastos no correspondientes a la actividad económica que se desarrolla, con frecuencia se da en las pequeñas y medianas empresas que al tratar de competir en el mercado ven como su mejor opción en la disminución de costos la no facturación y, “Elusión” como la disminución del pago de impuestos sin necesidad de violar las leyes tributarias, aprovechando los vacíos de la legislación, así por ejemplo, cuando un comerciante prevé que de acuerdo a sus ingresos anuales deberá pasar de régimen simplificado a régimen común, y para evitarlo divide su negocio en dos partes una queda a su nombre y la otra a nombre de algún familiar (Rodríguez, 2015: 6 - 13).

¹⁸ El artículo 4 de la Ley de Registro Único de Contribuyentes, se refiere a la inscripción de personas naturales y jurídicas que deseen adquirir la calidad de contribuyente. En los artículos 7 y 8 del Reglamento de aplicación de esta misma Ley, se hace mención a aspectos relacionados con la inscripción y los requisitos que deben cumplir los contribuyentes que deseen obtener su RUC.

¹⁹ Se entiende como Vector fiscal al detalle de las obligaciones tributarias a las cuales está sujeto un contribuyente.

²⁰ La inscripción de oficio se refiere a la inscripción de contribuyentes que reúnan los requisitos y las condiciones para sujetarse al RISE, y que no se encuentren inscritos en el RUC, dispuesta por la Autoridad Tributaria.

²¹ El artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas establece: el Director General del SRI o su vez la autoridad competente que este delegue, expedirá resoluciones de carácter general y obligatorio, tendientes a la correcta aplicación de normas legales y reglamentarias.

donde no existen oficinas de la Administración Tributaria o su situación geográfica es muy distante (Granda y Zambrano, 2012: 19).

Los contribuyentes inscritos en el RISE pueden solicitar la “renuncia” al mismo, considerando los siguientes aspectos: deberán efectuar una solicitud de manera expresa ante la autoridad competente del Servicio de Rentas Internas, esta exclusión surtirá efecto a partir del primer día del siguiente mes del que se realizó la renuncia expresa (LORTI, Artículo 97.4, inciso c. Título agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007). Si se produce el “cese” de las actividades económicas del contribuyente, es necesario que el mismo suspenda o cancele²² su RUC con lo cual se genera la consecuencia jurídica de exclusión del Régimen Simplificado (LORTI, Artículo 97.4, inciso e. Título agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007). Si el contribuyente renuncia al régimen o cesa sus actividades económicas, será necesario que efectúe la baja de los comprobantes de venta autorizados para el RISE, que no hayan sido utilizados. (LORTI, Artículo 97.4, inciso d. Título agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).

Una vez que el contribuyente se inscriba en el RISE deberá pagar las cuotas fijas establecidas de acuerdo a su actividad y a su nivel de ingresos, las cuales se definen en la categorización. Para entender la categorización de los contribuyentes dentro del RISE, en principio se hace referencia a su definición:

Categoría -PROFESIONAL-. Todo individuo encuadrado dentro de la producción, sea patrono u obrero, tiene lo que ha dado en llamarse su estatuto personal: esto es, el derecho a ser miembro de una categoría determinada. Este estatuto le corresponde por el simple hecho de su propia actividad profesional, y no cabe denegárselo. El mismo le concede ciertos derechos y le impone determinados deberes (Cabanellas, 2012: 69).

Cabanellas, define a la categoría como el hecho de diferenciarse por rangos de acuerdo a actividades económicas que emprenden los contribuyentes, y es precisamente lo que se pretende con la categorización del RISE; detallada en el artículo 97.5 de la LORTI. Cada categoría hace referencia a la actividad económica, a los ingresos presuntamente percibidos por el contribuyente y a los límites para cada actividad y cada rango. En el mencionado artículo se adicionan dos puntualizaciones para casos especiales: la primera en el caso de los contribuyentes que perciban

²² La diferencia que existe entre la suspensión y la cancelación del RUC; es puntual y se remite a la temporalidad, es decir, la suspensión honra a su nombre (suspende - deja pendiente) el regreso al RUC del contribuyente; la cancelación se la realiza de manera definitiva, con lo cual el contribuyente no puede volver a tener un RUC.

ingresos en relación de dependencia y además realicen actividades económicas, en cuyo caso se ubicarán en la categoría que corresponda una vez que se haya sumado los ingresos provenientes de las dos fuentes; la segunda especificación tiene que ver con las personas que inician sus actividades económicas, su categorización se realizará en base a las declaraciones efectuadas por los contribuyentes y el valor de los ingresos presuntivos que obtendrán durante el ejercicio económico (auto-categorización).

Una persona que quiera formar parte del RISE, debe enmarcarse dentro de las actividades económicas que contempla dicho régimen: actividades de comercio, servicios, manufactura, construcción, hoteles y restaurantes, transporte, agrícolas, minas y canteras (LORTI, artículo 97.6. Título agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007). Cabe recalcar que, para determinar el sector de la actividad económica del contribuyente, el Director General del SRI, establecerá mediante resolución la correspondencia entre los sectores económicos previamente indicados y las actividades declaradas por el contribuyente de conformidad con la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) (Reglamento para aplicación de la LORTI, artículo 220. Título IV. Capítulo II). El CIIU constituye un clasificador establecido por la Organización de las Naciones Unidas (ONU), que tiene por finalidad establecer una división uniforme de las actividades económicas y productivas, ofreciendo un conjunto de categorías que se pueden utilizar en las estadísticas de acuerdo con esas actividades. En base a dicha estructura, cada país tiene una clasificación industrial propia, que se adapta de acuerdo a sus circunstancias y al grado de desarrollo de su economía (Viscaíno y Holguín, 2008: 18). Para cada actividad señalada se fija una tabla de rangos que comprenden siete categorías, dentro de las cuales el contribuyente se obliga a ingresar una cuota fija mensual a la Administración Tributaria. A continuación, se presenta la tabla de cuotas vigentes hasta el año 2016 de acuerdo al grupo de actividad económica y categoría de ingresos:

Tabla N° 1.1. Tabla de cuotas vigentes RISE desde 2014 a 2016
(En dólares)

INGRESO ANUAL		CUOTA MENSUAL POR ACTIVIDAD							
Mínimo	Máximo	Comercio	Servicio	Manufactura	Construcción	Hoteles y Restaurantes	Transporte	Agrícolas	Minas y canteras
0,00	5.000,00	1,32	3,96	1,32	3,96	6,60	1,32	1,32	1,32
5.001,00	10.000,00	3,96	21,12	6,60	14,52	25,08	2,64	2,64	2,64
10.001,00	20.000,00	7,92	42,24	13,20	30,36	50,16	3,96	3,96	3,96
20.001,00	30.000,00	14,52	79,20	23,76	56,76	87,12	5,28	6,60	6,60
30.001,00	40.000,00	19,80	120,13	33,00	80,52	138,16	17,16	10,56	10,56
40.001,00	50.000,00	26,40	172,93	42,24	125,41	190,09	35,64	15,84	15,84
50.001,00	60.000,00	34,32	237,61	59,40	178,21	240,25	64,68	19,80	19,80

Fuente: elaboración propia basada en Resolución N° NAC-DGERCGC13-00862 SRI

En la tabla de cuotas se observa: las columnas relacionadas con el monto de los ingresos anuales que se presume obtendrá el contribuyente, cuyos valores van desde USD \$ 0.00 hasta USD \$ 60,000.00 (valor máximo para acogerse al RISE), para cada categoría existe un rango (con un límite mínimo y máximo). En cada rango se determina la cuota mensual a ser ingresada por el contribuyente como obligación tributaria, de acuerdo a la actividad económica que desarrolle. Una situación sustancial a mencionar, constituye la metodología empleada para categorizar a un contribuyente, este procedimiento se basa en la información que el contribuyente proporcione al momento de su inscripción en relación a los ingresos y gastos que estima obtener en el periodo económico. Así, en base a estos datos la Administración lo ubica en la categoría correspondiente, generándose un contexto de auto-categorización.

Cabe señalar que las tablas de cuotas por concepto de RISE, se actualizan cada tres años mediante resolución publicada en el Registro Oficial. La modificación se efectúa de acuerdo a la variación anual acumulada (durante los tres periodos) del Índice de Precios al Consumidor del área urbana (IPCU), efectuado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC), siempre y cuando dicha variación supere el 5%. Si se genera el incremento, este surtirá efecto a partir del 01 de enero del año siguiente (Piedra, 2014: 31). Desde la creación del RISE hasta la fecha (año 2016), se han efectuado dos actualizaciones: la primera mediante Resolución N° NAC-DGERCGC10-00721, montos que se acataron para el periodo 2011 – 2013, estas nuevas tarifas se desprendieron del informe proporcionado y publicado por el INEC, dada una variación acumulada del 16.70% en el IPCU. La segunda actualización se produjo con la Resolución N° NAC-DGERCGC13-00862 generándose una nueva tabla de cuotas para el periodo 2014 - 2016, en la cual los valores se incrementaron en un 13.11%.

Una vez que los contribuyentes se encuentren inscritos y ubicados en su respectiva categoría, el artículo 97.4, inciso c) de la LORTI establece:



(...) Los contribuyentes, a partir del primer día del mes siguiente al de su inscripción en el Régimen Impositivo Simplificado, estarán sujetos a este Régimen y al cumplimiento de sus respectivas obligaciones (...)

Con respecto al pago de obligaciones, el cuerpo normativo que regula al RISE, prescribe: los diferentes tipos de pago que se pueden realizar, los procesos que se llevarían a cabo en caso de generarse intereses por mora, regulaciones sobre a quién debe hacerse el pago y otras determinaciones que se consideran para extinguir las obligaciones. Dichas regulaciones se encuentran detalladas en el Reglamento a la LORTI y se complementan con la normativa expuesta en el Código Civil²³, en caso de encontrarse vacíos en ese cuerpo legal.

El pago de la cuota determinada una vez que el contribuyente ha sido categorizado, puede realizarse de dos maneras: de forma mensual o parcial como también se le conoce, en este supuesto el contribuyente efectúa el pago de las cuotas que mantenga vencidas más la cuota que corresponda al mes actual en el que se está realizando el pago. La otra modalidad de pago es la denominada global, en cuyo caso el contribuyente cancela la cuota que le corresponde al mes actual de pago y además de forma anticipada, cancela las cuotas correspondientes a los meses que le restan del ejercicio económico. La forma de pago que prefiera y decida el contribuyente, quedará establecida y será la forma de cumplir con el pago de sus obligaciones tributarias (Reglamento para aplicación de la LORTI, artículo 229. Título IV. Capítulo VI).

Existe una condición adicional referente al pago, sobre todo si la forma de pago seleccionada por el contribuyente es la parcial, el pago de la cuota deberá realizarse de acuerdo al noveno dígito del RUC del contribuyente y hasta la fecha máxima señalada en la siguiente tabla:

²³ El Código Civil Ecuatoriano en su Libro IV, Título XIV, determina los “modos de extinguirse las obligaciones”, contempla las diferentes modalidades de pago, los actores que intervienen en el proceso, los medios y lugares donde deben realizarse.

Tabla Nª 1.II. Fechas de pago de cuotas RISE

Noveno dígito RUC	Fecha máxima de pago
1	10 del mes siguiente
2	12 del mes siguiente
3	14 del mes siguiente
4	16 del mes siguiente
5	18 del mes siguiente
6	20 del mes siguiente
7	22 del mes siguiente
8	24 del mes siguiente
9	26 del mes siguiente
0	28 del mes siguiente

Fuente: elaboración propia basada en Guía básica RUC del Servicio de Rentas Internas.

De omitirse esta disposición, el contribuyente se encontrará en mora de pago y a más de las sanciones que se le aplicará de acuerdo a la normativa (dichas sanciones se detallarán más adelante), como toda obligación pendiente generará un interés, que deberá cubrirse antes de que se devengue la obligación principal. Los pagos correspondientes al RISE, al igual que todas las obligaciones tributarias, deberán efectuarse en las instituciones financieras con las cuales la Administración Tributaria ha celebrado convenios especiales (LORTI, artículo 112. Título V. Disposiciones Generales). Para una mejor comprensión en lo referente a los procesos de inscripción, categorización, cumplimiento y pago, se ejemplificará con un caso práctico tomando como referencia los datos de un contribuyente inscrito en el RISE:

Caso práctico N° 01

El microempresario Miguel González con número de RUC 1102461938001 tiene un negocio en el cual ofrece servicios de mantenimiento y reparación de vehículos, realiza su inscripción en el SRI en el mes de marzo de 2014, declara que su estimación de ingresos asciende a USD \$ 25,500.00 al año.

Solución

Al ser una actividad de servicios se la ubica en la respectiva columna de la tabla (Servicios), los ingresos estimados se encuentran dentro del rango de la cuarta categoría (USD \$ 20,000.01 - USD \$ 30,000.00); por ende, la cuota mensual a cancelar tiene un valor de USD \$ 79.20 (ver Tabla N° 1.I.); el noveno dígito de su RUC es 3, por tanto deberá cancelar su cuota hasta el día 14 de cada mes (ver Tabla N° 1.II.), a partir del mes de abril de 2014. El contribuyente puede optar



también por la modalidad de pago global, en cuyo caso deberá cancelar el valor de los nueve periodos que le corresponden en el periodo económico²⁴.

Los pequeños empresarios que se incorporen al RISE emitirán dos tipos de comprobantes de venta: 1) notas o boletas de venta²⁵ impresas en establecimientos gráficos autorizados por el SRI, o 2) tiquetes de máquinas registradoras²⁶ autorizadas por el SRI. Estos contribuyentes también podrán solicitar autorización para emitir documentos complementarios que sustentan las transacciones de su actividad económica como: guías de remisión²⁷, notas de crédito²⁸ y notas de débito²⁹. Los comprobantes de venta y documentos complementarios deberán cumplir con los requisitos pre-impresos, establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención³⁰; e incluirán, la Leyenda "Contribuyente Régimen Simplificado". Este requisito adicional, podrá ser abreviado para el caso de tiquetes de máquina registradora (Reglamento para aplicación de la LORTI, artículo 224. Título IV. Capítulo IV).

Una aclaración adicional que nos resulta importante es la relacionada al monto establecido para emitir comprobantes de venta:

A tenor del art. 2 de la Resolución N° NAC – DGERCGC10- 00472, SRI, los contribuyentes incorporados al Régimen Simplificado deberán emitir y entregar comprobantes de venta únicamente por transacciones superiores a US\$ 12.00 (Doce dólares de los Estados Unidos de América). No obstante, a petición del comprador del bien o servicio, estarán obligados a emitir y entregar comprobantes de venta por cualquier valor. Al final de las operaciones de cada día, dichos sujetos pasivos deberán emitir una nota de venta resumen por las transacciones realizadas por montos inferiores o iguales a US\$ 12,00 (Doce dólares de los Estados Unidos de América) por las que no se emitieron comprobantes de venta.

²⁴ Si opta por la modalidad de cuota global el valor a cancelar por el microempresario ascendería a USD \$ 712.80 (USD \$ 79.20 * 9 meses -periodos abril – diciembre de 2014-).

²⁵ Las notas o boletas de venta son comprobantes de venta utilizados en transacciones con consumidores o usuarios finales. No sustentan crédito tributario de IVA. Son emitidas exclusivamente por contribuyentes inscritos en el RISE.

²⁶ Los Tiquetes emitidos por máquinas registradoras y boletos o entradas a espectáculos públicos se emiten en transacciones con usuarios finales, no identifican al comprador, únicamente en la emisión de tiquete si se requiere sustentar el gasto deberá exigir una factura o nota de venta.

²⁷ Las Guías de remisión constituyen documentos que sustentan el traslado de mercaderías dentro del territorio nacional.

²⁸ Las Notas de crédito se emiten para anular operaciones, aceptar devoluciones y conceder descuentos o bonificaciones.

²⁹ Las Notas de débito son emitidas para cobrar intereses de mora y para recuperar costos y gastos, incurridos por el vendedor con posterioridad a la emisión del comprobante.

³⁰ En el Capítulo III, Artículo 18 del Reglamento de Comprobantes de Venta de detallan los requisitos y las características pre-impresas para los comprobantes de venta y documentos complementarios.



La descripción anterior se relaciona con los comprobantes de venta a ser emitidos por el contribuyente a sus adquirientes. Ahora bien, un aporte dentro del contexto de adherir a los informales a la formalización de sus actividades económicas (aunque puede ser visto como una carga para los contribuyentes RISE), es la obligación de solicitar facturas a sus proveedores por las adquisiciones de bienes o servicios que efectúen (Granda y Zambrano, 2012: 14). Dichos comprobantes de ventas y documentos que respalden las transacciones efectuadas deberán conservarse en un periodo no inferior a siete años, pues durante este tiempo la Administración Tributaria podrá requerir al sujeto pasivo la presentación de los mismos (Reglamento para aplicación de la LORTI, artículo 225. Título IV. Capítulo IV). Si el contribuyente no mantiene los comprobantes de venta como respaldo de sus operaciones, estará incumpliendo con uno de sus deberes formales y se le aplicará las sanciones que se desprenden de dicho incumplimiento (sanciones descritas más adelante).

El artículo 66 de la LORTI hace referencia al Crédito Tributario, definiéndolo como una figura fiscal que se genera tanto en el Impuesto al Valor Agregado como para el Impuesto a la Renta, cuando el contribuyente mantiene un saldo a favor luego de realizar la liquidación tributaria. Por ejemplo, para el caso del Impuesto a la Renta existe crédito tributario cuando: las retenciones que se le hayan efectuado al contribuyente superen el valor que se genere como impuesto causado o cuando el resultado económico sea una pérdida, en cuyo caso no se tendría que cancelar valor alguno. En lo referente al IVA, el crédito tributario se genera cuando el IVA cancelado en las compras (soportado), supera el valor del IVA obtenido en las ventas (devengado). Al ser el RISE un impuesto que reemplaza el pago de los dos impuestos que dan derecho a un crédito tributario, resulta un tanto contradictorio que los contribuyentes que pertenecen a este régimen no tengan derecho a aplicar esta figura tributaria. No obstante, es inadecuado admitirlo, por cuanto la única forma de verificar este excedente a favor del contribuyente sería mediante la información suministrada en los formularios de las declaraciones realizadas, recordemos que el RISE implica el pago de cuotas fijas, basadas en la estimación de ingresos a obtenerse sin la presentación de declaraciones. Por lo tanto, no se realiza mediante formularios que permitan evidenciar, verificar y validar dicha información.

Ahora bien, desde la perspectiva de los adquirientes, se debe mencionar que las notas de venta y documentos complementarios emitidos como respaldo de la transacción efectuada, no les generarán crédito tributario de IVA; es decir, en la liquidación de este impuesto, el IVA soportado en sus compras a contribuyentes RISE, no podrá ser

deducido del IVA repercutido en sus ventas. Sin embargo, si servirán para sustentar los costos y gastos del Impuesto a la Renta, siempre y cuando en el comprobante se detallen los datos del adquirente y se describan los bienes y servicios producto de la transacción (Reglamento para aplicación de la LORTI, artículo 224. Título IV. Capítulo IV).

Es de rigor mencionar, que un contribuyente que tribute en el régimen general está en la obligación de emitir facturas³¹ como comprobantes de venta, las cuales dan derecho a un crédito tributario, circunstancia contrapuesta a lo establecido para los contribuyentes RISE. Claro está, que la finalidad de esta divergencia es evitar la generación de “facturas falsas” por operaciones inexistentes, puesto que, al establecerse una cuota fija como obligación tributaria, el hecho de emitirse más o menos facturas, para su emisor no representa ningún costo, mientras que para el adquirente si representaría un beneficio, ya que estaría justificando legalmente un gasto. Por esta razón, los comprobantes de venta del RISE no admiten derecho a crédito tributario. Pese a ello, a partir del año 2014 mediante Resolución No. NAC-DGERCGC13-00883, se establece que los sujetos pasivos del RISE, de acuerdo a su actividad y categoría, podrán emitir comprobantes de venta únicamente hasta los montos señalados a continuación:

Tabla Nª 1.III. Montos límites para emitir comprobantes de venta RISE
(En dólares)

ACTIVIDAD	SEGMENTO 1		SEGMENTO 2			SEGMENTO 3	
	CATEGORÍA 1	CATEGORÍA 2	CATEGORÍA 3	CATEGORÍA 4	CATEGORÍA 5	CATEGORÍA 6	CATEGORÍA 7
	DE 0 A 5.000	DE 5.001 A 10.000	DE 10.001 A 20.000	DE 20.001 A 30.000	DE 31.001 A 40.000	DE 40.001 A 50.000	DE 50.001 A 60.000
COMERCIO	150,00	150,00	200,00	200,00	200,00	250,00	250,00
HOTELES Y RESTAURANTE	150,00	150,00	200,00	200,00	200,00	250,00	250,00
SERVICIO	250,00	250,00	350,00	350,00	350,00	450,00	450,00
MANUFACTURA	250,00	250,00	350,00	★ 350,00	350,00	450,00	450,00
TRANSPORTE	250,00	250,00	350,00	350,00	350,00	450,00	450,00
CONSTRUCCIÓN	400,00	400,00	600,00	600,00	600,00	1.000,00	1.000,00
AGRICOLAS	400,00	400,00	600,00	600,00	600,00	1.000,00	1.000,00
MINAS Y CANTERAS	400,00	400,00	600,00	600,00	600,00	1.000,00	1.000,00

Fuente: Resolución NAC-DGERCGC13-00883 Servicio de Rentas Internas

La resolución establece que los montos máximos señalados en la tabla precedente se aplican para cada comprobante de venta, sin que exista un límite en el número de comprobantes que el contribuyente pueda emitir. No obstante, la suma de la totalidad de los documentos emitidos durante un año fiscal no deberá sobrepasar los límites máximos de ingresos establecidos para cada actividad económica y categoría en la que el sujeto pasivo del RISE se encuentre ubicado. Dicha resolución se justifica aduciendo que: debido a que en controles efectuados se han encontrado casos de

³¹ Las facturas constituyen comprobantes de venta destinadas a sociedades o personas naturales que tengan derecho a crédito tributario y en operaciones de exportación.

defraudación tributaria cometidos por los contribuyentes. Así, por ejemplo, si se remite al caso práctico anterior, con esta resolución el contribuyente Miguel González en su actividad económica (servicios de mantenimiento y reparación de vehículos), podrá emitir comprobantes de venta hasta un monto máximo de USD \$ 350.00 (Ver Tabla N° 1.III.*). Teniendo en cuenta que no se limita el número de comprobantes (notas de venta) a entregarse en el periodo fiscal, sin embargo, si se considera el hecho de no sobrepasar el límite máximo (USD \$ 30,000.00) de su categoría a la hora de sumar todos los comprobantes entregados.

En cuanto a las retenciones en la fuente del IVA o del Impuesto a la Renta la normativa menciona que las transacciones inherentes a actividades empresariales (ventas) de los contribuyentes del RISE no estarán sujetas a estas retenciones. Sin embargo, existe una excepción; cuando el contribuyente RISE realice transacciones por concepto de rendimientos financieros y premios de rifas, loterías y apuestas, en cuyo caso serán sujetos a la retención en la fuente del Impuesto a la Renta (Reglamento para aplicación de la LORTI, artículo 228. Título IV. Capítulo V).

1.3 Obligaciones, infracciones y sanciones para los contribuyentes ¿Qué le compete al pequeño empresario?

Al adherirse al RISE, los contribuyentes adquieren ciertos deberes y obligaciones con la Administración Tributaria que deben ser cumplidas a cabalidad, para evitar cometer infracciones. Estos deberes se encuentran detallados en el artículo 227 del Reglamento de la LORTI:

El primer deber consiste en la obligación trascendental de actualizar el RUC, la información de su actividad económica y categoría de ingresos, en caso de producirse algún cambio en la información que proporcionó al momento de su inscripción. De esta manera, la base de datos del Servicio de Rentas Internas se mantendrá actualizada y permitirá conocer el status económico de cada contribuyente para ejercer un control adecuado con miras a obtener una mayor recaudación. Al efectuar dicha actualización, el contribuyente deberá presentar los documentos que considere idóneos para demostrar su nuevo nivel de ingresos y poder ser re-categorizado.

La principal finalidad del RISE, es la simplificación en los procesos para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. En este sentido, quienes pertenecen a este régimen no tienen la obligación de llevar contabilidad, no deben presentar declaraciones de Impuesto a la Renta ni de Impuesto al Valor Agregado, lo que implica una reducción en los costos operativos de los contribuyentes aplicándose

el principio de “simplicidad” (Hachig, 2012: 120). No obstante, como deber formal adicional deberán llevar un registro de ingresos y egresos mensuales producto de cada actividad económica que desarrollen.

Un tercer deber es el de emitir y entregar comprobantes de venta autorizados por el SRI, que sustenten la transferencia del bien o servicio, para ello se considerada lo descrito anteriormente cuando se hizo referencia a los comprobantes de venta y documentos complementarios. Como parte del RISE, también deberán acudir a las oficinas del SRI cuando su presencia sea requerida y, en los casos que los funcionarios de la Administración Tributaria soliciten la colaboración para efectuar sus actividades de control, los contribuyentes deben facilitar las inspecciones y exhibir los registros y documentos relacionados con sus obligaciones tributarias. Adicional a ello, deberán cumplir con todas aquellas obligaciones a las que ya se ha hecho referencia anteriormente, entre ellas: pagar a tiempo las cuotas que les corresponde en cualquier institución financiera habilitada para tal fin, efectuar la baja de los comprobantes de venta y complementarios en caso de renunciar o cambiarse de régimen (dado que el contribuyente opte por cumplir sus obligaciones en el régimen general), solicitar comprobantes por las adquisiciones de bienes y servicios a sus proveedores y conservarlos por el lapso de tiempo que establece la normativa (siete años).

