

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho de la Empresa

**La utilización de empresas instrumentales como medios de
planificación, evasión o elusión tributaria**

Sonia Alejandra Álvarez Castillo

Tutor: Miguel Ángel Bossano Rivadeneira

Quito, 2020



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Sonia Alejandra Álvarez Castillo, autor de la tesis intitulada “La utilización de empresas instrumentales como medios de planificación, evasión o elusión tributaria”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho de la Empresa en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

8 de junio de 2020

Firma: _____

Resumen

El objetivo principal de esta investigación es determinar si la utilización de empresas instrumentales se realiza con fines elusivos, evasivos o de planificación tributaria. Para llegar a concluir en qué casos es nocivo para la administración fiscal ciertos comportamientos de los contribuyentes que aparentan ser actuaciones enmarcadas en la norma, pero su trasfondo es evadir impuestos.

El método escogido para realizar la presente investigación fue el exploratorio que consistió en recopilar información como sentencias nacionales e internacionales, normativa nacional e internacional. Esto, con el fin de realizar una comparación y determinar cómo es el escenario en la actualidad respecto a la distinción entre la planificación, evasión y elusión tributaria. Ejercicio, asimismo, respaldado con importante desarrollo doctrinario en la materia.

Finalmente, se estudia algunos esquemas evasivos en los que intervienen empresas instrumentales con fines evasivos. Se presentan posibles medidas para frenar o minimizar estas prácticas fiscales perjudiciales.

Palabras clave: elusión, evasión, planificación tributaria, impuestos, empresas instrumentales, impuestos.

Tabla de contenidos

Figuras y tablas.....	9
Introducción.....	11
Capítulo primero: Conceptos fundamentales	13
1. Definición de la elusión tributaria	13
1.1. Abuso de las formas jurídicas.....	18
2. Definición de evasión tributaria.....	20
3. Definición de planificación tributaria.....	23
4. Diferencia entre elusión, evasión y planificación tributaria	27
5. Planificación tributaria agresiva	28
Capítulo segundo: Empresas instrumentales, interpuestas o pantalla	33
1. Generalidades de las empresas interpuestas o instrumentales.....	33
2. Mecanismos de evasión mediante la utilización de empresas instrumentales....	38
2.1 Fraude carrusel.....	38
2.2 Fraude sandwich holandés	40
2.3 <i>Treaty shopping</i>	42
2.4 Transacciones inexistentes por medio de empresas fantasmas o supuestas	44
3. Medidas acogidas a nivel internacional y local para contrarrestar el uso de empresas instrumentales como medios evasivos	51
3.1 Esencia sobre la forma de las transacciones	51
3.2 Levantamiento del velo societario	56
3.3 Proyecto Beps	59
Conclusiones y recomendaciones.....	65
Bibliografía.....	71

Figuras y tablas

Lista de figuras

Figura 1. Esquema de elusión de IVA	39
Figura 2. Esquema de transferencia de regalías	41
Figura 3. Esquema de abuso de convenio para evitar doble imposición.....	43

Lista de tablas

Tabla 1. Elementos de la planificación fiscal	25
Tabla 2. Diferencia entre elusión, evasión y planificación tributaria	27
Tabla 3. Ejemplos de elusión, evasión y planificación tributaria	28
Tabla 4. Tipificación de la evasión fiscal: Ecuador vs. España	37

Introducción

El creciente aumento de la comercialización ha traído consigo que los contribuyentes busquen más alternativas de ahorro fiscal, en muchos casos valiéndose de las oportunidades que establece la normativa y, en otros, actuando en contra de los ordenamientos. Esta investigación busca determinar si la creación de empresas instrumentales se debe calificar como conductas evasivas elusivas o de planificación tributaria. Para llegar a esta conclusión, el primer paso es definir conceptos fundamentales apoyándose principalmente en la doctrina.

De ese modo, como primer punto la gran diferenciación entre la elusión y la evasión en nuestra normativa radica en su tratamiento sancionatorio. Allí, la evasión es considerada como un delito, no así las conductas elusivas que, pese a no guardar armonía con la normativa, no son consideradas como delictivas. En contrapartida, la planificación fiscal es un comportamiento ajustado a la normativa que responde al derecho que tiene cada persona a invertir de la manera más eficiente sus recursos financieros.

El presente estudio es de vital importancia, pues todas las administraciones han volcado sus actuaciones a la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios tributarios. Esto, debido a la considerable pérdida de ingresos tributarios que afrontan los países, ya que las conductas actuales de los empresarios van encaminadas a trasladar sus rentas a países con baja o nula tributación, valiéndose de la utilización de empresas instrumentales.

Esta investigación se apoya en la recopilación de jurisprudencia y doctrina, nacional e internacional, con el fin evaluar las actuaciones que han tomado los países para combatir lo que actualmente se califica como planificación fiscal agresiva. De esta manera, una vez analizados los esquemas más utilizados, se determina que la utilización de empresas instrumentales responde a conductas evasivas.

En el primer capítulo se define la elusión, el abuso de las formas, la evasión y la planificación tributaria. Se realiza una diferenciación de estos conceptos, que es la puerta principal para cumplir con el objetivo de esta investigación. Para ello, se ejemplifican estas conductas y se aborda la planificación tributaria agresiva que es la terminología actualmente utilizada, especialmente cuando de fiscalidad internacional se habla.

El segundo capítulo aborda el tema de las empresas instrumentales, partiendo por la definición de varios autores. De las definiciones dadas se concluye que la utilización de empresas instrumentales en el ámbito tributario es un abuso de las formas societarias. Pues su constitución es con la única finalidad de no pagar tributos o pagar menos. Se estudia además varios mecanismos de evasión con la utilización de empresas instrumentales.

Finalmente, se presentan algunas medidas acogidas a nivel internacional y local para contrarrestar el uso de empresas instrumentales como medios evasivos. En nuestro país la medida más adoptada es la doctrina de esencia sobre la forma de las transacciones, buscando determinar cuál es la verdadera intención de los contribuyentes al utilizar mecanismos poco habituales en la realización de sus transacciones. A nivel internacional el proyecto BEPS trae cambios que dependen principalmente de la cooperación entre estados, lo visionario de este proyecto es traer a colación el arbitraje como mecanismo de absolución de conflictos tributarios. La investigación culmina con las conclusiones y recomendaciones.

Capítulo primero

Conceptos fundamentales

El punto de partida que se debe establecer es que una reducción a la carga fiscal en términos generales es una práctica habitual y legal, concuerda con este criterio la Corte Constitucional de Colombia, cuando en varias de sus sentencias determina que el ahorro fiscal es un comportamiento legítimo de minimizar la carga fiscal. La misma normativa tributaria brinda al contribuyente varios beneficios, lo que se debe determinar es cuándo esta práctica se encuentra conforme a derecho.

Es necesario fijar los límites en los que el contribuyente actúa en el ámbito del derecho y cuándo no, partiendo de este enunciado esta investigación inicia estableciendo los presupuestos que definen la elusión, evasión y la planificación tributaria, para establecer las diferencias que apartan una práctica de otra.

1. Definición de la elusión tributaria

El diccionario de la lengua española define a la elusión como “la acción y efecto de eludir”¹ Aterrizando este concepto al campo jurídico, se entiende que la elusión es la falta del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de un contribuyente. El profesor Tulio Rosembuj menciona que es “esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla”.²

Varias son las acepciones que se presentan de la elusión tributaria, hay quienes la consideran una conducta dolosa y una gran mayoría considera que esta práctica se enmarca en la ley. Su fin es buscar aquellos considerados como vacíos legales, para beneficiarse de ellos, al respecto Rivas expresa que “la elusión tributaria es toda conducta dolosa que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio

¹ Real Academia Española, “elusión”, *Diccionario de la lengua española*, accedido 5 de octubre de 2019, párr. 1, <https://dle.rae.es/?id=EYyaYwY>.

² Tulio Rosembuj, *El fraude de ley: La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario* (Madrid: Marcial Pons Editorial, 1999), 9.

ilícito que no constituya infracción o delito”.³ Para este autor pese a no ser una práctica que constituye infracción o delito, la enmarca en una conducta dolosa por ser una actuación reprochable.

Otro concepto que es importante resaltar, es el fraude de ley que consistente en la realización de una conducta prohibida o contraria al ordenamiento jurídico, pese a la apariencia de legalidad que deriva de la llamada ley de cobertura. Para el profesor Falcón la figura del fraude a la ley tributaria está intrínsecamente vinculada a la existencia de una laguna de la ley. Estas lagunas tal como señalan Herrera Molina y Martín Fernández se argumentan tan sólo en los supuestos en los que se elude o evita realizar el hecho imponible, no cabe duda que es una conducta ilícita.⁴ Finalmente, la posición de la doctrina alemana, ha distinguido entre el género (el fraude de ley) y la especie (la elusión tributaria).

El Tribunal Constitucional de España haciendo una relación entre el fraude de ley y elusión, menciona que el grueso de la doctrina considera que el fraude de ley tributaria constituye una conducta penalmente atípica. En consecuencia, excluida de toda sanción penal, ya sea porque se estima que la aplicación del tipo penal en el que se describe el delito contra la hacienda pública sería de naturaleza analógica y extensiva, ya sea porque se entiende que en estos casos ni tan siquiera podría hablarse de elusión de tributos, puesto que la conducta consiste en evitar el propio nacimiento del hecho imponible, ya sea porque en este tipo de conductas no se daría el engaño consustancial a toda conducta defraudatoria, o, finalmente, por el carácter imprevisible que en tales supuestos tendría la punición de dichas conductas, recalca la ausencia de sanciones administrativas.

La jurisprudencia reconocida por el Ministerio Fiscal, determina que existe una falta de unanimidad en esta materia, al existir fallos en los que se afirma la tipicidad penal de estos comportamientos de acción elusiva amparada en el empleo de un fraude de ley tributaria, en tanto que en otros se habría optado por la solución radicalmente contraria.⁵ Es así, que cuando hablamos de elusión no podemos separar el fraude de ley pues a mi criterio es esto precisamente lo que busca el contribuyente cuando se vale de las llamadas lagunas legales y busca evitar el nacimiento de la obligación tributaria.

³ Norberto Rivas et al., *Planificación Tributaria conceptos, teoría y factores a considerar* (Santiago de Chile: Magrill Limitada, 2000), 21.

⁴ Francisco Javier Alonso Madrigal, “Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria”, *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, n.º 68 (2006):166-195, <https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/7269>.

⁵ España Tribunal Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º: 120/2005*, 10 de mayo de 2005, <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/docs/BOE/BOE-T-2005-9528.pdf>.

La Corte Constitucional de Colombia define a la elusión como las diferentes técnicas y procedimientos que utiliza el contribuyente con el objeto de minimizar el impuesto, estas técnicas o procedimientos tienen como fin evitar el nacimiento que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria y puntualiza que la discusión radica en determinar cuando la actuación del contribuyente se puede calificar como un abuso de las formas jurídicas con el fin de obtener una reducción en la carga fiscal.⁶ Con el fin de realizar una distinción de elusión respecto a las otras prácticas que tienden al ahorro fiscal, se puede indicar que la elusión tributaria es una acción cuyo fin es obtener un beneficio que perjudica al fisco.

Es necesario citar varias definiciones para llegar a formar un criterio más apegado tanto a la realidad jurídica como a la realidad de las transacciones económicas. Narciso Amorós define la elusión como “la abstención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos, o incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar realizar o contribuir a un hecho imponible quebrando o impidiendo, por tanto, que exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona el hecho imponible”.⁷ El objetivo principal de las prácticas elusivas es evitar el nacimiento de la obligación tributaria, cuando en estricto sentido la finalidad de la norma es el nacimiento de esta, es de notar que para el autor se pueden dar por actuaciones involuntarias, criterio del que debo despejarme pues el contribuyente realiza actuaciones consientes cuyo fin es el no pago de tributos evitando el nacimiento de la obligación tributaria.

Cuando se trata de conceptualizar la elusión son varias las discusiones que se entablan, la Corte Constitucional de Colombia, en una de sus sentencias menciona que la elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia de la evasión, representa una violación indirecta de la ley tributaria -admisible en algunos casos e inadmisible en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal es inadmisible). De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y

⁶ Colombia Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Juicio n.º: C-015/93*, 21 de enero de 1993.

⁷ Narciso Amorós, “La elusión y la evasión tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 59 (1965): 573-619.

de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas.⁸ De algunas de las sentencias dictadas por los Tribunales de Colombia, se puede concluir que para ellos se califica como ilícita e inadmisibles únicamente cuando el contribuyente con su conducta elusiva abusa de las formas jurídicas para evitar el nacimiento de la obligación tributaria.

Es entonces cuando se da una clasificación de elusión lícita y elusión ilícita, al respecto varios autores concuerdan en establecer que es precisamente este el dilema que deben surtir las administraciones de tributos pues, es muy delgada la línea que divide la elusión ilícita (abuso de las formas jurídicas) y lo que se conoce como planificación tributaria o economía de opción.

En este sentido el autor brasileño Amílcar Araujo Falcao con el fin de diferenciar la economía de opción de la elusión menciona, que para situarse en el ámbito de la elusión tributaria es necesario que en la utilización de las formas jurídicas se presente una distorsión de la forma jurídica.⁹ Es así, que en la mayoría de los casos lo que el contribuyente hace es utilizar figuras jurídicas no habituales o que no se encuentren totalmente normalizadas con el fin de tener la posibilidad de acoplarla a sus necesidades.

Ahora bien, al hablar del abuso de la utilización de figuras jurídicas, esto se da mediante la utilización de formas jurídicas que no expresan la verdadera esencia de las transacciones. Por ejemplo tenemos el fenómeno de la subcapitalización, de manera general esto es un acto ilícito, pues abusan de la figura jurídica de préstamo, para darle un sentido distinto. Varios autores consideran que para poder calificar una actuación del sujeto pasivo como un abuso de utilización de formas jurídicas las partes que realizaron el acto deben haber obrado maliciosamente con el fin de disminuir su carga fiscal. Este argumento es muy subjetivo pues, cómo se podría calificar si una actuación es o no maliciosa, es mi criterio que todo contribuyente que evada impuestos obra de manera maliciosa pues defrauda al fisco.

Es necesario considerar, que la utilización de determinadas formas jurídicas en el orden privado puede ser lícito, mientras que en el orden tributario es ilícito. Esto, debido a que produce como resultado antijurídico el no pago de un tributo debido. Lo dicho, tiene plena relación con la definición que el profesor Andrea Amatucci, hace de elusión “es un

⁸ Colombia Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º: C-015/93*, 21 de enero de 1993, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-015-93.htm>.

⁹ Amílcar de Araújo Falção, *El hecho generador de la obligación tributaria* (Buenos Aires: Depalma Ediciones, 1964), 1-8.

comportamiento a través del cual se aprovecha de las imperfecciones de la norma creando una escapatoria”.¹⁰

En esta línea el maestro Nápoles¹¹ hace varias precisiones indicando que los contribuyentes de forma preliminar cuando hablamos de abuso de las formas jurídicas analizan las fisuras del sistema que carecen de protección elusiva para elaborar prácticas de esta naturaleza en dichos ámbitos. De lo mencionado, puedo indicar que la elusión engloba el abuso de las formas jurídicas.

En las ponencias expuestas en la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se concluyó que la elusión es un comportamiento del obligado tributario, consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.¹²

Para resumir las definiciones expuestas es necesario rescatar las características que cada definición otorga:

- Su objetivo es la disminución de la carga tributaria y para lograr este objetivo buscan vacíos normativos o una interpretación distinta a su verdadero alcance, es decir busca un beneficio basado en las deficiencias de la norma o de sus errores técnicos.
- Se trata de una conducta ilícita, pues existe un abuso de las formas jurídicas, es precisamente esta característica la que diferencia la elusión de la planificación tributaria.
- Se puede calificar como una violación indirecta de la norma.

En estricto sentido de las definiciones expuestas, el objetivo de la elusión es burlar la intención del legislador y la correcta aplicación de la norma jurídica.¹³ Se concluye que para evitar aquello, la primera acción es hacer un sistema tributario sencillo y práctico. Otra acción es detectar el articulado que se presta a más de una interpretación, con el fin

¹⁰ Andrea Amatucci, *El Ordenamiento Jurídico Financiero* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008), 310.

¹¹ *Ibíd.*, 309.

¹² Jorge Héctor Damarco, “La elusión fiscal y los medios para evitarla” (ponencia, XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita, 2008).

¹³ Jorge Cosulich Ayala, *La evasión tributaria* (Santiago de Chile: Naciones Unidas / Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 1993), 9.

de modificarlo y así evitar darle a la norma un sentido distinto al que en un principio pretendió el legislador.

Ahora bien, para encasillar o no a la elusión en una conducta ilícita, pienso que se debe analizar de manera individual cada conducta, para llegar a determinar si en ellas existió un abuso de las formas jurídicas, pues únicamente si es así se debe calificar como una conducta ilícita. Para realizar este análisis se debe apoyar en la doctrina sobre la esencia de las transacciones, para establecer cuál fue en realidad la intención del contribuyente.

1.1. Abuso de las formas jurídicas

Se puede definir a esta figura como el aprovechamiento abusivo del ordenamiento por parte del particular para conseguir sus objetivos económicos a través de formas o instituciones jurídicas que no están al servicio de estos fines,¹⁴ de la definición dada se puede concluir que analizando la esencia de las transacciones, la realidad fáctica no se ajusta a la normativa, en tanto que el fin de la utilización de determinada figura jurídica no es en esencia lo que representa o el fin con la que el legislador la creó.