La Administración Tributaria como tal posee ciertas facultades como la “determinadora” (determina la obligación tributaria que le compete a cada contribuyente), “resolutiva” (resolución de peticiones, consultas, reclamos o recursos que por derecho presenten los sujetos pasivos), “sancionadora” (imposición de sanciones por infracciones a normativa tributaria) y “recaudadora” (recaudación de tributos) (Código Tributario, artículo 67. Título III. Capítulo II).

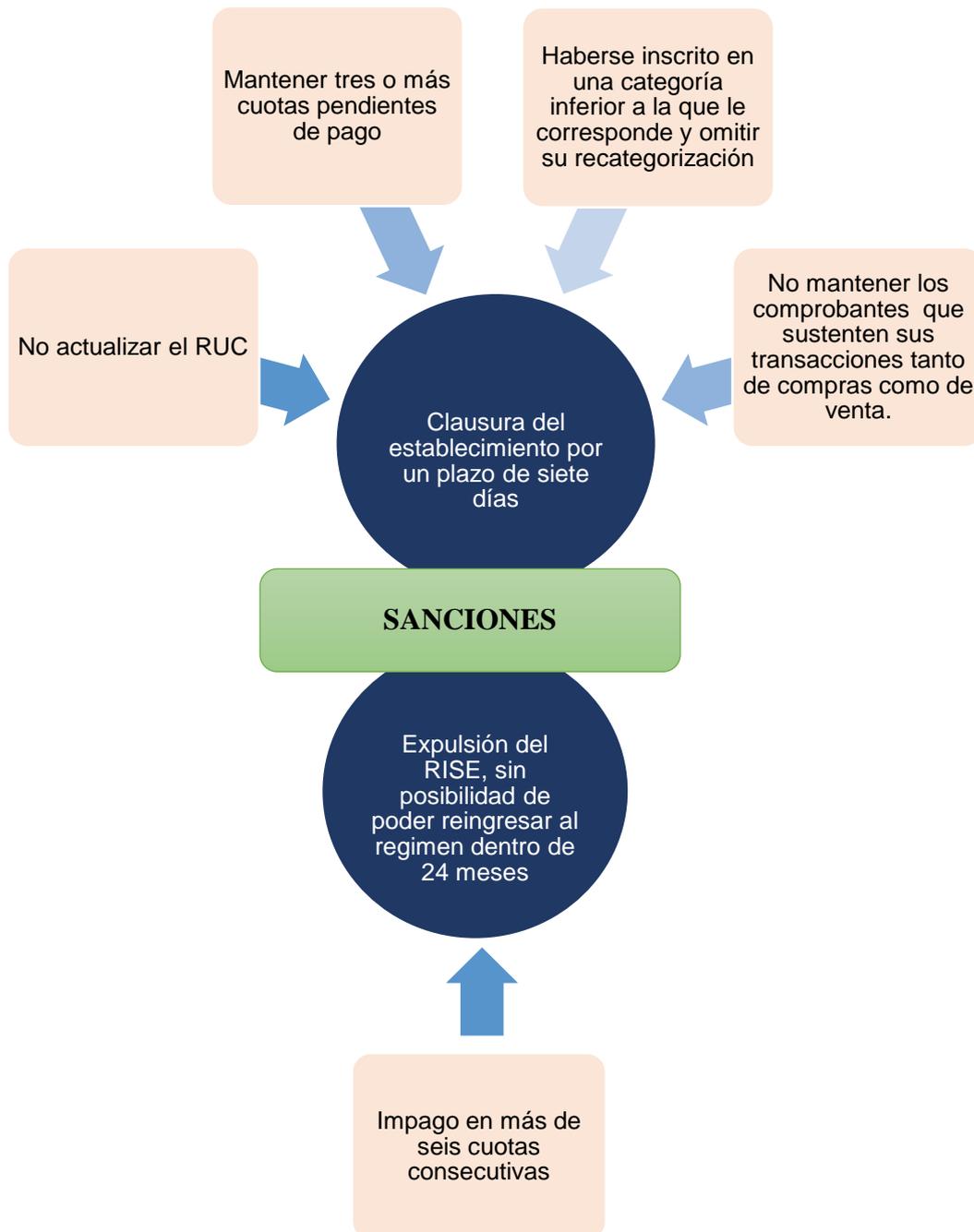
Las sanciones se generan por las infracciones cometidas por los contribuyentes al incumplir con los deberes y obligaciones que le corresponden al adherirse al RISE (descritos anteriormente). Las sanciones aplicables están prescritas en el Código Tributario y la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, tal como a continuación se menciona:

Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes: a) Multa; b) Clausura del establecimiento o negocio; c) Suspensión de actividades; d) Decomiso; e) Incautación definitiva; f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; h) Suspensión o destitución del

desempeño de cargos públicos (Código Tributario, artículo 323. Libro IV. Título I. Capítulo IV).

En este sentido para el RISE se consideran las siguientes infracciones sobre las cuales se imponen las correspondientes sanciones:

Esquema Nº 1.II. Infracciones y Sanciones RISE



Fuente: elaboración propia basada en Art. 97.14 de la LORTI.

Cabe señalar, que sin perjuicio a lo anterior, el infractor deberá cumplir con las sanciones de tipo pecuniario que se hayan generado como multas, recargo, intereses, etc. La imposición de las sanciones se las realizará mediante acto administrativo, por ende, se emitirá la respectiva resolución motivada y firmada por la autoridad competente.

Ahora bien, estas sanciones deberían convertirse en un incentivo para el cumplimiento de los deberes y obligaciones que les compete a los contribuyentes y así, evidenciarse el beneficio que les representa el RISE, frente a las alternativas de tributar en el régimen general o continuar en la informalidad. Sin embargo, realizando un breve análisis tanto de las infracciones como de las sanciones, en este caso se evidencia que: si el contribuyente tiene solamente una cuota pendiente de pago puede dejar de pagar la siguiente, sin el riesgo de que su negocio sea clausurado como sanción, pero si incurre en un tercer impago se expone a que la Administración Tributaria clausure su empresa en cualquier momento, con las consecuentes pérdidas que le acarrearía; por lo que, el incentivo para el pago debería ser inminente. El mismo escenario se evidencia si el número de cuotas impagadas llega a cinco, en donde el pago sería estrictamente necesario, ya que con el impago de una cuota adicional la sanción no sería solamente la clausura, sino también la expulsión del régimen por un periodo de dos años.

En este sentido, para Granda y Zambrano, el análisis previo serviría, siempre y cuando la Administración Tributaria demuestre efectividad en la aplicación de sanciones. Caso contrario, si su actuación no es inmediata el contribuyente difícilmente recibirá una clara señal de sanción que incentive el cumplimiento de sus obligaciones, dicho de otra manera, el contribuyente desarrollará la idea que los demás no pagan su cuota y además que las sanciones no se cumplen, situación que genera una disminución de la cultura tributaria. De presentarse este escenario, un factor importante a considerarse es el tiempo desde que el contribuyente se adhiere al RISE, este factor tiene un efecto decisivo con respecto al pago, puesto que mientras mayor sea tiempo de permanencia del contribuyente en el régimen, experimentará que las sanciones no se implementan de manera oportuna. Además, se cuestionará si los beneficios que brinda el régimen como tal, se cumplen o no. De esta manera, los incentivos al pago se disminuirán relativamente y se pondría en riesgo la sostenibilidad del RISE. Por ello, es importante que la Administración Tributaria analice los factores determinantes de pago de la cuota mensual del RISE, y así poder determinar que incentivos predominan en esta decisión. Las mencionadas autoras en su estudio ponen énfasis en determinar



los incentivos que afectarían a la sostenibilidad del Régimen y recomiendan al SRI proveer de beneficios tangibles y sostenibles a quienes pertenecen al RISE, por ejemplo proponen: considerar líneas de crédito especiales que beneficie a este segmento de contribuyente; continuar con brigadas móviles de inscripción y que las mismas se fortalezcan incorporando un elemento de monitoreo con servicios extendidos al contribuyente mediante la articulación entre instituciones; y finalmente recalcan que la característica de un buen sistema impositivo es la aplicación efectiva de sanciones (Granda y Zambrano, 2012: 22-31).

Consideración especial merece en este régimen de tributación el hecho de que se adhiera al sistema tributario con el objeto de mejorar la cultura tributaria en el Ecuador. Este sistema además facilita el pago de impuestos a través de cuotas mensuales a las personas naturales que cumplan con las condiciones y requisitos dispuestos por la Administración, sin la necesidad de hacer declaraciones, es decir, evita los trámites de llenado de formularios y pagos innecesarios a tramitadores. Una ventaja adicional con este esquema es la simplificación en la emisión de comprobantes de venta, pues como requisito de llenado, se exige solamente la fecha de emisión y el monto de la transacción. No obstante, si el comprobante se requiere para sustentar costos y gastos, a los requisitos anteriores se adiciona los datos personales del comprador o cliente y se describe los bienes o servicios prestados. El hecho de efectuarse un descuento del 5% de la cuota establecida como vector fiscal, por cada nuevo trabajador que se incorpore a la nómina y sea afiliado al IESS es trascendental, incentiva la generación de empleo y la aplicación de los procesos normativos por parte de los pequeños empresarios en lo referente a sus obligaciones como empleadores. Sin embargo, no se debe descuidar el actuar de la Administración Tributaria en los aspectos relacionados con la detección oportuna de infracciones y la correspondiente aplicación de sanciones, esto no quiere decir que las sanciones se deban interponer de manera drástica, causando aprensión en los contribuyentes, sino más bien, aplicarlas de manera ágil e inmediata para que se incentive el pago oportuno y se fomente la mejora de una cultura tributaria.

1.4 Análisis de datos económicos ¿Cuáles han sido los beneficios económicos del RISE?

Efectuado el análisis de la normativa que rige al RISE a continuación, se interpreta la información estadística de recaudación emitida por el SRI, con la finalidad de interpretar el comportamiento económico de este régimen durante el periodo de

estudio (2008 - 2016). Es importante mencionar la participación porcentual del régimen simplificado en la recaudación total:

Tabla Nª 1.IV. Participación porcentual del RISE en la recaudación total
Periodo 2008 – 2015 (último dato disponible)
(En dólares)

AÑO	RECAUDACIÓN (RISE)	RECAUDACIÓN TOTAL	PARTICIPACIÓN PORCENTUAL
2008	396.255,00	6.409.402.067	0,01%
2009	3.666.791,14	6.890.276.702	0,05%
2010	5.744.894,92	8.073.765.572	0,07%
2011	9.524.211,78	8.721.173.296	0,11%
2012	12.217.795,90	11.093.277.599	0,11%
2013	15.197.421,91	12.513.479.838	0,12%
2014	19.564.371,00	13.313.491.452	0,15%
2015	20.016.000,00	13.693.064.000	0,15%

Fuente: Elaboración propia basada en Estadísticas del Servicio de Rentas Internas.

Como se puede apreciar la representación porcentual del RISE frente a la recaudación total no tiene una mayor significancia. En este sentido, hacemos reminiscencia a lo expuesto por Linda Deelen, en su estudio acerca de la experiencia, avances y desafíos que representa la formalización de las micro y pequeñas empresas. Efectivamente, el RISE al año 2015, solamente aporta el 0.15% de la totalidad de los ingresos que recauda el SRI, aunque paradójicamente los contribuyentes RISE forman parte del conglomerado de sujetos pasivos más representativo (83.11% personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad), dato que se evidencia en la segmentación de contribuyentes que elabora la Dirección de Planificación Estratégica del SRI.

Gráfico N° 1.1. Recaudación del RISE
Período 2008 – 2015 (último dato disponible)
(En dólares)



Fuente: Elaboración propia basada en Estadísticas del Servicio de Rentas Internas.

Al efectuar el análisis de los ingresos reportados por este régimen desde el año 2008 (Gráfico N° 1.1.), la recaudación en términos monetarios, muestra un crecimiento vertiginoso hasta el año 2011. A partir del año 2013 el ritmo de crecimiento desciende paulatinamente, terminado en apenas un aumento porcentual del 2.31% en el año 2015.

Los incrementos de recaudación, con mayor relevancia corresponden a los periodos 2009, 2010, 2011 y 2014 con una variación porcentual positiva de 825.36%, 56.67%, 65.79% y 28.73%, respectivamente. Cabe señalar, que el incremento más significativo se experimentó en el año 2009, crecimiento notable que puede explicarse; en el año 2008 el RISE comenzó a funcionar específicamente desde el mes de agosto de ese año, contabilizándose solamente los valores correspondientes a cuatro meses, que representaron un importe de USD \$ 396.255,00. Al ser un sistema nuevo para los ciudadanos, como era de esperarse en un inicio, desató incertidumbre y desconfianza, por ello fue necesario que el SRI, hiciera campañas de difusión y capacitación para incrementar las inscripciones al nuevo sistema de tributación. En el periodo 2009, se registra una suma de USD \$ 3.666.791,14; valor 9 veces mayor a los ingresos recaudados el año anterior (Aguirre y Pazmiño, 2011: 115-129).

En lo que respecta al año 2010, el régimen simplificado continuaba mejorando, sus niveles de recaudación llegando a USD\$ 5.744.894,92, monto 14 veces mayor al recaudado en el periodo 2008 y 1.57 veces mayor a lo recaudado en el periodo anterior. No obstante, no se podía aseverar un éxito rotundo de esta modalidad

tributaria, ya que los niveles de informalidad llegaban a un 53.72% según estadísticas del INEC, pese a que la Administración Tributaria insistía en campañas de capacitación y difusión de las ventajas del RISE. Durante este periodo, el comercio al por mayor y menor fue la actividad de mayor aportación en la recaudación de RISE, con un 35.97% del total recaudado. Un aspecto sobresaliente durante este periodo fue el incremento de las inscripciones y recaudación efectiva por actividades de agricultura, ganadería, caza y silvicultura, las cuales representaron el 10.12% de la recaudación y registraron un incremento de 7.3 puntos porcentuales en relación al año anterior (Aguirre y Pazmiño, 2011: 132-135). Dicho incremento, se atribuye fundamentalmente a que gran parte de la economía ecuatoriana es eminentemente agrícola y el sector es un gran abastecedor para el consumo familiar e industrial. A consecuencia de ello, el SRI para fomentar la producción y aumentar la competitividad, estableció como incentivo a los campesinos que se inscriban en el RISE durante los periodos 2008 y 2009, comenzar a pagar sus cuotas a partir de enero de 2010. Se sumaron a este incentivo, los programas de créditos que el Banco Nacional de Fomento³² desarrolló para reactivar la actividad agrícola, motivando al sector a acceder a microcréditos para la adquisición de maquinaria e insumos. Para acceder a este tipo de créditos, se establecía como requisito obtener el RUC o pertenecer al RISE dentro de esta actividad productiva. Estos incentivos conllevaron a que la base de contribuyentes y por ende la recaudación experimente un crecimiento acelerado (Rodríguez, 2015: 40-43).

Para el año 2011, el incremento registrado tiene el mismo panorama, las actividades de comercio son las más representativas, al igual que las actividades de agricultura, ganadería, caza y silvicultura, pues los incentivos a este sector productivo se mantuvieron vigentes. Dicha situación, contribuyó a que en este año se registre el mayor incremento de recaudación desde la creación del RISE (65.79% en relación al año 2010) (Rodríguez, 2015: 45). No obstante, los niveles de recaudación se incrementan en todos los sectores económicos, debido a que mediante Resolución N° NAC-DGERCGC10-00721 de fecha 17 de diciembre del 2010, se expiden las nuevas tablas de cuotas RISE que regirán a partir del ejercicio económico 2011.

En los periodos 2012 y 2013, los incrementos en la recaudación se mantienen, pero con una variación menos significativa 28.28% y 24.39%, respectivamente. Para el año 2014, la variación asciende a un 28.73%, denotándose un ligero incremento en

³² Actualmente BanEcuador B.P., entidad del sector financiero público, que atiende a las micro, pequeñas y medianas empresas, como también empresas asociativas en sectores de la producción, agro negocios, comercio y servicios.

relación a los periodos anteriores, a razón de las nuevas tablas para el pago de la cuota mensual del RISE que mediante Resolución N° NAC-DGERCGC13-00862 determinaron un incremento del 13.11% en las cuotas y entraron en vigencia a partir del 01 de enero del 2014, las cuales se mantienen hasta la actualidad (año 2016). Para el año 2015, se observa un deterioro marcado en la recaudación, el incremento registrado es apenas de un 2.31%, resultado acorde al informe de recaudación general del SRI, en donde se evidencia que la meta de recaudación para el periodo alcanzó un 95% y un crecimiento del 2% (Servicio de Rentas Internas, 2015). Dichos resultados pueden vincularse con el dinamismo que tiene la economía ecuatoriana, en cuyo caso las cifras que presenta el SRI harían las veces de un termómetro de la situación, pues si la recaudación de impuestos disminuye, sería un indicador de que el poder adquisitivo de los ecuatorianos decrece.

Al determinar el comportamiento económico durante la vigencia del RISE, se revisa su propuesta de creación, en la cual se plantean tres escenarios: conservador, medio y optimista, tanto para la recaudación proveniente del régimen como para el número de contribuyentes que se inscribirían en el mismo. En el escenario conservador se proyectó alcanzar 21 millones de dólares en un primer año, 38 millones para el segundo año y la inscripción de 380 mil contribuyentes. De suscitarse un escenario medio, la recaudación en el primer año ascendería a 41 millones de dólares, 75 millones en el segundo año y un total de 755 mil contribuyentes inscritos. En un escenario optimista, las cifras esperadas ascenderían a 62 millones de dólares en un primer año, 113 millones en el segundo año y el número de contribuyentes inscritos llegaría a 1,1 millones (Avilés, 2007: 95 - 96). Hasta el año 2015, según la información más reciente publicada en las estadísticas oficiales del SRI, se recaudó USD 20,0 millones de dólares que representaron el 0.15% de la recaudación total de ese año y se registran 515.221 contribuyentes, con ello se determina que los escenarios planteados en la propuesta de implantación del RISE, no se han llegado a cumplir pese a que han transcurrido ocho periodos desde su creación. No obstante, desde la creación del RISE se observa un patrón interanual creciente de 2.34 veces en las inscripciones de contribuyentes, como se puede apreciar en el siguiente gráfico:

Gráfico N° 1.II. Evolución número de contribuyentes del RISE
Periodo 2008 – 2014 (último dato disponible)



Fuente: Elaboración propia basada en Estadísticas del Servicio de Rentas Internas.

Al analizar la evolución del número de contribuyentes inscritos es fundamental recordar uno de los objetivos del RISE; incentivar al sector informal a formar parte de los contribuyentes que legalmente cumplen sus obligaciones tributarias; para ello, es necesario diferenciar entre los que se inscriben por primera vez y aquellos contribuyentes que se encontraban ya inscritos en la base de datos del SRI y que formando parte del régimen general de tributación han optado por cambiarse a la modalidad simplificada acogiéndose a las ventajas que brinda la misma. Al 2014, 130.585 contribuyentes (Ver Gráfico 1.II.) se han trasladado del régimen general al simplificado, es decir, del total de contribuyentes inscritos en el RISE, un 25.35%, no han sido admitidos de acuerdo a la finalidad de creación de este régimen.

A este contexto, se suma un agravante, si bien la recaudación del RISE ha ido en aumento, el 82% de los contribuyentes del régimen se encuentran en mora; el 32% debe entre 1 y 2 cuotas, el 13% debe entre 3 y 5 cuotas y, el 16.8% debe entre 6 y 12 cuotas. Un 12% de estos contribuyentes no han cancelado sus cuotas desde hace dos años y el 7% debe sus cuotas por más de dos años, también existen contribuyentes que desde que se inscribieron en el RISE, no han cancelado cuota alguna. Considerando todos estos valores adeudados por los contribuyentes al SRI, más los intereses por mora que generan los mismos, se determina un monto de USD \$ 13 millones que la Administración Tributaria deja de percibir (Oña, 2015: 4-5).

Frente a este panorama, la Administración Tributaria juega un papel muy importante, pues el control que ejerza sobre el porcentaje de contribuyentes que han optado por

cambiar su modalidad de tributación, tendrá que determinar si efectivamente los ingresos generados por las actividades económicas que realizan, ameritan ser incorporados al RISE o caso contrario, seguir formando parte del régimen de tributación general y cumplir con todas las obligaciones que este implica. De igual forma las acciones que emprenda en miras a gestiones de cobranza de los valores adeudados por los contribuyentes deben efectuarse de manera oportuna.

CAPÍTULO 2. RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA (ESPAÑA): NORMATIVA Y DATOS ECONÓMICOS

La modalidad de estimación objetiva en el sistema tributario español satisface los principios tributarios que establece la Constitución Española³³ en materia tributaria. Así, se describe brevemente su adecuación a ciertos preceptos legales: con respecto al principio de progresividad³⁴ y no confiscatoriedad³⁵ existe cierta contradicción pues, se argumenta que en la estimación objetiva no tiene correspondencia entre lo gravado y el real rendimiento de la actividad económica del contribuyente, por tanto, se estaría al frente de un sistema confiscatorio en el cual la Administración podría aplicar al fisco la propiedad del contribuyente y no el resultado de su actividad. Sin embargo, al analizar a continuación su relación con el principio de capacidad económica se descarta esta aparente confiscatoriedad (Camarena, 2009: 19). Referente al principio de capacidad económica³⁶, se deben considerar dos aspectos: el hecho imponible que revela la capacidad económica a gravarse y, el método para estimar la base imponible de este hecho. Pese a que la estimación objetiva no permite obtener un conocimiento real de la base imponible, dicha base fáctica se realiza a través de índices y módulos que no son ajenos al hecho imponible y permiten evidenciar la capacidad económica real del contribuyente (Pérez, 2007: 23 - 26). El principio de eficacia³⁷ en la aplicación del sistema tributario también se vincula con la estimación objetiva, dada la simplificación que se le atribuye para hacer posible la aplicación efectiva del tributo, considerando los medios limitados que posee la Administración Tributaria (García, 2008: 215). La estimación objetiva se articula con el principio de reserva de ley³⁸ al estar regulado dentro de un marco normativo que parte de las disposiciones contempladas en la Ley del Impuesto a la Renta sobre Personas Físicas (LIRPF) en su Título III, Capítulo II, Sección 3ª referente a Rendimientos de actividades económicas (artículos 31 y 32) y la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) en Título IX,

³³ Artículo 31 de la Constitución Española principios constitucionales en materia tributaria: principio de generalidad, principio de capacidad económica, principio de igualdad, principio de progresividad y la no confiscatoriedad y, el principio de reserva de ley.

³⁴ La progresividad constituye un principio que se emplea como una técnica instrumental para llevar a cabo la redistribución y como tal estará presente en aquellas figuras tributarias directas y generales que incidan en la sociedad (Martínez y otros, 2015: 91)

³⁵ La no confiscatoriedad es el que pone límite al principio de progresividad, como consecuencia de reconocer el derecho de propiedad al entenderse que confiscar se refiere al hecho de privar a un sujeto de sus bienes y adjudicarlos al fisco (Ferreiro, 2005: 63 – 79).

³⁶ Cabe señalar que este principio surge por el derecho constitucional a que un contribuyente sea gravado de acuerdo a su capacidad económica (Constitución Española, Artículo 31).

³⁷ Con dicho principio se pretende alcanzar los objetivos planteados con la mejor utilización de los recursos existentes (Merino, 2015: 72)

³⁸ La reserva de Ley supone que la Administración debe regular el sistema tributario con las leyes habilitadas para tal fin, sobre las cuales se expedirá normas reglamentarias correspondientes (Ferreiro, 2006: 286).

Capítulo II que contempla la modalidad de régimen simplificado (artículos 122 al 134), cada una de ellas con su instrumento de regulación secundaria: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF) (artículos 32 al 39) y Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA) (artículos 34 al 49), respectivamente como complemento de ejecución y desarrollo de la Ley.

Dichos preceptos legales se concretan en una Orden Ministerial emitida por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en la que cada año se modifica los distintos parámetros objetivos en función de la coyuntura económica y social, involucrando nuevas actividades y excluyendo a otras, modificando signos, módulos, índices, etc. para regular la aplicación del método de estimación objetiva (Camarena, 2009: 20). De esta manera para el periodo 2016 la Orden *HAP/2430/2015*, tiene por objeto dar cumplimiento a los mandatos contenidos en las leyes y reglamentos a los que se ha hecho referencia.

2.1 Objeto, ámbito de aplicación y exclusiones en Estimación Objetiva

La principal característica del sistema de tributación mediante estimación objetiva es la de prescindir de los flujos reales de ingresos y gastos producidos en el desarrollo de una actividad económica y, en su lugar, aplicar determinados indicadores objetivos que representan las características económicas estructurales básicas de cada sector de actividad económica; signos, índices o módulos. Entre los elementos externamente observables en la actividad para determinar los módulos, encontramos: “**personal asalariado**”, “**personal no asalariado**”, “**superficie del local**”, “**potencia eléctrica consumida**”, etc. (Merino y otros, 2016: 210), los mismos que son aprobados previamente mediante Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (Infoautónomos, 2015). La modalidad simplificada se aplica de manera independiente tanto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al cual se le denomina modalidad de estimación objetiva sobre el IRPF; como para el Impuesto sobre el Valor Añadido que se establece como un régimen especial simplificado.