Un ejemplo de esto puede ser cuando las empresas utilizan la figura de un préstamo con una empresa relacionada, no obstante, al analizar la esencia de esta transacción se concluye que no es un préstamo sino un reparto de dividendos.

En Sentencia SU-1122 (2001) la Corte Constitucional Colombiana expresó que hay eventos en los cuales, al interpretar una regla, se puede llegar a un resultado, que puede ser no prohibido por el ordenamiento, pero que es incompatible con los principios que sustentan la regla, y en tales circunstancias se puede hablar de un fraude a la ley o fraude al derecho. El fraude al derecho también es conocido en la doctrina como el abuso de las formas jurídicas, en este caso, el sujeto pasivo de la obligación tributaria se sirve de las opciones que da la hermenéutica para obtener resultados no aceptados por el ordenamiento jurídico, de tal forma que la administración y el juez deben sacar tales interpretaciones, con las cuales se comete el fraude a los principios del sistema, haciendo prevalecer el principio de realidad sobre las formas.

En relación a este mismo tema la DIAN califica el abuso de las formas jurídicas como fraude fiscal, en ésta existe una desviación de los objetivos pretendidos por el

¹⁴ César García Novoa, *La cláusula altielusiva en la nueva LGT* (Madrid: Marcial Pons Editorial, 2004).

legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar; se observan las siguientes características:

1. No necesariamente implica la violación de la ley en forma directa.
2. La realidad económica contrasta frente a la realidad formal.
3. Se abusa de las formas jurídicas.
4. Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria.

El fraude a la ley tributaria representa un mecanismo (integrado normalmente por un conjunto de negocios jurídicos) válido, es decir, que reúne todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos, pero que no persigue sin embargo la que sería su finalidad económica y jurídica propia, sino más bien lograr una tributación inferior a la derivada de la normalidad de hechos y situaciones determinadas,¹⁵ de la definición que se presenta el fraude de ley y abuso de las formas son sinónimos, en esta misma línea se ha pronunciado el Tribunal Supremo de Madrid en su sentencia No. 6314 de 28 de junio de 2006 (RJ 2006/6314) en la que establece que la esencia, en definitiva, del fraude de ley no es otra que el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente.

Ya situando un poco estos conceptos a materia tributaria el fraude de ley comprende aquellos casos en los que los negocios o situaciones sobre los que versa la calificación presentan unas características anómalas, con rodeos o artificios que permiten concluir que dichos negocios han sido realizados con finalidad elusiva, es decir, con la intención de propiciar su encaje en el presupuesto de hecho de una norma más favorable que la que correspondería al negocio usual,¹⁶ se cataloga al fraude de ley como elusión tributaria debido a la utilización de negocios análogos que aparentemente se encuentran conforme a derecho.

¹⁵ Juan Calvo Vérguez, "Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la ley general tributaria?", *Economistas Consejo General*, (2007) https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/123_Calvo.pdf.

¹⁶ Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 17.ª ed. (Pamplona: Civitas Editorial, 2007).

2. Definición de evasión tributaria

Sobre esta figura Camargo explica que el propósito principal de las prácticas evasivas es la disminución del monto del tributo producido dentro de un país, es decir que quienes estando obligados a pagar un determinado rubro por un determinado impuesto no lo hacen, y para no hacerlo acuden a comportamientos fraudulentos; el autor presenta varios ejemplos de esta práctica, como el declarar un exceso en sus gastos o el ocultamiento de rentas, menciona también que la evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas.¹⁷

Es importante tomar en cuenta que la evasión se encuentra en un ámbito contrario a derecho, es así que la evasión tributaria no solo significa una pérdida de ingresos fiscales, estas conductas también implican una distorsión del sistema tributario ya que contravienen los principios jurídicos consagrados tanto en la Constitución¹⁸ como en el Código Tributario.¹⁹

La evasión es una práctica por medio de la cual una persona no paga los impuestos exigidos por la ley, es clara la vinculación que tiene con la violación de las normas jurídicas, pues generalmente las conductas evasivas mantienen un carácter de encubierto, consiente y deliberado. Estas actividades conllevan no solo una pérdida de ingresos tributarios, pues más allá de eso se distorsiona el sistema tributario, ya que el ente evasor goza de ventajas significativas frente al contribuyente que cumple conforme a derecho con sus obligaciones. La evasión específicamente se basa en que el contribuyente selecciona el valor del ingreso que declarará, selecciona el valor del ingreso que no declarará. Esta selección está representada por la teoría de utilidad esperada de Von Neumann- Morgenstern, en la cual la utilidad de una decisión incierta es igual a la suma de las utilidades de las consecuencias posibles por la probabilidad de que ocurra; en este contexto, la evasión tributaria decrece con la probabilidad de que sea detectada y además con el monto de la sanción.²⁰

¹⁷ David Francisco Camargo Hernández, “Evasión fiscal: Un problema por resolver”, *Eumed.net*, (2005): 23, www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.

¹⁸ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*: “art. 300.- 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. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.

¹⁹ Ecuador, *Código Tributario*: “art. 5.- Principios tributarios. El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.

²⁰ Roberto Arias, “Ensayos sobre la teoría de la evasión y elusión de impuestos indirectos” (tesis doctoral, Universidad Nacional de La Plata, 2010), 18-48.

Tradicionalmente el concepto de evasión fiscal comprende dos acepciones, una los actos ilícitos en los cuales el contribuyente viola los deberes derivados de una relación jurídica tributaria, trátase de deberes materiales, como aquel de cumplir, o de deberes instrumentales, como el de presentar declaraciones verdaderas o mantener los libros comerciales regulares. Y una segunda, que abarcaría, además de la “tax evasion” propiamente dicha, la figura de la “tax avoidance” o elusión fiscal internacional, que se traduce en la práctica en los actos mediante los cuales los particulares, influenciando voluntariamente los elementos de conexión, procuran evitar la aplicación de cierto ordenamiento tributario,²¹ en este contexto el contribuyente procura detectar las deficiencias de control de la administración para evaluar el incurrir en prácticas evasivas.

La evasión, supone la violación de la ley, pues el contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante etc.) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita su pago.

Un estudio realizado en Chile²² menciona que las herramientas con las que cuenta un estado para disminuir la evasión son: aumentar las sanciones a los evasores, otorgar mayores facultades al ente fiscal, direccionar más presupuesto con este fin y simplificar la estructura tributaria, claro que antes de adoptar una medida se debe definir si lo que se busca es el aumento de los valores recaudados con el alza de los porcentajes de determinado impuesto o una disminución de las tasas de evasión, ante este planteamiento es necesario considerar que existe evidencia que permite establecer una relación entre el cumplimiento tributario y el destino de los valores recaudados, es decir que genera una mayor conciencia tributaria en la población cuando el gobierno transparenta el destino de los valores recaudados, por lo que esto puede ser considerado como una herramienta antielusiva. Las causas de la evasión tributaria son:²³

1. Falta de conciencia tributaria en la población

²¹ Colombia, Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso n.º: C-577/09*, 19 de abril de 2007, <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-577-09.htm>.

²² Pablo Serrano, “Evasión tributaria, ¿cómo abordarla?”, *Estudios Públicos*, n.º 80 (2000): 194, https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20160303/asocfile/20160303184323/rev80_serra.pdf.

²³ Jorge Cosulich Ayala, *La evasión tributaria* (Santiago de Chile: Naciones Unidas / Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 1993),9.

2. Complejidad y limitaciones de la legislación tributaria, y
3. Ineficiencia de la administración pública

Las causas expuestas tienen plena relación con lo descrito en líneas anteriores, esto es, que, si se transparenta la utilización de los valores recaudados, es decir si los valores recaudados se materializan en obras al servicio de la población, se podrá combatir tanto la falta de conciencia tributaria como la ineficiencia de la administración, respecto a la segunda causa ésta le corresponde directamente al legislador y sale de la esfera del contribuyente.

Recientemente se habla de la moralidad tributaria que es la disposición del contribuyente para pagar en legal y debida forma sus impuestos, varios son los componentes que el contribuyente toma en cuenta en relación al costo-beneficio de la evasión, entre estos la probabilidad de ser auditado, los castigos monetarios y judiciales a los que se expone un evasor, variables políticas, sociales y culturales entre estas por ejemplo su percepción acerca del grado de justicia existente en la relación estado-sociedad,²⁴ es por esto que se puede concluir que la corrupción atenta claramente con la moralidad tributaria, pues para un ciudadano que percibe que sus aportes al erario son presa de la corrupción, poco sentido le va encontrar cumplir con sus obligaciones fiscales, incluso si es creíble la amenaza de la administración tributaria de auditar y castigar.²⁵

Características de cada definición:

- El propósito principal de las prácticas evasivas es la disminución del monto del tributo producido.
- La evasión se encuentra en el ámbito contrario a derecho, es así que no solo significa una pérdida de ingresos fiscales, sino también implican una distorsión en el sistema tributario
- Tiene una clara vinculación con la violación de las normas jurídicas, pues generalmente las conductas evasivas mantienen un carácter de encubierto.

La Corte Constitucional en una de sus sentencias establece que la evasión desde el punto de vista del derecho tributario es una acción u omisión consciente por medio de la cual, el administrado viola el sistema tributario y reduce o evita el impuesto. Por otra

²⁴ Benno Torgler, Christoph Schaltegger, "Tax morale and fiscal policy", *ResearchGate.net*, (2005): 1-35, https://www.researchgate.net/publication/5010351_Tax_Morale_and_Fiscal_Policy.

²⁵ Universidad Nacional Autónoma de México Nueva Época, "La moral tributaria en América Latina", *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales* 60, n.º 224 (2015): 34.

parte, la elusión que puede ser legal o ilegal evita el nacimiento de la obligación establecida en la normatividad, si se abusa de las formas jurídicas se estaría hablando de una elusión ilícita.²⁶ Esta es la diferencia entre estas dos conductas, llegando a concluir que bajo ninguna esfera se puede considerar a la evasión como una conducta que se ajusta derecho.

3. Definición de planificación tributaria

Los términos de economía de opción o planificación fiscal se adoptaron por primera vez en el año 1952, tiene como principal diferencia con el *fraus legis* que de ninguna manera se da simulación, ni son contrarios a la ley. La planificación tributaria, consiste en diversas actividades cuyo fin es obtener beneficios fiscales. Es la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o de incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario.²⁷ El punto de partida entonces para analizar este concepto es que se basa en alternativas lícitas, no busca evitar la norma o darle un sentido distinto al que los legisladores perseguían. Esta es la diferencia sustancial con la elusión tributaria.

Indica Rivas que la planificación tributaria “es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla”.²⁸ Se colige que la principal diferencia con las otras dos figuras antes analizadas, es que hacer una planificación no es buscar los vacíos legales para aprovecharse de éstos, todo lo contrario se busca precisamente los beneficios que se encuentra expresamente contemplados en la normativa. Es decir, su fin es beneficiarse de las exoneraciones entre otros beneficios, buscando la mejor alternativa de entre muchas

²⁶ Omar Hernando Bedoya, “El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales”, (tesis de grado de maestría, Universidad de Medellín, 2016): 74, http://bibliotecadigital.udea.edu.co/dspace/bitstream/10495/8841/1/BedoyaOmar_2016_ConceptoEvasionElusion.pdf.

²⁷ Rodrigo Ugalde Prieto et al., *Elusión, planificación y evasión tributaria* (Santiago de Chile: Lexis Nexis, 2007), 53.

²⁸ Norberto Rivas et al., *Planificación Tributaria conceptos, teoría y factores a considerar* (Santiago de Chile: Magril Ltda. 2000), 9.

presentadas en la misma ley, con el fin de establecer cuál es el camino más eficiente que traerá consigo una menor carga tributaria.

En este sentido César García Novoa, al definir la planificación tributaria indica “la planeación fiscal lícita significa un derecho a aprovechar las economías de opción que se deriven del ordenamiento tributario. Sin embargo, esta libertad se encuentra limitada por las conductas abusivas que conllevan una elusión fiscal”.²⁹ Al mostrar como limitante la elusión, el contribuyente debe analizar que las medidas tomadas buscando un ahorro fiscal no transgredan de manera directa o indirecta lo establecido en la normativa tributaria.

El profesor Galárraga³⁰ indica que el planeamiento tributario, gerenciamiento de impuestos, economía de opción, no está orientado a excluir ingreso o rentas, ni para ocultarlos, tampoco para disimularlos y en ningún caso para evadir obligaciones fiscales; pues estas herramientas buscan la observancia a lo dispuesto en la normativa legal y a las normas internacionales de información financiera con el propósito de evitar sanciones por incumplimiento de deberes formales, evitando incurrir en defraudación y evasión en el pago de sus obligaciones tributarias, para cumplir con este objetivo es menester evitar el abuso de las formas jurídicas.

En este sentido se plantea que cuando el contribuyente aprovecha los beneficios tributarios expresamente contemplados en la ley estamos en la esfera de una planeación tributaria en la que no se busca vacíos en la ley, sino de aprovechar los beneficios que ésta ha contemplado. Un ejemplo puede ser invertir en los sectores económicos en donde las rentas son exentas, invertir en activos fijos productivos, entre otros. En este caso, no hay nada ilegal su única intención es invertir de la manera más eficiente.³¹

Hablando del fin que debe cumplir la planificación tributaria, Fraga menciona que éste es la optimización de los recursos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la menor carga fiscal posible, dentro de los márgenes legales, sin incurrir en ilícitos, buscando en el camino menos gravoso alternativas para el cumplimiento de las disposiciones legales, dentro de la norma legal.³² La principal diferencia de los

²⁹ César García Novoa, *Diccionario Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones /CEP, 2012), 288.

³⁰ Alfredo Galárraga, *Fundamentos de Planificación Tributaria* (Caracas: HP Editorial, 2000).

³¹ Milagros Villasmil Molero, “La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial”, *Researchgate.net*, (2016): 121-127, https://www.researchgate.net/publication/323153165_La_Planificacion_tributaria_herramienta_legitima_del_contribuyente_en_la_gestion_empresa.

³² Luis Fraga, *Principios Constitucionales de la Tributación*, (Caracas: Fraga: Sánchez y Asociados, 2006),43.

conceptos citados es que precisamente de ninguna manera se trata de buscar formas societarias no usuales, o de tratar de darle un sentido distinto al contemplado en la normativa. Cuando hablamos de planificación es indudable que lo preponderante es la utilización de beneficios que se encuentran expresamente establecidos en la normativa tributaria, eligiendo así una alternativa que resulte para el contribuyente menos onerosa o más beneficiosa cuando hablamos en el ámbito de utilidades.

Al ser una línea delgada la que separa la elusión de la planificación tributaria es necesario conocer cuáles son los elementos de esta última:³³

Tabla 1
Elementos de la planificación fiscal

Elementos básicos	Elementos fundamentales
<ul style="list-style-type: none"> - Existencia de un negocio - Determinar las formas de organización enmarcadas en la ley - Incorporar en la planificación a la empresa en su totalidad, pensándola como una unidad económica - Considerar todos los impuestos contemplados en la normativa, para abarcarlos en la planificación. - Perspectiva global del tiempo - Tener presente todas las características del contribuyente - Diseñar una estructura en la que sus elementos sean compatibles entre sí. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sujeto: persona natural o jurídica sobre la cual recaen los beneficios. - Objeto: material sobre el que recae la planificación, ese negocio, actividad. Este objeto debe ser real, legal, lícito y legítimo. - Finalidad: maximizar las utilidades por medio del ahorro fiscal. - Proceso: conjunto de actos lícitos, cronológicos y legales que buscan la finalidad. - Procedimiento. - principios y reglas que regulan el proceso. - Instrumentos. - análisis interdisciplinario que depende de ingenio para concatenar la legislación vigente con las diferentes disciplinas que existen en el medio.

Fuente: Luis Fraga, Principios Constitucionales de la Tributación, (Caracas: Fraga: Sánchez y Asociados, 2006)

Elaboración propia

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) expresó en publicaciones relativas al intercambio de información que el contribuyente no debe pagar más impuestos que los requeridos por la legislación impositiva, teniendo en cuenta sus personales circunstancias y su renta. Se reconoce como aceptable reducir la obligación tributaria mediante una legítima planificación impositiva y una minimización del

³³ Norberto Rivas et al., *Planificación Tributaria conceptos, teoría y factores a considerar* (Santiago de Chile: Magril Ltda. 2000), 11.

impuesto que claramente no se opongan a la intención del legislador.³⁴ Hablando de los objetivos que busca la planificación tributaria algunos de ellos son:³⁵

- Prevenir a la gerencia sobre cualquier suceso o evento fiscal que ocurra y tenga consecuencias importantes en el normal desarrollo empresarial.
- Seleccionar la mejor alternativa para optar por la aplicación del régimen tributario que permita lograr ahorros financieros y respiro fiscal.
- Evitar la aplicación y el pago de impuestos innecesarios y obtener una mejor capacidad de adaptación de la empresa a las nuevas legislaciones fiscales.
- Estar preparada para adoptar con éxito cualquier cambio de la legislación fiscal que tenga como consecuencia una afectación o perjuicio económico.
- Conocer el efecto de los impuestos en las probables decisiones gerenciales.
- Cuantificar el ahorro y costos fiscales de operaciones económicas futuras.