El método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará conjuntamente con el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, de manera ineludible para determinados rendimientos empresariales (los de pequeña cuantía) y profesionales (cuando son ejercidas de manera accesoria a otras actividades de carácter empresarial), conforme a la determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas (Orden *HAP/2430/2015*, 2015: Disposiciones Generales).

Con la Ley 7/2012 de 29 de octubre de 2012, que modifica la normativa tributaria y presupuestaria y adecua la normativa financiera con la finalidad de intensificar las actuaciones encaminadas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal, se actualiza los requisitos para los contribuyentes que tributen por módulos o estimación objetiva, modificaciones que se mantuvieron hasta el año 2015. Sin embargo, con la reforma fiscal suscitada en el mismo año y las disposiciones de carácter transitorio para los años 2016 y 2017, dichas medidas se endurecen. Los requerimientos que se establecen son las que a continuación se mencionan:

- Las actividades o sectores de la actividad deben estar incluidas en la Orden anual que regula el desarrollo del régimen de estimación objetiva; la realización de alguna que no encaje en este listado, la excluye de esa posibilidad.
- No obstante, en las mencionadas actividades no se debe superar las siguientes magnitudes establecidas en dicha Orden:
 - a. Volumen de ingresos para el conjunto de actividades económicas 250.000 euros anuales, para los años 2016 y 2017, la disposición transitoria establece el mismo monto para las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
 - b. Rendimientos íntegros producto de operaciones por las que exista la obligación de emitir una factura, ya sea porque el destinatario sea un empresario o profesional, 125.000 euros anuales.
 - c. Volumen de compras, sin incluir inversiones en adquisición de inmovilizado, 250.000 euros anuales, dentro de este límite se tendrán en cuenta las obras y servicios subcontratados.
 - d. Magnitudes específicas relacionadas con un número de elementos o trabajadores que en el caso de que se rebasen excluyen de la tributación en este régimen. Para el cómputo de la magnitud se consideran las personas empleadas, vehículos o bateas que se utilicen para el desarrollo de la actividad económica. El personal empleado se determinará por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior. El personal empleado comprenderá tanto el no asalariado como el asalariado. Si se tratara del primer año de ejercicio de la actividad se tendrá en cuenta el número de personas empleadas o vehículos al inicio de la misma (Orden HAP/2430/2015, Artículos 1-3). Así por ejemplo, en la actividad “industrias del pan y de la bollería”, las de personas empleadas no podrá superar el

número de seis al año, y en la actividad “transporte por auto-taxis”, no se podrá superar los tres vehículos cualquier día del año (Merino, 2016: 212).

Por las características que presenta la estimación objetiva, se advierte que su aplicación ha sido ideada para la determinación de los pequeños y medianos empresarios y, profesionales. A razón, de su gran magnitud dentro del universo de contribuyentes y el difícil control que conllevan el desarrollo de sus actividades, en atención a lo dicho el régimen se limita a personas físicas³⁹ (comúnmente las personas físicas que tributan bajo este régimen reciben la denominación de moduleros), quedando excluidas de este las sociedades y demás personas jurídicas (Camarena, 2009: 36). Para García, la implantación de la estimación objetiva en un impuesto de incidencia masiva como el IRPF es totalmente destacable, dado el modelo complejo de este impuesto y la necesidad de simplificar la imposición sobre los rendimientos de las pequeñas y medianas empresas que carecen de forma societaria y de profesionales (García, 2008: 214).

Para comprender lo referente a exclusiones y limitaciones que condicionan el régimen, es conveniente hacer mención a un programa mayúsculo vinculado al fraude, como consecuencia de una indebida aplicación del método de estimación objetiva. Al ser utilizado como un instrumento que da cobertura a la legalidad del fraude fiscal⁴⁰; fundamentalmente porque los rendimientos reales que el contribuyente percibe no son relevantes en la determinación de la cuota, es decir, el pago de los impuestos (cuota) no está ligado a la mayor o menor facturación. En este sentido, Paños se plantea la cuestión:

¿Qué iba a impedir a los denominados moduleros emitir facturas por servicios o compras inexistentes si ellos tributaban igual fuese cual fuese su rendimiento real? (Paños, 2010: 12).

Situaciones como: compraventa de facturas, lavado de dinero negro en actividades de que tributan por este sistema creadas específicamente con este fin, han incrementado la bolsa de fraude fiscal en los empresarios que se acogen a este sistema de tributación y por ello se ha cuestionado la continuación de la modalidad de estimación objetiva. Ante este escenario, el legislativo ha buscado hacer frente a estas conductas fraudulentas con el endurecimiento del sistema; introduciendo medidas que limitan el acceso y generan la exclusión de contribuyentes considerados como “sospechosos”

³⁹ En el artículo 8 de la Ley del IRPF, se establece la consideración para personas físicas referente a este impuesto; *son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero.*

⁴⁰ El fraude fiscal comprende todos aquellos comportamientos destinados a evadir la obligación tributaria.

de la inadecuada utilización del sistema (Paños, 2011: 21-22). Así, entre las medidas que van desde la reducción del ámbito de aplicación, reduciendo a menos sectores hasta límites de facturación más bajos. En el periodo de análisis se tienen:

“Límites en base a magnitudes específicas”, concretamente respecto a: número de trabajadores, pues no se podrá superar un mínimo de trabajadores durante el año en función de las actividades que se lleven a cabo. Así mismo, no se podrá superar un mínimo en cuanto número de vehículos o bateas. Dichos límites se encuentran establecidos en la Orden Ministerial que cada año se aprueba para fijar las magnitudes de los módulos; por ejemplo, para el año 2016 en la actividad de comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos el límite respecto a trabajadores es de: cinco personas empleadas; en la actividad de transporte de mercancías por carretera, la limitación establece que podrán operar: hasta con cuatro vehículos cualquier día del año y; en la producción de mejillón de batea, el número de bateas permitido es: cinco en cualquier día del año. “Límites por ventas y compras”, esta especificación se refiere a las magnitudes consideradas dentro del ámbito de aplicación de la modalidad objetiva. Para evidenciar el endurecimiento de esta limitante, basta con hacer referencia a los montos de magnitudes que se consideraban hasta el año 2015; el límite del volumen de rendimientos íntegros del conjunto de actividades económicas era de 450.000,00 euros, para el 2016 este monto se rebaja a 250.000 euros, la disminución se efectúa paralelamente al volumen de compras de bienes y servicios. A la situación precedente se suma: la técnica antielusoria para determinar el volumen de rendimientos íntegros y de adquisiciones, establecida en la Ley 35/2006 según la cual, no solo se tendrán en cuenta las actividades del contribuyente sino también, las efectuadas por el cónyuge, descendientes y ascendientes y, los que provengan de entidades en régimen de atribución de rentas⁴¹ en las que participe alguno de los individuos anteriores, siempre y cuando se trate de la misma actividad económica o esta sea similar y que además exista una dirección común de tales actividades, con participación común de medios personales y materiales (Argente, 2007: 1057-1063).

Por ejemplo, si un matrimonio tiene cuatro puestos de frutas y verduras en un mercado municipal (dos a nombre de cada uno y tributan por módulos) el límite en cuanto a

⁴¹ Las entidades en régimen de atribución de rentas se configuran como aquellos entes a los que el ordenamiento jurídico tributario no les otorga personalidad fiscal en el ámbito de la imposición directa, por lo que no son ni contribuyentes, ni sujetos pasivos del IRPF, IS, ni del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. En consecuencia, las rentas obtenidas en tales entidades deberán ser atribuidas a sus miembros, en igualdad de condiciones que si hubieran sido obtenidas directamente por estos últimos (Flor, 2015: 243 - 244).

rendimientos y adquisiciones (250.000 euros) será conjunto: si en los negocios comparten el personal, realizan las adquisiciones de manera indistinta y para los correspondientes pagos emplean la misma cuenta corriente, etc. No obstante, dado el caso, que en el ejercicio económico las adquisiciones superen el límite establecido; por citar 280.000 euros, ambos contribuyentes quedarán excluidos del sistema de módulos a partir del siguiente periodo. Si lo que pretenden es conseguir límites independientes, deberán demostrar dicha independencia en las actividades contando con: trabajadores para cada negocio, tener cuentas corrientes independientes para que las adquisiciones sean manejadas por cada parte, etc. Ante esta limitación, es muy común que quienes tienen estos negocios familiares repartan la actividad a nombre de varios de ellos para conseguir ampliar el límite, desagregando la regla a la que (García, 2011: 29) denomina “unidad económica”. Razón que se suma, para que los controles sobre obligaciones formales de este segmento de contribuyentes se intensifiquen por parte de Administración Tributaria. (Paños, 2010: 14).

Otras medidas que el legislador ha aplicado a los contribuyentes del IRPF en imposición objetiva consisten en: la obligación de retener el 1 por 100 sobre la base imponible de una serie de actividades acogidas al sistema a partir del año 2007, de acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 439/2007. Las actividades sobre las cuales se aplicó tal resolución fueron:

Tabla Nº 2.I. Actividades económicas sujetas a Retención del 1%

I.A.E.	Actividad económica
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales N.C.O.P.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parquet y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
722	Transporte de mercancías por carretera.
757	Servicios de mudanzas.

Fuente: Real Decreto 439/2007, artículo 95.

Dicha retención por parte del pagador, es un mecanismo de control y disuasión más que de recaudación, pues, la información que se suscita en estas transacciones se



convierte en un instrumento revelador de las operaciones económicas realizadas por el beneficiario del método de estimación objetiva y además queda en los registros de la Administración Tributaria (Camarena, 2009: 45-46). Esta medida de control, se centró principalmente en dos sectores: el de los pequeños transportistas y el de la construcción, por considerarse como actividades que frecuentemente se desarrollan entre empresarios (Muleiro, 2009: 129-130).

Adicional a esta medida, con la Ley 7/2012 se establecen nuevas limitaciones cuantitativas respecto a las actividades sobre las cuales recaía la obligación de soportar la retención. Así, no podrán tributar por estimación objetiva determinados empresarios (carpinteros, albañiles, fontaneros, etc.) que facturen menos del 50 por 100 de sus operaciones a particulares y tengan rendimientos íntegros superiores a 50.000 euros al año. La exclusión también se extiende a aquellos contribuyentes que obtengan rendimientos procedentes de otros empresarios o profesionales por importe superior a 225.000 euros anuales. En el caso de los servicios de transporte y mudanzas, la exclusión se aplicará cuando los ingresos que provengan de estas actividades sean superiores a 300.000 euros; tal limitación, se aplica también a las actividades agrícolas y ganaderas. Este cambio de límites provocó la salida de muchos empresarios que tributaban bajo la modalidad de estimación objetiva (hecho constatable más adelante al efectuar el análisis de datos económicos), con sus consecuentes manifestaciones no solo en el IRPF, sino también en el régimen simplificado de IVA, dada la interrelación existente entre estas dos modalidades de tributación (García, 2013: 24).

Para el año 2016, con la reforma aprobada en el año 2015, en la cual la Comisión de Expertos⁴², inclusive se cuestionaba la eliminación del sistema de módulos, se acuerda que la estimación objetiva se mantendrá, pero restringiéndolo a sectores que se dedican a los consumidores finales, sin intermediarios (Murcia, 2014). Las restricciones excluyeron del sistema de módulos a las actividades económicas que habían sido objeto de retención. Con ello, el sistema se endureció drásticamente, delimitándose solamente a las actividades económicas comprendidas en las divisiones: 6 (comercio minorista, hostelería y reparaciones); 7 (taxis y transporte de mercancías y mudanzas -estas últimas con limitaciones-); 8 (mensajería) y; 9 (enseñanza, peluquerías, gimnasios y otros servicios). Ante esta medida, se estima

⁴² La Comisión de Expertos es nombrada por el Gobierno Nacional, se conforma por nueve miembros y tiene por objeto proponer reformas para un sistema tributario más equitativo y eficiente, orientado a combatir la elusión y evasión fiscal (Portafolio, 2016).

que se podría dejar sin efecto a casi un poco menos de la mitad de contribuyentes que tributan en módulos (Estrada, 2014).

2.2 Mecanismos de operatividad de la estimación objetiva ¿Cómo funciona?

Las personas físicas que vayan a desarrollar actividades empresariales o profesionales en el territorio español, en principio deberán efectuar una declaración censal a través de los modelos 036 o 037 (formularios), esta declaración sirve para comunicar a Agencia Tributaria los datos relativos al contribuyente (nombres, número de identificación fiscal -NIF⁴³ número que deberán incluir en todas las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos que presenten ante la Administración Tributaria-, domicilio fiscal y obligaciones fiscales) que inicia su andadura empresarial; así como, su alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. Cabe señalar que, de suscitarse alguna modificación en los datos del contribuyente, por ejemplo, en su domicilio fiscal o si decide darse de baja en la actividad económica deberá comunicarla a través de los mismos formularios. Una vez que el contribuyente a efectuado su declaración censal, si este se encuentra dentro de las limitaciones establecidas en el ámbito de aplicación de la estimación objetiva, se sobreentenderá que sus obligaciones tributarias las deberá cumplir por este modelo de tributación (Real Decreto 1065/2007, artículo 2).

Como se ha mencionado, la aplicación del método de estimación objetiva, busca aprovechar eficientemente los recursos de la Administración y vincular al grueso de contribuyentes que se encuentran en la informalidad, pero también es un régimen que puede amenazar la práctica cabal de los fundamentos concebidos en los principios constitucionales (aludidos al inicio del capítulo), por el hecho de aplicar un método indiciario para calcular el rendimiento económico y prescindir de una determinación real. Por esta razón, la aplicación de la estimación objetiva queda a voluntad del contribuyente, es decir, el contribuyente decidirá el método de estimación para determinar la base imponible de sus rendimientos (Camarena, 2009: 38). De optar por la modalidad de estimación directa, el contribuyente deberá renunciar al método de estimación objetiva, considerando que podrá efectuarla:

- a. Durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el cual ya no formará parte del sistema de módulos.

⁴³ NIF: Número de Identificación Fiscal, número que sirve para control fiscal de actividades económicas y mercantiles; está compuesto por el número del documento nacional de identidad más una letra.

- b. Si la actividad económica inicia, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad (se especificará en el modelo 036/037).
- c. La renuncia, también se entenderá efectuada cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa (modelo para declaración 130).

La renuncia al método de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad de estimación directa⁴⁴, y surtirá efecto para un período mínimo de tres años, transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se produzca su revocatoria. Teniendo en cuenta la incompatibilidad que establece la normativa entre la estimación objetiva y la estimación directa, la renuncia a una de las actividades que desarrolle el contribuyente en estimación objetiva, surtirá efecto en todo el conjunto de actividades económicas que lleve a cabo, es decir, todas las actividades deberán pasar a tributar en la modalidad de estimación directa. De igual forma, llevará consigo la renuncia al Régimen especial simplificado del IVA, dada la coordinación existente entre la estimación objetiva y este último (Real Decreto 439/2007, 2007, artículo 33-36).

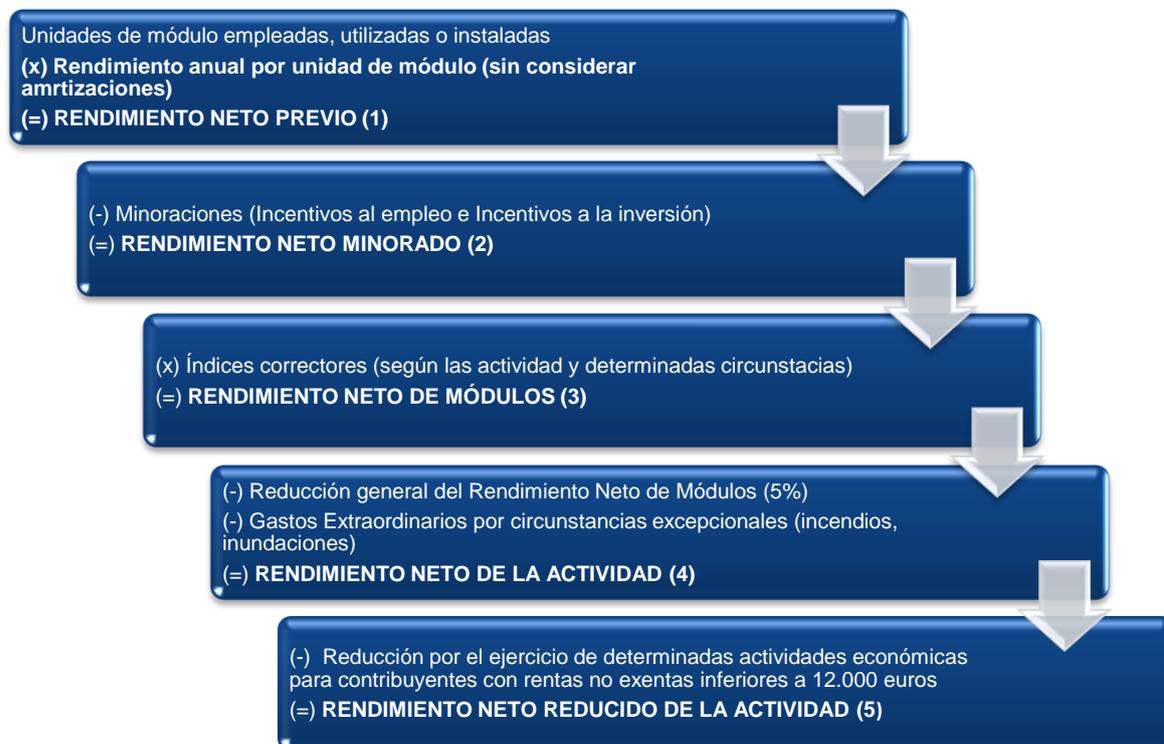
La decisión de renuncia acarrea un coste, si se relaciona con el mínimo de tiempo que el contribuyente deberá esperar para volver a pertenecer al régimen, disposición que tiene como finalidad evitar el carácter especulativo de los contribuyentes y frenar la opción de que el cambio de régimen en régimen sea utilizado para forjar conductas elusivas y fraudulentas.

El pequeño empresario, al encontrarse dentro del régimen de estimación objetiva, para determinar el rendimiento neto (obligación tributaria a ingresar) tendrá que llevar a cabo una serie de operaciones de manera independiente para cada actividad que desarrolle, considerando si se trata de una actividad económica distinta a las agrícolas, ganaderas y forestales (frecuentemente mencionadas como “resto de actividades”) o forme parte de la clasificación establecida para estas últimas.

⁴⁴ La modalidad de estimación directa consiste en cancelar los impuestos según los rendimientos reales que se obtengan a lo largo de un año, para lo cual se requiere determinar el volumen total de los ingresos para posteriormente descontar los gastos deducibles, dando como resultado una ganancia o una pérdida, sobre el cual se aplicará el tipo impositivo.

Las operaciones sucesivas a efectuarse para determinar el rendimiento neto dependiendo de la actividad económica, se detallan en los siguientes esquemas conjuntamente con un supuesto práctico para cada caso:

Esquema Nº 2.I Determinación del Rendimiento Neto para el resto de actividades económicas sin incluir a las agrarias, ganaderas y forestales



Fuente: elaboración propia basada en Orden HAP/2430/2015.

Caso Práctico Nº 02 (basado en Manual Práctico Renta 2016 de Agencia Tributaria).

Bar de categoría especial (epígrafe IAE: 673.1), situado en un local alquilado en la ciudad de Salamanca, en el que desde su apertura en el año 1992 trabajan con el titular 3 personas asalariadas a jornada completa según el Convenio Colectivo del sector, que fija para el año 2016 una jornada laboral de 1.842 horas. El titular no desarrolla ninguna otra actividad económica. En el ejercicio anterior (2015), el número de unidades del módulo "personal asalariado" ascendió a 3 personas. Por lo que se refiere al ejercicio 2016, la actividad se ha desarrollado con el siguiente detalle:

- El 1 de septiembre se contrataron 2 nuevos trabajadores mayores de 19 años que permanecían en la empresa a 31 de diciembre de 2016, cada uno de los cuales ha totalizado 630 horas de trabajo en dicho año. Las retribuciones

totales satisfechas al personal en el ejercicio 2016 ascendieron a 39.500,00 euros.

- La longitud de la barra del bar es de 10 metros y en el mismo hay instaladas 8 mesas para cuatro personas.
- La potencia eléctrica contratada es de 35 kilovatios y en el local hay instalada una máquina recreativa tipo "B".
- Del inmovilizado afecto a la actividad, el titular únicamente conserva facturas de la cafetera, una vitrina térmica, la instalación de aire acondicionado y las 8 mesas con sus sillas.
- Una vez convertidos a la unidad euro los importes correspondientes a los datos que figuran en su libro registro de bienes de inversión son los siguientes:

Elemento	Comienzo de utilización	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31 – 12 – 2015
Mobiliario (mesas y sillas)	01-06-2000	1.500,00 euros	1.500,00 euros
Cafetera	01-06-2011	9.400,00 euros	8.400,00 euros
Vitrina térmica	01-07-2012	4.000,00 euros	2.500,00 euros
Instalación de aire acondicionado	01-08-2012	6.600,00 euros	3.900,00 euros

- Para sustituir las mesas y sillas del establecimiento, el titular el día 1 de octubre de 2016 ha adquirido 8 mesas y 32 sillas nuevas por 2.400,00 euros, sin que el valor unitario de ninguno de dichos muebles supere la cantidad de 601,01 euros. Dicho mobiliario ha sido instalado en el bar el día 15 del citado mes.
- El día 10 de agosto de 2016 se produjo una inundación en el bar, ocasionando daños cuya reparación ascendió a 1.202,00 euros, sin que la póliza de seguro del titular cubriera el mencionado riesgo. El día 1 de septiembre, el titular de la actividad presentó escrito en la Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, comunicando los referidos hechos y aportando factura de las reparaciones efectuadas junto al documento acreditativo de la inundación expedido por el servicio de bomberos de la localidad. Por los servicios competentes de la Administración de la Agencia Tributaria se ha verificado la certeza de la causa que ha motivado el gasto extraordinario y su cuantía.

Solución

Determinación del rendimiento neto previo (1)



Unidades de módulo empleadas aplicables a la actividad⁴⁵.

- Personal asalariado. Total..... 3,68 personas
3 personas todo el año: (3 x 1.842 horas ÷ 1.842)..... 3,00 personas
2 personas contratadas el 01/09/2015: (2 x 630 hrs ÷ 1.842) . 0,68 personas
- Personal no asalariado. El titular..... 1,00 persona
- Potencia eléctrica. Kilovatios contratados..... 35,00 kW
- Mesas. Mesas para 4 personas..... 8,00 mesas
- Longitud de barra. Metros lineales..... 10,00 m.l.
- Máquinas recreativas tipo "B". Número de máquinas instaladas..... 1,00

Determinadas las unidades de módulos, a continuación se multiplica por el rendimiento de cada unidad establecido en el Anexo II de la Orden HAP/2430/2015 (epígrafe IAE: 673.1).

Módulo	Nº unidades	Rendimiento por unidad	Rendimiento por módulo
1. Personal asalariado.....	3,68	4.056,30	14.927,18
2. Personal no asalariado	1,00	15.538,66	15.538,66
3. Potencia eléctrica	35,00	321,23	11.243,05
4. Mesas.....	8,00	233,04	1.864,32
5. Longitud de barra	10,00	371,62	3.716,20
6. Máquinas tipo "A"	0,00	957,39	0,00
7. Máquinas tipo "B"	1,00	2.903,66	2.903,66
Rendimiento neto previo (suma)			50.193,07

Determinación del rendimiento neto minorado (2)

Esta fase consiste en efectuar las minoraciones por los incentivos al empleo e inversión⁴⁶.

- Minoración por incentivos al empleo
Coeficiente de minoración por incremento del número de personas asalariadas⁴⁷.
Unidades del módulo "personal asalariado" en 2016.....3,68 personas
Unidades del módulo "personal asalariado" en 2015..... 3,00 personas
Incremento del número de unidades del módulo..... 0,68 personas
0,68 (incremento del número de unidades) x 0,40 = 0,272 personas.

⁴⁵ Módulos que se determinan de acuerdo a la descripción del negocio.

⁴⁶ Para una mejor comprensión, véase Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en Anexo II de la Orden HAP/2430/2015. (Normas Generales 2.2).

⁴⁷ Dado que la plantilla para el año 2016, se incrementa respecto al año 2015, a razón de los dos trabajadores contratados el 01 de septiembre de 2015.



Coefficiente de minoración por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado"⁴⁸.

Hasta 1,00: 1,00 x 0,10 0,10

Entre 1,01 y 3,00: 2,00 x 0,15 0,30

Coefficiente de minoración por tramos (suma) 0,40

Coefficiente de minoración por incentivos al empleo⁴⁹.

0,272 + 0,40 = 0,672

Importe de la minoración por incentivos al empleo⁵⁰.

0,672 x 4.056,30 = 2.725,83 euros.

- Minoración por incentivos a la inversión⁵¹.