De lo expuesto es claro que la planificación tributaria se encuentre conforme a derecho, pues la administración no puede limitar el derecho de cada sujeto pasivo de planear sus negocios buscando que sus recursos sean invertidos eficientemente. Ahora bien, para que sus actuaciones no se confundan con prácticas elusivas, pienso que lo pertinente sería la aplicación de la acción 12 del proyecto BEPS, exigiendo a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Esto se puede materializar por medio de comunicados enviados a la administración.

³⁴ Vanina Nazar, “La planificación fiscal internacional a través de la interposición de sociedades holding. El estudio del régimen de Chile denominado “Sociedades Plataforma de Negocios” y sus consecuencias en la tributación argentina”, *Cuadernos del Instituto AFIP*, (2010), 17, <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C12.pdf>.

³⁵ Jorge Luis Picón Gonzales, “Los paraísos fiscales como herramienta de planificación tributaria en el Perú” (tesis doctoral, Universidad de Sevilla, 2016), <https://idus.us.es/handle/11441/39141?>

4. Diferencia entre elusión, evasión y planificación tributaria

Tabla 2
Diferencia entre elusión, evasión y planificación tributaria

Elusión	Evasión	Planificación tributaria
El contribuyente impide el nacimiento de la obligación tributaria situándose en una zona donde no llega la ley tributaria mediante un medio lícito, aun cuando sea infrecuente.	La obligación tributaria nació y el contribuyente mediante una maniobra dolosa impide que la administración tributaria la conozca o permite que la conozca, pero no por su verdadero monto.	El fin del contribuyente es un ahorro fiscal por medio de estrategias tributarias autorizadas por la normativa tributaria.
El contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien se aprovecha de lagunas, deficiencias en la norma o de sus errores en la técnica.	El contribuyente proporciona información falsa o incompleta a la administración tributaria, trayendo una pérdida de ingresos fiscales por medio de comportamientos fraudulentos.	El contribuyente opta por una de las alternativas dispuestas por el legislador en forma expresa en la normativa para que los particulares organicen sus negocios, con el fin de obtener un mayor ahorro fiscal.
Violación indirecta de las normas, se habla de una distorsión de las formas jurídicas	Distorsión en el sistema tributario, estas actuaciones tienen un carácter de encubrimiento.	Proceso constituido por una serie de actuaciones lícitas, cuyo fin es invertir eficientemente sus recursos.
Cuando se habla de elusión, estamos inmersos en el abuso del derecho, abuso de las formas jurídicas, actuaciones que sí se consideran ilícitas.	En la evasión es clara la violación a las normas jurídicas, se materializan en dos aspectos uno el contribuyente no cumple con sus deberes formales y dos evitan la aplicación de determinado ordenamiento jurídico.	La elusión y la evasión fiscal son limitantes de planificación tributaria, por lo que el contribuyente al tomar un camino debe examinar si dicho camino no violenta de manera directa o indirecta la normativa tributaria.

Fuente propia, con base en autores referenciados en el capítulo primero de esta investigación
Elaboración propia

Tabla 3
Ejemplos de elusión, evasión y planificación tributaria

Elusión	Evasión	Planificación tributaria
<p>Una empresa puede pretender realizar una fusión de una sociedad que tiene pérdidas acumuladas, las mismas que permiten a la sociedad absorbente procurarse de un escudo fiscal. Como se sabe, no existe impedimento legal para fusionar sociedades que hayan arrojado pérdidas, y la propia normatividad tributaria permite el arrastre de pérdidas de la sociedad absorbida por la sociedad absorbente, no obstante, esta figura puede ser empleada con el fin de arrastrar una pérdida tributaria o contable con el fin de pagar menos impuestos en un caso o deducir su patrimonio en el segundo caso.</p>	<p>Un contribuyente A cuya actividad principal es la venta de cosméticos, su vecino B puso junto a su negocio un supermercado de productos de canasta básica, al ver que B genera grandes ingresos por esta actividad, A decide diversificar su actividad y también incursionar en la venta de productos de canasta básica, no obstante no realiza una actualización en el RUC por lo tanto su única actividad a miras de la administración tributaria sigue siendo la venta de cosméticos, para ser concordante con esta actuación el contribuyente en su declaración de impuesto solo registra los ingresos que tienen que ver con una actividad, ocultando los ingresos provenientes de su otra actividad.</p>	<p>Un contribuyente que se dedica a la comercialización de productos podrá ubicarse dentro del Régimen General, del Régimen Especial o del Régimen Único Simplificado, en tanto observe los requisitos legales establecidos. La administración tributaria no podría por este solo hecho determinar que el contribuyente tiene una conducta evasiva, pues el propio ordenamiento jurídico le permite ordenar su negocio de tal forma que soporte una carga impositiva menor.</p>
<p>La normativa prevé una exoneración de 1 año sin pago de anticipo de impuesto a la renta a las empresas que se creen en ciertas zonas, para ser beneficiario de esta exoneración un contribuyente crea una empresa de papel en esta zona.</p>	<p>Se puede evadir el impuesto aumentando los costos en forma artificial a través de hechos, actos, negocios, operaciones o contratos donde se presenta sobre facturación en contratos de compraventa y simulación de contratos de compraventa, cuyos valores son aplicados a uno de los elementos del costo con el fin de disminuir la base gravable y obtener un ahorro fiscal indebido</p>	<p>Hacer inversiones de capital en los sectores económicos en los cuales se prevean exoneraciones, por ejemplo en Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones, COPCI, entre las exoneraciones que presenta se dispone en el artículo innumerado seguido del art. 55 “Art. ...- Incentivos a las nuevas inversiones productivas realizadas por micros, pequeñas y medianas empresas en el sector turístico.- Los emprendimientos turísticos de micro, pequeñas y medianas empresas, de turismo comunitario y/o asociativo, tendrán una exoneración de impuesto a la renta por 20 años.”</p>

Fuente: Servicio de Rentas Internas
 Elaboración propia

5. Planificación tributaria agresiva

En la actualidad se aborda un concepto distinto a los anteriormente estudiados, esto es la planificación tributaria agresiva, varias discusiones ha merecido el dar una definición a este término. La Comisión Europea menciona que consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus

consecuencias, encontramos las deducciones dobles y la doble no imposición.³⁶ Se califica como prácticas de planificación fiscal agresiva la utilización de beneficios tributarios que resultan abusivos, valiéndose de interpretaciones desmedidas de la ley, aprovechando lagunas normativas, evasión y elusión fiscal.³⁷

Las administraciones para determinar qué actuaciones se califican como planificación agresiva, se basan en la legitimidad de su conducta. Esto dificulta su determinación en fiscalidad internacional, debido a que la legalidad depende del ordenamiento jurídico aplicable.

La Comisión Europea menciona que el efecto de la planificación agresiva es desplazar la base imponible a otros territorios dentro o fuera de la Unión Europea. Esto se obtiene sacando partido de las incoherencias de las legislaciones nacionales, así se aseguran que determinados componentes de renta no se someten a imposición en ningún territorio o bien sacan ventaja de las diferencias de tipos impositivos en relación con estados miembros o terceros países.³⁸

El Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos la define como una asesoría fiscal comercializada, que es a la vez abusiva y agresiva. Abusiva en cuanto que el asesor transgrede el espíritu y finalidad de la norma tributaria al diseñar la solución que ofrece al cliente y agresiva en cuanto que esas soluciones no se reservan para un solo cliente, sino que se estandarizan, incorporándose a un esquema de inversión que se comercializa como un producto fiscal.³⁹

La OCDE la define como “planificación que implica una situación fiscal que es sostenible, pero que tiene consecuencias tributarias no deseadas e inesperadas, Destaca como principales formas de planificación tributaria agresiva la transmisión de deuda de sociedades matrices a filiales, deducción artificial de intereses, técnicas utilizadas para evitar las retenciones en el estado de la fuente y para eludir las normas que resulten aplicables a sociedades extranjeras del grupo y la subcapitalización.⁴⁰

³⁶ Unión Europea, “Recomendación de la Comisión sobre la Planificación Fiscal Agresiva”, *Diario Oficial de la Unión Europea* (2012).

³⁷ Espinosa Taípe et al., “Desafíos Fiscales Originados Por La globalización De la economía y los esquemas de planificación fiscal agresiva: ¿ha podido Ecuador afrontarlos?”, *USFQ Law Review*, Vol. 6, n.º 1, (2019): 18, doi:10.18272/lr.v6i1.1402.

³⁸ Comisión de la Unión Europea, C(2012) 8806 final, “*Diario oficial de la Unión Europea*” (2012): 1-6, <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=ES&f=ST%2017617%202012%20INIT>.

³⁹ Mirta García, “Planificación Fiscal”, *Separata Temática*, n.º 15 (2011): 10.

⁴⁰ OECD, “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, *OECD Publishing* (2013): 85, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

La Intra-European Organisation of Tax Administrations, menciona que se entiende como parte de estas conductas cualquier esquema en el que el principal propósito o beneficio sea la reducción de impuestos y en el que la ventaja fiscal buscada no está claramente sancionada por la ley tributaria”.⁴¹ En estas prácticas se encuentran los siguientes elementos: beneficios tributarios desproporcionados, transacciones efectuadas únicamente porque “producen un buen efecto tributario”, esquemas “circulares” que suponen hacer circular los fondos, mercancías o bienes entre las mismas empresas para producir ventajas tributaria, utilización de un régimen de nula o baja tributación, usualmente un paraíso tributario, o de sociedades sin personal ni funciones, que movilizan importantes fondos o activos, desproporcionados para la empresa en cuestión.⁴²

El Servicio de Rentas Internas enlista como estructuras de planificación tributaria agresiva más utilizadas en Ecuador las siguientes:⁴³ -transacciones con empresas fantasmas; --subcapitalización de aportes de capital; -pagos simulados al exterior; y, -- *treaty shopping*. De lo anotado, desde mi punto de vista en nuestro ordenamiento se califica como prácticas agresivas al esquema efectuado como tal, no obstante examinando las actuaciones se debe llegar a concluir si las mismas responden a elusión o evasión tributaria.

A partir de las definiciones citadas, es necesario hacer ciertas puntualizaciones, lo primero es que el término planificación fiscal agresiva es invocado generalmente en la esfera de la fiscalidad internacional, dejando así el primer vacío tratándose de fiscalidad local. Un segundo aspecto es que este término engloba tanto la elusión como la evasión, es en este punto discrepo, pues de las definiciones dadas en relación con la elusión y evasión existen diferencias sobre todo en la esfera de derecho penal tributario.

La evasión se encuentra tipificada como infracción o delito siendo así sujeta a penalización, en contra partida la elusión no pasa de ser una conducta moralmente reprochable pues en nuestra legislación no se encuentra tipificado como delito. Por lo que utilizar el término de planificación tributaria agresiva de modo que englobe la evasión y

⁴¹ Definición recogida en el informe titulado “Aggressive tax planning” (2011), citada por AMORÓS VIÑALS, A., *ibíd.*, 30.

⁴² Christian Anguita, *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de las experiencias española y europea*, (España: Instituto de Estudios Fiscales / Agencia Estatal de Administración Tributaria / Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2017): 145, https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf.

⁴³ Servicio de Rentas Internas, Ecuador, “Prácticas de Planificación Fiscal Agresiva”, *SRI*, <http://www.sri.gob.ec/web/guest/practicas-de-planificacion-fiscal-agresiva>.

la elusión, no responde a la realidad normativa ya que merecen un tratamiento jurídico distinto.

En el ámbito de fiscalidad internacional, califican a la planificación agresiva como todos los comportamientos tendientes a aprovecharse de las disparidades existentes entre los distintos ordenamientos jurídicos. La OCD ha determinado que estos contrastes en los distintos ordenamientos jurídicos son consecuencia de lo que se denomina competencia fiscal entre los diferentes países.

Esta competencia fiscal trae consigo dos aspectos⁴⁴ un positivo adoptado por países desarrollados que es un proceso de eliminación de ineficiencias y aumento de la neutralidad en los sistemas fiscales, evitando así que la fiscalidad sea un obstáculo en el desarrollo de actividades económicas. Otro aspecto que se puede calificar como negativo aparece cuando, con el fin de atraer capitales, se ofrecen ventajas fiscales exorbitantes o injustas esto sumado a la opacidad informativa. Los contribuyentes buscan países cuyo principal beneficio sea su falta de transparencia en la información, es decir jurisdicciones que oculten la propiedad y el origen de rentas y patrimonios localizados en sus territorios, esto sumado a su baja o nula tributación.

La única alternativa para combatir los esquemas de planificación agresiva es la cooperación y coordinación internacional entre las distintas administraciones tributarias. Actualmente estos esquemas han dado un giro a las acciones adoptadas, pues ahora estas deben centrarse en combatir la doble no imposición o la reducción ilegal de impuestos a pagar en las diversas haciendas nacionales.⁴⁵ Una de las acciones más proclamadas es exigir a los contribuyentes la revelación de los esquemas de planificación fiscal agresiva, consagrada en la acción 12 del proyecto BEPS. Esto con el fin de procurar tener información temprana y así responder con mayor eficacia a los riesgos fiscales.

Alineándose con esta acción la normativa interna de varios países ha cambiado con el afán de combatir los esquemas de planificación agresiva. En nuestro ordenamiento el artículo 101 de la LRTI establece que la información de los contribuyentes es reservada y que la misma solo será utilizada para los fines propios de la administración tributaria. De este grupo se excluye aquella información que contribuya a identificar la propiedad y

⁴⁴ José María Vallejo, “Planificación Fiscal Internacional”, en *Manual de Fiscalidad Internacional* (Madrid, España/ Editada: Instituto de Estudios Fiscales, 2016), 1188.

⁴⁵ Domingo Carbajo Vasco, “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional”, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n.º 88 (2015): 153, http://www.ogasun.ejgv.euskadi.eus/r51.86aekon/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=es_ES.

las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como la información que ayude a revelar prácticas de planificación fiscal. También se establece que pierden el carácter de reservada la información relacionada con los asesores, promotores, diseñadores y consultores de los contribuyentes que incurran en estas prácticas.

En España se aprobó el proyecto ley que modificó la Ley General Tributaria, conocida como la DAC. 6, estableciendo la obligación por parte de los intermediarios fiscales de declarar las operaciones que puedan considerarse como planificación fiscal agresiva. Se determinó que los intermediarios podrán ampararse en el secreto profesional únicamente cuando presten asesoramiento neutral que no escondan esquemas tributarios que puedan calificarse como agresivos.

Tomando en cuenta la visión de la fiscalidad internacional, pienso que lo más oportuno es utilizar la denominación de planificación fiscal agresiva cuando estamos frente actuaciones de contribuyentes en las que intervienen dos o más jurisdicciones. No obstante, analizando ya cada una de las actuaciones se puede concluir que lo general sería calificarlas como esquemas de planificación de fiscalidad agresiva y lo específico sería definir si dicha práctica se enmarca en elusión o evasión, volviendo así a los conceptos tradicionales.

Capítulo segundo

Empresas instrumentales, interpuestas o pantalla

A lo largo del presente análisis las palabras instrumentales, interpuestas y pantalla serán utilizadas de manera indiferenciada. El objetivo de este capítulo es definir a las empresas instrumentales, para llegar a determinar si el objetivo de su creación es con fines elusivos, evasivos o de planificación tributario. Se presentan posibles soluciones frente a la problemática de la utilización de empresas instrumentales con fines evasivos.

1. Generalidades de las empresas interpuestas o instrumentales

Una sociedad instrumental es aquella que no tiene una voluntad real de negocio y que ha sido creada exclusivamente para un fin que puede ser lavado de dinero, evadir el pago de impuestos, esquemas de sustitución laboral. Existen solo en papel, son constituidas como sociedades anónimas para encubrir a sus verdaderos dueños por medio de una representación nominal. Actualmente las fundaciones se han utilizado como un recurso técnico empleado para reducir impuestos y disimular empresas lucrativas, como aquellas que se crean para brindar servicios médicos, culturales, educativos, etc. Lo que sucede es que la tendencia de un patrimonio propio, como característica esencial de la naturaleza de la persona jurídica y el aprovechamiento de las ventajas del privilegio de la limitación de la responsabilidad, han justificado la irresponsabilidad del socio por las deudas sociales y de ello también se derivan los mal intencionados fines en que se la utiliza.⁴⁶

La finalidad de su creación es situar ciertos bienes, capitales o derechos protegidos de embargos, ejecuciones y pagos de impuestos, a nombre de estas sociedades a través de una venta o transmisión ficticia de tales activos. En este sentido, para que este comportamiento sea calificado como defraudación se exige que dicha utilización de personas interpuestas (físicas o jurídicas) logre la ocultación del verdadero obligado tributario. El objetivo de estas operaciones es crear un patrimonio separado y así no tener la responsabilidad frente a terceros, del bien o del patrimonio ficticiamente transmitido.

⁴⁶ Juan Trujillo, “El abuso de la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles y su desestimación”, *Revista Jurídica online* (2010): 99-149, https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2010/10/99a150_el_abuso.pdf.