Elemento patrimonial	Valor de Adquisición	Coefficiente Máximo	Periodo amortizable	Amortización
Mesas y sillas (nuevas)	2.400,00	100%	Irrelevante ⁵²	2.400,00
Cafetera	9.400,00	25%	Todo el año	1.000,00
Vitrina térmica	4.000,00	25%	Todo el año	1.000,00
Aire acondicionado	6.600,00	25%	Todo el año	1.650,00
<i>Minoración por incentivos a la inversión</i>				<i>6.050,00</i>

- Determinación del rendimiento neto minorado

Rendimiento neto previo..... 50.193,07

(-) Minoración por incentivos al empleo 2.725,83

(-) Minoración por incentivos a la inversión 6.050,00

(=) *Rendimiento neto minorado*..... 41.417,24

Determinación del rendimiento neto de módulos (3)

Según corresponda en esta fase, se aplicarán los índices correctores⁵³ para aquellas actividades que los tengan asignados expresamente y según

⁴⁸ Se excluye el incremento (0,68) y el coeficiente por tramos se aplica sobre 3,00 unidades.

⁴⁹ Resultado de sumar el coeficiente de minoración por incremento de personas asalariadas más el coeficiente de minoración por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".

⁵⁰ Resultado de multiplicar el coeficiente minorador por el rendimiento anual por unidad del módulo "personal asalariado".

⁵¹ Para este cálculo se emplea la tabla de amortización contenida en la Orden HAP/2430/2015 que contiene los coeficientes lineales máximos y el periodo máximo de amortización.

⁵² Irrelevante por tener un criterio de amortización libre por tener un valor unitario inferior a 601,01 euros.

⁵³ Véase Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en Anexo II de la Orden HAP/2430/2015. (Normas Generales -2.3 Rendimiento neto de módulos-).



circunstancias (cuantía, orden e incompatibilidad). Para este caso, el único índice corrector aplicable es el índice corrector de exceso⁵⁴. Por consiguiente:

$$30.586,03 + [1,30 \times (41.417,24 - 30.586,03)] = 44.666,60 \text{ euros.}$$

Determinación del rendimiento neto de la actividad (4)

En esta última operación se procede a aplicar en primer lugar la reducción general del 5 por 100⁵⁵. Asimismo, resulta aplicable la deducción por gastos extraordinarios⁵⁶ al cumplirse todos los requisitos establecidos al efecto, por la inundación acaecida el día 10 de agosto. Por consiguiente:

Rendimiento neto de módulos.....	44.666,60
(-) Reducción general (5 por 100).....	2.233,33
(-) Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	1.202,00
(=) <i>Rendimiento neto de la actividad</i>	41.231,27

Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad (5)

Al ser rendimientos de las actividades económicas superiores a 12.000 euros no puede aplicar la reducción del artículo 32.2.3º de la Ley del IRPF por lo que el rendimiento neto reducido total coincide con el rendimiento neto reducido total de la actividad, que asciende a 41.231,27 euros.

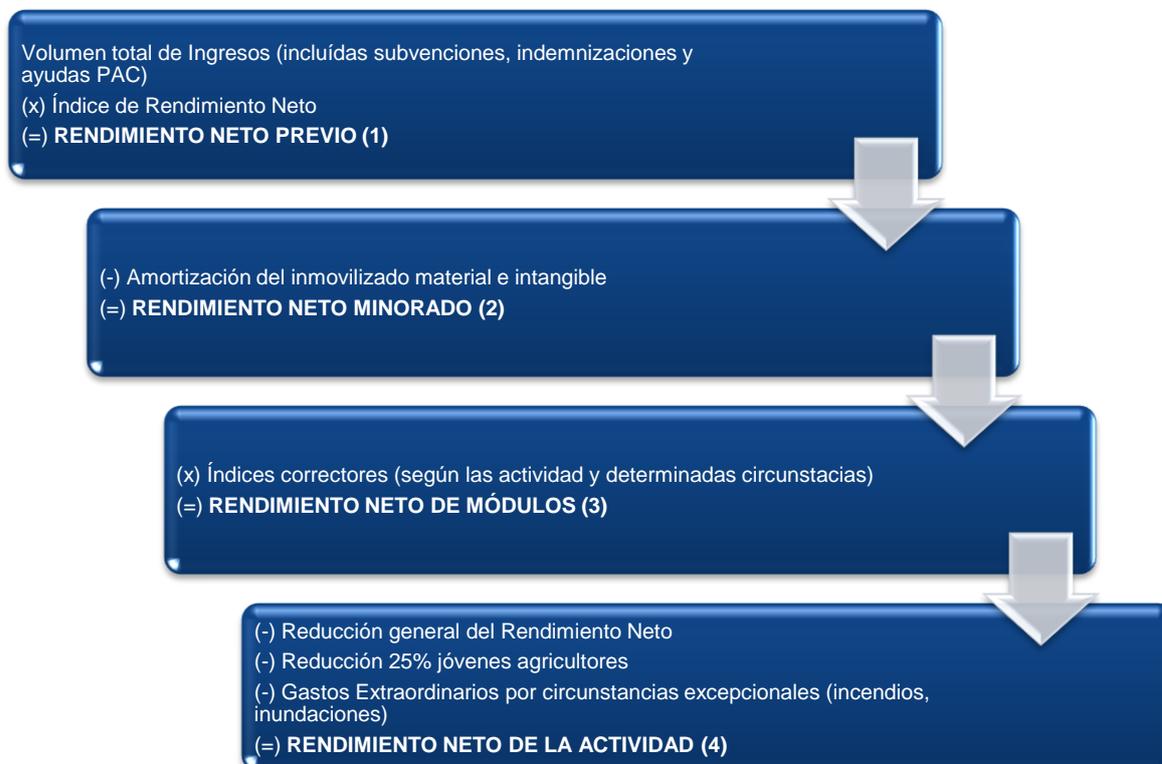
Dado que se ha ejemplificado ya la determinación del rendimiento neto para actividades económicas distintas a las agrícolas, ganaderas y forestales, ahora se analiza el caso para estas últimas, el procedimiento se resume en el siguiente esquema:

⁵⁴ Se aplica el índice corrector en exceso ya que, el rendimiento neto minorado supera la cantidad de 30.586,03 euros.

⁵⁵ La reducción del 5% sobre el rendimiento neto de módulos (reducción que tiene como origen los Acuerdos de la Mesa del Trabajo Autónomo y su objetivo es aliviar la situación de los trabajadores autónomos).

⁵⁶ En el Anexo III de la Orden HAP/2430/2015 se establecen las normas comunes a todas las actividades, dentro de este contexto el apartado 2 determina: *Cuando el desarrollo de actividades empresariales o profesionales a las que resulte de aplicación este régimen se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. La Administración Tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.*

Esquema N° 2.II. Determinación del rendimiento neto para actividades agrícolas, ganaderas y forestales



Fuente: elaboración propia basada en Orden HAP/2430/2015

Al igual que en el caso del rendimiento para el resto de actividades económicas se ejemplifica con un supuesto práctico:

Caso Práctico N° 03 (tomado del Manual Práctico de Renta 2016 de Agencia Tributaria)

El señor A.M.R es titular de una explotación agrícola dedicada a la obtención de cereales cuya cifra de ventas durante el año 2016 ha sido 108.515,00 euros. El coste del personal asalariado en dicho ejercicio económico ascendió a 6.200 euros, consiste únicamente en un empleado que trabaja a jornada completa desde el año 2012. En su libro registro de bienes de inversión figuran las siguientes anotaciones a 31 de diciembre de 2016, relativas a los elementos del inmovilizado afecto a la actividad de los que el titular conserva justificación documental completa:

Elemento patrimonial	Entrada en funcionamiento	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-2016
Máquina abonadora	01-03-2011	7.500,00	300,00
Instalación de riego	01-06-2013	2.500,00	625,00
<i>Total amortización 2016</i>			<i>925,00</i>

Solución

Determinación del Rendimiento Neto Previo (1)

Los ingresos obtenidos durante el ejercicio 2016 ascendieron a 108.515 euros:

El índice de rendimiento neto aplicable⁵⁷ sobre los citados ingresos es el 0,26. Por tanto:

Rendimiento neto previo: $(108.515 \times 0,26) = 28.213,90$ euros.

Determinación del Rendimiento Neto Minorado (2)

En esta fase, se deducen del rendimiento neto: los importes por concepto de amortización del inmovilizado material e intangible⁵⁸, correspondientes a la depreciación que sufren los distintos elementos utilizados para el funcionamiento del negocio. Así, se tiene:

Rendimiento neto previo.....28.213,90 euros

(-) Amortización periodo 2016.....925,00 euros

(=) Rendimiento Neto Minorado.....27.288,90 euros

Determinación del Rendimiento Neto de Módulos (3)

Esta determinación se obtiene aplicando sobre el rendimiento neto minorado los índices correctores⁵⁹ que correspondan a la actividad. En este ejemplo, únicamente resulta aplicable el índice corrector por utilización de personal asalariado; para ello se calculará el coste que representa el gasto del personal respecto del volumen total de ingresos:

$6.200 / 108.515 \times 100 = 5,71\%$ coste

⁵⁷ Dichos índices se aplicarán de acuerdo a la aprobación anual de la Orden Ministerial, para el periodo 2016, figuran en el Anexo 1 de la Orden HAP/2430/2015.

⁵⁸ Para efectuar los cálculos correspondientes a amortizaciones se toma la tabla determinada en la Orden HAP/2430/2015 que contiene los coeficientes lineales máximos y el periodo máximo de amortización.

⁵⁹ Índices que se detallan en Instrucción 2.3 del Anexo I de la Orden HAP/2430/2015.



Obtenido el coste, se determina que no está comprendido entre el 10% y el 20%, por tanto, no procede aplicar ningún índice corrector. Así, en el presente caso el rendimiento neto de los módulos es igual al rendimiento previo minorado *27.288,90 euros*.

Determinación del Rendimiento Neto de la Actividad (4)

Paralelamente a la determinación del rendimiento neto de la actividad para el resto de actividades económicas, en los negocios dedicados a las operaciones agrícolas, ganaderas y forestales también se aplican una serie de reducciones, entre ellas: la reducción general del 5% sobre el rendimiento neto y otras que se detallan en la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF y la Orden Ministerial anual correspondiente. Para este supuesto al aplicar estas reducciones se tiene:

Reducción de carácter general: 5% de 27.288,90 euros = 1.364,45

Al no existir gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales, ni derecho a la reducción por agricultores jóvenes⁶⁰, el rendimiento neto de la actividad es el siguiente:

27.288,90 euros – 1.364,45 = 24.924,46 euros.

Como se especificó anteriormente la modalidad de estimación objetiva en el sistema tributario español se aplica tanto al IRPF como al IVA de manera independiente. Para el caso del IVA, es considerado como un régimen simplificado; por tal razón, también se ejemplifica el procedimiento a aplicar para el caso de IVA:

Caso Práctico Nº 04 (tomado del Manual Práctico IVA 2016 de Agencia Tributaria).

Don “XX” ejerce la actividad de Cafetería, epígrafe 672.1, desde el año 2009. La actividad la desarrolla en un local arrendado por el que paga 760 euros mensuales (más IVA). Desde que comenzó, el contribuyente está acogido al régimen simplificado del IVA y ha desarrollado la actividad con los siguientes elementos:

- Potencia eléctrica: 20 kW
- Mesas: 4 mesas para 4 personas, 2 mesas para 2 personas.
- Máquinas tipo “B”: 2 máquinas.

⁶⁰ Esta reducción se establece en la Ley 19/1995 artículo 17, con la finalidad de rejuvenecer el sector agrario y conceder ayudas a los agricultores jóvenes que se instalen por primera vez en una explotación agraria.

En cuanto al personal empleado en el negocio, trabajan el titular y 2 empleados a tiempo completo durante todo el año; un trabajador de 18 años 900 horas, desde el 1 de febrero, y dos trabajadores, desde el 1 de julio al 30 de septiembre, que han trabajado 720 horas cada uno. En 2015, el número de trabajadores fue de 2 trabajadores a jornada completa durante todo el año más el titular de la actividad. Otros datos a tener en cuenta:

- El 1 de julio de 2016 ha adquirido un horno eléctrico por 450 euros y el 13 de octubre ha repuesto el mobiliario por 2.000 euros.
- En el ejercicio 2016 el volumen de operaciones en régimen simplificado ha ascendido a 130.000 euros
- Al finalizar el año, el importe total del IVA soportado en operaciones corrientes asciende a 9.330 euros.

Solución

Cabe señalar que para determinar el valor correspondiente a liquidar por cuota de IVA se realizan tres fases: cálculo del ingreso a cuenta de los tres primeros trimestres (tres primeras cuotas), determinación de la cuota anual por la actividad y resultado de la autoliquidación final del cuarto trimestre.

Cálculo del ingreso a cuenta (1)

Actividad: cafetería Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3			
Módulo	Definición	Unidad	Cuota devengada anual por unidad
1	Personal empleado	Persona	2.356,07
2	Potencia eléctrica	kW contratado	124,00
3	Mesas	Mesa	70,86
4	Máquinas tipo “A”	Máquina tipo “A”	221,43
5	Máquinas tipo “B”	Máquina tipo “B”	832,60
6	Comisiones por loterías	Euro	0,21

Cuota mínima por operaciones corrientes: 13% de la cuota devengada por operaciones corrientes

Para efectuar el cálculo del ingreso a cuenta se toman los datos estipulados al inicio del periodo, en este caso se consideran los datos registrados al 01 de enero de 2016 y, de acuerdo con los índices y módulos aplicables al régimen especial simplificado del IVA, detallados en el Anexo II de la Orden HAP/2430/2015 (Ver cuadro anterior) se tiene:



Personal empleado: (3 personas x 2.356,07)	= 7.068,21
Potencia eléctrica: (20 kW x 124,00)	= 2.480,00
Mesas: (5 mesas x 70,86)	= 354,30
Máquinas tipo “B”: (2 máquinas x 832,60)	= <u>1.665,20</u>
	11.567,71 ⁶¹

Ingreso a cuenta⁶² (4% x 11.567,71) = 462,71 euros. Por tanto, cuota trimestral 1T, 2T y 3T: *462,71 euros*. El contribuyente opta por deducir el IVA soportado de los activos fijos en la declaración del último trimestre.

Cuota anual de la actividad (2)

Esta fase consiste en determinar los índices y módulos aplicables a la actividad económica de la misma forma en la que se efectuó para calcular la cuota del ingreso a cuenta, pero considerando las variaciones registradas durante el periodo vigente (2016); dicho cálculo, recibe la denominación de cuota devengada por operaciones corrientes. Como se efectuó la contratación de trabajadores adicionales las unidades del módulo “personal asalariado” sufren una variación; ascendiendo a 4,10 unidades; así los índices aplicados a la actividad dan como resultado:

Personal empleado: (4,10 personas x 2.356,07)	= 9.659,89
Potencia eléctrica: (20 kW x 124,00)	= 2.480,00
Mesas: (5 mesas x 70,86)	= 354,30
Máquinas tipo “B”: (2 máquinas x 832,60)	= <u>1.665,20</u>
<i>Cuota devengada por operaciones corrientes</i>	= <i>14.159,39</i>

⁶¹ Este procedimiento se efectúa igual a la determinación de los módulos en la estimación objetiva del IRPF (Caso práctico N° 02).

⁶² El ingreso a cuenta consiste en las declaraciones-liquidaciones que el contribuyente deberá realizar en los tres primeros trimestres de cada año natural y corresponderá a una parte de la cuota derivada del régimen simplificado y resulta de aplicar el porcentaje señalado para cada actividad en las instrucciones para la aplicación de los índices y módulos en el IVA contenidas en la Orden HAP/2430/2015, una vez calculados los índices y módulos aplicables a la actividad económica.

A continuación, se calcula la cuota derivada del régimen simplificado; para ello se toma en cuenta dos valores: la cuota devengada por operaciones corrientes (igual a los valores determinados en los índices aplicados a la actividad), descontándose las cuotas soportadas por concepto de operaciones corrientes y el 1% del importe de la cuota devengada por operaciones corrientes (en concepto de cuotas soportadas de difícil justificación) y; la cuota mínima (porcentaje establecido en la tabla del epígrafe de cada actividad aplicada a la cuota devengada por operaciones corrientes) y se elige el valor mayor una vez efectuado el cálculo:

Cuota devengada por operaciones corrientes:.....14.159,39 euros
(-) Cuotas soportadas por operaciones corrientes:.....9.330,00 euros
(-) 1% difícil justificación (1% x 14.159,39).....141,59 euros
Diferencia:.....4.687,80 euros

Cuota mínima: (13% de 14.159,39 euros): 1.840,72 euros

Entre estos dos valores calculados se debe elegir el mayor. Por tanto, la cuota derivada del régimen simplificado es *4.687,80 euros*. Determinada la cuota derivada del régimen simplificado, ahora se deducción los valores de IVA por las adquisiciones de activos fijos y se obtiene la “cuota anual”:

Cuota derivada del régimen simplificado4.687,80 euros
IVA deducible activos fijos (450 x 21% + 2.000 x 21%)..... -514,50 euros
Cuota anual4.173,30 euros

Finalmente, para obtener el resultado de la autoliquidación final⁶³ de la cuota anual se descuentan los ingresos a cuenta determinados inicialmente:

Cuota anual4.698,30 euros
(-) Ingresos a cuenta del ejercicio: (462,71 x 3)..... -1.388,13 euros
Resultado declaración 4.º trimestre3.310,17 euros

Los empresarios acogidos a esta modalidad de estimación objetiva deberán declarar e ingresar trimestralmente en el Tesoro Público, para el caso de estimación objetiva en el IRPF el porcentaje de los rendimientos netos irá en función del número de personas

⁶³ La autoliquidación final es el pago correspondiente al cuarto trimestre, las cuotas anteriores se cancelan mediante los ingresos a cuenta determinadas para un primer, segundo y tercer trimestre.

asalariadas existentes; si existe más de una persona asalariada el porcentaje del rendimiento a ingresar es del 4%, en caso de contar con una sola persona asalariada el porcentaje es 3% y si no existe ningún asalariado se ingresa el 2%. Cuando se trate del inicio de la actividad, se tendrán en cuenta los datos-base del primer día del ejercicio. De no poderse determinar algún dato-base se tomarán, a efectos del pago fraccionado, los del año inmediato anterior. En su defecto, el pago fraccionado consistirá en el 2 por 100 del volumen de ventas o ingresos del trimestre. En el caso de la estimación objetiva en el IVA los valores a ingresar en los tres primeros trimestres, corresponden a la determinación del ingreso a cuenta y la cuota para el cuarto trimestre será el resultado de la declaración (Ver Caso Práctico N° 04). Los pagos fraccionados deberán ingresarse en los plazos comprendidos entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio, octubre (primero, segundo y tercer trimestres) y en los 30 primeros días de enero (cuarto trimestre). Aunque no resultasen cantidades a ingresar, los contribuyentes presentarán una declaración liquidación en la forma y plazos previstos (Orden HAP/2430/2015, Anexo II).

Cabe señalar que, el cumplimiento de estas obligaciones debe realizarse a través de declaraciones en modelos establecidos para cada impuesto; en el caso de la estimación objetiva sobre el IRPF, se utiliza el modelo 131. Para el régimen especial simplificado del IVA, se empleará el modelo 303 (Agencia Tributaria, Modelos y formularios, 2016).

Los empresarios que hayan elegido como modelo de imposición a la estimación objetiva, como justificantes de las operaciones que realicen, deberán emitir y entregar facturas y conservar copia o matriz de estas (Real Decreto 1619/2012, artículo 01. Título preliminar). No obstante, se suscitan ciertas excepciones: al no existir la obligación de expedir factura en las actividades realizadas por los empresarios que se encuentren acogidos al régimen simplificado del IVA y, dada la coordinación de este régimen con la modalidad de estimación objetiva del IRPF, la no obligación aplica también para este caso (Real Decreto 1619/2012, artículo 03. Título preliminar). Sin embargo, debe considerarse una particularidad; para quienes determinen su rendimiento neto en función del volumen de sus ingresos, situación aplicable a los empresarios dedicados a actividades agrícolas, ganaderas y forestales (Ver Esquema N° 2.II.), tendrán la obligación de expedir original y copia de facturas por las transacciones que realicen producto de su actividad (Real Decreto 1619/2012, artículo

26. Título II). Para ello, la obligación deberá ser cumplida ya sea con la expedición de facturas ordinarias/completas o facturas simplificadas⁶⁴.

Las facturas constituyen documentos probatorios de las operaciones realizadas que garantizan la confianza y seguridad jurídica de las relaciones comerciales, es decir, su emisión sirve como medio de prueba documental de una operación comercial. A través de este documento, el empresario revela la información del bien entregado o servicio prestado y los datos del beneficiario de dicha transacción. Desde el punto de vista tributario, la factura posibilita al destinatario o beneficiario la justificación formal de la repercusión del tributo y el derecho a la deducción impositiva (Dorta y Rodríguez, 2004: 46). En este sentido, las facturas emitidas por los contribuyentes que determinan sus rendimientos por la modalidad de estimación objetiva, permiten a sus destinatarios justificar los gastos efectuados en concepto de IRPF y así mismo deducir el IVA soportado de sus operaciones comerciales.

Ante este escenario, como medida para la prevención del fraude y control de operaciones efectuadas por empresarios que apliquen la estimación objetiva para determinar sus rendimientos, a partir del año 2007, se establecieron una serie de medidas y limitaciones que han endurecido el sistema de módulos (Limitaciones repasadas el inicio del capítulo, en la descripción del ámbito de aplicación y exclusión).

2.3 Obligaciones, infracciones y sanciones para los contribuyentes ¿Qué le compete al pequeño empresario?

Retomándose los fundamentos esenciales de los regímenes de estimación objetiva, en relación a la disminución de los costes fiscales indirectos, se hace referencia a la simplificación de los deberes y obligaciones que les corresponde a los contribuyentes al determinar el rendimiento de sus actividades económicas por este régimen, así se tiene:

En principio, el contribuyente deberá registrar la actividad (darse de alta), para ello deberá solicitar su Número de Identificación Fiscal (NIF). Registrada la actividad, el contribuyente deberá emitir facturas y copia de las mismas (obligatorio cuando: las actividades en las cuales el rendimiento neto se fije en función del volumen de operaciones, el destinatario sea un empresario o profesional con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido y, si el destinatario exige el documento para ejercer algún derecho de naturaleza tributaria) como documentos

⁶⁴ Las facturas simplificadas se insertan en el Real Decreto 1619/2012 en base a la determinación de la Directiva 2010/45/UE del Consejo de 13 de julio de 2010, relativa al sistema común del IVA, en lo que respecta a las normas de facturación.

probatorios de su actividad económica. Estos documentos, deberán conservarse numerados por orden de fechas y agrupadas por trimestres, durante el plazo de cuatro años que es el plazo de prescripción (Ley 35/2006, artículo 104; RIRPF artículo.68.1). Al igual que las facturas, los documentos justificantes de los signos, índices o módulos aplicados a la actividad deberán conservarse por el mismo plazo de prescripción.

Los contribuyentes que deduzcan amortizaciones para determinar el rendimiento neto de la actividad (Ver Caso Práctico N° 02) han de llevar un libro registro de bienes de inversión. En aquellas actividades que para determinar el rendimiento se tenga en cuenta el volumen de operaciones (caso de actividades agrícolas, ganaderas y forestales), debe llevarse un registro de ventas o ingresos como soporte documental (Real Decreto 439/2007, artículo 68, inciso 6 y 7). Los sujetos acogidos al régimen deberán presentar dentro de los plazos establecidos, las declaraciones – liquidaciones correspondientes a cada tributo y, cuando la Administración tributaria lo requiera tendrán la obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas (Ley 58/2003, artículo 29. Título II). La Ley General Tributaria (Ley 58/2003) en su Capítulo III, dispone la clasificación de las infracciones y sanciones tributarias; en este sentido, y efectuando una relación con los deberes y obligaciones que les competen a los contribuyentes en modalidad de estimación objetiva, se hace referencia a las siguientes:

El incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones o documentos necesarios, incluidos los relacionados con las obligaciones aduaneras; documentos que se requieren para que la Administración tributaria pueda practicar la adecuada liquidación de aquellos tributos, constituye una infracción. Esta infracción, se valorará como leve, grave o muy grave⁶⁵. La base de la sanción cuando no se hubiera presentado declaración, será la cuantía de la liquidación, o la diferencia entre: la cuantía que resulte de la adecuada liquidación del tributo y la que se hubiese declarado. Si la infracción se considera leve la sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la base; si la infracción es grave la multa pecuniaria irá entre el 50 al 100 por ciento y, se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública⁶⁶; en el caso de que la infracción sea muy grave (cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos), la multa pecuniaria ascenderá del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje

⁶⁵ Para determinar la valoración de infracción como leve, grave o muy grave, véase Art. 192 de la Ley 58/2003, numerales 2,3 y 4.

⁶⁶ Criterios considerados en el Art. 187 de la Ley 58/2003.

mínimo conforme a los criterios de comisión expuestos para el caso anterior (Ley 58/2003, artículo 192. Capítulo III).

El incumplimiento de obligaciones contables y registrales, entre ellos los libros y registros establecidos en las normas tributarias, se considera como infracción grave, sobre la cual se aplicará una sanción pecuniaria fija de 150 euros (Ley 58/2003, artículo 200. Capítulo III). El no emitir las facturas como documentos soporte de las operaciones comerciales y, la no conservación de las mismas se considera una infracción grave. La sanción consistirá en una multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción (caso que aplicaría a las actividades económicas en estimación objetiva exceptuando a las agrícolas, ganaderas y forestales), la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento (Ley 58/2003, artículo 201. Capítulo III).

Respecto a la obligación de la utilización y solicitud del número de identificación fiscal, si se genera su incumplimiento dará lugar a una infracción leve y la sanción será una multa pecuniaria fija de 150 euros (Ley 58/2003, artículo 202. Capítulo III).

La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, originará una infracción grave, ante la cual se aplicará una multa pecuniaria fija de 150 euros como sanción. Cabe señalar que, si el contribuyente desatiende el plazo concedido para presentar los requerimientos solicitados por Administración tributaria, la sanción consistirá en: una multa pecuniaria fija de 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento; 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento y; 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento (Ley 58/2003, artículo 203. Capítulo III).

2.4 Análisis de datos económicos ¿Cuáles han sido los beneficios económicos de la estimación objetiva?

Analizada la normativa aplicada a la modalidad de estimación objetiva, ahora se hace referencia al comportamiento económico durante el espacio temporal de estudio definido (2008 - 2016). Como se aclaró anteriormente, el sistema tributario español comprende la estimación objetiva para el IRPF e IVA de manera independiente, en este sentido, los datos económicos en relación a la recaudación y número de contribuyentes, se recogen para cada impuesto en base a la información estadística suministrada por Agencia Tributaria.

Respecto a la modalidad objetiva aplicada sobre el IRPF, cabe señalar que al año 2014 (último dato disponible) representó el 4.28% de la recaudación total generada en ese periodo. A continuación, se destaca la siguiente información económica:

Tabla N° 2.II. Número de declarantes e Importes de recaudación del Método de estimación objetiva sobre el IRPF Período 2008 – 2014 (último dato disponible)

AÑO	NÚMERO DE DECLARANTES	RECAUDACIÓN DE IRPF EN ESTIMACIÓN OBJETIVA (En millones de euros)		
		ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS Y SILVICULTURA	RESTO DE ACTIVIDADES	TOTAL
2008	1.657.321	2.890	7.523	10.413
2009	1.597.862	2.173	6.554	8.727
2010	1.562.173	2.435	6.231	8.666
2011	1.548.289	2.622	6.048	8.670
2012	1.516.034	2.602	5.768	8.370
2013	1.458.976	2.935	5.141	8.076
2014	1.438.495	2.547	4.949	7.496

Fuente: elaboración propia basada en informes Estadísticos 2007 – 2014 Agencia Tributaria

Gráfico N° 2.I. Recaudación del método de estimación objetiva sobre el IRPF Período 2008 – 2014 (último dato disponible) (En millones de euros)



Fuente: elaboración propia basada en informes Estadísticos 2007 – 2014 Agencia Tributaria

De acuerdo con los datos precedentes, la recaudación efectiva presenta un decrecimiento paulatino interanual. En el año 2008, la recaudación ascendió a 10.413 millones de euros, registrándose una variación negativa de -8.74% en relación al año anterior. Para analizar este decremento, los valores se desglosan así: las declaraciones por agricultores, ganaderos y silvicultores sumaron 2.890 millones de euros, 22% menos que el año anterior⁶⁷, descenso que se atribuye al restablecimiento de algunos incentivos fiscales que se habían adoptado en ejercicios anteriores (reducciones del rendimiento neto previo en un 15% en adquisiciones de fertilizantes o plásticos y 35% en el precio del gasóleo agrícola, reducción del rendimiento neto de módulos en un 3% para las actividades que se hubiesen iniciado ya en el 2007 y, 2% para aquellas que inicien en el 2008) y, el resto de empresarios y profesionales de la modalidad de tributación en estimación objetiva, en este periodo declararon rentas por un monto de 7.523 millones de euros, evidenciándose un descenso de 2.3% en relación al año anterior⁶⁸, minoración que se atribuye principalmente a la reducción de determinados módulos (actividades de transporte, con la finalidad de aminorar los efectos producidos por el incremento del precio del gasóleo registrado en el 2008). Así mismo, en este periodo se evidencia un retroceso del número de declarantes registrados, los contribuyentes que declararon sus rentas bajo la modalidad de estimación objetiva fueron 1.657.321, descendiendo en 1.6% en relación al año 2007⁶⁹ (Ministerio de Economía y Hacienda, 2010: 44-84).

En el periodo 2009, el número de contribuyentes registrados continúa descendiendo, se denota una disminución de 3.6% en relación al año anterior. Del total de contribuyentes (1.597.862) un 69.73% pertenecen a actividades económicas agrarias. La crisis económica que afecta a España, da lugar a la caída de un gran número de empresarios y profesionales, conllevando a la disminución de los valores recaudados, por estimación objetiva en este periodo las rentas suponen un valor de 8.727 millones de euros, denotándose una disminución porcentual del 16.19% (Ver Gráfico N° 2.1.). Las reducciones del 20% por mantenimiento o creación de empleo; reducción del 5% sobre el rendimiento neto de módulos (reducción que tiene como origen los Acuerdos de la Mesa del Trabajo Autónomo, cuyo objetivo es aliviar la situación de los trabajadores autónomos), los incentivos fiscales que fueron retomados en el año anterior y que se mantienen para las actividades agrícolas y ganaderas; la revisión de

⁶⁷ Según el análisis de los datos estadísticos del ejercicio 2007, los rendimientos por IRPF en actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva supusieron 3.707 millones de euros.

⁶⁸ Los rendimientos por el IRPF en actividades económicas en estimación objetiva, exceptuando las actividades agrícolas, ganaderas y forestales ascendieron a 7.703 millones de euros en el ejercicio 2007.

⁶⁹ El número de declarantes registrados en la modalidad de estimación objetiva del IRPF, en el año 2007 fueron 1.685.021.

los índices de rendimiento neto aplicables a determinados productos agrícolas por encontrarse por encima de la realidad económica del sector y; la reducción a los índices de rendimiento neto que se aplica de acuerdo con el informe emitido por el Ministerio de Medio Ambiente, Medio Rural y Marino⁷⁰, se consideran los principales fundamentos que inciden en el descenso registrado por estos rendimientos en el año 2009 (Ministerio de Economía y Hacienda, 2011: 39-80). Para el siguiente periodo, año 2010, los valores recaudados por estimación objetiva sufren un ligero descenso de 0.70%. Sin embargo, el importe de las rentas declaradas por los empresarios y profesionales con actividades económicas distintas a las agrarias, supuso una disminución interanual de 4.9%, producto de la caída de empresarios derivada de la crisis económica imperante en España. La situación que sobresale es el incremento de 12.1% en los importes declarados por los agricultores, ganaderos y silvicultores, a primera vista se entendería que el régimen de estimación objetiva, tuvo mayor acogida en este sector; paradójicamente, el aumento de los valores recaudados se atribuye fundamentalmente al desvanecimiento de incentivos fiscales (reducción del rendimiento neto previo en el 35% del precio de adquisición del gasóleo agrícola y 15% del precio de adquisición de los fertilizantes o plásticos necesarios para el desarrollo de las actividades que se aplicaron en los periodos 2008 y 2009). El escenario descrito se constata al analizar el número de declarantes en el periodo (1.562.173), cifra que representa un 2.2% de descenso en comparación con las declaraciones presentadas en el ejercicio 2009 (Ministerio de Economía y Hacienda, 2012: 36-78). En el periodo 2011, el panorama observado en los años anteriores diverge, al generarse un ligero incremento de 0.05% en los valores recaudados. Dicho acrecentamiento casi imperceptible, se atribuye al incremento en las rentas generadas por las actividades agrícolas y ganaderas (7.7%), pese a establecerse una reducción en los índices de rendimiento neto aplicables para las siguientes actividades agrícolas: uva de mesa, flores y plantas ornamentales y, tabaco. Por el contrario, el resto de actividades económicas descienden en un 2.9%, minoración atribuida a la reducción general del 5 por 100 del rendimiento neto de módulos para todos los contribuyentes. El número de declaraciones presentadas en este año ascendió a 1.548.289, lo que supuso un descenso del 0,9% en comparación con las presentadas en el ejercicio 2010 (Ministerio de Economía y Hacienda, 2013: 35-68).

⁷⁰ En este informe, se pone de manifiesto que se han producido circunstancias excepcionales en el desarrollo de las actividades agrícolas y ganaderas, por estar localizadas en determinadas zonas geográficas.

En el periodo 2012, 1.516.034 de contribuyentes declararon su renta bajo la modalidad de tributación objetiva. El importe de recaudación asciende a 8.370 millones de euros, un 3.46% menos en comparación al valor registrado en el ejercicio 2011. A diferencia del periodo precedente, tanto las actividades agrícolas, ganaderas y silvicultoras, como el resto de actividades económicas bajo estimación objetiva tienen afecto negativo. Dicha circunstancia, se atribuye básicamente a la aplicación de la Ley 7/2012, que modifica la normativa tributaria, presupuestaria y financiera para intensificar las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, modificaciones que para el sistema de módulos introduce dos novedades: en el Sector Transporte (división 7 de la sección primera del IAE), si el contribuyente factura más de 300.000 euros anuales, no podrá seguir tributando en módulos; los empresarios obligados a practicar retenciones, no podrán seguir en módulos si en el año anterior hubiesen obtenido rendimientos superiores a 225.000 euros anuales con carácter general o 50.000 euros anuales, siempre que más del 50% de sus ingresos provengan de empresas y por tanto estén sujetas a retención; es decir, las actividades susceptibles de exclusión son las afectadas por la retención del 1%, entre ellas se encontraban la albañilería, la fontanería, la pintura, la carpintería, transporte de mercancías por carreteras, entre otras. A esta regularización, se añade lo dispuesto en la Orden Ministerial HAP/660/2013: se reduce para el período impositivo 2012, los índices de rendimiento neto aplicables a determinadas actividades agrícolas y ganaderas afectadas por circunstancias excepcionales al localizarse en determinadas zonas geográficas y, como consecuencia del elevado impacto que ha tenido el incremento del precio de los piensos, para dicho ejercicio, el índice corrector por piensos adquiridos a terceros, aplicable a las actividades ganaderas, se rebaja a 0,65 (Ministerio de Economía y Hacienda, 2014: 37-71).

El número de contribuyentes que en el año 2013 declararon sus rentas por estimación objetiva fue de 1.458.976, el importe recaudado ascendió a 8.076 millones de euros, cifras que significaron un descenso de 3.8% y 3.5% respectivamente, en relación a los resultados del periodo anterior. Este comportamiento está en línea con la variación negativa observada en los años anteriores (Ministerio de Economía y Hacienda, 2015: 38, 66-71). En este periodo, se mantuvieron las restricciones en el sistema de módulos impuestas por la Ley de Lucha contra el Fraude desde el año anterior, a estas disposiciones se adhieren nuevas modificaciones a los límites de exclusión de módulos, así; el volumen de ingresos en el ejercicio precedente no podrá superar los 450.000 o 300.000 euros en el caso de actividades agrícolas y ganaderas y aquellas actividades de la División 7ª de la Sección 1ª del IAE (transporte y comunicaciones);



el empresario no deberá realizar otras actividades que tributen en estimación directa y, en el caso de los contribuyentes cuyos ingresos estén sometidos a la retención del 1 por ciento (epígrafes de carpintería metálica, albañilería, fontanería, carpintería, confección, industria del mueble e impresión) quedarán excluidos si en el año anterior han tenido rendimientos superiores a 225.000 euros anuales o 50.000 euros anuales si más del 50 por ciento de sus ingresos provienen de empresas y no de particulares (Orden HAP/2549/2012, 2012, Art. 3). En el año 2014, los contribuyentes que se acogieron a la tributación objetiva fueron 1.438.495, 1.4% menos que el periodo 2013, por su parte los valores de recaudación disminuyeron en un 7.2% al registrarse una suma de 7.496 millones de euros. En este ejercicio fiscal, se mantuvieron los criterios cualitativos de límites de exclusión a las actividades económicas dispuestas en el año 2013 (Agencia Tributaria, Estadísticas de los declarantes del IRPF, 2015). La Dirección General de Tributos, hasta la fecha (diciembre de 2016) no ha emitido, información oficial sobre el número de declarantes y los importes recaudados provenientes del método de estimación objetiva correspondientes a los años 2015 y 2016. Razón por la cual, solamente se mencionan las novedades introducidas en la normativa para estos periodos. Para el año 2015, se mantienen las modificaciones que se venían estableciendo desde los dos periodos precedentes; sin embargo, para el año 2016, se empieza a implantar las medidas aprobadas en la reforma fiscal de 2015⁷¹, que entre sus objetivos principales lo que busca es reducir el número de autónomos que cotizan en módulos, para ello se establecen nuevos requisitos, limitaciones y exclusiones con carácter transitorio. En base a ello, sólo podrán acogerse a la tributación por módulos aquellos autónomos: cuyo volumen de ingresos no supere los 250.000 euros anuales, incluidas las actividades agrícolas, ganaderas o forestales; cuyo volumen de compras, sin incluir inversiones, no supere los 250.000 euros anuales y; quienes no realicen actividades a las que se aplica el tipo de retención del 1%, las cuales quedan excluidas. Es de rigor mencionar, que las disposiciones de la reforma fiscal para el método de estimación objetiva, se postergan hasta el año 2018, razón por la cual las medidas que entran en vigencia a partir del 01 de enero del 2016, tienen un carácter transitorio.

Para iniciar con el análisis de los valores recaudados por el régimen especial simplificado sobre el Impuesto al Valor Añadido, se recalca que este régimen se establece respecto a diferentes bienes, sectores o actividades con la finalidad de

⁷¹ Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias

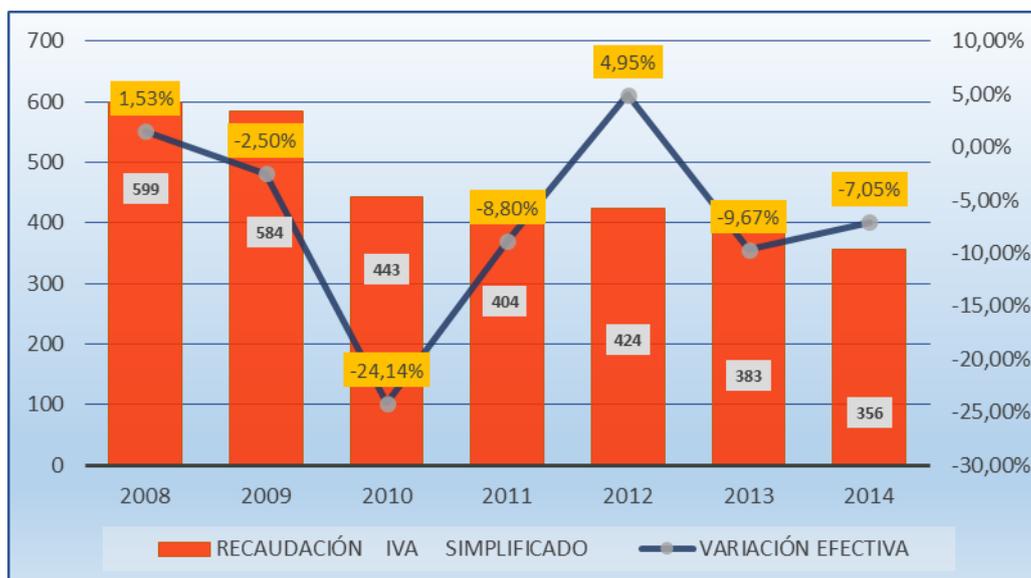
reducir en lo posible la presión fiscal indirecta de los pequeños empresarios y simplificar al máximo la gestión del impuesto. Para el año 2014, la recaudación proveniente de este régimen tuvo una representación porcentual del 0.20 en relación a los valores totales recaudados por Agencia Tributaria. Tomando como base los datos de los informes estadísticos que emite Agencia Tributaria, se tiene:

Tabla N° 2.III. Número de declarante e importes de recaudación del régimen especial simplificado sobre el IVA
Período 2008 – 2014 (último dato disponible)
(En millones de euros)

AÑO	NÚMERO DE DECLARANTES	RECAUDACIÓN IVA SIMPLIFICADO (En millones de euros)
2008	435.702	599
2009	398.223	584
2010	374.242	443
2011	362.240	404
2012	344.284	424
2013	305.968	383
2014	277.895	356

Fuente: elaboración propia basada en informes Estadísticos 2007 – 2014 Agencia Tributaria

Gráfico N° 2.II. Recaudación del régimen especial simplificado sobre el IVA
Período 2008 – 2014 (último dato disponible)
(En millones de euros)



Fuente: elaboración propia basada en informes Estadísticos 2007 – 2014 Agencia Tributaria

Con esta información se evidencia un panorama similar al método de estimación objetiva sobre el IRPF. Así, durante el periodo analizado, se observa que el número de

declarantes en régimen simplificado, sufre una disminución continua hasta alcanzar la cifra de 277.895. Los retrocesos experimentados son significativos: en los periodos 2009, 2013, 2014 con porcentajes de -8.60%, -11.43% y -9.18% respectivamente, situación que concuerda con los importes recaudados por este concepto, pasando de 599 millones de euros en el año 2008 a 356 millones en el 2014⁷², registrándose la disminución más significativa en el periodo 2010, con un -24.14% (Ministerio de Economía y Hacienda, 2012: 124-132). Entre las principales novedades, referentes a modificaciones en la normativa que regula el régimen simplificado sobre el IVA se destaca, la revisión de la tabla de módulos efectuada en el año 2010, que se lleva a cabo para adaptar su importe a la subida de tipos impositivos, que ante el calado de la crisis internacional y el vertiginoso decrecimiento de los ingresos fiscales se dispone por el artículo 79 de la Ley 26/2009 que desde el 1 de julio de 2010. El tipo general del Impuesto pasa de ser 16% a un 18% y el reducido del 7% se eleva al 8% (Ministerio de Economía y Hacienda, Orden EHA/99/2010). Para el año 2012, se presenta un escenario semejante, al disponerse el mayor incremento de IVA en la historia de España, el tipo general se incrementa en tres puntos porcentuales y el reducido en dos puntos porcentuales, llegando a tarifas del 21% y 10% respectivamente, cabe recalcar que la tarifa de IVA super-reducido, no sufre modificación y se mantiene en un 4%. Así, con fecha 22 de octubre se emite la Orden HAP/2259/2012, por la que se modifican los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2012 aprobados por la Orden EHA/3257/2011, con la finalidad de incorporar al régimen de módulos los efectos del aumento de tipos acordado (Ministerio de Economía y Hacienda, Orden HAP/2259/2012).

Pese a generarse dichos incrementos, el régimen especial simplificado del IVA, no presenta resultados alentadores durante el periodo analizado, situación que se relaciona directamente con los resultados de disminución sucesiva reflejados para el método de estimación objetiva sobre el IRPF, puesto que la coordinación entre ambos regímenes es total. Al evidenciarse que el número de declarantes en tributación objetiva, disminuye tanto en IRPF como en IVA y por ende retroceden los importes por concepto de recaudación, se constata dicha relación. En la siguiente tabla se resumen las medidas normativas de carácter restrictivo establecidas en la estimación objetiva durante el periodo analizado:

⁷² Al igual que en el análisis de los datos del método de estimación objetiva sobre el IRPF, se considera la información hasta el año 2014, puesto que, hasta ese periodo Agencia Tributaria ha emitido oficialmente los informes.

Tabla Nª 3.I. Tabla de medidas normativas en relación a las limitaciones dispuestas para la estimación objetiva en España
(Período 2007 - 2016)

AÑO	REFERENCIA NORMATIVA	DISPOSICION
2007	Real Decreto 439/2007	Obligación de retener el 1 por 100 sobre la base imponible en una serie de actividades (Ver Tabla Nª 2.I.).
2008	Orden EHA/3462/2007	Reducción del rendimiento neto previo en un 15% en adquisición de fertilizantes o plásticos. Reducción del rendimiento neto previo en un 35% en precio del gasóleo agrícola. Reducción del rendimiento neto de módulos en un 3% para las actividades que se hubiesen iniciado ya en el 2007 y, 2% para aquellas que inicien en el 2008.
2010	Orden EHA/99/2010	Eliminación de: reducción del rendimiento neto previo en un 15% en adquisición de fertilizantes o plásticos y, reducción del rendimiento neto previo en un 35% en precio del gasóleo agrícola.
2012	Orden EHA/3257/2011	Reducción en los índices de rendimiento neto aplicables para las siguientes actividades agrícolas: uva de mesa, flores y plantas ornamentales y, tabaco.
2012	Orden HAP/660/2013	Índice corrector por piensos adquiridos a terceros, aplicable a las actividades ganaderas, se rebaja a 0,65.
2013	Ley 7/2012 Orden HAP/2549/2012	Límites de exclusión de módulos: el volumen de ingresos en el ejercicio precedente no podrá superar los 450.000 euros o 300.000 euros en el caso de actividades agrícolas y ganaderas y de las de la División 7ª de la Sección 1ª del IAE (transporte y comunicaciones); el empresario no deberá realizar otras actividades que tributen en estimación directa y, en el caso de los contribuyentes cuyos ingresos estén sometidos a la retención del 1 por ciento (epígrafes de carpintería metálica, albañilería, fontanería, carpintería, confección, industria del mueble e impresión) quedarán excluidos si en el año anterior han tenido rendimientos superiores a 225.000 euros anuales o 50.000 euros anuales si más del 50 por ciento de sus ingresos provienen de empresas y no de particulares.
2016 ⁷³	Orden HAP/2430/2015	Nuevos límites: volumen de ingresos no supere los 250.000 euros anuales, incluidas las actividades agrícolas, ganaderas o forestales; cuyo volumen de compras, sin incluir inversiones, no supere los 250.000 euros anuales y; quienes no realicen actividades a las que se aplica el tipo de retención del 1%, las cuales quedan excluidas. Magnitudes específicas (personas empleadas, vehículos o bateas).

Fuente: Normativa BOE (2007 - 2016).

Cabe señalar que las medidas expuestas para el año 2016, rigen también para el siguiente periodo, sin embargo, tienen un carácter transitorio. A partir del año 2018, las disposiciones se endurecen aún más, los límites de las cifras de negocio para permanecer dentro de estimación objetiva, no deberán sobrepasar los 150.000 euros y las facturas que se emitan a empresarios y profesionales tendrán como límite 75.000

⁷³ Dado que en los años 2014 y 2015 no se registra la disposición de medidas restrictivas en la estimación objetiva, en esta tabla no se hace referencia a estos periodos.

euros. Para el caso de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales el límite de 250.000 se mantiene. En lo referente a las compras de bienes y servicios la limitación disminuye a 150.000 euros. La finalidad de estas medidas se encaminaría a que, el régimen de estimación objetiva quede establecido solamente para actividades agrícolas, ganaderas y forestales o actividades en las que el consumidor final del producto o servicio sea un contribuyente sin derecho a posibles reducciones tributarias.

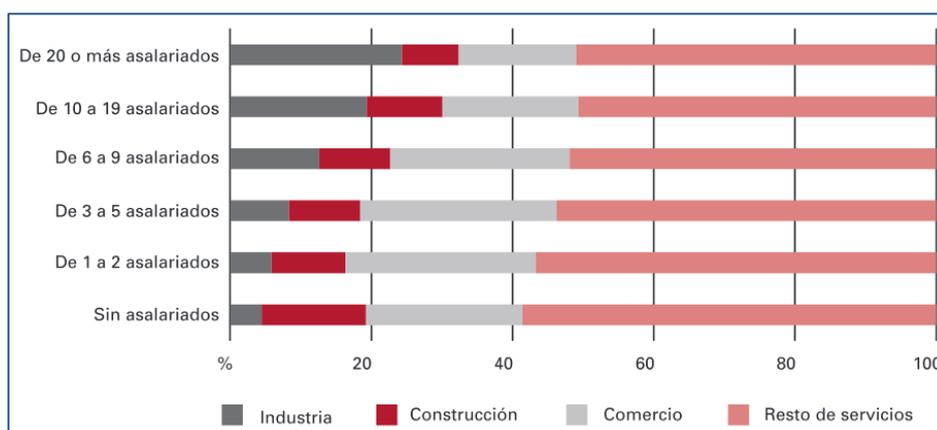
En el registro del Instituto Nacional de Estadística (INE) correspondiente al año 2015 se recoge la siguiente información:

*Gráfico N° 3.I. Número de empresas activas al
(Al año 2015)*



Fuente: Anuario estadístico de España 2016 – INE.

*Gráfico N° 3.I. Empresas activas según sector económico, por intervalo de asalariados
(Al año 2015)*



Fuente: Anuario estadístico de España 2016 – INE.

Esta información sirve de referencia para estimar el número de contribuyentes que se excluyen de la estimación objetiva, como se puede apreciar el sector de la construcción y el resto de actividades (incluye actividades de los epígrafes 3,4,5) abarcan la mayor cantidad de empresas activas y son precisamente estos sectores quienes acaparan considerables porcentajes de asalariados. Así, con la última

disposición Agencia Tributaria estima que la tributación objetiva regirá para un máximo de 310.000 contribuyentes, situación que conlleva a cuestionarse ¿Cómo incidirá un nuevo método de determinación de la obligación tributaria en estos segmentos de contribuyentes?, dada su exclusión de la estimación objetiva.