La operativa de estos negocios es simple: los ingresos obtenidos por las personas físicas o jurídicas que realmente los han generado, son artificialmente imputados a estas sociedades instrumentales, la sociedad instrumental transfiere posteriormente, por vía de hecho o mediante contratos ocultos y pactos secretos, las ganancias que no han tributado, a los verdaderos propietarios de estas sociedades instrumentales.⁴⁷ De la definición dada se puede concluir que las empresas instrumentales son creadas con fines evasivos.

Ahora bien, el hecho de constituir una persona jurídica distinta de la persona física no se encuentra prohibido por la normativa, para llegar a determinar que efectivamente estamos frente a una conducta evasiva de impuestos se debe analizar las siguientes circunstancias:⁴⁸

- Que los medios materiales y humanos a través de los que se prestan los servicios (o realizan las operaciones objeto de comprobación) sean de titularidad de la persona física o de la persona jurídica.
- Que tanto la persona física como la jurídica tengan medios materiales y humanos mediante los que se pueda prestar los servicios (o realizar operaciones), es decir, si la intervención de la sociedad en la realización de las operaciones es real.
- Es indispensable tomar en cuenta la actividad que desarrolla la persona natural directamente para la sociedad y aquella otra relación de servicios cuya prestación se atribuye a la sociedad interpuesta. Si la naturaleza de las dos relaciones no coincide, sino que son sustantivamente distintas habrá que reconocer que son dos tipos de relaciones distintas.

Situando la utilización de empresas instrumentales en el ámbito tributario la doctrina la ubica como un abuso de las formas societarias, consistente en la constitución de sociedades, creadas sin la existencia de voluntad de hacer vida societaria; con la única finalidad de no pagar tributos o pagar menos. Por ejemplo, dos profesionales que prestan

⁴⁷ Javier Carrascosa González, “Sociedades fantasma y derecho internacional privado”, *Revista electrónica de estudios internacionales*, n.º 59 (2014): 2-9

⁴⁸ Agencia tributaria, “Nota de la agencia tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas”. https://www.agencia tributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Sociedad_Interpuesta.pdf

servicios cada uno por su cuenta, con su propia cartera de clientes, deciden constituir una sociedad, con el objeto de deducir gastos y asignarse una remuneración.

Es necesario puntualizar las características de este tipo de sociedades:

1) **Ente jurídico puramente formal**, es calificada de esta manera debido a que no desarrolla actividad económica alguna, muchas veces posee únicamente apartado de correos, buzón para recibir cartas. Es una sociedad que existe en papel, no desarrolla ninguna actividad, no tiene socios o autoridades. Este tipo de sociedades es el resultado de un ejercicio estratégico de economía jurídica virtual, muchas de estas sociedades son creadas en paraísos fiscales. También son constituidas con el fin de abusar de los convenios de doble imposición.

2) **Carecen de medios personales y materiales para la prestación de servicios**, esta característica va de la mano con la mencionada anteriormente, pues al ser un ente puramente formal no cuenta con una nómina de empleados, insumo alguno para proveer un servicio ni local propio (espacio físico). En la actualidad se ha incrementado el uso de empresas instrumentales locales con el fin de realizar transferencias ficticias de activos intangibles, como marca, logo, *know how*, entre otros. El objetivo de esta operación es un gasto de regalía por los nombrados activos intangibles y un reparto de utilidades. Con esto se deduce la base imponible de impuesto a la renta y el 15% de participación a los trabajadores.

3) **Tiene un único cliente, que suele ser el accionista o administrador de la sociedad**, estas sociedades son constituidas con el fin de evitar que la responsabilidad que trae consigo realizar actividades económicas recaigan en la persona física. valiéndose de las herramientas que proporciona el régimen societario, reemplazan el comerciante individual por una sociedad sin actividades económicas. Estas sociedades son vinculadas por lazos familiares o de amistad, y en la mayoría de los casos el único cliente es la persona natural que constituyó esta sociedad como un instrumento de evadir responsabilidades, entre estos evadir impuestos. En una empresa unipersonal, los patrimonios de la persona natural y jurídica se encuentran confundidos siendo imposible determinar que gastos son a título personal y que gastos corresponden a la empresa.

De lo expuesto, la constitución de empresas es legal, frente a este criterio el Tribunal Supremo de Justicia de Madrid, ha establecido:⁴⁹ “es cierto que el ordenamiento

⁴⁹ Madrid, Tribunal Supremo de Justicia, “Sentencia”, en *Recurso 1496/2012*, 28 de enero de 2015.

permite la prestación de servicios profesionales a través de sociedades mercantiles, pero lo que la norma no ampara es que se utilice una sociedad para facturar los servicios que realiza una persona física, sin intervención de dicha sociedad instrumental, que es un simple medio para cobrar los servicios con la única finalidad de reducir la imposición directa del profesional”. Por lo tanto, para determinar su legalidad, no es solo su constitución lo que se debe analizar, sino el fin con el que se crean estas empresas y la verdadera participación en las actividades económicas.

Estas empresas son habitualmente utilizadas con el fin de blanquear dinero, evadir capitales o encubrir actuaciones delictivas, comerciales y bancarias o propiamente delitos, el presente estudio se enmarca en el hecho de constituir empresas instrumentales con el fin de evadir impuestos. Según modalidades actuales, se constituyen empresas instrumentales para reducir considerablemente ingresos por medio de gastos deducibles inexistentes, es decir se simulan gastos con el fin reducir su base imponible.

En el campo tributario los beneficios que trae consigo el distribuir los ingresos entre una persona natural y una sociedad instrumental, son:

- No existe una retención en la facturación, difiriendo esta obligación hasta la liquidación del impuesto sobre sociedades.⁵⁰
- El Servicio de Rentas Internas, actualiza anualmente los rangos de las tablas establecidas para liquidar el impuesto a la renta de las personas naturales, para el ejercicio fiscal 2019 puede llegar hacer hasta el 35%, en contra partida para las sociedades se maneja una tarifa única del 25%, con las excepciones previstas en el artículo 37 de LRTI.
- Evitar el pago de los impuestos inherentes a la distribución de dividendos, pasando el patrimonio de la persona natural a la sociedad instrumental.
- Deducirse como gasto del impuesto a la renta las adquisiciones de bienes o servicios que, aunque se adquieren por medio de la sociedad, se trata de bienes o servicios que sirven personalmente al socio.

⁵⁰ Josep Bertran, “Sociedades instrumentales, ¿Legales o ilegales?”, *EAE Business School*, accedido 23 de diciembre del 2019, <https://www.eae.es/actualidad/noticias/sociedades-instrumentales-legales-o-ilegales>.

- El efecto Splitting⁵¹ si familiares del profesional figuran como accionistas de la sociedad, el reparto de dividendos a los mismos les permite tributar a un tipo inferior al que tributaría el socio profesional.

El deber de la administración es interpretar el negocio jurídico como hecho y como texto-norma (contrato), para poder identificar la presencia de la causa del negocio, que permita aislar, el efectivo propósito negocial, la compatibilidad funcional entre sustancia y forma, o que el actuar del particular no se constituyó en abuso, simulación o en fraude a la ley, a pesar de la utilización de negocios atípicos, indirectos usuales en la forma o fiduciarios.⁵²

En esta parte presento un cuadro comparativo respecto a la normativa que regula como defraudación tributaria en Ecuador y como fraude a la hacienda pública en España, la utilización de empresas instrumentales, en los indicados contextos, así:

Tabla 4
Tipificación de la evasión fiscal: Ecuador vs. España

Ecuador	España
<p>Código Orgánico Integral Penal, COIP: Art. 298. Defraudación tributaria. - La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: (...) 20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. (...) En el caso de los numerales 18, 19 y 20 será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años (...) En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general. (...)</p>	<p>Código Penal Art. 305. Fraude a la Hacienda Pública 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.</p>

Fuente: Código Integral Penal Ecuador y Código Penal España
Elaboración propia

⁵¹ Split es una palabra inglesa que tiene el sentido de dividir, repartir.

⁵² Heleno Torres, *Derecho tributario y derecho privado autonomía privada, simulación y elusión* (Madrid: Librería especializada en derecho, 2007), <https://www.marcialpons.es/media/pdf/100853657.pdf>.

Una diferencia sustancial que se marca en la normativa citada es que en España se fija una cuantía para que sea imputable la conducta del contribuyente cuando estamos frente a defraudación y se hace una distinción respecto a la pena cuando en el caso concurra una defraudación con la utilización de personas interpuestas. En la normativa ecuatoriana no existe una base monetaria mínima para considerarlo como defraudación, lo que se establece es una base para considerarlo como agravante y aumentar en años su pena. Se impone una sanción a la persona jurídica, esto es su extinción y una multa. Pienso que se han dado grandes avances normativos con el fin de regular y tratar de frenar las conductas dolosas de los contribuyentes, sin embargo, en cuanto a temas procesales faltan muchas cosas por resolver.

Son dos aspectos los que se deben evaluar respecto a la utilización de empresas instrumentales, primero el abuso de las formas jurídicas (conducta calificada como elusiva) cuando los contribuyentes valiéndose de la libertad de empresas y con esto del derecho que tiene cada persona de crear empresas, instauran personas jurídicas que no responden a la finalidad empresarial. Segundo la utilización de estas empresas instrumentales, incrementando gastos por ejemplo o simulando transacciones que jamás se realizan, entrando en el campo de evasión tributaria.

2. Mecanismos de evasión mediante la utilización de empresas instrumentales

2.1 Fraude carrusel

Figura propia de la Unión Europea, su principal fundamento son las transacciones intracomunitarias, por las diferencias en las tarifas de IVA existentes. Consiste en la creación de una estructura empresarial de manera fraudulenta buscando las exenciones que se presentan en la normativa a este impuesto. Se lo define como un sistema de evasión fiscal a través del cual el defraudador abusa de la regulación del IVA por medio de operaciones intracomunitarias entre jurisdicciones donde la circulación de mercancías está exenta debido al principio de tributación en destino, de modo que la entrega de bienes en el país de origen queda exenta del impuesto siendo en el país de destino donde se realiza el hecho imponible. El objetivo es garantizar el gravamen de producto donde tiene lugar el consumo final del mismo, al ser el IVA un impuesto indirecto que grava el consumo general de productos. El modo de operar de esta trama es la siguiente.

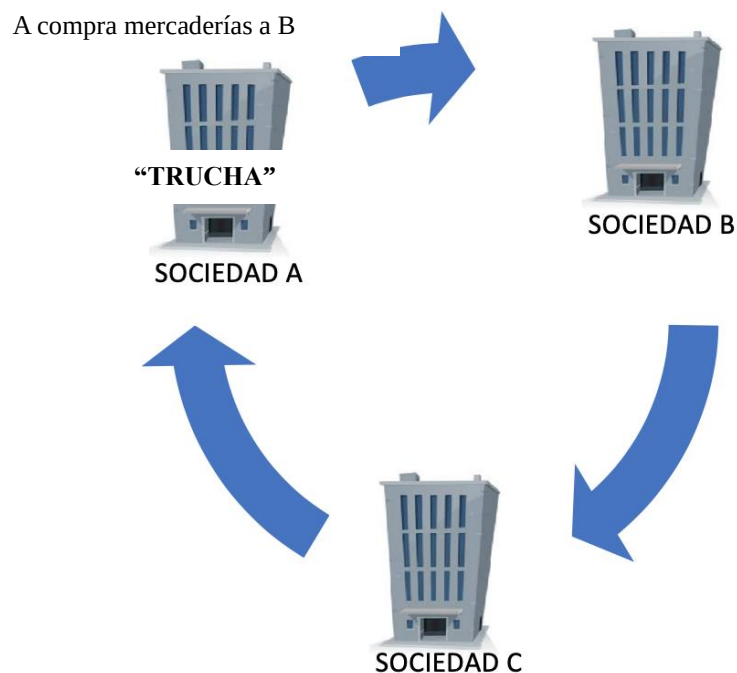


Figura 1. Esquema de elusión de IVA
Fuente y elaboración propia. Revista Bonatti

Una sociedad A, establecida por ejemplo en España, adquiere mercancías de una sociedad B, establecida en otro país comunitario, puede ser Francia. En este escenario estamos frente a una adquisición intracomunitaria, por lo tanto, conforme a la legislación esta operación se encuentra exenta de IVA.

La sociedad A se autoliquidada el impuesto que nace de la compra efectuada deduciéndose la cuota de IVA soportada, produciendo un efecto neutro. Esta sociedad A vende el producto dentro del mercado interior a otra sociedad C.

La sociedad C soporta el IVA liquidado por la sociedad A, adquiriendo también el derecho de deducción del IVA soportado.

En este primer momento la empresa A es la conocida como empresa “trucha”, en estricto sentido esta debería reportar el IVA que se ocasionó en su venta. No obstante, el único objeto de esta empresa es interponerse artificialmente en la cadena productiva con el fin de generar una devolución del impuesto, para así posteriormente evadir el pago del IVA liquidado al siguiente sujeto de la cadena productiva. Tomando en cuenta que cuando el ente fiscal solicite el pago del IVA no reportado esta empresa ya habrá desaparecido.

Esta empresa trucha es la que asume la responsabilidad por el fraude tributario, en su generalidad carecen de actividad económica, suelen ser sociedades recién construidas,

sin capital ni personal, carecen de una estructura empresarial real y siempre van a estar administradas por testaferros o insolventes.

En un segundo momento, la empresa C es la que actúa respetando cada uno de los puntos consagrados en la normativa y cumple con todas las obligaciones fiscales, para posteriormente vender el producto a otra sociedad D que actúa como destinatario final del producto, esta empresa se la denomina pantalla, ya que su finalidad es ocultar la relación existente entre las empresas B y D. Finalmente la empresa C puede seguir con el círculo de fraude y vender a otra empresa trucha y volver el ciclo.

Es así que el perjuicio es doble, por una parte el IVA dejado de cobrar por el fisco y por otra la devolución ilegítima.

En nuestro país no se puede dar este fraude debido a que existe una tarifa unificada del 12%. Lo que ocurre cuando se está frente a transacciones con empresas instrumentales, es el incremento de un crédito tributario por el IVA pagado en compras que no existen. Pienso que antes de reconocer este crédito se debería verificar si éste responde a transacciones con empresas que sean consideradas como fantasmas. Adicionalmente, cuando un contribuyente ya se encuentre en un proceso de determinación de renta, si el resultado de esta determinación es la calificación de transacciones inexistentes se debe de la mano realizar una determinación por diferencias en el crédito tributario de IVA declarado, ya que se debe conminar al contribuyente a realizar las declaraciones sustitutivas de IVA para corregir el crédito declarado.

2.2 Fraude *sandwich* holandés

Estas actuaciones son propias de las empresas tecnológicas-digitales, su fin es evadir el pago de impuestos. Esto se consigue haciendo imposible seguir el flujo del dinero, pagando un impuesto menor al que se pagaría si no se realizarán estos entramados. Este proceso se origina con la creación de cuatro empresas: Una en Irlanda, otra en un paraíso fiscal (normalmente Bermudas), una tercera en Holanda y la última en otro paraíso fiscal, que suele ser en las Antillas Holandesas:

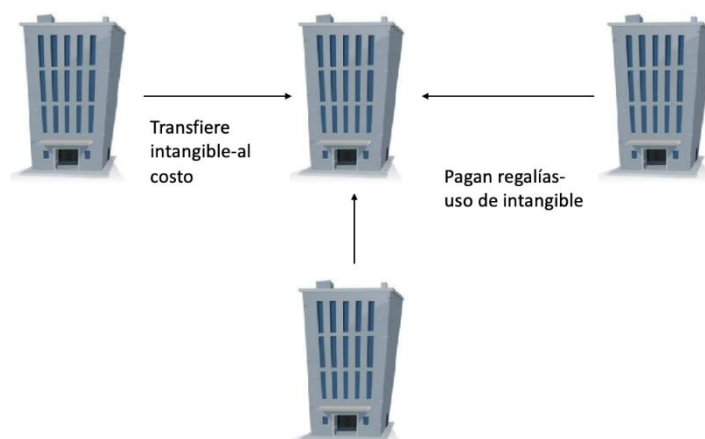


Figura 2. Esquema de transferencia de regalías
Fuente y elaboración propia. BBC

El primer paso es falsear el coste de producción para reducir el beneficio, para cumplir con este fin se constituye una sociedad “B” en las Islas Bermudas (un paraíso fiscal) la matriz le transfiere a precio de coste su intangible (*software*) que es su único activo, cediendo así todos los derechos de propiedad intelectual. Respecto a este intangible, “B” lo revaloriza legalmente en su balance como activo intangible, siendo así que de costar 10 pasa por ejemplo a costar 100 dólares, sobre esta transacción no se paga impuesto alguno.

El siguiente paso es crear un entramado societario que permita el traslado de beneficios al paraíso fiscal, aprovechando la “flexibilidad” de la legislación irlandesa. Se constituye una sociedad en Irlanda “C” gestionada y controlada desde Bermudas, este entramado ya ha sido detectado y se considera que de ser este presupuesto, la empresa matriz debe pagar los impuestos respectivos. Para evitar aquello, se constituye una filial “D” en Irlanda, que será quien realice las operaciones en Europa. Juntas conforman el denominado “doble irlandés”. El tercer paso es crear una cadena de licencias de uso de propiedad intelectual (*software*) a precio de coste desde Bermudas a Irlanda, y desde allí a todos los países europeos. Se consigue así tomar como gasto deducible el pago de regalías por los intangibles, pero este gasto no se debería tomar, pues desde la primera supuesta venta es fraudulenta.

Grandes son los retos que se tienen en relación a la tributación de la economía digital, por un lado no se puede obstaculizar su desarrollo y por otro varios análisis indican que es mucho el vacío de impuestos que estas economías dejan. La normativa interna debe cambiar para irse adecuando a los cambios de la globalización, pienso que uno de los cambios que es perentorio en cuanto al IVA, es que al ser un servicio que se

presta desde el exterior se debe realizar la retención del 100%. Una buena alternativa es la adoptada por Colombia que obliga a los no residentes que prestan servicios en el país a registrarse como responsables del impuesto y así cumplir con esta obligación.

Finalmente, para frenar la creación de empresas con el fin de simular transferencias de sus intangibles, una solución podría ser que se verifique las actividades que realiza cada empresa para dar un valor añadido a su intangible. Esto permitirá verificar que la empresa no fue creada con el único fin de evadir impuestos.

2.3 *Treaty shopping*

Esta práctica va encaminada a beneficiarse de los distintos convenios para evitar la doble imposición, cuando en estricto derecho no pueden ser beneficiarios de estos. Para esto crean figuras jurídicas ficticias buscando que las normas de un convenio para evitar la doble imposición sean utilizadas por quien no le corresponde. En términos generales *treaty shopping* significa “compra de un tratado”, o mejor dicho, la compra de los beneficios que otorga el mismo. Ello implica la constitución de una a veces simple y a veces compleja, red de sociedades, que puedan vincularse jurídicamente con un estado miembro de un convenio para evitar la doble imposición internacional y de esta forma verse inmersas en el campo de aplicación de este tratado.⁵³

Los convenios para evitar la doble imposición son acuerdos bilaterales cuyo fin es minimizar la carga tributaria de un contribuyente que tiene negocios en varios estados. Siendo así, uno de los estados que interviene en el convenio decide voluntariamente dejar de cobrar impuesto por determinada actividad, en este sentido las prácticas del *treaty shopping*, trae consigo una pérdida para el estado afectado, pues en miras de firmar dicho acuerdo se tomaron en cuenta varias cosas entre esas por ejemplo aumentar empleo y tratar de ver recuperado el dinero que se deja de cobrar en impuestos en otras formas.

Doctrinariamente se ha conceptualizado estas prácticas como “la utilización incorrecta o abusiva de los tratados para evitar la doble imposición mediante la utilización de sus beneficios por parte de una persona que según los propios términos del convenio, no tiene derecho al mismo”.⁵⁴ Es precisamente en la definición dada que aparece la existencia de la tercera persona interpuesta.

⁵³ Verónica Alessi, “Treaty Shopping – Abuso a los Convenios Internacionales”, *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, n.º 147 (2003)*, 1.

⁵⁴ Julián Martín, “Elusión Fiscal Internacional”, en *Convenios para evitar la doble imposición internacional, aspectos controvertidos*, (Buenos Aires: La Ley).

En este esquema es usada la interposición de sociedades conductoras, así operan:

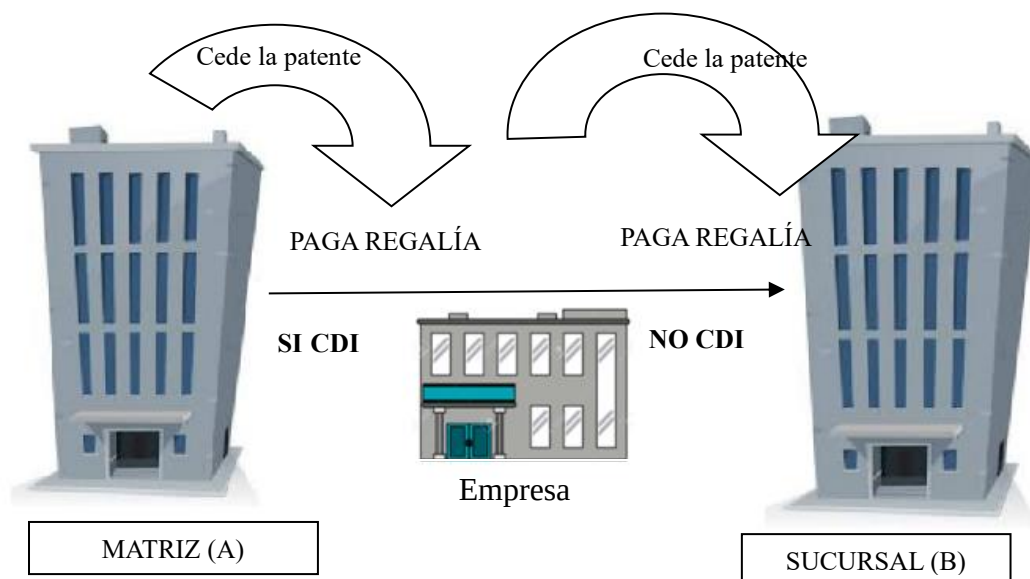


Figura 3. Esquema de abuso de convenio para evitar doble imposición
Fuente y elaboración propia. Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales

En el ejemplo propuesto, no existe un convenio para evitar la doble imposición entre los estados A y B, En el estado C existe una empresa cuyo propietario en su totalidad es A, que tiene una Sucursal en el estado B. En este caso con el fin de ser beneficiario del convenio existente entre los estados A y C, decide crear una empresa instrumental denominada conductora de rentas, sociedad C, que consideraciones se deben tomar en cuenta:

- El estado A por legislación interna tiene una imposición a la renta mínima.
- Con esta figura se logró minimizar la carga tributaria al 70%
- La sociedad conductora no realiza actividad económica alguna

De lo anotado, en cualquier estructura de *treaty shopping* existen tres sujetos: el inversor, el interpuesto y la fuente. Esta figura ya ha sido identificada en nuestro país, específicamente cuando un residente fiscal ecuatoriano realiza pagos por un determinado servicio a una sociedad situada en un país con el que se haya firmado un convenio para evitar la doble imposición, buscando así el beneficio de enviar el dinero sin retención en la fuente, no obstante, la sociedad jamás prestó servicio alguno.

En relación con estas conductas y a partir de la información revelada por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, el Servicio de Rentas Internas realizó varias investigaciones a las empresas offshore creadas por la firma de abogados

panameños Mossack Fonseca, casos conocidos por los medios de comunicación como Panama Papers, revelando ocultamiento de propiedades empresariales, ganancias y evasión de impuestos de jefes de estado.

Mossack Fonseca refiere a un bufete de abogados, cuyo servicio era el gestionar la fundación y el establecimiento de compañías en paraísos fiscales. Antes del caso Panama Paper, esta firma era considerada como líder en la industria de las finanzas *offshore*. Realizaba su actividad enmarcada en los lineamientos jurídico, pero a raíz de la revelación de información se ha podido detectar que la creación de empresas instrumentales respondía a objetivos evasivos, lavado de dinero, protección de crímenes e incluso para el financiamiento de grupos terroristas. En el Ecuador se estima que se crearon 1.864 compañías aproximadamente.

2.4 Transacciones inexistentes por medio de empresas fantasmas o supuestas

Este tipo de fraude nace de la simulación de operaciones, con el fin de incrementar los costos y gastos y de este modo erosionar la base imponible de impuesto a la renta. En México se ha detectado como principal objetivo de estas empresas la venta de facturas digitales a cambio de un porcentaje. Estas facturas a su vez cumplen con el propósito de ser sustentos de costos y gastos, por lo que las empresas fantasmas están vinculadas con la facturación electrónica falsa. En esta misma línea las define Galeano: “Empresa fantasma es una sociedad que se utiliza ilícitamente para realizar operaciones simuladas y que no tiene activos reales o constituyen fachadas corporativas que tienen por única finalidad defraudar o evadir la aplicación de la ley”.⁵⁵ Es común la creación de empresas fantasmas buscando estos fines:⁵⁶

- Emitir facturas sin realizar operación alguna: se dedican a vender facturas a través de empresas que no cumplen con sus deberes formales.
- Lavado de dinero: algunas se usan para diluir al propietario real de los bienes, para triangular operaciones y dificultar la ubicación de los verdaderos dueños del capital que se está moviendo en las compañías.

⁵⁵ Héctor Galeano, “Qué es una empresa fantasma”, *Forbes*, 18 de agosto del 2016, párr. 2, <https://www.forbes.com.mx/una-empresa-fantasma/>.

⁵⁶ Capital Digital, “Que son las empresas fantasmas facturas falsas”, *Capital*, 22 de junio del 2020, <https://www.capitalmexico.com.mx/nacional/empresas-fantasma-operacion-mexico-sat-notarios-prestanombres/>.

- Las que desangran a otras empresas: este caso consiste en que la administración o los empleados de una empresa contraten servicios o compren productos inexistentes de una empresa fantasma para sacar recursos sin realmente pagarlos.

El Servicio de Rentas Internas realizó intensivas investigaciones con el fin de detectar a las denominadas empresas fantasmas, llegando a determinar que los sectores donde hay mayor incidencia de esta conducta es en el sector del comercio al por menor y mayor de vehículos y en el sector de la construcción,⁵⁷ varias son las denuncias que se han instaurado con el fin de combatir estas conductas.

Es necesario tomar en cuenta que en materia tributaria hablamos de simulación cuando tratamos de “imitar” o “fingir” que se está realizando una acción, cuando en realidad no se la está llevando a cabo; y, relacionada con la defraudación tributaria, estaría dada cuando se finge un acto específico, con el propósito de inducir a error a la administración y perjudicar al fisco, engañando de este modo a la administración y causando un daño patrimonial al estado.⁵⁸

En este sentido el Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 25 define a las empresas fantasmas o supuestas como aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, aparentando la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones. En este sentido, estas actuaciones han sido catalogadas por el Servicio de Rentas Internas como conductas de planificación agresiva, son utilizadas por empresas que crean empresas supuestas con el fin de simular transacciones y así declarar gastos inexistentes, estas empresas cumplen el solo fin de reducir la base imponible de las empresas que las crea.

Las empresas fantasmas están entrelazadas con lo que se conoce como transacciones inexistentes, la norma establece que estas son aquellas que pese a la existencia de un comprobante de venta, las transacciones que supuestamente sustenta dicho documento no se han llevado a cabo, es decir no ha existido transferencia de un

⁵⁷ SRI, “Empresas fantasmas e inexistentes”, *Servicio de rentas internas*, 2018, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/empresas-inexistentes>.

⁵⁸ Ecuador Unidad Judicial Penal con sede en la parroquia Ñaquito del Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, “Sentencia”, en *Juicio n.º: 17282-2017-03592*, 02 de julio de 2019.

bien o prestación de un servicio. Adicionalmente, al analizar al contribuyente que hubiera prestado el servicio o transferido el bien, éste no cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

La administración tributaria en la actualidad ha implementado varias medidas para frenar estas actuaciones, entre estas la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 820 de 17 de agosto de 2016, estableció las normas que regulan el procedimiento de identificación y notificación de las empresas consideradas para efectos tributarios como inexistentes o fantasmas, así como de las personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, que se puede resumir de la siguiente manera:

- Análisis de la real ejecución de actividades y/o transacciones económicas con la información del propio contribuyente o de terceros que consta en sus bases de datos. Con esto se llega a determinar si existe en los actos o negocios realizados por el contribuyente simulación.
- Con el fin de confirmar la realización de actividad económica se verificará: lugar señalado como domicilio tributario, inexistencia o insuficiencia de activos, personal, infraestructura que sean necesarios para la prestación de servicios, producción o comercialización de bienes que justifiquen la ejecución de actividades económicas o la realización de las transacciones.
- Una vez que existan indicios de estar frente a empresas fantasmas o transacciones inexistentes, se notificará en legal y debida forma al contribuyente para que presente los descargos que permitan desvanecer la calidad mencionada.
- Si el contribuyente no presenta las debidas justificaciones será notificado con la resolución administrativa que los considera empresas inexistentes, fantasmas o personas naturales y sociedades que realizan actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, según corresponda, esta resolución es susceptible de impugnación tanto en vía administrativa como judicial, estas empresas serán publicadas en la página oficial de la institución.
- Los efectos que produce la resolución antes mencionada son la suspensión de oficio del registro único de contribuyentes, suspensión de la vigencia de las

autorizaciones utilizadas de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios y en el caso de sociedades, se comunicará a los organismos de control respectivos.

- Finalmente los sujetos pasivos que en sus declaraciones mantengan registradas transacciones con las empresas consideradas como fantasmas con transacciones inexistentes, de no tener documentación que respalde la esencia de dichas transacciones deberán corregir sus declaraciones; en el caso de impuesto a la renta, la corrección afectará al estado de resultados del ejercicio fiscal respectivo; para el caso del impuesto al valor agregado, se realizará la corrección de la declaración a partir de la cual se genere un valor a pagar de impuesto por la disminución del crédito tributario.

Es necesario considerar que hay temas por clarificar, tales como plantear una diferencia entre las empresas fantasmas e inexistentes, tomando en cuenta que la administración no puede dar estas dos categorías a una empresa, siendo dos consideraciones distintas, tal como establecen en los artículos 24 y 25 del Reglamento para la aplicación de la LRTI. Por lo tanto, pese a que se dan en la normativa las definiciones de estas dos figuras se debe hacer una distinción puntual a la hora de determinar la calidad en la que los contribuyentes estarían inmersos.

Para combatir estos comportamientos el legislador en la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, inserta en el capítulo V denominado “Disposiciones Interpretativas”, la interpretación que se debe dar al artículo 94 del Código Tributario, estableciendo que cuando estamos frente a transacciones inexistentes o fantasmas, se extiende la caducidad de la facultad determinadora a 6 años. Esta interpretación responde a que en la actualidad estamos frente a un número elevado de contribuyente que se encasillan en este actuar, por lo tanto, es una herramienta que se da la administración tributaria para no dejar en la impunidad estos comportamientos.

El Servicio de Rentas Internas, como parte de las acciones tendientes a prevenir y sancionar las prácticas de fraude fiscal y planificación fiscal agresiva, ha presentado varias denuncias en contra de contribuyentes que han sido considerados como empresas fantasmas y a quienes han reportado transacciones inexistentes o han realizado transacciones con empresas fantasmas. En la actualidad se cuenta con algunas sentencias que establecen de manera clara cuando estamos frente a empresas fantasmas con

transacciones inexistentes, citando por ejemplo las sentencias de los casos 01283201707018G⁵⁹ y 17282-2017-03592.⁶⁰

En el caso 03592, la infracción que se considera es la tipificada en el artículo 298 numeral 12 y 15 del Código Orgánico Integral Penal. El resultado del dictamen fue acusatorio tanto para la persona jurídica como para su representante legal.

En la sentencia se evidencia que la investigación en sede administrativa se abrió debido a que se detectó que el contribuyente presentó en su declaración de impuesto a la renta costos y gastos que difieren con los valores reportados por sus proveedores. Es indispensable tomar en cuenta que al estar en la esfera del derecho penal no es una diferencia en los valores declarados lo que se debe demostrar, pues lo que se debe llegar a determinar es si la conducta realizada por los acusados se ajusta el tipo penal que se alega. En el presente caso debo estar en desacuerdo con el análisis realizado por el juzgador, pues a pesar de realizar un detalle minucioso de las diferencias encontradas en las declaraciones hechas por el contribuyente jamás se llega a determinar que esto no responde a una simple diferencia numérica. Otro aspecto relevante es que no se demostró la existencia de dolo y finalmente algo trascendental es que no se llegó a determinar que conducta es la que se acusa.

El tipo penal denunciando es la defraudación, misma que tiene implícita varios verbos esto es: cuando se simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria. El juzgador al estar frente a este tipo penal debe indicar de manera clara cuál es el verbo rector es decir, si hubo omisión, simulación, ocultamiento o engaño. Esto es de vital importancia ya que el verbo rector es el núcleo del delito, indicando así cual es la acción llevada a cabo por el contribuyente que lesionó el bien jurídico protegido.

Otro aspecto que es importante rescatar es que en la sentencia emitida no se realizó de manera correcta ciertos aspectos prejudiciales, entre estos una explicación de los motivos que llevan al juzgador a acusar del mismo delito tanto a la persona jurídica como a la persona natural que esta detrás de la persona jurídica como representante legal, tal como lo establece el artículo 49 del COIP la responsabilidad de la persona jurídica es independiente de la persona natural.

Al ser considerada la defraudación como un delito de resultado, este se perfecciona con la realización de la declaración de impuestos, en este caso tal como lo

⁵⁹ Ecuador Tribunal de Garantías Penales con sede en el cantón Cuenca, “Sentencia”, en *Juicio n.º: 01283201707018G*, 2 de mayo de 2019.

⁶⁰ Ecuador Unidad Judicial Penal con sede en la parroquia Ñaquito del Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha, “Sentencia”, en *Juicio n.º: 17282-2017-03592*, 2 de julio de 2019.

alerta el juez no se tomó en cuenta que es responsable por los valores registrados en la declaración tanto el representante legal como el contador, no obstante al ser el fiscal quien ejerce la acción penal y al no haber llamado como parte procesal al contador no es posible analizar su culpabilidad. Al sancionar a la persona jurídica tampoco se realiza una explicación tendiente a clarificar los motivos de su culpabilidad, se debió explicar que es la persona jurídica quien se benefició del delito, ya que es esta quien no pagó en legal y debida forma los tributos exigidos.