CAPÍTULO 3. VISIÓN COMPARADA ENTRE EL RISE ECUATORIANO Y LA ESTIMACIÓN OBJETIVA ESPAÑOLA

Para la implantación de modelos tributarios simplificados, las Administraciones Tributarias deben considerar una serie de aspectos entre ellos: tributos que comprende (habitualmente IRPF e IVA), ámbito de aplicación (esto es, en qué casos se habrá –o podrá– calcular el tributo de forma simplificada), procesos para la inscripción, renuncia y exclusión del régimen, técnicas presuntivas que se empleen para determinar la obligación tributaria, mecanismos de pago y control, deberes y obligaciones formales que corresponderán a los contribuyentes que se adhieran, determinación de infracciones y aplicación de sanciones, etc. Dichos aspectos deben ser regulados por una normativa clara y objetiva que permita una funcionalidad adecuada de estos regímenes. Del mismo modo deben irse construyendo alternativas de mejora a lo largo su evolución (Junquera y Pérez, 2012: 34).

En este sentido, se ha analizado los aspectos anteriormente menciones tanto para el RISE de Ecuador como para la modalidad de estimación objetiva aplicada sobre el IRPF e IVA en España. En base a esta información a continuación se efectúa una comparación entre estos sistemas.

3.1 Tributación Objetiva, su establecimiento ¿qué impuestos comprende?

En España, la implantación de la tributación objetiva parte de un censo altamente confiable, que permitía contar con una base de datos de contribuyentes sólida. Al contar con este gran recurso, el establecimiento de la tributación objetiva se orientaba a depurar mayormente dicho censo y a segmentar sectores de contribuyentes con características homogéneas. Entre las características consideradas para tal segmentación se encontraban: procedimientos técnicos y particularidades comerciales empleadas para cada actividad económica. Estas características sirvieron como base para que a través de un modelo econométrico, se determinen los módulos y parámetros objetivos utilizados para calcular la carga tributaria correspondiente a cada contribuyente. Por tanto, en ningún momento se consideraba el rendimiento real proveniente de las actividades económicas, de ahí que su denominación se instituya como “estimación objetiva”.

La estimación objetiva se convierte en un sistema de fácil comprensión para el contribuyente con obligaciones formales mínimas; buscaba el cumplimiento voluntario por parte del pequeño empresario intentando aumentar así la tributación efectiva. Con ello, el objetivo de la tributación objetiva se centró en disminuir la brecha de tributación generada entre: los rendimientos de trabajo (que abarcaban el IRPF de personas



físicas con relación laboral legalmente establecida) y los rendimientos empresariales y profesionales (que provenían principalmente de micro y pequeñas empresas); situación que para la época se cuestionaba como agravante de la inequidad en el sistema español.

Para el caso de Ecuador, los motivos que llevaron a adoptar el RISE son diferentes. Lamentablemente Latinoamérica se ha visto afectada por: débiles y escasas bases de datos de contribuyentes, y altos índices de economía informal. Ante esta situación, uno de los principales objetivos del RISE se encaminó a incorporar al sector informal dentro de los registros, con la finalidad de ir construyendo un censo fiable y veraz. Para ello, el régimen se promocionaba con ciertas ventajas para el contribuyente entre ellas: no se requiere hacer declaraciones, evitándose los costos por compra de formularios y por la contratación de terceras personas, como tramitadores, para el llenado de los mismos; se evita que le hagan retenciones de impuestos; los comprobantes de venta que tendrá que entregar son simplificados en los cuales solo se llenará fecha y monto de venta; no tendrá obligación de llevar contabilidad; por cada nuevo trabajador que incorpore a su nómina y que sea afiliado en el IESS, se podrá solicitar una deducción del 5% de la cuota a ingresar, hasta llegar a un máximo del 50% de descuento. De este modo se justificaba la denominación del nuevo régimen como: “régimen impositivo simplificado ecuatoriano”.

Se deduce entonces que la estimación objetiva en España y el RISE en Ecuador nacen con un enfoque diferente, y en cuya heterogeneidad priman dos aspectos: el peso de la economía informal y la adhesión de este sector a los registros formales para consolidar una base de contribuyentes sólida.

En el caso de Ecuador, dado que el Impuesto a la Renta y el IVA son los impuestos que han generado mayor recaudación al país (37.3% y 41.4%, respectivamente valores registrados en el año 2015, según el informe de recaudación del SRI para ese periodo), el régimen simplificado (RISE), comprende las declaraciones de estos dos impuestos. España, paralelamente en su sistema tributario aplica la modalidad simplificada (estimación objetiva) igualmente sobre el IRPF y el IVA (39% y 33% respectivamente) según lo señalado por (Lucas, 2016: 58) en base al libro amarillo del PGE 2016.

3.2 ¿Quiénes pueden acogerse a la tributación objetiva?

En lo referente al ámbito de aplicación, en ambos países intervienen dos sujetos: primeramente, el sujeto activo que es el Estado y opera a través de los organismos



encargados de la Administración Tributaria (Servicio de Rentas Internas en Ecuador y Agencia Tributaria en España); y, en segundo lugar, el sujeto pasivo que comprende los contribuyentes registrados en la modalidad simplificada. En los dos escenarios, la modalidad se limita a personas físicas que desarrollan actividades económicas en el entorno micro y pequeño empresarial, el cual abarca desde comerciantes, artesanos, fabricantes, productores agropecuarios y ganaderos, hasta ciertos colectivos de profesionales (este último en el caso de España). La delimitación enfocada a este sector se efectúa por: la naturaleza y tamaño de las empresas, en las cuales el cumplimiento de obligaciones formales presenta un grado de complejidad más significativo o, por la razón de que hayan sido calificados como informales por no contar con ningún tipo de registro. La delimitación a causa de ser considerados como informales es relevante en el caso de Ecuador, puesto que, en España todos los empresarios o profesionales deben estar inscritos en el registro censal para que puedan iniciar sus actividades económicas (situación que se detalla más adelante). El tratar de establecer una sistematización común en relación al ámbito de aplicación de estos tributos, no resulta nada fácil, ya que los factores que priman a la hora de definir la segmentación de contribuyentes que podrán acogerse a un modelo de simplificación tributaria serán: la realidad económica y social de cada país y el sistema normativo que se precise.

Un factor importante a considerar en el ámbito de aplicación, lo constituye la decisión de incluir o no en la tributación objetiva las actividades agrícolas y ganaderas. Para Ecuador, este sector tiene una importancia fundamental dentro de su estructura económica, no obstante, la realidad es palpable y no se puede negar que en este fragmento de contribuyentes es donde resulta más difícil instituir obligaciones tributarias. Por ello, la legislación ecuatoriana incluye en el RISE a las actividades agrícolas y ganaderas, pero considerando algunas excepciones en función al tipo de cultivo, como sucede por ejemplo con las musáceas. España, acoge también a las actividades agrícolas dentro de la tributación objetiva, de hecho, es el único sector en el cual los incentivos tributarios establecidos se mantienen, puesto que, de acuerdo al informe emitido para la reforma fiscal llevada a cabo en el año 2015, los expertos tributarios consideraron que este sector sí amerita un tratamiento diferenciado en relación al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para definir el ámbito de aplicación, ambos países establecen variables de corte en relación a límites de ingresos y adquisiciones, y magnitudes específicas como: número de trabajadores y otros elementos (vehículos, bateas) que se utilicen para el desarrollo

de la actividad económica. No obstante, en España, dichas limitaciones han venido acentuándose en los últimos años, con la finalidad de acoplar la tributación objetiva a la realidad económica de los contribuyentes y respetar el principio de capacidad económica. En Ecuador, durante el periodo analizado, que coincide con la implantación del RISE, las limitaciones inicialmente establecidas no han sido objeto de modificación alguna. En este sentido, la experiencia española es un buen referente para que la Administración Tributaria ecuatoriana considere la revisión de tales limitaciones y se actualicen conforme al contexto de las operaciones económicas de los pequeños empresarios.

En cuanto a exclusiones, la LORTI de Ecuador determina claramente las actividades económicas que no pueden ser parte del RISE, dichas actividades se excluyen por diferentes razones entre ellos: la naturaleza financiera de las operaciones empresariales, la cual requiere de documentos, registros y libros contables que den aval de sus rendimientos y beneficios tributarios; y los sujetos pasivos que cuenten con un título universitario que les permita ejercer como profesionales independientes, a razón de que cuentan con un nivel de educación superior que les facilita comprender la normativa tributaria aplicada al régimen general. España, considera también una serie de exclusiones. Sin embargo, cabe recalcar que la regulación de las mismas se ha efectuado recientemente, con la normativa emitida para contrarrestar los problemas mayúsculos ligados al fraude en el año 2012, el legislativo dispone medidas que limitan el acceso y generan la exclusión de varias actividades económicas endureciendo el sistema de módulos.

3.3 Mecanismos de operatividad

En este punto, es necesario hacer mención al mecanismo empleado por Agencia Tributaria de España: todo autónomo, empresa o profesional debe utilizar el modelo 036 y 037 para declarar el alta, modificación o baja de sus actividades empresariales (Real Decreto 1065/2007, artículo 4, capítulo I, título II). Este mecanismo, permite mantener un registro censal de los sujetos que inician la andadura empresarial. Por tanto, una vez registrado en el sistema, el control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias es más efectivo, independientemente de la modalidad de tributación que decida el contribuyente. Ecuador, presenta cierta falencia en relación a este particular, el SRI no cuenta con una información previa sobre el contribuyente, antes de que este proceda a efectuar su inscripción en cualquiera de las dos modalidades de tributación vigentes, ya sea en el régimen general o el RISE.

Es innegable que la clave de éxito para la implantación de un sistema tributario es el grado de aceptación que tenga por parte del segmento de contribuyentes objeto de aplicación (Junquera y Pérez, 2012: 37). En este contexto, para la inscripción de los contribuyentes, las Administraciones Tributarias de Ecuador y España parten de un requisito básico que es la voluntad del contribuyente al adherirse a la modalidad simplificada, dicha voluntad se hace efectiva una vez que el sujeto pasivo cumpla los requisitos de inscripción y pasen a formar parte del universo de contribuyentes. Para el caso de España, considerando el particular que se hizo referencia en el párrafo precedente; previo a la decisión de optar por el régimen de estimación objetiva, los contribuyentes deben encontrarse registrados en el censo de empresarios y profesionales que determina la normativa. La inscripción puede efectuarse de forma expresa o tácita. En Ecuador, prima la forma de inscripción expresa, el contribuyente acude a las oficinas del SRI y a través de una solicitud y formulario adecuado provee la información necesaria para su registro. En el caso de España, se aplica la forma tácita, pues una vez que el contribuyente forme parte del censo de empresarios y profesionales y cumpla con las condiciones determinadas en el régimen de estimación objetiva, se entenderá que se encuentra dentro de este régimen de forma implícita salvo que, manifieste su decisión de renuncia oportunamente. Se considera que la forma tácita adoptada por España es la mejor opción, ya que de esta manera se facilita la gestión administrativa de los pequeños contribuyentes. No obstante, el caso de Ecuador con la inscripción expresa, se ajusta al objetivo fundamental del RISE, que es atraer al sector informal y mediante su inscripción tener un control censal de este. Al año 2014 los registros de inscripción de la Administración tributaria ecuatoriana, indican que un total de 515.221 contribuyentes se han acogido al RISE, con lo cual se cuenta ya con un registro censal establecido para que el SRI pueda planificar y adecuar sus procedimientos de control e inspección de acuerdo con los recursos administrativos y tecnológicos que posee. Sin embargo, tomando en cuenta el mecanismo aplicado por Agencia Tributaria de España, el SRI podría establecer convenios de intercambio de información con los GAD's municipales, puesto que los mismos exigen a los empresarios un permiso de funcionamiento⁷⁴ para iniciar sus actividades económicas. Así, mediante este cruce de información se contaría con un registro previo y se podría disponer la inscripción de forma tácita en el RISE para estos

⁷⁴ Conforme al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), en el Capítulo III, Sección Primera, Artículos 54, los GAD's municipales tienen la función de solicitar y gestionar el permiso de funcionamiento anual requerido para que los empresarios puedan ejercer sus actividades económicas.



contribuyentes, siempre y cuando cumplan con las características objetivas establecidas para tal fin.

Respecto a la renuncia de los contribuyentes en la tributación objetiva, en el caso del RISE deberá efectuarlo mediante una solicitud expresa ante la autoridad competente del SRI y su efecto surtirá a partir del primer día del mes posterior al que se efectuó la renuncia, de esta manera el contribuyente pasará a formar parte del régimen general de tributación. No obstante, si el sujeto pasivo a más de la renuncia decide cesar sus actividades económicas, será necesario que suspenda o cancele su registro de identificación como contribuyente (RUC). En la modalidad de estimación objetiva española, el proceso para la renuncia se torna más complejo, pues el contribuyente deberá considerar todos los requisitos que conlleva y además supondrá su inclusión inmediata en la modalidad de estimación directa para todas las actividades económicas que desarrolle, por un periodo mínimo de tres años, ya que antes de que transcurra este plazo no podrá retornar a la modalidad de estimación objetiva. Sin duda, considerando el tema del control del sistema, España adopta un buen modelo en cuanto a las condiciones de renuncia, en tal sentido, Ecuador debería: establecer un tiempo mínimo de retorno al régimen para los contribuyentes que decidan renunciar al RISE o, establecer un mínimo de permanencia. Así, el registro censal se tornará fiable y consecuentemente se podrá verificar el cumplimiento oportuno de las obligaciones de los pequeños contribuyentes.

En España, la cuestión de la renuncia también se extiende a la coordinación existente entre los dos impuestos sobre los cuales se aplica la tributación objetiva; es decir, suponiendo que un contribuyente renuncie a la estimación objetiva sobre IRPF implicará también su renuncia al régimen simplificado sobre el IVA o viceversa. Ecuador, al contar con una tributación simplificada de tipo mono-tributo no presenta tal situación, ya que el RISE contempla en conjunto el Impuesto sobre la Renta y el IVA.

3.4 Técnicas presuntivas para determinar la obligación tributaria

En Ecuador, para determinar la obligación tributaria que compete a los contribuyentes RISE, se emplea la técnica presuntiva de “cuota fija”; en función de la categorización del contribuyente, la misma que se establece de acuerdo a la estimación de los ingresos anuales a obtenerse. Así, el parámetro considerado como base para determinar la obligación tributaria lo constituyen los ingresos (ventas), y se fija directamente el valor monetario que el contribuyente deberá ingresar a la Administración tributaria. Dicho mecanismo puede considerarse idóneo, si se repasa el

objetivo del RISE en relación al principio de simplicidad. El contribuyente deberá cumplir con el pago de la cuota establecida de forma mensual o global, en alguna de las instituciones financieras con las que el SRI mantiene convenio, exceptuándose procesos de declaración - liquidación.

España, a diferencia de Ecuador, para determinar los rendimientos en estimación objetiva, aplica la técnica de “parámetros objetivos” empleando magnitudes físicas que representan la capacidad económica de los contribuyentes. Si bien, el proceso de elección de dichos parámetros se torna complejo, su determinación jurídica facilita el control que supone la verificación de dichos parámetros. Cabe señalar, que la estimación objetiva sobre el IRPF, considera parámetros objetivos de tipo indicario o modular, como por ejemplo: personal asalariado, potencia eléctrica, superficie del local entre otros; si se trata de actividades empresariales distintas a las agrícolas, ganaderas y forestales. Para estas últimas, el parámetro objetivo que se considera, es el volumen total de ingresos, sobre el cual se aplica un índice de rendimiento que se fija en cada Orden Ministerial emitida cada año. Respeto al ingreso de tales obligaciones en Agencia Tributaria, una vez determinado el rendimiento, este deberá declararse y liquidarse a través del modelo 131. Dichos rendimientos pueden integrarse con otras obligaciones que competan a los contribuyentes. Por ello, no se establece un sistema de pagos independiente para esta modalidad, efectuándose en pagos trimestrales, al igual que las obligaciones generales de todo empresario o profesional.

En consecuencia, el RISE de Ecuador otorga mayor simplicidad al contribuyente, al determinar directamente la cantidad a ingresar por los tributos que sustituye, sin implicar la realización de declaraciones en modelos o formularios. Sin embargo, respecto a la técnica presuntiva empleada para determinar el rendimiento a tributar, en el RISE al considerar el volumen de ventas como parámetro básico de referencia, se debe tomar en cuenta la experiencia española que en su momento fijó este mecanismo en la estimación objetiva singular rescatándose que: la utilización de esta variable trajo consigo un alto grado de complejidad en el control, que consecuentemente se reflejó en una baja recaudación y actuaciones fraudulentas (Camarena, 2009: 50). Por ello, sería importante que la técnica presuntiva empleada en el RISE fuera cuidadosamente analizada, y se contemple la necesidad de adoptar otros parámetros que, vinculados a cada sector económico, reflejen adecuadamente su realidad socio – económica. Si bien es cierto, el RISE define claramente ocho actividades económicas y dentro de ellas siete categorías en función de la estimación

de los ingresos, pero la presunción empleada en la estimación objetiva española permite adaptarse mejor a la realidad económica de cada actividad que contempla, al particularizar los módulos e índices en función de los elementos necesarios para el desarrollo de cada una de ellas.

Un aspecto trascendental que se toma en cuenta en la tributación objetiva de estos dos países, es el fomento al empleo. El RISE de Ecuador, faculta la deducción del cinco por ciento en la cuota fijada como obligación a ingresar, por cada trabajador que se incorpore a la nómina siempre y cuando se compruebe su afiliación al IESS, y con ello se garantice los derechos de previsión social al trabajador. En la estimación objetiva de España, se contemplan ajustes mediante índices correctores que pueden ser deducidos una vez que se hayan aplicado los módulos concernientes a la actividad económica. Dichas regulaciones resultan muy importantes, sobre todo si se hace reminiscencia al tejido empresarial de estos países (constituido en su mayor parte por micro y pequeñas empresas) y la tarea pendiente de promocionar el empleo formal en estos sectores donde se generan las mayores oportunidades de puestos de trabajo. No obstante, tal y como menciona (García, 2011: 27) analizando las modificaciones que requiere la estimación objetiva, este incentivo por generación de puestos de trabajo debería aplicarse cuando se constate que el contrato del trabajador sea de tipo indefinido con jornada completa, por tal razón sugiere que para contrataciones de tipo parcial se contemple una reducción más limitada. En este mismo contexto, García hace referencia a la importancia de establecer reducciones por actividades de investigación y desarrollo, innovación tecnológica y fomento de las TICs.

3.5 Obligaciones, deberes formales y sanciones que competen a los contribuyentes

Como parte de los deberes y obligaciones formales que compete a los contribuyentes que se acogen a la tributación objetiva, se inicia haciendo referencia a los comprobantes de venta que sustentan las operaciones económicas. Para el caso de las ventas: en Ecuador, la normativa particulariza para el RISE comprobantes específicos para el régimen, que de alguna manera han sido considerados como una ventaja para el contribuyente, por los pocos datos que se requiere al llenar el documento (solamente fecha y monto total de la transacción). Ahora bien, si se analiza desde la perspectiva del adquirente, estos documentos les servirán para sustentar costos o gastos que podrán deducir del Impuesto a la Renta, más no podrán beneficiarse del crédito tributario o fiscal en cuanto al IVA. Esta última medida imperante en el RISE se considera adecuada, pues si el régimen contempla

actividades económicas orientadas exclusivamente a consumidores finales dicha medida no tendrá trascendencia tributaria. Mientras que, si se otorga cabida al crédito fiscal, los sujetos pasivos que empleen la tributación objetiva, tendrán la posibilidad de promocionar la emisión de facturas falsas, sin que les represente costo alguno, pues sus rendimientos estimados no se verán afectados por el hecho de emitir más o menos comprobantes de ventas. Esta problemática se ha convertido en una de las mayores críticas que ha recibido la tributación objetiva en España, llegando inclusive a calificar el régimen como una bolsa de fraude y a establecer una serie de exclusiones drásticas para tratar de frenar actuaciones fraudulentas.

No obstante, es evidente que las situaciones de fraude aquejan también al RISE, pues la no entrega de notas de venta (situación a la que se ven tentados los contribuyentes), acarrea la disminución de la totalidad de ingresos. Por tanto, el parámetro objetivo que se emplea para determinar la cuota a ingresar por parte del contribuyente se ve afectado, más aún si se tiene en cuenta el proceso de auto-categorización del RISE. En este sentido, se recalca la necesidad de agregar ciertos parámetros objetivos para determinar el rendimiento, como se ha analizado en el modelo español.

Existen obligaciones formales análogas para los contribuyentes del RISE de Ecuador y estimación objetiva de España, entre ellas: la obligación de conservar los justificantes de las adquisiciones de bienes y servicios durante el periodo estipulado anterior a su prescripción; referente a los libros y registros contables, en ambos escenarios de estudio se tiene como objetivo simplificar al máximo la llevanza de los mismos. Sin embargo, se establece como mecanismo de control obligatorio un registro de ingresos y egresos mensuales, cabe señalar que en la tributación objetiva de España dicho registro es obligatorio para las de actividades agrícolas, ganaderas y forestales, pues en el caso del resto de actividades económicas acogidas a la estimación objetiva, el deber formal consiste solamente en mantener cronológicamente ordenados los comprobantes de venta que respalden las adquisiciones efectuadas, así como los justificantes de los signos, índices o módulos que aplican para determinar el rendimiento a tributar. Un aspecto rescatable en la estimación objetiva española, es el hecho de exigir un libro registro de bienes de inversión para que los contribuyentes puedan deducir las amortizaciones de dichos bienes, una vez que hayan aplicado los índices y módulos correspondientes. Este mecanismo no implica mayor complejidad y de adoptarse medidas paralelas en el RISE de Ecuador, muy bien podría ser tomado

en cuenta para establecerse en la normativa, pues constituye un buen referente para ejercer legalmente el derecho a un incentivo.

El incumplimiento de los deberes formales conduce a la generación de infracciones, sobre las cuales se establecen las respectivas sanciones. En Ecuador, las sanciones establecidas frente a la detección de infracciones se caracterizan por: determinar la clausura del establecimiento en donde se desarrolla la actividad comercial, y como sanción más gravosa, se supone la expulsión del régimen. España por su parte, tiene previstas sanciones de tipo pecuniario, cuyo monto va acorde a la infracción detectada.

Así, tanto en Ecuador como en España, las cuestiones referentes a: las obligaciones y deberes formales, conductas infractoras, y sanciones, se encuentran claramente tipificadas en la normativa. Sin embargo, el problema radica en la aplicación efectiva de estas sanciones. Prueba de ello constituye: el alto porcentaje de contribuyentes RISE (82%) que al año 2015 adeudan sus obligaciones. Bajo este contexto, se analiza paralelamente la situación presentada en España, pese a que los informes emitidos por Agencia Tributaria no reflejan el porcentaje de contribuyentes que adeudan sus obligaciones tributarias, si hacen mención a los resultados obtenidos en el año 2015 como parte de las actuaciones realizadas para la prevención y control del fraude tributario. Para el régimen de estimación objetiva, en el año 2015 se contemplan 20.104 actas de inspecciones realizadas, las cuales permitieron recaudar un importe total de 26.8 millones de euros (Agencia Tributaria, Memoria 2015). Es importante mencionar, que estos resultados no son suficientes para poder determinar que las actuaciones emprendidas por las Administraciones Tributarias sean las óptimas o no, pero si refleja la organización de estas instituciones para hacer frente a acciones fraudulentas. El SRI de Ecuador por ejemplo, en su último reporte de inspecciones actualizado al año 2014, señala que: las acciones se encaminaron a inspeccionar la actividad agrícola, detectándose a nivel nacional 274 casos de producción de musáceas (actividad agrícola excluida del RISE). Efectuándose así, la expulsión de estos contribuyentes del RISE y la correspondiente notificación de su adhesión al régimen tributario general (SRI, Informe de Inspección, 2014). No obstante, las inspecciones deberían efectuarse en todas las actividades, sobre todo si se tiene en cuenta, los datos de contribuyentes que se encuentran en mora. De esta manera las sanciones establecidas para el RISE, serán efectivas y contribuirían a la sostenibilidad del régimen simplificado.

3.6 Resultados económicos de la tributación objetiva

Los indicadores económicos demuestran la participación porcentual de la tributación objetiva en relación a la recaudación total. Al año 2015, el RISE de Ecuador representó el 0.15% de los ingresos tributarios recaudados por el SRI. Por su parte la estimación objetiva de España en el año 2014, tuvo la siguiente participación: en IRPF 4.28% y, en IVA 0.20% de la recaudación total gestionada por Agencia Tributaria⁷⁵. Si bien es cierto, las cifras presentadas tienen una baja representación, se debe tener presente que estos contribuyentes se encuentran dentro de la fracción más numerosa, de acuerdo con la segmentación que establece cada Administración Tributaria.

Los resultados de la recaudación efectiva proveniente de la tributación objetiva durante el periodo de estudio demuestran: en el caso del RISE de Ecuador, desde su implementación ha experimentado incrementos interanuales. Sin embargo, en los últimos años al analizar el incremento en términos de variación porcentual, se evidencia que este desciende paulatinamente, es decir, el RISE tuvo mayor acogida durante sus primeros años; por su parte la estimación objetiva en España, presenta resultados totalmente contrarios, hasta el año 2014 (últimos datos publicados por Agencia Tributaria), estos regímenes simplificados tanto en IRPF como en IVA han ido descendiendo año tras año, producto de las medidas y limitaciones impuestas durante los últimos años.

Pese a los resultados positivos que el RISE presenta, no se logró alcanzar los valores proyectados en su plan de implantación, aun cuando ya han transcurrido ocho periodos desde su adopción. Los indicadores económicos también dejan entrever la situación por la cual el RISE ha sido fuertemente cuestionado e inclusive se ha llegado a catalogar como casos de enanismo fiscal. Dicha situación se genera, por el hecho de suscitarse el traspaso de contribuyentes que encontrándose tributando en el régimen general pasan a formar del RISE, ya que la normativa no prevé tal prohibición.

Los descensos en la recaudación de la estimación objetiva en España, como ya se hizo mención, se atribuyen a las medidas normativas dispuestas con la finalidad de frenar las actuaciones de fraude con las que se ha vinculado a este régimen. El caso principal de fraude es sencillo: el contribuyente siempre liquida el mismo importe como obligación tributaria, independientemente del número de facturas que emitan, por tanto, se generan facturas falsas que simulan servicios o adquisiciones a otras empresas, las cuales pueden deducirlas como gasto en el rendimiento de su actividad, al mismo tiempo que lo aplicarán como IVA soportado.

⁷⁵ Datos obtenidos del informe elaborado por Agencia Tributaria “Memoria 2015”.

3.7 Reflexiones sobre la tributación objetiva a partir de la visión comparada

La tributación objetiva se centra en segmentar a un grupo de contribuyentes que por sus particulares características como: bajo nivel educativo, deficiente nivel organizativo, imposibilidad de contar con prácticas contables rigurosas y tendencias a operar en la economía informal (González, 2006: 4); son considerados “pequeños” y cuyas características hacen que su control se torne complejo. A primera vista, puede deducirse que el establecer un modelo de tributación especial para este sector, en lugar de buscar ventajas tributarias para el cumplimiento de obligaciones de los pequeños contribuyentes (al disminuir los costos indirectos), refleja la incapacidad de las Administraciones Tributarias para hacer frente al desafío de controlar a este segmento de pequeños contribuyentes, que aunque su significancia fiscal es mínima comparada con los catalogados como grandes contribuyentes, abarcan un extenso universo de contribuyentes. Sin embargo, no se debería cuestionar como incapacidad, ya que, más bien refleja la decisión de relacionar el costo – beneficio (costo de control y fiscalización frente al beneficio económico que genera) que conlleva a que las administraciones prefieran emplear los recursos humanos del área de inspección en el control de los grandes contribuyentes, en los cuales se concentra la mayor parte de la recaudación y se detectan casos de defraudación más elaborados. Coincidiendo con (Herrera, 1998: 165) al mencionar que la finalidad fundamental de la simplificación tributaria radica en prescindir de la capacidad económica real del contribuyente en miras de contar con más recursos dentro de la Administración.

La iniciativa que se toma con la tributación objetiva es buena, ya que permite que el pequeño contribuyente se relacione con el principio de capacidad contributiva, que es entendido como carga tributaria o la obligación de dar (Serna, 2011: 133). Con ello, por más simple que sea la responsabilidad asignada al pequeño contribuyente, tendría un efecto consiguiente de concientización fiscal o cultura tributaria que despertaría el interés por capacitarse en el conocimiento de sus obligaciones tributarias y a su vez sería una fuente de información para facilitar el control de los organismos competentes, a medida que se vayan creando las condiciones para que todos contribuyan. Dicho fundamento sería válido, siempre y cuando se abarque a la cultura tributaria como un complejo sistema que expresa libertad, justicia y derechos fundamentales en el ámbito tributario y que necesariamente debe proyectarse desde la Administración hasta sus agentes (contribuyentes) (Maciel, 2011: 3). Debido a ello, los lazos de confianza y reciprocidad entre el Estado y los sujetos bajo su jurisdicción

demonstrarán el grado de legitimidad y la posibilidad de construir un estado democrático fiscal.

En este sentido, para la sostenibilidad de un sistema fiscal a más de una normativa claramente establecida y acciones de fiscalización llevadas a cabo por la Administración, las conductas y actitudes morales por parte de los contribuyentes son imprescindibles, ya que en base a su percepción de reciprocidad (relación Estado - Ciudadanía) se construirá la voluntad de cumplir con sus obligaciones tributarias. Dicho de otra manera, la legitimidad ante lo fiscal refleja la confianza que las personas depositan en la labor del Estado (Vásconez, 2011: 3). Si a este marco conceptual se lo vincula con la tributación objetiva analizada, se deduce que la cultura tributaria de los pequeños contribuyentes influye directamente sobre todo si se tiene en cuenta que la percepción que prima es: la Administración Tributaria no ejerce el control que debería sobre quienes cuentan con un capital económico establecido y ventajas competitivas (grandes empresas) y, además les otorgan incentivos fiscales que lo único que hacen es acrecentar la desigualdad.

Adicional a lo anterior, la tributación objetiva incrementa el riesgo de que actividades gravadas a tasas más altas que tributan en los regímenes generales, se vean incentivadas a ajustarse a las magnitudes establecidas como límites para pasar a formar parte de los regímenes simplificados; por esta razón, es recomendable que los niveles máximos de ingresos sean relativamente bajos. En la estimación objetiva de España con las limitaciones establecidas en relación al volumen de ingresos y adquisiciones producto de las operaciones económicas de los pequeños empresarios, esta recomendación ha sido adoptada apreciablemente. Para el caso de Ecuador, el límite determinado para el ámbito de aplicación del RISE, se mantiene desde su implantación hasta la actualidad. Bajo este contexto, sería necesario que los límites para acceder a la tributación objetiva principalmente en el RISE de Ecuador se analicen y se reduzcan como ha venido suscitándose en España puesto que, si se considera la limitación ecuatoriana actual (USD \$ 60.000) y se compara con la base imponible desgravada del Impuesto a la Renta establecida para el año 2016 (USD \$ 11.170) se evidencia una notable diferencia que estaría contraponiéndose a los principios tributarios que buscan una equidad horizontal entre los contribuyentes, bien podría entonces tomarse como referencia dicha base imponible desgravada para establecer un nuevo límite en el ámbito de aplicación de este régimen especial de tributación, delimitándolo para negocios cuyo volumen de ventas, capital de trabajo, nivel de producción o activos sean propios de micro-empresas con reducida capacidad

económica y administrativa en las cuales se justifique la determinación de la obligación tributaria de manera estimativa. Con ello, se evitaría que micro-empresas y pequeñas empresas que cuentan con cierta capacidad organizativa para cumplir con sus obligaciones tributarias o capacidad económica para delegarlos a un gestor contable, continúen beneficiándose de la tributación objetiva, haciendo de ella una economía de opción; respetando así el principio de capacidad económica y evitando que la tributación objetiva se vincule con casos considerados como enanismo fiscal.

Otro riesgo inherente en la tributación objetiva es la emisión de facturas falsas, ya que las pequeñas empresas beneficiadas del régimen no se ven afectadas por la emisión de estos comprobantes. Por esta razón, para algunos autores es imprescindible que no se otorgue crédito tributario en las adquisiciones provenientes de los beneficiarios de la tributación objetiva, tal como sucede en el caso del RISE, al no generarse crédito tributario en IVA para los adquirentes. Sin embargo, dicha restricción en lugar de evitar actuaciones fraudulentas podría convertirse en una especie de discriminación hacia los pequeños contribuyentes ecuatorianos, por cuanto los consumidores podrían optar por adquirir bienes y servicios a empresas que entreguen comprobantes de venta válidos para deducir sus gastos tanto en IVA como en Impuesto a la Renta, situación que se presenta en la estimación objetiva de España donde los comprobantes entregados por los pequeños empresarios generan crédito tributario en los dos impuestos que reemplaza. No obstante, para tratar de regular la vinculación de este régimen con la defraudación fiscal por la posible emisión de facturas falsas, en España ha sido necesario que se revisen los límites en el ámbito de aplicación y que se vayan disminuyendo paulatinamente, tal como se evidenció al analizar las Órdenes Ministeriales emitidas durante el periodo de estudio.

De esta manera se determina que: para evitar la vinculación de esta modalidad tributaria con actuaciones fraudulentas, es necesario que se dispongan medidas restrictivas, puesto que, de lo contrario el propósito de optimización en las Administraciones Tributarias se vería afectado al tener que asignar recursos para la verificación y control de las operaciones realizadas por pequeños contribuyentes. La alternativa de prescindir del crédito tributario en la tributación objetiva no sería la opción más adecuada como medida restrictiva por las razones mencionadas en el párrafo precedente, lo elemental sería continuar con la reducción de los límites en el ámbito de aplicación como se ha ido efectuado en la estimación objetiva de España, hasta dejarlo establecido en un límite que contemple a pequeños empresarios que

justifiquen la aplicación de la tributación objetiva como método de determinación de su obligación tributaria.

En relación a la simplificación de obligaciones formales, si se pretende buscar justicia tributaria entre los modelos de determinación de la obligación impositiva (directa y objetiva), para la tributación objetiva se debería considerar la necesidad de imponer obligaciones contables y registrales que faciliten el control y comprobación de operaciones, evidentemente se refutará desde el punto de vista de la brecha digital existente entre las unidades productivas de mayor tamaño y los pequeños empresarios; sin embargo, en una sociedad en la cual la tecnología forma parte de la cultura que nos rodea al estar presente en casi todas nuestras actuaciones, el hecho de adoptar un sistema contable y registral para las pequeñas empresas permitirá que estos entes cuenten con herramientas y aplicaciones útiles para mejorar la operación y administración de sus negocios, con miras a alcanzar un desarrollo social y económico. Dichas herramientas, a la vez otorgarán reportes de la actividad económica más fiables para que la Administración pueda ejercer su papel fiscalizador.

Así, la tributación objetiva debe limitarse para pequeños contribuyentes, cuya capacidad económica y organizativa justifique su aplicación y simplifique sus obligaciones formales y a la vez aumente su seguridad jurídica. Para el caso de aquellas pequeñas empresas que cuentan con un cierto nivel de organización administrativa, la tributación objetiva debería constituirse en un régimen transitorio hacia los sistemas generales de tributación y no establecerse como un régimen estacionario de largo plazo, pues del análisis de la experiencia española se rescata que la estimación objetiva tanto en IRPF como en IVA, cubre cada vez menos contribuyentes que con el tiempo pasan a tributar en la modalidad de estimación directa, con el propósito de buscar neutralidad impositiva y equidad.

CONCLUSIONES

Al término de la investigación una vez analizada la información pertinente en cada capítulo, se establecen las siguientes conclusiones finales:

1. La finalidad de la tributación objetiva consiste en: disminuir el costo indirecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, mediante la simplificación de procesos y correlativamente simplificar el control por parte de las Administraciones Tributarias, para reasignar recursos humanos más calificados al seguimiento de contribuyentes con mayor significancia tributaria.
2. Desde la perspectiva de los organismos encargados de la Administración Tributaria, el sector de los pequeños empresarios con un potencial de recaudación reducido constituye un segmento costoso y complejo para fiscalizar. Para Deelen, un claro ejemplo de estas actividades, constituyen: el sector primario⁷⁶ y la construcción que, por su dispersión geográfica, accesibilidad e irregularidad de ingresos requieren poner énfasis en la simplificación tributaria (Deelen, 2015: 64).
3. Tanto el RISE de Ecuador, como la estimación objetiva para el IRPF y régimen simplificado de IVA en España, poseen las características primordiales de este tipo de modelos tributarios, las cuales son: tasas tributarias de menor cuantía que los regímenes generales o directos, que se convierten en un estímulo fiscal atractivo para los pequeños contribuyentes; la base gravable sobre la cual se desprende la obligación tributaria se efectúa mediante un método presuntivo que no considera los resultados reales obtenidos en el ejercicio, a razón de que la información de la actividad económica se supone limitada; para determinar la estimación de la renta se utilizan parámetros monetarios (ingresos brutos por ventas anuales), caso del RISE de Ecuador y actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva de España o, parámetros físicos (número de empleados, nivel de activos, potencia eléctrica, etc.); como sucede en el resto de actividades económicas que se acogen a la estimación objetiva de España, dichos parámetros reflejan aproximadamente la capacidad contributiva del pequeño empresario; sustituyen a los impuestos más representativos, en los dos escenarios estudiados, el mayor porcentaje de recaudación proviene del Impuesto sobre la Renta e IVA, por ello, la tributación objetiva reemplaza a estos dos impuestos. Estas características hacen que los procedimientos se tornen menos

⁷⁶Vinculadas a este sector la agricultura y ganadería.

complejos para su fiscalización y se reduzca los requisitos en materia de contabilidad y registros para el contribuyente, de manera que sirva como medio hacia la formalidad tributaria.

4. La evidencia empírica valida el tratamiento diferenciado a pequeños empresarios, sin embargo, esta misma experiencia hace recuento de ciertos elementos negativos a los cuales la simplificación de la tributación objetiva puede conllevar. En los países analizados la tributación objetiva ha sido vinculada con casos de defraudación fiscal, principalmente con la emisión de facturas falsas y enanismo fiscal. Tal problemática llevo a plantear la hipótesis: Ecuador y España, para evitar la vinculación de la tributación objetiva con la defraudación fiscal adoptan medidas normativas restrictivas, que hacen que el modelo tributario simplificado adquiera complejidad y excluya a las actividades económicas desarrolladas por los pequeños empresarios. Al efectuar el análisis comparativo se evidencia:

- En la normativa ecuatoriana inherente al RISE desde su implementación en el sistema tributario (año 2008), solamente se ha dispuesto una regulación, la Resolución No. NAC-DGERCGC13-00883 que rige a partir del año 2014, en relación a los montos para la emisión de comprobantes de venta. Dicha resolución no se considera restrictiva, puesto que, dispone un monto máximo para poder emitir un comprobante de venta, mas no establece un límite en el número de comprobantes que se puedan emitir, ni excluye a ninguna actividad sujeta al RISE. Con ello, el contribuyente solamente deberá percatarse de no sobrepasar el límite de su categoría para no correr el riesgo de ser re-categorizado o ser expulsado del régimen simplificado. En lo referente a los incentivos; reducción del 5% de la cuota por cada trabajador sumado a la nómina y, deberes y obligaciones mínimas, estos se han mantenido vigentes desde la creación del régimen. Por tanto, en este escenario de estudio la hipótesis planteada se descarta al no encontrarse medidas restrictivas que resten simplicidad al RISE y excluyan a actividades económicas consideradas dentro del mismo.

- En lo que respecta a la normativa que rige a la estimación objetiva de España, durante el periodo analizado se encontraron varias medidas normativas, entre ellas se tiene: la obligación de retener el 1 por 100 sobre la base imponible en actividades económicas relacionadas al transporte y construcción, por ser actividades que se desarrollan entre empresarios, disposición contemplada en

el Real Decreto 439/2007 a partir del año 2007, que trajo consigo desconcierto y confusión a los contribuyentes, al tener que acogerse a un nuevo deber formal como parte de sus obligaciones tributarias; con la Orden EHA/99/2010 que regula el funcionamiento de la estimación objetiva para el año 2011, se dispone la eliminación de incentivos que habían sido considerados para actividades agrícolas; como parte de las medidas antifraude, con la Ley 7/2012 a partir del 2013 se impusieron nuevas limitaciones para aquellas actividades económicas que fueron afectadas con la disposición de la retención del 1% sobre la base imponible; con la reforma fiscal aprobada en el año 2015, los límites contemplados en el ámbito de aplicación de la estimación objetiva disminuyen significativamente y, se produce la exclusión del régimen de módulos de todas aquellas actividades económicas a las que anteriormente se les impuso el deber de retención. Expuestas todas las medidas normativas que se han dispuesto para la estimación objetiva, la hipótesis planteada en la investigación se acepta para el caso de España, ya que, a medida de su evolución, la estimación objetiva ha añadiendo elementos de complejidad que se ajusten a la capacidad contributiva del pequeño empresario y las limitaciones impuestas prevén que se excluyen a poco menos de la mitad de los contribuyentes que se mantenían en esta modalidad tributaria.

5. Al año 2014 un total de 1.438.495 contribuyentes tributaban por estimación objetiva con las limitaciones dispuestas para los periodos 2016 y 2017 Agencia Tributaria estima que unos 300.000 contribuyentes serán excluidos, el régimen de módulos queda reducido exclusivamente a consumidores finales. No obstante, estas limitaciones tienen carácter transitorio, es decir, a partir del 2018 las limitaciones se endurecen aún más, con estas restricciones Agencia Tributaria estima que quienes se mantendrán en estimación objetiva no sobrepasarán los 310.000 contribuyentes. Con ello, resta plantearse como interrogante: ¿Las medidas restrictivas impuestas reducirán el fraude vinculado a la estimación objetiva? o, ¿El fraude persistirá para quienes tratan de ajustarse a la normativa e injustamente muchos serán los pequeños empresarios que se verán afectados por una mayor presión fiscal?
6. A diferencia de España, los casos de defraudación que se le vinculan al RISE de Ecuador, tienen que ver con un tipo de enanismo fiscal, puesto que, a medida que se evidencia que el número de contribuyentes aumenta, también se incrementan

los contribuyentes que encontrándose registrados en el régimen general pasan a tributar en el RISE, es decir, cada periodo se incrementa el número de contribuyentes que se cambian de régimen, al año 2014 un 25.35% de contribuyentes inscritos en el RISE provienen de dicho cambio. Así, se deduce que este régimen en su estado inicial ha contribuido para que los pequeños empresarios se involucren en la formalización de sus actividades económicas, gracias a los incentivos y mecanismos que el SRI ha empleado para la promoción del régimen. Sin embargo, no se alcanzan los resultados proyectados en el plan de implantación en relación a número de contribuyentes y recaudación de ingresos. Por ello, es necesario que se revise la construcción técnica y normativa del sistema.

Para proseguir en este contexto investigativo, se sugiere la continuación de este proyecto con la finalidad de efectuar una propuesta de reforma al RISE, pues los ingresos obtenidos mediante este sistema son extremadamente bajos, si se considera que cubre dos impuestos y un elevado número de contribuyentes. La propuesta se encaminaría a buscar que el RISE se convierta en un régimen de transición, una vez que inscriba a los pequeños contribuyentes dentro de la base de datos del SRI como fase inicial, se ejecuten acciones de comprobación de la realidad económica declarada por los contribuyentes para adherirse al régimen. De esta manera no se dependerá solamente de la auto-categorización de los pequeños contribuyentes, que como ya se ha verificado a influenciado para que el RISE no evolucione como se proyectaba; otro aspecto que abarcaría la investigación sería el análisis de los altos niveles de morosidad registrados. Esto implicaría procesos integrales con cierta complejidad para el contribuyente, pero es justamente en este componente de investigación que se debe ahondar, con el fin de incentivar una cultura tributaria; es decir, la reforma propuesta no debería centrarse solamente en buscar alternativas para mejorar la recaudación, también debe enfocarse en plantear alternativas que permitan consolidar un verdadero pacto fiscal, debido a que el vínculo con los ciudadanos es imprescindible, pues son ellos quienes proveen al Estado de recursos a través del pago de sus impuestos. En este sentido, el Estado por su parte debería ser verdaderamente democrático, eficiente y justo como señal de respeto a los ciudadanos que promueva una percepción de equidad y justicia que los incentive al cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias

BIBLIOGRAFÍA

- Aguirre Lozano, Araceli e Indira Pazmiño Panta. "Estudio comparativo de la evolución del RISE en el Ecuador y su aporte al Presupuesto General del Estado, durante los años 2008 al 2010". Tesis de Postgrado, Universidad Politécnica Salesiana, 2011. Disponible en <http://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/1773/14/UPS-GT000228.pdf>, fecha de última consulta: 14-08-2016.
- Araque, Wilson. "Las PyME y su situación actual". *Observatorio PyME Universidad Andina Simón Bolívar*, no. 01, 2012, 4-10. Disponible en http://portal.uasb.edu.ec/UserFiles/381/File/Las_PyME_y_su.pdf, fecha de última consulta: 14-8-2016.
- Argente, Javier. "Entidades en régimen de atribución de rentas". En *Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, editado por Javier Argente, 1057-1063, España: CISS, 2007.
- Avilés, Juan Miguel. "La implantación de un modelo de sistema simplificado para Ecuador". *Revista Institucional del Servicio de Rentas Internas Fiscalidad*, no. 01, 2007, 61-100.
- Barreix, Alberto; Juan Carlos Benítez; Martín Bès y Fernando Velayos. "Impuestos heterodoxos: lo bueno, lo malo y lo feo". En *Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo*, editado por Ana Corbacho, Vicente Fretes Cibils y Eduardo Lora, 331-364. Washington, D.C: Banco Interamericano de Desarrollo, 2012.
- Cabanellas de las Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Argentina: Editorial Heliasta, 2012.
- Cáceres Mejía, Lorena. "El Régimen Impositivo Simplificado una solución para disminuir la evasión tributaria en el sector informal". Tesis de Postgrado, Universidad Andina Simón Bolívar, 2012. Disponible en <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3916/1/T1248-MT-Caceres-EI%20regimen.pdf>, fecha de última consulta: 15-09-2016.
- Camarena, Jesús. "La Estimación Objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española". *Instituto de Estudios Fiscales*, no. 18/09, 2009, 9-67. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2009_18.pdf, fecha de última consulta: 24-05-2016.
- De Soto, Hernando. *El Otro Sendero*. Bogotá: Instituto Libertad y Democracia, 1987.
- Deelen, Linda. "Políticas para la formalización de las micro y pequeñas empresas en América Latina. Experiencias, avances y desafíos". Organización Internacional del Trabajo, 2015. Disponible en, fecha de última consulta: 22-12-2016.
- Delgado Mero, Edgar. "El Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE), evolución e impacto en el sector comercial de la ciudad de Guayaquil, periodo fiscal 2012-2014". Tesis de Postgrado, Universidad de Guayaquil, 2015. Disponible en <http://repositorio.ug.edu.ec/bitstream/redug/8734/1/Tesis%20RISE%20CPA%20Edgar%20Delgado%20Mero.pdf>, fecha de última consulta: 22-08-2016.
- Díaz Montenegro, José y Ligia Fajardo Vaca. "Un análisis del Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE)". Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, Ciudad Universitaria de México, 8 - 9 y 10 de octubre de 2014. Disponible en <http://132.248.164.227/congreso/docs/xix/docs/6.01.pdf>, fecha de última consulta: 06-06-2016.

- Dorta Velázquez, José Andrés, y Aurora María Rodríguez Rodríguez. "La factura en la tributación indirecta y directa". *Hacienda Canaria*, no. 9, 2004, 43-74. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1375532>, fecha de última consulta: 16-11-2016.
- Duque Espinoza, Gabriela y María Mosquera Tello. "Impacto social y económico en la población que tributa por primera vez, y lo hace mediante el Régimen Impositivo Simplificado (RISE), en la ciudad de Cuenca desde su implementación". Tesis de Postgrado, Universidad Politécnica Salesiana, 2010. Disponible en <http://dspace.ups.edu.ec/bitstream/123456789/3028/1/UPS-CT002255.pdf>, fecha de última consulta: 03-09-2016.
- Estrada, Ampara. "Hacienda no suprimirá el sistema de módulos". *Sur.es*, sección Economía, 2014. Disponible en <http://www.diariosur.es/rc/20140403/economia/hacienda-sistema-modulos-201404031309.html>, fecha de última consulta: 26-11-2016.
- Fariñas, José y Elena Huergo. "Demografía empresarial en España: tendencias y regularidades". Fundación de Estudios de Economía Aplicada, 2015. Disponible en <http://www.spainglobal.com/files/demografia-empresarial.pdf>, fecha de última consulta: 30-11-2015.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. "Apología contracorriente de la estimación objetiva". *Crónica Tributaria*, no. 116, 2005, 63-79.
- Ferreiro Lapatza, José. *Curso de Derecho Financiero Español*. España: Marcial Pons, 2006.
- García-Herrera, Cristina; Lucía Torrejón, Diana Alonso y Álvaro del Blanco García. "Estudio Comparativo de los sistemas tributarios en América Latina". Instituto de Estudios Fiscales, 2010. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/TributacionAmericaLatina.pdf, fecha de última consulta: 12-09-2016.
- García Novoa, César. "Hacia un estatuto fiscal del autónomo. Reflexiones de futuro sobre el régimen fiscal del autónomo". *Revesco*, no. 96, 2008, 197-231. Disponible en <http://pendientedemigracion.ucm.es/info/revesco/txt/REVESCO%20N%2096.6%20Cesar%20GARCIA%20NOVOA.pdf>, fecha de última consulta: 30-01-2017.
- García Novoa, César. "Luces y sombras del régimen de estimación objetiva por módulos". 2ª Congreso Universitario Trabajo autónomo y empresa individual, Universidad San Pablo CEU, 6 y 7 de octubre de 2011. Disponible en <http://rutautonomo.es/wp-content/uploads/C%C3%A9sar-Garc%C3%ADa-Novoa-Luces-y-sombras-del-r%C3%A9gimen-de-estimaci%C3%B3n-objetiva-por-m%C3%B3dulos.pdf>, fecha de última consulta: 30-01-2017.
- García-Torres Fernández, María Jesús. "Novedades introducidas en la estimación objetiva del IRPF por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, ¿Medidas antifraude o con finalidad?". *Crónica Tributaria*, no. 01, 2013, 21-31.
- Gómez Naranjo, Luis Guillermo. "La informalidad en la economía, algo incuestionable". *Semestre Económico*, vol. 10, no. 19, 2007, 47-67. Disponible en <http://revistas.udem.edu.co/index.php/economico/article/view/325>, fecha de última consulta: 22-12-2016.
- Gómez, Juan Carlos. "Informalidad y tributación en América Latina". Foro LAC sobre Política Tributaria "Incentivos Tributarios e Informalidad en Tiempos de Consolidación Fiscal", Ministerio de Hacienda y Crédito Público de la República de Colombia, 12 y 13 de julio del 2012.
- González, Darío. "Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina". Banco Interamericano de Desarrollo, 2006. Disponible en <http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/2/27472/Dario%20Gonzalez%20Fiscalidad%20de%20la%20PYME%20en%20AL.pdf>, fecha de última consulta: 10-06-2016.