Finalmente, el análisis tributario que se realiza en este caso es que el procesado entregó facturas para justificar sus costos y gastos que no concuerdan con la información presentada por sus supuestos proveedores, sospechando que estas facturas han sido clonadas, pero no se llega a aterrizar de manera apropiada estas conductas al tipo penal acusado.

La sentencia dictada en el caso 01283021707018G tiene una visión diferente pues la investigación se realiza en relación con la contadora, siendo desde mi punto de vista lo más lógico pues quien realiza las declaraciones de impuestos de una persona jurídica obligada a llevar contabilidad es ella. Es necesario considerar que en este caso no se llamó como parte procesal al representante legal por ser una persona natural fallecida, el delito que se investigó es el tipificado en el artículo 298 numeral 15 del COIP.

El fiscal presentó pruebas contundentes de las que se desprende la existencia de la infracción denunciada y la responsabilidad de los procesados, lo más importante en esta sentencia es que se analizó la existencia de dolo en el comportamiento del contribuyente cuando de manera consiente declaró gastos no existentes, llegando así a engañar al fisco, pues aparentemente el tributo pagado es legítimo. Otro aspecto que es importante rescatar es la definición correcta del bien jurídico protegido, esto es la hacienda pública y no como se indicó en el primer caso, el desarrollo del país, me inclino por indicar que en el delito de defraudación el bien jurídico protegido es la hacienda pública, entiéndase a esta como el patrimonio del estado. Es este el bien que pretende proteger la normativa, la falta de desarrollo del país es uno de los resultados que se obtiene de no percibir en el legal y debida forma los impuestos que le corresponden al estado.

Hablando de la responsabilidad de la sociedad de hecho, el juez hace un análisis de lo establecido en el artículo 98 de la LRTI, concluyendo que en materia tributaria una sociedad de hecho tiene el mismo tratamiento de una persona jurídica, por lo tanto es sujeta a responsabilidad, siendo así responsable por el delito de defraudación. Una vez establecida la condición de persona jurídica se realizó un análisis de la responsabilidad

de la persona natural versus la persona jurídica, es entonces que se determinó que la acción (verbo rector) es cometido por la persona natural en este caso la contadora y que la persona jurídica es la que se beneficia de la acción delictiva, comparto este criterio pues efectivamente al ser la persona jurídica un ente ficticio carente de voluntad es a través de una persona natural que se cumple con la conducta penal relevante, sin embargo se debe sancionar a la persona jurídica pues esta se beneficia del cometimiento del delito.

Respecto a la responsabilidad de la contadora de manera acertada el juez invoca el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece la responsabilidad de los valores registrados en la declaración del representante legal y de la contadora de una persona jurídica. Adicionalmente, una prueba contundente en este caso en relación con la culpabilidad de la contadora es la pericia realizada a las computadoras incautadas en su domicilio, donde se pudo encontrar un archivo denominado “Facturas Compradas 2014 RUC y RN”, por lo tanto la contadora tenía conocimiento de la existencia de facturas que responden a transacciones con empresas fantasmas, mismas que posteriormente fueron utilizadas para registrar gastos inexistentes en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2014 de la persona jurídica procesada.

El análisis tributario que se realiza en el caso se base en los informes presentados por la administración en los que se determina que las empresas con las que supuestamente se realizan transacciones no existen y fueron creadas con el único fin de vender facturas, siendo por tanto su objetivo la evasión de tributos. Para afianzar este criterio se analizó la actividad económica registrada por estas empresas, por ejemplo una de las empresas tenía como actividad principal la venta de material odontológico y las facturas que emitía eran por concepto de venta de materiales de construcción, es decir nada tenía que ver con su actividad, fortaleciendo así la teoría respecto de estar frente a empresas fantasmas con transacciones inexistentes.

El SRI con el afán de combatir las prácticas de defraudación tributaria ha presentado su Plan de Control y Lucha contra el Fraude Fiscal para el año 2018 (PCLFF 2018), cuya principal estrategia es el combatir a las empresas fantasmas investigando y publicando nuevos listados de empresas fantasmas y ejecutando controles a los clientes de las empresas calificadas como fantasmas realizando las acciones penales que correspondan.

Desde mi punto de vista una de las acciones que debería adoptar la administración, es dar un seguimiento anual a las nuevas empresas creadas en cuanto a los valores declarados, cotejando los valores declarados con sus proveedores. Así sería más fácil

detectar a las empresas que han sido creadas únicamente con fines evasivos, pues estas en su generalidad no realizan actividad económica alguna.

3. Medidas acogidas a nivel internacional y local para contrarrestar el uso de empresas instrumentales como medios evasivos

Varias son las medidas que se han tomado con el fin de combatir las prácticas evasivas que se realizan utilizando empresas instrumentales, interpuestas o fachadas, pasará a explicar las más comunes.

3.1 Esencia sobre la forma de las transacciones

Esta medida es tomada con el fin de establecer una presunta intención por parte del contribuyente de simular transacciones. Se trata de determinar lo que en realidad el contribuyente busca con ciertas actuaciones, para esto se debe analizar la naturaleza económica de las operaciones, para determinar la existencia o no de hechos sujetos a tributación. Por tal motivo, se justifica la existencia en las legislaciones tributarias de disposiciones como la interpretación económica del hecho imponible que permite partir de las motivaciones económicas de las partes en un acto o negocio determinado, desconociendo toda construcción formal adoptada por éstas, y a partir de allí determinar cuándo se está frente a un hecho gravado.⁶¹ En nuestra legislación el artículo 17 del Código Tributario abre las puertas a la administración tributaria para hacer este análisis:

Art. 17.- Calificación del hecho generador. - Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

La Corte Constitucional de Colombia, respecto a esta teoría, en una sentencia expresó:

Dada la vocación general del ordenamiento y la conveniente exigencia de preservar la seguridad jurídica, el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del mismo y de sus

⁶¹ David Bravo Sheen, “Simulación, abuso de formas, elusión y fraude a la ley en el derecho tributario”, *Artículos Legales*, (2007).

formas, con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal. La libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la Legislación Tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico. El principio de equidad que inspira el sistema tributario (C.P. art. 363), (...) no se concilia con la reverente servidumbre a la forma jurídica puramente artificiosa y con un móvil predominantemente fiscal, pues ella puede conducir a otorgar a una misma transacción diferente trato fiscal. De otra parte, el “abuso de las formas jurídicas”, patente en la utilización de definiciones y categorías jurídicas con miras principalmente a evadir o eludir el pago de impuestos, les sustrae su legitimidad y obliga al Estado a desestimar sus efectos. La *‘intentio juris’* deberá ser desplazada por la *‘intentio facti’*. En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan no pueden evadir o eludir el pago de los impuestos. Si bien la aplicación de la legislación tributaria de conformidad con el criterio material y sustancial de interpretación esbozado –aparte de la aplicación de otros principios fundamentales de la fiscalidad–, pone en manos de la administración un arma poderosa para luchar contra los flagelos de la evasión y la elusión fiscales, se ha considerado procedente introducir, por parte del legislador, medidas especiales, algunas ad hoc para enfrentarlos.⁶²

De la sentencia citada, se puede concluir que el objetivo de estudiar la esencia sobre la forma de las transacciones es combatir las actuaciones calificadas como evasivas o elusivas, por lo que no se puede examinar de manera aislada el resultado jurídico del resultado económico de determinadas transacciones.

En la actualidad son varias las determinaciones en las que se ha implementado la teoría de la esencia sobre la forma, una de las primeras determinaciones que tuvieron este resultado fueron aquellas en las que se concluyó la existencia de subcapitalización. Esto nace de la simulación de un préstamo entre filial y matriz situada en el exterior, de este modo se consigue enviar los beneficios económicos en calidad de intereses por dicho crédito; evitando gravar los beneficios que trae consigo el enviar dinero al exterior por haber sido generada esa renta en fuente ecuatoriana y lo que es más importante estos intereses para la empresa ecuatoriana serán considerados como gastos deducibles para el impuesto a la renta. En estos casos fundamentados en el artículo 17 del Código Tributario atendiendo la esencia sobre la forma de las transacciones se ha calificado a estas transacciones como aportes de capital y no préstamos como lo han querido formalmente

⁶² Colombia Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso C-15 de 1993*, magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz, Gaceta de la Corte Constitucional, t. I, 1993, 221.

hacer parecer los contribuyentes. Varias sentencias de la Corte Nacional han confirmado este criterio, entre estas la dictada dentro del Recurso No. 442-2010:

Las realidades del préstamo realizado a su subsidiaria no corresponden a las condiciones normales entre una institución de carácter financiero y su cliente, creando en consecuencia, una simulación relativa, pues resulta claro que, aunque existe un acto jurídico auténtico la verdadera intención es obtener un beneficio, en contra de la recaudación tributaria y si bien, el fundamento teórico de la sentencia para aceptar la validez de la deducción son apreciaciones doctrinarias sobre el tema, tienen igual peso otras opiniones que, sin duda y dilación concluyen que la simulación en los convenios con el propósito de disminuir el pago de impuestos, debe ser combatido. Es convicción de esta Sala Especializada de lo Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en este y en otros casos similares que es elemento sustancial de la tributación, la capacidad contributiva, por la cual se ha de gravar la capacidad de pago, en la que debe primar la sustancia sobre la forma.⁶³

Respecto a la utilización de empresas fantasmas o supuestas se han dictado varias sentencias, cuyo fin es que a partir del análisis del artículo 17 del Código Tributario, determinar qué transacciones carecen de esencia económica. Estas sentencias llevan atado un estudio del precedente jurisprudencial obligatorio, respecto al gasto deducible para el cálculo del impuesto a la renta contenido en la Resolución No. 07-2016, publicado en el Suplemento 1 del registro oficial 894, de 1 de diciembre de 2016. Este precedente establece que para que se considere como gasto deducible una transacción debe cumplir con el círculo contable completo, pudiendo de este modo verificar: la fuente de la obligación de donde se presume se obtuvieron los comprobantes de venta, retención, complementarios, la forma de pago y la acreditación en cuenta a favor del beneficiario. De este modo se puede verificar la materialidad y la formalidad de las transacciones, pues no basta con la sola presentación de los comprobantes de venta para concluir que efectivamente se prestó un servicio o se entregó un bien. De las sentencias emitidas con este criterio se puede citar las siguientes:

- 17510- 2017- 00540: En el acto administrativo la autoridad tributaria, aprecia la “Determinación de los Costos y Gastos”, haciendo mención a la diversa normativa entre la que destaca el artículo 17 del Código Tributario, referido a la calificación del hecho generador y la apreciación de las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existen y que deben atenderse con independencia de las formas

⁶³ Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en *Recurso n.º: 442.210*, 14 de septiembre de 2012.

jurídicas que se utilicen; el artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno LRTI, relativos a la deducibilidad de los costos y gastos imputables al ingreso en cuanto estén sustentados en comprobantes de venta válidos y se enmarquen en los supuestos contenidos en cada numeral que en el caso concreto analizó la administración tributaria, “Sin perjuicio de las disposiciones de este artículo, no serán deducibles los costos y gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.

- 17510- 2017-00526: Conforme al artículo 17 al no haberse demostrado por parte de la actora la secuencialidad formal-material, de las transacciones implícitas, se confirma las diferencias establecidas en la liquidación de pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2013 y de la Resolución emitida por la Dirección Provincial del Servicio de Rentas Internas de Santo Domingo de los Tsáchilas que niega el reclamo administrativo presentado por el Contribuyente. De conformidad con el análisis efectuado, el Tribunal concluye que, por la falta absoluta de prueba no existe evidencia documental sobre el valor reportado por el Actor en sus transacciones, así también no ha demostrado el pago realizado por dichas adquisiciones a sus proveedores, ni ha presentado la contabilización, por lo que se confirma la diferencia establecida en la liquidación impugnada.

El recurrir a un examen de la esencia sobre la forma de las transacciones ha sido un arma de la administración tributaria que ha tenido como resultado, detectar en varios casos la simulación de muchas transacciones con el fin en su mayoría de deducirse rubros por concepto de gastos deducibles.

En otros países se han desarrollado varias doctrinas, por ejemplo en 1980 se desarrolló en el Reino Unido un sistema de recaracterización de aplicación general en el campo tributario, usualmente denominado “*doctrina Ramsay*”,⁶⁴ se requiere para su aplicación la existencia de transacciones escalonadas o intermedias. Para su aplicación es necesario hacer una abstracción de las etapas intermedias para los efectos fiscales, y, gravar, en su lugar, el resultado final de una serie de transacciones. En otras palabras, se compara el resultado mercantil final obtenido con las transacciones, con el negocio típico

⁶⁴ Paul Cahn-Speyer, “La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo”, *StudyLib*, (2005): 38-40, <https://studylib.es/doc/1960224/la-potestad-de-la-administracion-para-calificar-los-hecho>.

al cual de acuerdo con la sustancia legal corresponde, y se aplica el hecho imponible concordante con los resultados mercantiles finalmente obtenidos luego de una serie de transacciones.

En Estados Unidos se desarrolló la doctrina de las transacciones escalonadas o de los pasos o etapas intermedias (“step transactions doctrine”),⁶⁵ lo que se pretende en esta teoría es tomar una serie de transacciones que formalmente aparecen como independientes y unificarlas con el fin de darles el tratamiento de una sola transacción, siempre que se demuestre que éstas individualmente consideradas son interdependientes. ejemplificando lo mencionado si el objetivo del contribuyente es ir de A a C, y en lugar de celebrar una transacción directa, interpone en el camino dos o más transacciones con el único fin de obtener un tratamiento tributario más favorable. Esta doctrina permite al fisco desconocer la serie de transacciones efectuadas y gravar la transacción como si hubiese tomado un camino directo para llegar a su objetivo C; lo que es preponderante en esta doctrina es demostrar que las transacciones no son independientes. Con este fin las Cortes Americanas han desarrollado un test que considera: 1) compromiso vinculante, 2) resultado final, con este examen se pretende encontrar indicios sobre la intencionalidad y 3) mutua interdependencia, se evalúa los efectos jurídicos obtenidos bajo una de las transacciones resulten para determinar si el resultado de no ejecutar las otras transacciones conlleve a que la transacción sea ineficaz, el análisis de cada una de las fases se convierte en una tarea difícil pues en su mayoría se habla de temas netamente subjetivos.

En la implementación de esta teoría se puede dar un estudio arbitrario por parte de la administración debido a que este estudio conlleva muchas subjetividades. Siendo así que para hacerlo de una manera más concreta y sujeta a la realidad debería remitirse a la revisión estricta de lo que se conoce como el círculo contable, y de este modo concluir si el contribuyente tiene o no toda la documentación que respalde sus operaciones. Debido a que examinar la intencionalidad con la que se realizan las operaciones, como opera en varios países es algo que no se puede llegar a determinar documentalmente y da un criterio subjetivo.

⁶⁵ *Ibíd.*,

3.2 Levantamiento del velo societario

Partiendo de la premisa que la persona jurídica es un ente diferenciado de las personas naturales que las conforman, es decir la persona jurídica es una organización autónoma, con patrimonio propio y capacidad de gestión que se distingue de sus instituyentes estructurando un esquema de impermeabilidad patrimonial.⁶⁶

En ciertas ocasiones se crean personas jurídicas para darles un uso no adecuado, la legislación ha contemplado en casos excepcionales lo que se conoce como levantamiento del velo societario o desestimación de la persona jurídica, con el fin de llegar a las personas que valiéndose de una figura societaria pretenden cometer actos contrarios a derecho. La doctrina del levantamiento del velo fue acuñada, por primera vez por el Tribunal Supremo de Madrid en la sentencia emitida el 28 de mayo de 1941, la cual rompe la opacidad de la persona jurídica que le permite albergar impunemente comportamientos defraudatorios. Esta construcción jurisprudencial es un procedimiento que permite descubrir, y reprimirlo en su caso, el dolo o abuso cometido con apoyo en la autonomía jurídica de una sociedad, sancionando a quienes la manejan.

Al efecto, Dobson conceptúa a la desestimación de la personalidad jurídica, como un remedio jurídico mediante el cual se prescinde de la forma societaria con que se halla revestido un grupo de personas y bienes, negando su existencia autónoma como sujeto de derecho frente a una situación jurídica particular.⁶⁷ Un concepto que sigue la misma línea argumentativa es el que presenta Seijas Rengifo, que señala que el levantamiento del velo es el acto por el cual se traspasa la forma externa de la personalidad jurídica de cualquier tipo de sociedad donde intervengan los socios con responsabilidad limitada, para investigar la realidad que existe en su interior, evitando el fraude y la utilización de la personalidad con el fin de obtener resultados antijurídicos en perjuicio de intereses públicos o privados.⁶⁸

De las definiciones citadas es importante establecer las características principales de esta figura:

⁶⁶ Francisco Junyent Bas, "Reflexiones sobre el abuso de la personalidad societaria", *Revista de Derecho Comercial y de las obligaciones* (2005): 255-274.

⁶⁷ Juan Dobson, *El abuso de la personalidad jurídica*, (Buenos Aires: Depalma, 1991), 11 - 19.

⁶⁸ María Teresa Seijas Rengifo, *The disregard of the legal entity*, (Buenos Aires: Depalma, 2005), 398.

- Instrumento que le permitirá al juez llegar a establecer la verdad, cuando la verdad formal encubre un fraude a la ley o un abuso del derecho
- Remedio aplicado por el juez de manera excepcional, es decir un remedio procesal extraordinario.
- No existe otra vía para remediar la situación
- Deja de tener eficacia el principio de la limitación de la responsabilidad, por lo que esta figura no opera en aquellas instituciones jurídicas en las que no existe una limitación de responsabilidad.

En el ordenamiento ecuatoriano en la Ley de Compañías se habla de esta figura conocida como inoponibilidad de la personalidad jurídica, estableciendo que se declara judicialmente y como medida alternativa. Esta acción se deduce ante un juez de lo civil y mercantil del domicilio de la compañía, el trámite que se da a esta acción es el ordinario y prescribe en 6 años contados a partir del cometimiento del hecho. En la presentación de la demanda se puede solicitar prohibición de enajenar o gravar los bienes y derechos y suspender cualquier proceso de liquidación. En nuestra legislación los primeros fallos en los que se aplicó esta teoría fueron las sentencias No. 120-2001, de 21.03.200170 (Diners Club del Ecuador vs. Mariscos de Chupadores CHUPAMAR S.A.), y No. 20-03, de 28.01.200371 (Ángel Puma vs. Importadora Terreros Serrano Cía. Ltda.), ambas dictadas por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil, por citar una de estas, en la sentencia No. 20-03, la Sala dijo:

Sobre la teoría del “levantamiento del velo” o del “disregard” de la sociedad o compañía también se ha dicho: “Si consideramos a la sociedad como un instrumento técnico que el derecho provee a los seres humanos, atribuyéndole determinadas cualidades que permiten diferenciar totalmente la sociedad de los socios que la integran, resulta fácil establecer en qué casos es posible prescindir de esa personalidad. Cada vez que los individuos que recurren a la forma jurídica corporativa lo hacen apartándose de los fines que tuvo presentes el legislador, la imputación de los derechos, obligaciones y responsabilidades no se debe hacer a la sociedad, sino directamente a los socios, prescindiendo o pasando por alto la personalidad jurídica atribuida”, señala Carlos Alberto Villegas en su obra tratado de las sociedades, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1995, p. 48. El mismo autor continúa: “En tales supuestos el juez puede ‘romper el velo’ de esa personalidad jurídica y ‘penetrar’ en la realidad, atribuyendo a los individuos que están detrás del velo societario (ocultos o escondidos detrás de él), directamente, la consecuencia de los actos o conductas antijurídicos” (ibíd., p. 48). De igual forma opina R. Serick, citado por Guillermo Cabanellas de las Cuevas (Derecho societario, parte general, la personalidad jurídica societaria, Buenos Aires, Heliasta, 1994, p. 73), quien expone: “Si la estructura formal de la persona jurídica se utiliza de manera ‘abusiva’, el juez podrá descartarla para que fracase el resultado contrario a derecho que se persigue. Existe ‘abuso’ cuando con la

ayuda de la persona jurídica se trata: a) de burlar una ley, b) de quebrantar obligaciones contractuales, o c) de perjudicar fraudulentamente a terceros

En estos casos el objetivo de utilizar el levantamiento de velo societario fue penetrar hasta el real obligado, el dueño del 99,5 % de las participaciones en el primer caso, y del ciento por ciento en el segundo, pues lo que se pretendía es evadir el pago de obligaciones pendientes.

En materia tributaria, respecto al abuso de las formas, en relación con sociedades pantalla o de fachada, el Tribunal Supremo de Madrid dictó la sentencia número 274/96, el 20 de Mayo de 1996, en la que se acudió a la doctrina del levantamiento del velo para imputar un delito tributario a una persona física que no era el obligado formal, pero que desde una perspectiva fáctica se había servido de la personalidad jurídica, abusando de ella para eludir sus obligaciones y ocultar su condición de administrador de hecho. La resolución destacaba que ni el régimen de transparencia fiscal ni ningún otro instituto fiscal o mercantil impiden a los tribunales penales levantar el velo societario para tener conocimiento de la realidad económica subyacente. Según la misma resolución, al aplicar la doctrina del levantamiento del velo se trata únicamente de reconocer que las posiciones formales de una persona, dentro o fuera de una sociedad, no pueden prevalecer sobre la realidad económica que subyace a la sociedad.⁶⁹ En este mismo sentido la Sentencia del Tribunal Supremo emitió la sentencia No. 952/2006⁷⁰ en la que autorizó la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en vista de que la sociedad era simple apariencia o pantalla. Es así, que en Madrid en varios casos se ha dado paso al levantamiento del velo societario, considerando que la conducta del contribuyente se encuadra en fraude a la ley, simulación con la utilización de sociedades fantasmas con la finalidad de eludir impuestos.

De lo expuesto, pienso que la administración tributaria podría utilizar esta figura jurídica con el afán de llegar a determinar la existencia de utilización de figuras societarias, con el afán de no pagar los impuestos que por ley está obligado hacerlo. No obstante, debe normarse su procedimiento para evitar un abuso, tomando en cuenta que traería consigo un desequilibrio total en el campo societario. Siendo así que en la actualidad al no tener un camino trazado es compleja su aplicación, no obstante con el fin

⁶⁹ Madrid Tribunal Supremo, “Sentencia”, en *Juicio n.º: 274/1996*, 20 de mayo de 2016.

⁷⁰ Información jurídica inteligente, “Jurisprudencia STS 952/2006”, *Información jurídica inteligente*, 6 de octubre del 2006, <https://supremo.vlex.es/vid/delito-fiscal-teoria-levantamiento-velo-24316277>.

de llegar a la esencia de las transacciones el fisco tiene de su parte lo contemplado en el artículo 17 del Código Tributario y así determinar el *intentio factis* sobre la *intentio juris* para que no se utilice la figura societaria como un simple recurso técnico para inflar costos y gastos.

3.3 Proyecto *Beps*

En 2013, los países de la OCDE y del G-20, adoptaron un plan de acción consistente en 15 acciones encaminadas a combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), su objetivo es crear un único marco normativo tributario consensuado para combatir BEPS, protegiendo así las bases imponibles toda vez que se ofrecen mayor seguridad y previsibilidad a los contribuyentes; dotando a los distintos Estados de soluciones para limitar los vacíos normativos existentes a nivel internacional que permiten que los beneficios de las empresas desaparezcan o sean trasladados artificialmente hacia jurisdicciones de baja o nula tributación. En 2016, la OCDE y el G20 establecieron el Marco Inclusivo sobre BEPS para permitir a los países y jurisdicciones interesados trabajar conjuntamente con los miembros de la OCDE y del G20 en el desarrollo de estándares sobre cuestiones de BEPS y revisar y controlar la implementación de todo el paquete BEPS. Más de 100 países y jurisdicciones forman parte ya del Marco Inclusivo.

Estas medidas fueron adoptadas pues se verificó una pérdida recaudatoria en el impuesto sobre sociedades de entre un 4 y un 10% de la recaudación global, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares anuales,⁷¹ estas cifras se incrementan en países en vías de desarrollo, la aspiración en la implementación del paquete BEPS es un mejor alineamiento entre la localización de los beneficios gravables, la localización de las actividades económicas y la creación de valor, procurando mejorar la información disponible a las administraciones tributarias para así aplicar con mayor eficacia sus respectivas legislaciones internas.

De manera resumida estas son las 15 acciones planteadas:⁷²

Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición. - Se han elaborado normas y mecanismos de implementación dirigidos a facilitar la recaudación

⁷¹ OCDE (2016), Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>

⁷² *Ibid.*, 40

del impuesto sobre valor añadido (IVA) en el país donde se encuentra el consumidor en los supuestos de transacciones transfronterizas de empresa a consumidor, garantizando iguales condiciones entre proveedores internos y extranjeros, con esto se busca una recaudación efectiva del IVA.

Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.- Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas, entre las medidas que se tomaron están por ejemplo: cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados, disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción entre otras medidas que fundamentalmente tienen relación con cambios normativos.

Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC (Entidad Controlada en el Exterior). - Se propende el desarrollo de recomendaciones relativas al diseño de normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional, mismas que están diseñadas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir de manera eficaz que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes.

Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.- Partiendo de la idea que los grupos multinacionales pueden utilizar instrumentos financieros para efectuar pagos económicamente equivalentes a los intereses, aunque con una distinta forma jurídica, se busca desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. Estas acciones buscan, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por el otro lado, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito.

Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.- En busca de disminuir el riesgo de la utilización de

regímenes fiscales preferenciales para transferir artificialmente los beneficios y por la falta de transparencia en lo que respecta a las decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos, estas acciones se han centrado principalmente en consensuar y aplicar una metodología que defina el criterio de actividad sustancial utilizado en la evaluación de regímenes preferenciales, comenzando en primer lugar por los regímenes de propiedad intelectual y siguiendo por otro tipo de regímenes preferenciales, se busca la mejora de la transparencia mediante un sistema obligatorio de intercambio espontáneo de decisiones administrativas en relación a contribuyentes específicos que presenten riesgos de BEPS ante la falta de dicho intercambio.

Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios.- Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas, específicamente recoge un estándar mínimo para prevenir el abuso a través de treaty shopping, en esta misma línea se pretenden cambios en Modelo de Convenio Tributario de la OCDE con el objeto de prevenir que los convenios supongan, un obstáculo a la aplicación de normas anti-abuso internas. Finalmente se busca implementar una serie de consideraciones políticas a ser tenidas en cuenta a la hora de firmar convenios fiscales con jurisdicciones de baja o nula tributación.

Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.- Tomando en cuenta que los convenios fiscales establecen que los beneficios empresariales de empresas extranjeras son susceptibles de someterse a gravamen en un determinado Estado únicamente cuando dicha empresa cuente con un establecimiento permanente, ubicado en ese mismo territorio, siendo por tanto de vital importancia realizar cambios a la definición de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Estos cambios hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante por ejemplo el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades.

Acción 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.- En relación con la acción 8 se han examinado cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas con activos intangibles, dado que este tipo de activos son por definición móviles y con frecuencia difíciles de valorar, la acción 9 versa sobre la asignación contractual de riesgos económicos y la consiguiente atribución de ingresos a entidades que asumen dichos riesgos, pudiendo no corresponderse dichos rendimientos con las actividades efectivamente desarrolladas, se

aborda la tasa de retorno de la inversión realizada por una empresa del grupo multinacional con gran capital social y número de activos cuyos beneficios no corresponden al nivel de actividad realizado por la compañía que efectúa la inversión.

Respecto a la acción 10 se desarrollan reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían raramente, entre terceros.

Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.- Se utilizan los datos y metodologías actualmente disponibles llegando a concluir que existen limitaciones significativas que obstaculizan seriamente los análisis económicos sobre la escala y el impacto económico de BEPS, por lo que se requiere una mejora tanto del acceso a los datos como de las metodologías, se ha creado una tabla de seis indicadores de BEPS empleando diferentes fuentes de información y evaluando distintas prácticas BEPS, tomando en cuenta la recomendación que los países deberán mejorar la obtención, recopilación y análisis de datos para perfeccionar los análisis económicos y el seguimiento de BEPS.

Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. - Se desarrollan recomendaciones para un diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. Uno de los centros de atención serán los regímenes fiscales internacionales, en los cuales el trabajo explorará el uso de una definición extensa de “beneficio fiscal” a fin de captar este tipo de transacciones, esta acción implica diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributaria.

Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.- Esta acción se enfoca en un estandarizado de tres niveles de la documentación sobre precios de transferencia, incluyendo un estándar mínimo en relación al informe país por país, así lo primero es que las empresas multinacionales proporcionen a las administraciones tributarias información de alto nivel acerca de sus operaciones empresariales mundiales y de sus políticas en materia de precios de transferencia en un “archivo maestro” que estaría a disposición de todas las administraciones tributarias de los países interesados. En segundo lugar, un “archivo local” que incorporaría documentación detallada sobre precios de transferencia en relación a las transacciones de cada país, identificando

transacciones concretas con entidades vinculadas, el monto de dichas transacciones y el análisis de la determinación de los precios de transferencia y, por último, las grandes empresas multinacionales también tendrían que presentar el informe país por país, a través del cual se declararía anualmente y por cada jurisdicción fiscal en la que operan, la cuantía de los ingresos y los beneficios antes del impuesto sobre sociedades, así como el importe del impuesto sobre sociedades pagado y devengado.

Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. - Tomando en cuenta que la adopción de estas medidas traerá consigo varios conflictos, varios países se han comprometido a introducir de manera inminente el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales. Las medidas desarrolladas en el marco de la Acción 14 del Plan de Acción BEPS están encaminadas a reforzar la eficacia y eficiencia del procedimiento amistoso.

Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral. - como última acción se propone el desarrollo de un instrumento multilateral conducente a implementar las medidas convencionales de BEPS a través de la enmienda de los actuales convenios fiscales bilaterales.

Una vez analizadas de manera general las acciones que se pretenden llevar a cabo, puedo concluir que cada una de éstas necesitan de una participación activa de los estados que se incorporen a este plan y de mecanismos se puede decir de premiación para los contribuyentes que colaboran con la información necesaria, pues la mayoría de las acciones están encaminadas a un cooperativismo entre la legislación interna y las diferentes legislaciones internacionales, rescatando que aunque suene a un proyecto ambicioso, el hecho de contar con una normativa unificada reduciría en gran medida prácticas evasivas, se debe tomar en cuenta para su implementaciones temas sobre todo económicos.

De las acciones expuestas las que buscan combatir la utilización de empresas instrumentales son las acciones 5, 6, 8, 10 y 14, me referiré a estas acciones.

La acción 5 busca establecer un estándar que debe cumplir la normativa nacional en relación con el régimen de propiedad intelectual, esto podría frenar lo relacionado con el sobreprecio que las empresas dan a sus activos intangibles, para lo que pienso que se debería más allá de pensar en un cambio de normativa, establecer mecanismos que permita al fisco determinar el precio real de un intangible, esto podría basarse en el valor que se invierte para obtener su producto final, podríamos hablar de la utilización de precios de transferencias locales en relación con intangibles.

La acción 6 frena el abuso de tratados, para su implementación se habla del test del propósito principal, que es una cláusula abierta que permite analizar el principal objetivo de una transacción, esto acompañado de la cláusula de limitación de beneficio que establece que no es suficiente con ser residente para gozar de los beneficios de un convenio de doble imposición, estas medidas son ambiguas pues no se establece que otro tipo de nexos debería el contribuyente probar para poder ser beneficiario de un convenio firmado entre los estados.

Ante la incertidumbre de no tener las reglas claras respecto a los aspectos que engloban los limitantes de la acción 6, pienso que se debería proponer un listado de requisitos que deberán ser cumplidos por los contribuyentes para poder ser beneficiarios de un convenio. Se podrían solicitar por ejemplo que la actividad económica del residente sea por más de 3 años, que tenga un número base de trabajadores y que se encuentre al día en sus obligaciones tributarias, esto podría frenar la creación de empresas instrumentales con el fin únicamente de ser intermediarias de una transacción y beneficiarse de un convenio firmado entre estados.

Finalmente me refiero a la acción 14, ya que desde mi punto de vista es el avance más considerable, pues el hecho de insertar al arbitraje como una medida amistosa en el campo tributario me parece una práctica tendiente a incrementar los valores en la recaudación, pues al evitar el recorrido largo y oneroso que hoy representa las soluciones de conflictos tributarios, trae consigo que las administraciones tributarias sean más eficientes y busquen llegar acuerdos que permitan una recaudación más efectiva.

El arbitraje trae consigo un importante descongestionamiento de conflictos en los Tribunales Fiscales y con esto un importante ahorro para el fisco en lo que representa el valor del tiempo y dinero de tramitar un juicio contencioso tributario.

Conclusiones y recomendaciones

Conclusiones

La diferencia entre elusión y evasión radica en que la primera es considerada como una conducta dolosa que no llega calificarse como delito, en contra partida la evasión es calificada como infracción y delito. En este mismo orden, la planificación es un medio lícito, desde este punto para no confundir la elusión con la planificación tributaria pienso que se podría realizar un examen a las transacciones que se consideran como elusivas valiéndose de la doctrina de esencia sobre la forma.

En mi opinión la elusión se debe calificar como contraria a derecho y cuando se llegue a determinar que existió un abuso de las formas jurídicas, pues en este caso se nota de manera clara la intención del contribuyente de defraudar al fisco, no obstante, no se debe entrar en el campo penal y calificar el abuso de las formas como delito, pero si debería haber sanciones, como por ejemplo un recargo a los impuestos pagados.

La planificación tributaria comprende diversas actuaciones cuyo fin es obtener beneficios fiscales, eligiendo de entre varias opciones de negocios lícitos, invirtiendo efectivamente sus recursos. Para que estas actuaciones no se confundan con la elusión los contribuyentes deberían informar a la administración sus estrategias de planificación tributaria, tal como lo pretende la acción 12 BEPS.

Puedo señalar que una vez realizada esta investigación la planificación tributaria no es una actuación ilegal todo lo contrario, todo contribuyente tiene derecho a elegir de entre varias opciones legales la más conveniente para él, buscando un ahorro fiscal.

Respecto al término planificación tributaria agresiva, se la define como la utilización de beneficios tributarios que resultan abusivos, valiéndose de interpretaciones desmedidas de la ley, aprovechando lagunas normativas, enmarcando en este concepto la evasión y elusión fiscal.

Considero dos aspectos importantes respecto a la llamada planificación fiscal agresiva: primero que es un término que se utiliza en la esfera de tributación fiscal internacional, esto debido a que es en este ámbito donde se emplean esquemas tributarios más elaborados. El segundo aspecto es que me parece desacertado englobar en esta

definición a la elusión y la evasión, principalmente porque en nuestra legislación penal tiene un tratamiento distinto, considerando la evasión como delito.

Una última acotación que puedo realizar respecto a la planificación tributaria agresiva, es que este término es utilizado para calificar el esquema tributario agresivo, por ejemplo, el *treaty shopping*. No obstante, analizando las conductas llevadas a cabo se debe llegar a determinar si responden a conductas evasivas o elusivas, volviendo a las definiciones tradicionales. En el ejemplo propuesto el esquema se basa en la creación de empresas instrumentales que es una conducta evasiva.

Cumpliendo con el objetivo principal de este estudio, una vez estudiada las generalidades de las empresas instrumentales, puedo concluir que la utilización de estas empresas es con fines evasivos, encasillando este actuar en la defraudación tributaria. Tomando en cuenta que su sola creación no es contraria a derecho, sino el fin con el que se las crea, por ejemplo, la venta de facturas por transacciones inexistentes entre otras actuaciones evasivas.

En materia tributaria hablamos de simulación cuando tratamos de “imitar” o “fingir” que se está realizando una acción, cuando en realidad no se la está llevando a cabo; y, relacionada con la defraudación tributaria, estaría dada cuando se finge un acto específico, con el propósito de inducir a error a la administración y perjudicar al fisco, engañando de este modo a la administración y causando un daño patrimonial al Estado.

En nuestra legislación la simulación es considerada como defraudación tributaria, no obstante cuando la administración tributaria realice una determinación que tenga indicios de defraudación se debería especificar si dichos indicios responden a omisión, simulación o engaño, esto ayudaría mucho el trabajo de los fiscales a la hora de examinar el tipo penal.

Respecto a la doctrina que recoge el principio de esencia sobre la forma, la utilización de dicho principio deberá ser reglado para evitar un trato abusivo por parte del fisco. Esta doctrina es una herramienta eficaz cuando se trata de calificar el verdadero actuar de los contribuyentes. Una manera de reglar esta actuación sería con un lineamiento elaborado por la administración en el que se detallen ciertas condiciones que deben tener las transacciones para aplicar esta doctrina.

El levantamiento del velo societario es una herramienta que me parece imposible dotar de manera directa a las administraciones, puesto que se perdería principios fundamentales societarios. Al contar con la doctrina de esencia sobre la forma de las transacciones pienso que no sería necesario acudir a que esta herramienta jurídica

extraordinaria. No obstante, en la práctica en el ámbito penal tributario los jueces han sancionado tanto a la persona jurídica como a la persona natural, sin necesidad de aplicar esta herramienta, situación que me parece acertada pues el accionar de la conducta delictiva lo realiza la persona natural.

Respecto a las medidas acogidas con el fin de evitar la evasión por medio de la utilización de empresas instrumentales, es necesario anotar que el proyecto BEPS es visionario en tanto los estados se unan a este proyecto y ejecuten cabalmente las directrices. Tomando en cuenta que todas las acciones van encaminadas a un actuar dinámico entre estados.

En la incorporación al proyecto BEPS se debería analizar el costo económico que esto significaría y sobre todo que medidas son las que serían aplicables a nuestro país. Estas medidas deben responder a la realidad económica y a la dinámica de la administración tributaria.

Recomendaciones

Las conductas elusivas se ven con frecuencia en sistemas tributarios complejos, pues es justo en éstos donde es fácil encontrar lagunas legales o es más propenso que el contribuyente busque darle un sentido a la norma distinto al que fue buscado por el legislador. En este contexto la solución es hacer un sistema tributario sencillo para el contribuyente y amigable, esto incluso hará que la labor de determinación de la administración sea más sencilla. Los parámetros para construir este sistema suponen, como primer punto, detectar las normas que son las que llevan al contribuyente a dar una interpretación confusa, con fin de clarificarla, es necesario evaluar en conjunto el aparataje tributario, es decir Código Tributario, la LRTI su reglamento y demás normas tributarias, con el fin de llegar a establecer que no existan contradicciones entre estos cuerpos normativos y así tener una uniformidad normativa.

Reforzar normas antievasivas es una práctica en la que deben trabajar los legisladores, partiendo de realizar un estudio en el que se detecte primero el impuesto es que el que más se presta a prácticas evasivas, un segundo paso es determinar la conducta que se debe atacar con el fin de normarla con un ánimo sancionador, una norma que debe ser ampliada es la consagrada en el artículo 17 del Código Tributario, dándole un soporte más claro respecto al examen de esencia sobre la forma, pues actualmente no se muestra proceso alguno. Adicionalmente se debe considerar en este examen una sanción cuando

se concluya que el contribuyente está inmerso en lo que se califica como simulación y abuso de las formas jurídicas.

Transparentar el uso de los recursos tributarios recibidos, es un mecanismo que responde a la moralidad tributaria, pues mediante este estudio se pudo evidenciar que los contribuyentes adoptan una mejor conducta tributaria cuando ven reflejado en obras y servicios los impuestos que pagan, esto se puede lograr a través de una política pública, en el sistema tributario que traiga consigo un reporte anual por parte de la administración tributaria de cuánto ha sido lo recaudado por concepto de impuestos fiscales y cuál ha sido el fin de dichos recursos, es decir, en qué se han invertido dichos recursos, pues actualmente únicamente se reportan los montos recaudados, conforme se encuentra consagrado en el artículo 6 del Código Tributario atendiendo el principio de transparencia consagrado en la Constitución de la República. Adicionalmente se debe trabajar en incentivar la cultura tributaria en base a incentivos, estos pueden consistir en un porcentaje de deducción a aquellos contribuyentes que cumplan sus obligaciones a tiempo.

Los contribuyentes deben presentar toda la información necesaria que sirvió de base para realizar una planificación tributaria, esto con el fin de separar estas actuaciones de conductas elusivas, conforme lo establece el artículo 98 del Código Tributario. Esta información debe ser plasmada en los informes de auditores externos que se realizan anualmente mismos que deberían ser reportados a la administración tributaria.

Las administraciones tributarias deben controlar la realización real de actividades empresariales o prestación de servicios anualmente, con el fin de detectar la existencia de empresas de papel, y una vez descubierta una de estas empresas se debería obligar al contribuyente que inscribió esta empresa, reportar su actividad económica mensualmente, presentando todos los documentos que soporten su actividad económica.

Fortalecer la teoría de la esencia sobre la forma, es una de las tareas internas en las que la administración debe trabajar en conjunto con el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario y las demás entidades del Consejo de la Judicatura, pues esta herramienta es efectiva para detectar simulación de transacciones que en este momento es uno de los problemas por los que se atraviesa, buscando un precedente jurisprudencial en el que se avale los casos y el proceso a seguir para determinar la verdadera esencia sobre la forma de las transacciones, dejando a la vista las conductas evasivas tomadas por los contribuyentes, la administración tributaria puede contribuir con esta tarea emitiendo

periódicamente un reporte en el que conste las nuevas prácticas evasivas que han sido detectadas con el fin de regularlas y contrarrestar las mismas.

El Ecuador debería ser parte del proyecto BEPS, pues trae consigo ambiciosas soluciones respecto a las prácticas evasivas, y el apoyo internacional en materia tributaria es fundamental cuando se de convenios para evitar la doble imposición, precios de transferencias entre otros, es necesario poner énfasis en lo concerniente a los mecanismos de soluciones de controversia donde ya se inserta al arbitraje como un camino amistoso y eficaz, tomando en cuenta que esta acción se debe considerar como una alternativa diferente para descongestionar a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario.

Bibliografía

- Agencia Tributaria. “Nota de la agencia tributaria sobre interposición de sociedades por personas físicas”, https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/Criterios_generales/Sociedad_Interpuesta.pdf.
- Alessi, Verónica. “Treaty Shopping – Abuso a los Convenios Internacionales”. *Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, n.º 147(2003).
- Amatucci, Andrea. *El Ordenamiento Jurídico Financiero*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008.
- Amorós, Narciso. “La elusión y la evasión tributaria”. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 59 (1965): 573-619.
- Anguita, Christian. *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de las experiencias española y europea*. España: Instituto de Estudios Fiscales / Agencia Estatal de Administración Tributaria / Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2017. https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf.
- Arias, Roberto. “Ensayos sobre la teoría de la evasión y elusión de impuestos indirectos”. Tesis doctoral, Universidad Nacional de La Plata. 2010.
- Ayala, Jorge Cosulich. *La evasión tributaria*. Santiago de Chile: Naciones Unidas / Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 1993.
- Bedoya, Omar Hernando, “El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales”. Tesis de grado de maestría, Universidad de Medellín, 2016. http://bibliotecadigital.udea.edu.co/dspace/bitstream/10495/8841/1/BedoyaOmar_2016_ConceptoEvasionElusion.pdf.
- Benno Torgler, Christoph Schaltegger. “Tax morale and fiscal policy”. *ResearchGate.net*. (2005): 1-35, https://www.researchgate.net/publication/5010351_Tax_Morale_and_Fiscal_Policy.

- Bertran, Josep. “Sociedades instrumentales, ¿legales o ilegales?”. *EAE Business School*. (2018). Accedido 23 de diciembre del 2019. <https://www.eae.es/actualidad/noticias/sociedades-instrumentales-legales-o-ilegales>.
- Bravo Sheen, David. “Simulación, abuso de formas, elusión y fraude a la ley en el derecho tributario”. *Artículos Legales* (2007).
- Cahn-Speyer Paul. “La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo”. *StudyLib*, (2005):38-40, <https://studylib.es/doc/1960224/la-potestad-de-la-administracion-para-calificar-los-hecho>.
- Calvo Vérguez Juan. “Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la ley general tributaria?”. *Economistas Consejo General*. 2007. https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/123_Calvo.pdf. Web desaparecida.
- Camargo Hernández, David. Evasión fiscal: un problema por resolver. *Eumed.net*. (2005): 23, www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/.
- Capital Digital. “Que son las empresas fantasmas facturas falsas”. *Capital*, 22 de junio del 2020, <https://www.capitalmexico.com.mx/nacional/empresas-fantasma-operacion-mexico-sat-notarios-prestanombres/>.
- Carbajo Vasco, Domingo. “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional”. *Revista vasca de economía Ekonomiaz*, n.o 88 (2015): 153, http://www.ogasun.ejgv.euskadi.eus/r51-86aekon/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=es_ES.
- Carrascosa González, Javier. “Sociedades fantasma y derecho internacional privado”. *Revista electrónica de estudios internacionales*, n.º 59 (2014): 2-9.
- Colombia Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Caso C-15* de 1993. Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz, Gaceta de la Corte Constitucional, Tomo I. 1993.
- Colombia Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Caso n.º: C-015/93*. 21 de enero de 1993. <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-015-93.htm>.
- Colombia. Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Caso n.º: C-577/09*. 19 de abril de 2007. <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-577-09.htm>.
- Comisión de la Unión Europea. C(2012) 8806 final. “*Diario oficial de la Unión Europea*” (2012): 1-6,

<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=ES&f=ST%2017617%202012%20INIT>.

- Damarco, Jorge Héctor. “La elusión fiscal y los medios para evitarla”. Ponencia presentada en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Isla Margarita, 2008.
- Dobson, Juan. *El abuso de la personalidad jurídica (en el derecho privado)*. Buenos Aires: Depalma. 1991.
- Ecuador Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario. “Sentencia”. En *Recurso n.º: 442.210*. 14 de septiembre de 2012.
- Ecuador Tribunal de Garantías Penales con sede en el cantón Cuenca. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 01283201707018G*. 02 de mayo de 2019.
- Ecuador Unidad Judicial Penal con sede en la parroquia Iñaquito del Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 17282-2017-03592*. 02 de julio de 2019.
- Ecuador Unidad Judicial Penal con sede en la parroquia Iñaquito del Distrito Metropolitano de Quito. provincia de Pichincha. “Sentencia”. En *Juicio n.º: 17282-2017-03592*. 02 de julio de 2019.
- España Tribunal Constitucional. “Sentencia”. En *Caso n.º: 120/2005*. 10 de mayo de 2005. <https://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/docs/BOE/BOE-T-2005-9528.pdf>.
- Falção de Araújo, Amílcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires: Depalma Ediciones, 1964.
- Fraga, Luis. *Principios Constitucionales de la Tributación*. Caracas: Fraga: Sánchez y Asociados. 2006.
- Galárraga, Alfredo. *Fundamentos de Planificación Tributaria*. Caracas: HP Editorial. 2000.
- Galeano, Héctor. “Qué es una empresa fantasma”. *Forbes*, 18 de agosto del 2016. <https://www.forbes.com.mx/una-empresa-fantasma/>.
- García, Mirta. “Planificación Fiscal”. *Separata Temática n.º 15* (2011):10.
- García, Novoa César. *Diccionario Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones /CEP. 2012.
- García, Novoa César. *La cláusula altiehusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons Editorial. 2004.

- Información jurídica inteligente. “Jurisprudencia STS 952/2006”. *Información jurídica inteligente*. 6 de octubre del 2006:<https://supremo.vlex.es/vid/delito-fiscal-teoria-levantamiento-velo-24316277>.
- Junyent Bas, Francisco. “Reflexiones sobre el abuso de la personalidad societaria”. *Revista de Derecho Comercial y de las obligaciones* (2005): 255-274.
- Madrid Tribunal Supremo. “Sentencia”. En Juicio n.º: 274/1996. 20 de mayo de 2016
- Madrid, Tribunal Supremo de Justicia. “Sentencia” en *Recurso 1496/2012*. 28 de enero de 2015.
- Madrigal, Alonso Francisco Javier. “Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria”. *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, n.º 68 (2006): 166-195. <https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/7269>.
- Martín, Julián. “Elusión Fiscal Internacional”. En *Convenios para evitar la doble imposición internacional, aspectos controvertidos*. Director García. La Ley. Buenos Aires. Capítulo VI.
- Nazar, Vanina. “La planificación fiscal internacional a través de la interposición de sociedades holding. El estudio del régimen de Chile denominado "Sociedades Plataforma de Negocios" y sus consecuencias en la tributación argentina”. *Cuadernos del Instituto*. (2010): 17, <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C12.pdf>.
- OCDE (2016). Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE. Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>
- OECD. “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”. *OECD Publishing*. (2013): 85, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.
- Pérez Royo, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Pamplona: Civitas Editorial, 17ª ed. 2007.
- Picón Gonzales, Jorge Luis. “Los paraísos fiscales como herramienta de planificación tributaria en el Perú”. Tesis doctoral, Universidad de Sevilla, 2016. <https://idus.us.es/handle/11441/39141?>
- Real Academia Española. “elusión”. *Diccionario de la lengua española*. accedido 5 de octubre de 2019. párr. 1. <https://dle.rae.es/?id=EYyaYwY>.

- Rivas Coronado, Norberto y Vergara Hernández, Samuel. *Planificación Tributaria conceptos, teoría y factores a considerar*. Santiago de Chile: Magril Ltda. 2000.
- Rosembuj, Tulio. *El fraude de ley: La simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons Editorial, 1999.
- Seijas Rengifo, María Teresa. *The disregard of the legal entity*. Buenos Aires: Depalma. 2005.
- Serrano, Pablo. “Evasión tributaria, ¿cómo abordarla?”. *Estudios Públicos* n.o 80 (2000): 194, https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20160303/asocfile/20160303184323/rev80_serra.pdf.
- Servicio de Rentas Internas. Ecuador. *Prácticas de Planificación Fiscal Agresiva*. En <http://www.sri.gob.ec/web/guest/practicadeplanificacionfiscalagresiva>.
- SRI. “Empresas fantasmas e inexistentes”. *Servicio de rentas internas*. 2018. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/empresasinexistentes>.
- Taipe, Espinosa y Navas Hoyos. “Desafíos fiscales originados por la globalización de la economía y los esquemas de planificación fiscal agresiva: ¿ha podido Ecuador afrontarlos?”. *USFQ Law Review*, Vol. 6, n.º 1. (2019): 18, doi:10.18272/lr.v6i1.140.
- Torres, Heleno. “*Derecho tributario y derecho privado autonomía privada, simulación y elusión*”. Madrid: Librería especializada en derecho. 2007. <https://www.marcialpons.es/media/pdf/100853657.pdf>.
- Trujillo, Juan. “El abuso de la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles y su desestimación”. *Revista Jurídica online*, (2010): 99-149, https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2010/10/99a150_el_abuso.pdf.
- Ugalde Prieto, Rodrigo y García Escobar Jaime. *Elusión, planificación y evasión tributaria*. Santiago de Chile: Lexis Nexis. 2007.
- Unión Europea. “Recomendación de la Comisión sobre la Planificación Fiscal Agresiva”. *Diario Oficial de la Unión Europea*. (2012).
- Universidad Nacional Autónoma de México Nueva Época. “La moral tributaria en América Latina”. *Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales* 60, n.º 224 (2015): 35.
- Vallejo, José María. “Planificación Fiscal Internacional”. En *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid, España/ Editada: Instituto de Estudios Fiscales. 2016.

Villasmil, Molero Milagros. “La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial”. *Researchgate.net*. (2016)
https://www.researchgate.net/publication/323153165_La_Planificacion_tributaria_herramienta_legitima_del_contribuyente_en_la_gestion_empresaria.