- Granda, María y Carla Zambrano. "¿Es Sostenible el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano?". Banco Interamericano de Desarrollo, 2012. Disponible en <https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/3884/%C2%BFes%20sostenible%20el%20R%C3%A9gimen%20Impositivo%20Simplificado%20Ecuatoriano%20.pdf?sequence=1>, fecha de última consulta: 26-05-2016.
- Groizard Cardosa, Luis. "Migraciones y Desarrollo: Nuevas Teorías y Evidencia". *Revista de Economía Mundial*, no. 14, 2006, 251-274. Disponible en <http://search.proquest.com/docview/1002596560?accountid=14475>, fecha de última consulta: 17-11-2016.
- Hachig Pérez, Christian Alberto. "Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano (RISE): su Impacto en la Administración Tributaria ecuatoriana (Análisis del período agosto de 2008 - diciembre de 2010)". Tesis de Grado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2012. Disponible en <http://repositorio.puce.edu.ec/bitstream/handle/22000/5427/T-PUCE-5655.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, fecha de última consulta: 23-10-2016.
- Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998. Disponible en https://www.academia.edu/6995484/Capacidad_Econ%C3%B3mica_y_Sistema_Fiscal_An%C3%A1lisis_de_Derecho_Espa%C3%B1ol_a_la_luz_del_Ordenamiento_Alem%C3%A1n_Marcial_Pons_Madrid_1998, fecha de última consulta: 30-01-2017.
- Junquera Varela, Raúl y Joaquín Pérez Huete. "Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina". *Instituto de Estudios Fiscales*, no. 18/01, 2001, 6-53.
- Lemgruber, Andréa y Jefferson Rodrigues. "Tratamiento Tributário das Micros e Pequenas Empresas no Brasil", XIII Concurso de Monografías CIAT – AEAT – IEF, Brasil, marzo 2000. Disponible en https://ciat.org-public.sharepoint.com/Biblioteca/Revista/Revista_20/xiii_concurso_lemgruber_y_jefferson_Primer_o_br.pdf, fecha de última consulta: 20-11-2016.
- Lucas Durán, Manuel. "Derecho Presupuestario I: concepto, principios y elaboración de los presupuestos públicos. La deuda pública". En *Derecho Financiero y Tributario*, Merino Jara, Isaac (dir.), Lucas Durán, Manuel. (coord.), 51-97, Madrid: Editorial Tecnos, 2015.
- Lucas Durán, Manuel. "Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (II)". En *Derecho Tributario*, Merino Jara, Isaac (dir.), Lucas Durán, Manuel. (coord.), 185 - 217, Madrid: Editorial Tecnos, 2016.
- Lucas Durán, Manuel. "La eliminación del dinero en efectivo y su sustitución por divisa electrónica como vía más eficaz para combatir el fraude y la elusión fiscales". Instituto de Estudios Fiscales, 2016. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_12.pdf, fecha de última consulta: 13-02-2017.
- Maciel, Evedardo. "La moral tributaria como factor determinante en el mejoramiento de la eficacia de la administración tributaria", 2011. Disponible en <http://biblioteca.ciat.org/opac/>, fecha de última consulta: 21-01-2017.
- Martínez, Miguel y otros. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. España: Editorial Iustel, 2015.
- Martínez, Yolanda y Navarro, Amparo. "La estimación objetiva en la determinación de la culpabilidad en materia tributaria", 2007. Disponible en https://app.vlex.com/#ES/vid/383869/graphical_version, fecha de última consulta: 27-12-2016.
- Mauleón, Ignacio. "Cuantificación reciente de la economía sumergida y el fraude fiscal en España". Instituto de Economía de Barcelona, 2014. Disponible en http://www.ieb.ub.edu/phocadownload/informe-anual/IEB%20REPORT%203_2014.pdf, fecha de última consulta: 03-11-2016.

- Meza Aguinaga, Juan Carlos. "Experiencia en la aplicación del Régimen Impositivo Simplificado del Ecuador (RISE), análisis y comentarios". Tesis de Grado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2011.
- Mulerio Parada, Luis Miguel. "Los pagos a cuenta y las obligaciones formales en el régimen de determinación objetiva del IRPF". *Crónica Tributaria*, no. 132, 2009, 121-144.
- Munyo, Ignacio y Viana Luis. "Crecimiento económico, política fiscal y reforma tributaria". Conferencia dictada en el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, Universidad de Montevideo, 23 de julio de 2003. Disponible en <http://www.um.edu.uy/docs/revistafcee/2003/crecimientoeconomicoMunyoViana.pdf>, fecha de última consulta: 21-12-2016.
- Murcia, Jorge. "¿Días contados para los módulos?". *ABC.es*, sección Economía, 2014. Disponible en <http://www.abc.es/autonomos/20140331/abci-modulos-autonomos-201403311315.html>, fecha de última consulta: 28-11-2016.
- Oliva, Nicolás. "Diagnóstico del Régimen Simplificado Ecuatoriano RISE". *Centro de Estudios Fiscales SRI*, no. 2011-05, 2011, 12-75.
- Oña, Ana. "Repensando el régimen de imposición simplificado en el Ecuador (RISE)". *Notas de Reflexión*, no. 14, 2014, 1-12. Disponible en https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/pluginfile.php/16941/mod_page/content/13/NR-1414.pdf, fecha de última consulta: 06-12-2016.
- Paños, José María. "Sistema de estimación por módulos: limitaciones". *Revista Cont4bl3*, no. 35, 2010, 12-15.
- Paños, José María. "Los límites en el régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos. El cómputo de las operaciones con sociedades mercantiles". *Revista Cont4bl3*, no. 39, 2011, 21-23.
- Pecho Trigueros, Miguel. "Regímenes Simplificados de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina". *CIAT*, no. 02-2012, 2012, 2-46. Disponible en: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=5097>, fecha de última consulta: 08-07-2016.
- Pérez Arraiz, Javier. "Problemas que plantea el método de estimación objetiva en la cuantificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la luz de la Constitución española". Asociación Española de Derecho Financiero, 2007. Disponible en <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina10.pdf>, fecha de última consulta: 02-06-2016.
- Piedra Avilés, María. "Análisis de la presión fiscal en los contribuyentes inscritos en el Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano categoría comercio en la Regional Austro en el periodo 2011 y definición una propuesta de control". Tesis de Postgrado, Universidad del Azuay, 2014. Disponible en: <http://dspace.uazuay.edu.ec/bitstream/datos/3714/1/10383.pdf>, fecha de última consulta: 13-10-2016.
- Rodríguez Calderón, Diana Esperanza. "Evasión y elusión de Impuestos". Trabajo de Grado, Universidad Militar Nueva Granada, 2015. Disponible en <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/6958/1/RODRIGUEZ%20CALDERON%20DIANA%20ESPERANZA%202015.pdf>, fecha de última consulta: 21-11-2016.
- Rodríguez Caputi, Gary. "Impacto del Régimen Impositivo Simplificado (RISE), en la ampliación de la base de contribuyentes y su incidencia en la recaudación tributaria 2010 al 2012". Tesis de Grado, Universidad de Guayaquil, 2015.
- Rogers, Harry. "Simplificación Tributaria: Caso Práctico de Canadá". Asamblea General del CIAT N° 20, Buenos Aires, 11 de abril de 1986.
- Romero Flor, Luis María. "Régimen fiscal de las entidades en atribución de rentas". *Revista jurídica de Castilla-La Mancha*, no 57, 2015, 243-277. Disponible en

<http://docm.iccm.es/portaldocm/descargarArchivo.do?ruta=Revista57.pdf&tipo=rutaRevistas>, fecha de última consulta: 27-11-2016.

- Rosales, Lucía. "La economía informal y su organización en América Latina". Global Labour Institute, 2013. Disponible en http://www.globallabour.info/es/2009/03/la_economia_informal_y_su_orga.html, fecha de última consulta: 15-11-2016.
- Serna Salazar, Rubén. "Llamemos las cosas por su nombre del tributo como carga impositiva al tributo como principio de solidaridad del ciudadano". *Revista de Derecho Principia Iuris*, no. 16, 2011, 121-142. Disponible en: <http://revistas.ustatunja.edu.co/index.php/piuris/article/view/437/586>, fecha de última consulta: 27-01-2017.
- Sevilla, José. *Políticas y técnicas tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales DT 09/04, 2004.
- Tanzi, Vito. "Taxation in Latin America in the Last Decade". Conferencia Fiscal and Financial Reforms in Latin America, Universidad de Stanford, 9 de noviembre de 2000.
- Vallejo Espinoza, Diego. "El Régimen Impositivo Simplificado del Ecuador (RISE) y su Incidencia en el Comercio Informal". Tesis de Postgrado, Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador, 2013. Disponible en <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/3312/1/T1230-MDE-Vallejo%20regimen.pdf>, fecha de última consulta: 15-09-2016.
- Vásconez, Byron. "Metodologías para medir la moral tributaria de los contribuyentes y los resultados obtenidos". Asamblea General del CIAT No. 45, Quito - Ecuador, 4 al 7 de abril del 2011. Dispone en <http://biblioteca.ciat.org/opac/>, fecha de última consulta: 22-01-2017.
- Viscaíno, Evelyn y Diana Holguín. "Análisis de la recaudación tributaria del Ecuador por sectores económicos 2002 - 2008". Tesis de Grado, Escuela Superior Politécnica del Litoral, 2008.
- Xifré, Ramón. "El tejido empresarial en España: estructura, evolución reciente y retos pendientes". *Cuadernos de Información Financiera*, no. 252, 2016, 21-29. Disponible en <http://www.econis.eu/PPNSET?PPN=861389263>, fecha de última consulta 13-11-2016.

Legislación

- Constitución de la República del Ecuador. 2008. Ecuador. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- Constitución Española. 1978. España. BOE 311, 29 de diciembre de 1978. Codificación: BOE-A-1978-31229. Capítulo II. Sección II, Artículo 31.
- Ley de creación del Servicio de Rentas Internas. 1997. Ecuador. Registro Oficial 206, 02 de diciembre de 1997. Codificación: 1997 – 041. Artículo 8.
- Ley para la reforma de las Finanzas Públicas. 1999. Ecuador. Registro Oficial 181, 30 de abril de 1999. Codificación 99 – 24. Disposición general séptima.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. 2007. Ecuador. Registro Oficial 242, 28 de diciembre de 2007.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI). 2007. Ecuador. Registro Oficial 242, 29 de diciembre de 2007. Codificación: 2004-026. Título agregado por el Art. 141 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007. Artículos 97.1-97.15.
- Ley 44/1978. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 1978. España. BOE 217, 11 de septiembre de 1978. Codificación: BOE-A-1978-23326. Capítulo V. Artículos 15-22.
- Ley 18/1991. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 1991. España. BOE 136, 07 de junio de 1991. Codificación: BOE-A-1991-14391. Título VI. Artículos 68-69.



- Ley 37/1992. Impuesto sobre el Valor Añadido. 1992. España. BOE 312, 29 de diciembre de 1992. Codificación: BOE-A-1992-28740. Título IX. Capítulo II. Artículos 122-134.
- Ley 19/1995. Modernización de las Explotaciones Agrarias. 1995. España. BOE 159, 05 de julio de 1995. Codificación: BOE-A-1995-16257. Título I. Capítulo IV. Artículo 17.
- Ley 58/2003. Ley General Tributaria. 2003. España. BOE 302, de 18 de diciembre de 2003. Codificación: BOE-A-2003-23186.
- Ley 35/2006. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. 2006. España. BOE 285, de 29 de noviembre de 2006. Codificación: BOE-A-2006-20764. Título III. Capítulo II. Sección 3ª.
- Ley 7/2012. Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. 2012. España. BOE 261, de 30 de octubre de 2012. Codificación: BOE-A-2012-13416. Artículo 3.
- Código Civil Ecuatoriano. 2005. Ecuador. Registro Oficial 46. Codificación: 2005 – 010. Libro IV. Título XIV.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. 2010. Registro Oficial Suplemento 303, 19 de octubre de 2010.
- Código Tributario. 2005. Ecuador. Registro Oficial Suplemento 38, 14 de junio de 2005. Codificación: 2005 – 09.
- Reglamento de aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. 2015. Ecuador. Registro Oficial 448, 28 de febrero de 2015. Decreto 580. Título IV.
- Real Decreto 1624/1992. Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990; el Real Decreto 338/1990, Real Decreto 2402/1985 y, el Real Decreto 1326/1987. 1992. España. BOE 314, 31 de diciembre de 1992. Codificación: BOE-A-1992-28925. Artículos 34-49.
- Real Decreto 439/2007. Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004. 2007. España. BOE 78, 31 de marzo de 2007. Codificación: BOE-A-2007-6820.
- Real Decreto 1065/2007. Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. 2007. España. BOE 213, 5 de septiembre de 2007. Codificación: BOE-A-2007-15984.
- Real Decreto 1619/2012. Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. 2012. España. BOE 289, 1 de diciembre de 2012. Codificación: BOE-A-2012-14696.
- Orden EHA/3462/2007. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. por la que se desarrollan para el año 2008, el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2008. España. BOE 296, 11 de diciembre de 2007. Codificación: BOE-A-2007-21226.
- Orden EHA/99/2010. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Por la que se desarrollan para el año 2010 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2010. España. BOE 26, 30 de enero de 2010. Codificación: BOE-A-2010-1394.
- Orden EHA/3257/2011. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2011. España. BOE 287, 24 de noviembre de 2011. Codificación: BOE-A-2011-18719.

- Orden HAP/2259/2012. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Por la que se modifican los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobados por la Orden EHA/3257/2011, de 21 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2012 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2012. España. BOE 256, 24 de octubre de 2012. Codificación: BOE-A-2012-13168.
- Orden HAP/2549/2012. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Por la que se desarrollan para el año 2013 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2012. España. BOE 288, 30 de noviembre de 2012. Codificación: BOE-A-2012-14648.
- Orden HAP/2430/2015. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. 2015. España. BOE 276, 18 de noviembre de 2015. Codificación: BOE-A-2015-12437.
- Resolución N^º NAC-DGERCGC10-00472. 2010. Ecuador. Servicio de Rentas Internas. Registro Oficial 261, 20 de agosto de 2010. Artículo 2.
- Resolución N^º NAC-DGERCGC10-00721. 2010. Ecuador. Servicio de Rentas Internas. Registro Oficial 348, 24 de diciembre de 2010.
- Resolución N^º NAC-DGERCGC13-00862. 2013. Ecuador. Servicio de Rentas Internas. Registro Oficial 146, 18 de diciembre de 2013.
- Resolución N^º NAC-DGERCGC13-00883. 2013. Ecuador. Servicio de Rentas Internas. Registro Oficial 149, 23 de diciembre de 2013.

Otra documentación

- Agencia Tributaria. "Estadísticas de los declarantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)", 2016. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/datosabiertos/catalogo/hacienda/Estadistica_de_los_declarantes_del_IRPF.shtml, fecha de última consulta: 24-10-2016.
- Agencia Tributaria. "Manual Práctico Renta 2016", 2016. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/IRPF/IRPF.shtml, fecha de última consulta: 26-10-2016.
- Agencia Tributaria. "Manual Práctico IVA 2016", 2016. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/IVA/IVA.shtml, fecha de última consulta: 27-10-2016.
- Agencia Tributaria. "Modelos y formularios", 2016. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_otros_/Modelos_y_formularios/Modelos_y_formularios.shtml, fecha de última consulta: 28-11-2016.
- Agencia Tributaria. "Memoria 2015", 2016. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/Ayuda_Memoria_2015/Ayuda_Memoria_2015.html, fecha de última consulta: 30-11-2016.
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC). "Actualización metodológica: Empleo en el sector informal y la clasificación de los ocupados según sectores". 2015. Disponible en http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/EMPLEO/2015/Junio-2015/Metogologia_Informalidad/notatecnica.pdf, fecha de última consulta: 16-11-2016.



- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC). "Compendio estadístico 2015". 2015. Disponible en <http://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/Bibliotecas/Compendio/Compendio-2015/compendio%20DIGITAL.swf>, fecha de última consulta: 13-01-2017.
- Instituto Nacional de Estadística (INE). "Anuario estadístico de España 2016". 2016. Disponible en http://www.ine.es/inebaseDYN/cp30321/cp_inicio.htm, fecha de última consulta: 25-01-2017.
- Instituto Nacional de Estadística (INE). "Cifras de población y censos demográficos". 2016. Disponible en http://www.ine.es/prodyser/pubweb/anuarios_mnu.htm, fecha de última consulta: 25-01-2017.
- Info-autónomos. "Régimen de Estimación Objetiva del IRPF (Módulos)", 2015. Disponible en <http://infoautonomos.eleconomista.es/fiscalidad/regimen-de-estimacion-objetiva-del-irpf-modulos/>, fecha de última consulta: 29-06-2015.
- La Vanguardia. "España deja de ingresar 200.000 millones anuales por la economía sumergida". *La Vanguardia*, 29 de abril de 2015, sección Economía. Disponible en <http://www.lavanguardia.com/economia/20150429/54430927448/espana-deja-de-ingresar-200-000-millones-anuales-por-la-economia-sumergida.html>, fecha de última consulta: 15-09-2016.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y El Impuesto sobre El Patrimonio en 2007. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio", 2009. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF_IP/2007/Analisis_estadistico_IRPF_IP_2007.pdf, fecha de última consulta: 05-08-2016.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2008. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio", 2010. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2008/Analisis_estadistico_IRPF_2008.pdf, fecha de última consulta: 03-08-2016.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2009. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio", 2011. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2009/Analisis_estadistico_IRPF_2009.pdf, fecha de última consulta: 03-08-2016.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2010. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio", 2012. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2010/Analisis_estadistico_IRPF_2010.pdf, fecha de última consulta: 06-08-2016.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2011. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio", 2013. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2011/Analisis_estadistico_IRPF_2011.pdf, fecha de última consulta: 05-08-2016.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2012. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio", 2014. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2012/Analisis_estadistico_IRPF_2012.pdf, fecha de última consulta: 07-08-2016.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2013. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio", 2015. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2013/Analisis_estadistico_IRPF_2013.pdf, fecha de última consulta: 07-08-2016.



- Ministerio de Finanzas. “Justificativo Proforma Presupuesto General del Estado 2015”, 2016. Disponible en <http://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2015/01/Justificativo-de-Ingresos-y-Gastos-Proforma-2015-PDF.pdf>, fecha de última consulta: 13-04-2016.
- Ministerio de Finanzas. “El Presupuesto General del Estado”, 2017. Disponible en <http://www.finanzas.gob.ec/el-presupuesto-general-del-estado/>, fecha de última consulta: 13-02-2017.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2011. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio”, 2013. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2011/Analisis_estadistico_IRPF_2011.pdf, fecha de última consulta: 05-08-2016.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2012. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio”, 2014. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2012/Analisis_estadistico_IRPF_2012.pdf, fecha de última consulta: 07-08-2016.
- Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos. “El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en 2013. Análisis de los datos estadísticos del ejercicio”, 2015. Disponible en http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/IRPF/2013/Analisis_estadistico_IRPF_2013.pdf, fecha de última consulta: 07-08-2016.
- Portafolio, 2016, La comisión de expertos tributarios 2016, *Portafolio.co*, 11 de febrero, sección Economía, en <http://www.portafolio.co/economia/impuestos/comision-expertos-tributarios-2016-155086>, fecha de última consulta: 28-11-2016.
- Portal de rendición de cuentas. “Clasificación por programas del gasto”, 2016. Disponible en <http://www.rendiciondecuentas.es/es/informaciongeneral/presupuestoentidades/ClasificacionProgramaGasto.html>, fecha de última consulta: 01-06-2016.
- Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos (SEPG). “Presupuestos Generales del Estado 2016”, 2016. Disponible en <http://www.sepg.pap.minhap.gob.es/sitios/sepg/es-ES/Presupuestos/PresupuestosEjerciciosAnteriores/Paginas/Ejercicio2016.aspx>, fecha de última consulta: 12-01-2017.
- Servicio de Rentas Internas. “Deberes formales: guía especializada”, 2016. Disponible en <http://multimedia.sri.gob.ec/flipbook/guia-1.html>, fecha de última consulta: 23-10-2016.
- Servicio de Rentas Internas. “Informe Mensual de Recaudación”, 2015. Disponible en <http://www.sri.gob.ec/web/guest/estadisticas-generales-de-recaudacion;jsessionid=8HQ1oWYft0vISwPOM0Ylekz>, última fecha de consulta: 06-12-2016.

Colección de Papeles de discusión del IELAT:

- No. 1 (Noviembre 2011): Iris María Vega Cantero. "Aproximación al estudio jurídico de la problemática de los menores extranjeros no acompañados. Especial referencia al tratamiento en Cataluña".
- No. 2 (Diciembre 2011): Juan Antonio Sánchez Hernández. "La autorización inicial de residencia temporal y trabajo".
- No. 3 (Diciembre 2011): María Eugenia Claps Arenas y Pedro Pérez Herrero (Coords.) "Fiscalidad, medio ambiente y cohesión social en el pensamiento liberal atlántico (siglo XIX). Análisis de casos".
- No. 4 (Octubre 2012): Teresa Aurora Gómez Porras. "Cánones eólicos en España: su regulación jurídica y conformidad al derecho español".
- No. 5 (Octubre de 2012): Francisco Javier García-Gil Arenas. "Temporalidad en la contratación laboral y su impacto en la tasa de desempleo".
- No. 6 (Noviembre de 2012): José Antonio García Díaz. "La libertad religiosa en la negociación colectiva: el descanso semanal, festividades religiosas, permisos y licencias".
- No. 7 (Junio de 2013): Cristian Huete Calcerrada. "La segregación. Régimen mercantil de la modificación estructural y desarrollos recientes".
- No. 8 (Octubre 2013): Iván González Sarro. "Impactos de la «década perdida» en América Latina ¿Una lección para los países periféricos de la Unión Europea? Reexaminando el modelo «neoliberal»".
- No. 9 (Noviembre 2013): Renaldo A. Gonsalves. "Cuba y Panamá: La reciente evolución económica".
- No. 10 (Diciembre 2013): Alicia Gil Lázaro y Claudia Elina Herrera (coords.) "El pensamiento liberal atlántico 1770-1880. Fiscalidad en perspectiva comparada".
- No. 11 (Enero 2014): Marta Hernández Álvarez. "La trata de personas en el derecho penal. Derecho internacional, comparado y español".
- No. 12 (Junio 2014): Martín Eduardo Pérez. "Los sicarios en México y América Latina. Empleo y paradigma social".
- No. 13 (Octubre 2015): Cristina Bernal Álvarez, "Transparencia Fiscal Internacional".
- No. 14 (Octubre 2015): José David Lorrio González, "Las reglas de subcapitalización y limitación en la deducibilidad de los gastos financieros en la legislación española".
- No. 15. (Abril 2016): Bianca Roxana Rus, "Transfer pricing approaches: arm's length versus formulary apportionment".
- No. 16 (Diciembre 2016): Marouane El Mahibba. "Marruecos visto a través de la prensa hispanoamericana: caso de los diarios emblemáticos de América Latina (2000 -2015)".
- No. 17 (Diciembre 2017): Johanna Córdova Nagua, "La tributación objetiva de pequeños empresarios: una visión comparada entre Ecuador y España, período 2008-2016".



Todas las publicaciones están disponibles en la página Web del Instituto: www.ielat.com

© Instituto Universitario de Investigación en Estudios Latinoamericanos (IELAT)

Los papeles de discusión son un espacio de debate para investigadores que deseen exponer los resultados de sus trabajos académicos conectados con las líneas de investigación prioritarias del IELAT. Cada uno de ellos ha sido seleccionado y editado por el IELAT tras ser aprobado por la Comisión Académica correspondiente.

Desde el IELAT animamos a que estos documentos se utilicen y distribuyan con fines académicos indicando siempre la fuente. La información e interpretación contenida en los documentos son de exclusiva responsabilidad del autor y no necesariamente reflejan las opiniones del IELAT.

Instituto Universitario de Investigación
en Estudios Latinoamericanos
Colegio de Trinitarios
C/Trinidad 1 – 28801
Alcalá de Henares (Madrid)
España
34 – 91 885 2579
ielat@uah.es
www.ielat.com

P.V.P.: 20 €

Con la colaboración de:

