



Universidad  
Nacional  
de Loja

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA**  
**FACULTAD JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA**  
**CARRERA DE DERECHO**

“Principio de esencia sobre forma “essence over form” como herramienta de la facultad determinadora de la Administración Tributaria para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición”.

**TRABAJO DE TITULACIÓN  
PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL  
GRADO DE LICENCIADO EN  
JURISPRUDENCIA Y TÍTULO DE  
ABOGADO**

**AUTOR:**

David Alejandro Samaniego Rojas

**DIRECTOR/A DE TESIS:**

Dra. Johana Cristina Sarmiento Vélez Mg.Sc

**LOJA – ECUADOR**  
**2022**

*Educamos para Transformar*

## **Certificación de Tesis**

Loja, 24 de mayo de 2022.

Dra. Johana Cristina Sarmiento Vélez, Mg.Sc.

**DIRECTORA DE TESIS.**

### **CERTIFICO**

Que he revisado y orientado todo el proceso de la elaboración de tesis de grado titulado: “Principio de esencia sobre forma “essence over form” como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición” de autoría del estudiante David Alejandro Samaniego Rojas, previa a la obtención del Título de Abogado, una vez que el trabajo cumple con todos los requisitos exigidos por la Universidad Nacional de Loja para el efecto, autorizo la presentación para la respectiva sustentación y defensa.



Firmado electrónicamente por:  
**JOHANA CRISTINA  
SARMIENTO VELEZ**

**Dra. Johana Cristina Sarmiento Vélez Mg. Sc.**

**DIRECTORA DE TESIS**

## **Autoría**

Yo, David Alejandro Samaniego Rojas declaro ser autor del presente trabajo de titulación y eximo expresamente a la Universidad Nacional de Loja y a sus representantes jurídicos de posibles reclamos y acciones legales, por el contenido del mismo. Adicionalmente acepto y autorizo a la Universidad Nacional de Loja, la publicación de mi trabajo de titulación en el Repositorio Digital Institucional-Biblioteca Virtual.

Cédula de Identidad: 1106084435

Fecha: 20 de junio de 2022.

Correo electrónico: [david.samaniego@unl.edu.ec](mailto:david.samaniego@unl.edu.ec)

Teléfono o Celular: 0985755244

**Carta de autorización de tesis por parte del autor, para la consulta de producción parcial o total, y publicación electrónica de texto completo.**

Yo, David Alejandro Samaniego Rojas declaro ser autor del trabajo de titulación titulado: “Principio de Esencia sobre Forma “essence over form” como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición” como requisito para optar al título de Abogado autorizo al Sistema Bibliotecario de la Universidad Nacional de Loja para que con fines académicos muestre la producción intelectual de la Universidad, a través de la visibilidad de su contenido de la siguiente manera en el Repositorio Institucional.

Los usuarios pueden consultar el contenido de este trabajo en el Repositorio Institucional, en las redes de información del país y del exterior, con las cuales tenga convenio la Universidad.

La Universidad Nacional de Loja, no se responsabiliza por el plagio o copia del trabajo de titulación que realice un tercero.

Para constancia de esta autorización, en la ciudad de Loja, a los 20 días del mes de junio de dos mil veinte y dos, firma el autor.

**Firma:**

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas

**Cédula N°:** 1106084435

**Dirección:** Ciudadela 8 de diciembre, calles Juan María Riofrío y José María Riofrío. 0291; Cantón Loja, provincia de Loja. **Correo Electrónico:** [david.samaniego@unl.edu.ec](mailto:david.samaniego@unl.edu.ec)

**Teléfono:** 072713330 **Celular:** 0985755244

**DATOS COMPLEMENTARIOS.**

**Director del trabajo de titulación:** Dra. Johana Cristina Sarmiento Vélez. Mg. Sc.

**Tribunal de Grado:** Dr. Mario Enrique Sánchez Armijos Mg.Sc.

Dra. Rosario Paulina Moncayo Cuenca. Ph. D.

Dr. Diósgrafo Tulio Chamba Villavicencio. Ph. D.

## **Dedicatoria**

Dedico cualquier fruto intelectual o académico derivado de la culminación del presente trabajo investigativo a mis padres por ser luz en mi camino. A Canela por todas las mañanas en las que un abrazo y su mirada hicieron de mis días menos humanos. A mis amigos, que, aunque pocos supieron comprender mis ilusiones, frustraciones y bromas. A todos los docentes que con su trabajo motivaron mi amor por el Derecho. Para todos ellos mi infinito aprecio.

*David Alejandro Samaniego Rojas.*

## **Agradecimiento**

Agradezco a mis padres por su incesante apoyo en todos los pasos que doy en mi vida. A mi directora de tesis Dra. Johana Cristina Sarmiento Vélez Mg. Sc., por su dirección en todo el proceso de realización de esta tesis, aportando en todo momento hacia la consecución final de una investigación de calidad.

Agradezco a todas las personas que me brindaron su apoyo para la realización de este trabajo, de manera especial a mis amigos: Salvador, María Gabriela, Anahí y Victoria, que con sus palabras de aliento me ayudaron a disfrutar desarrollar esta investigación.

*David Alejandro Samaniego Rojas*

## Índice

Portada.....	i.
Certificación del Trabajo de Titulación (directora).....	ii.
Autoría.....	iii.
Carta de Autorización.....	iv.
Dedicatoria.....	v.
Agradecimiento.....	vi.
Índice de Contenidos.....	vii.
• Índice de Tablas.....	viii.
• Índice de Figuras.....	ix.
• Índice de Anexos.....	x.
1. Título.....	1.
2. Resumen.....	2.
2.1. Abstract.....	3.
3. Introducción.....	4.
4. Marco teórico.....	5.
5. Metodología.....	98.
6. Resultados.....	102.
7. Discusión.....	141.
8. Conclusiones.....	152.
9. Recomendaciones.....	154.
10. Bibliografía.....	161.
11. Anexos.....	165.

## Índice de Tablas

Tabla 1. Cuadro Estadístico Pregunta 1 Encuesta.....	101.
Tabla 2. Cuadro Estadístico Pregunta 2 Encuesta.....	103.
Tabla 3. Cuadro Estadístico Pregunta 3 Encuesta.....	104.
Tabla 4. Cuadro Estadístico Pregunta 4 Encuesta.....	106.
Tabla 5. Cuadro Estadístico Pregunta 5 Encuesta.....	108.
Tabla 6. Cuadro Estadístico Pregunta 6 Encuesta.....	110.
Tabla 7. Cuadro Estadístico Pregunta 7 Encuesta.....	112.
Tabla 8. Cuadro Estadístico Pregunta 8 Encuesta.....	114.

## Índice de Figuras

Figura 1. Representación Gráfica Pregunta 1 Encuesta.....	102.
Figura 2. Representación Gráfica Pregunta 2 Encuesta.....	103.
Figura 3. Representación Gráfica Pregunta 3 Encuesta.....	104.
Figura 4. Representación Gráfica Pregunta 4 Encuesta.....	106.
Figura 5. Representación Gráfica Pregunta 5 Encuesta.....	108.
Figura 6. Representación Gráfica Pregunta 6 Encuesta.....	110.
Figura 7. Representación Gráfica Pregunta 7 Encuesta.....	112.
Figura 8. Representación Gráfica Pregunta 8 Encuesta.....	114.
Figura 9. Representación Gráfica Datos Estadísticos sobre Empresas Fantasma SRI 2010-2018.....	138.

## Índice de Anexos

Anexo 1. Formulario de Encuestas.....	158.
Anexo 2. Formulario de Entrevistas.....	162.

.

## **1. Título**

**“PRINCIPIO DE ESENCIA SOBRE FORMA *“ESSENCE OVER FORM”* COMO HERRAMIENTA DE LA FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA ENFRENTAR LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON CAPITALES EN PARAÍOS FISCALES O JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN”**

## 2. Resumen

La presente tesis de grado lleva por título: *“Principio de esencia sobre forma “essence over form” como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición”*. El interés por desarrollarla surge con el objeto de establecer estándares mínimos de aplicación del referido principio que le permitan a la administración tributaria por un lado hacerle frente a los ilícitos relacionados con capitales en jurisdicciones de menor imposición; y por otro, fijar una política de tratamiento de riesgos preventiva a través de un plan de cumplimiento normativo obligatorio adscrito entre las obligaciones formales de los contribuyentes.

Para su realización el presente trabajo desarrolla las definiciones relacionadas tanto con el principio de esencia sobre forma como herramienta de la facultad determinadora, como su relación con el fenómeno de los capitales en jurisdicciones de menor imposición. Analizando la constitucionalidad, normatividad y retos en la aplicación formal y material del principio en relación con la lucha frente al cometimiento de ilícitos tributarios mediante el enfoque de tratamiento de riesgos. A través del ejercicio hermenéutico mediante derecho comparado se invocan las principales fuentes normativas tanto del principio como de la punibilidad administrativa ante los ilícitos tributarios; y, finalmente se establecen los límites de aplicación del principio y mecanismos de gestión de planes de cumplimiento normativo. El estudio realizado muestra la ineficiencia tanto de la administración tributaria como de los entes jurisdiccionales en la aplicación del principio de esencia sobre forma a través de un análisis casuístico y práctico mediante entrevistas directas y encuestas. Proponiendo al término de la investigación un proyecto de reforma tributaria integrado por: (i) lineamientos de aplicación del principio, (ii) obligaciones formales a los contribuyentes y (iii) desarrollo de un plan de cumplimiento normativo obligatorio.

El sistema de reforma propuesto se entiende concatenado entonces con el fin de la investigación que es dotar de herramientas de valoración y carga argumentativa tanto a la administración tributaria como a los órganos jurisdiccionales para la solidificación de una cultura tributaria preventiva ante ilícitos relacionados con capitales en jurisdicciones de menor imposición.

## **2.1. Abstract**

The present degree thesis which is entitled: "*Principle of essence over form as a tool of the determining power of the tax administration to meet up the tax offenses related to capitals in tax havens or jurisdictions of lower taxation*". The main interest to develop this theme, arises with the purpose of establishing minimum standards of application of the referred principle that allow on one hand face offenses related to capitals in jurisdictions of lower taxation; and on the other hand to establish a preventive risk treatment policy through a mandatory compliance plan included among the formal obligations of taxpayers.

For its developing, this current researching work develops the definitions related to the principle of essence over form as a tool of the determining power, as well as its relation with the phenomenon of capital in lower tax jurisdictions; also it analyzes the constitutionality, normativity and challenges in the formal and material application of the principle in relation to the fight against the commission of those tax offenses through the approach of risks treatment; finally, it establishes in the limits of application of the principle and mechanisms of management of compliance plans. The present study shows the inefficiency of both of them: the tax administration and the jurisdictional entities in the application of the principle of essence over form through a casuistic and practical analysis by means of direct interviews and surveys. At the end of this researching project, a tax reform project was proposed, consisting of: (i) guidelines for the application of the principle, (ii) formal obligations for taxpayers and (iii) development of a mandatory compliance plan.

The proposed reform system is then being understood to be linked to the purpose of this research, which is to provide to the tax administration and the jurisdictional bodies with assessment and argumentative tools for the solidification of a preventive tax culture in the face of capital-related crimes in lower tax jurisdictions.

### 3. Introducción

La determinación tributaria es una facultad y un procedimiento formal que la autoridad asume con el objeto de gravar la verificación de hechos generadores, calificándolos y sujetando a los contribuyentes y/o responsables al pago, materializado en una contraprestación de tipo económico. La naturaleza de la determinación supone un proceso intelectual de parte de la autoridad tributaria que usa el principio de esencia sobre forma como un mandato que le faculta negar las formas jurídicas o económicas alegadas por los declarantes para así contraponerle una propia. Es en este proceso de razonamiento dónde tanto la administración tributaria como los contribuyentes encuentran dificultades. Pues en principio el *essence over form* deja las reglas de valoración al arbitrio del decisor. En la calificación de la esencia jurídica no se encuentran inconsistencias pues la fuente directa es el propio ordenamiento jurídico vigente, no sucede lo mismo cuando se habla de esencia económica, allí las reglas de valoración no están taxativamente determinadas, lo que conduce a un ejercicio arbitrario de una potestad reglada (la determinación).

Por otro lado, a la par de las inconsistencias en la aplicación de esta herramienta, continúan proliferándose actividades ilícitas (evasión, elusión, planificación fiscal agresiva, defraudación) relacionadas con capitales en paraísos fiscales o empresas offshore. Una corriente de planificación fiscal ilegal derivada de la aplicación del principio de economía de opción, que reta a las jurisdicciones nacionales a tecnificar sus procedimientos de rastreo de capitales y determinación tributaria mediante estrategias de sanción y prevención.

El presente trabajo de titulación aborda el problema desde la propuesta de un sistema preventivo integral. El sistema se encuentra diseñado a partir: (i) del desarrollo de estándares de aplicación del principio de esencia sobre forma (exclusión, valoración y justificación); (ii) establecimiento del deber formal de entregar información relacionada con capitales offshore; y (iii) el desarrollo de un *tax compliance* o plan de cumplimiento normativo tributario.

De esta manera el lector encontrará en las páginas subsiguientes un análisis conceptual, doctrinario, jurídico y de derecho comparado sobre el principio de esencia sobre forma como herramienta útil de la administración tributaria para enfrentar los ilícitos relacionados con capitales offshore y la necesidad de estructurar una estrategia preventiva integral basada en el tratamiento de riesgos.

## **4. Marco Teórico**

### **4.1. Marco Conceptual**

#### **4.1.1. Derecho Financiero.**

El estudio del Derecho Financiero implica el análisis de la regulación formal (jurídica) de la actividad económica del Estado y su interrelación con los mercados privados y/o contribuyentes. De forma un tanto general Villegas (1994) entiende al Derecho Financiero como “(...) el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado” (p.225). Esta actividad financiera responde a los procesos, mecanismos y regulaciones públicas vinculadas con la gestión de capitales estatales y de la empresa privada en función a criterios económicos.

Sainz de Bujanda (1977) al hacer un análisis teórico de los elementos de la actividad financiera plantea que la definición debe comprenderse como:

La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos. (p.367)

En este sentido la comprensión del Derecho Financiero responde al punto de vista del poder de imperio que el Estado detenta con el objeto de cumplir sus políticas fiscales y extrafiscales a través de procesos y procedimientos jurídicos de determinación, obligación, coacción y percepción de tributos. Pero además incluye la gestión, administración, gasto e inversión de los fondos públicos.

Quizás algo más parco, pero rescatando elementos esenciales de la disciplina financiera antes descrita, Gianini (1956) lo entiende como el conjunto normativo que regula: la recaudación, la gestión y el gasto de los recursos fiscales (p.56). Pues sus elementos según Valdés Costa (1992) son: a) regulación jurídica del presupuesto, b) relaciones concernientes al proceso de tributación, c) gestión patrimonial pública, d) regulación del crédito público, y e) regulación del derecho económico y monetario.

Permitiendo concluir que el Derecho Financiero constituye aquella disciplina del Derecho Público que se encarga de la regulación, control y materialización de la actividad financiera del Estado en función a criterios jurídicos, económicos y contables que permiten la normatividad de: el presupuesto, el proceso general de tributación, el crédito y el gasto público y el derecho monetario y financiero.

#### **4.1.2. Derecho Tributario.**

Colao (2015) encuentra al Derecho Tributario como una rama diferenciada del Derecho Financiero “(...) que tiene por objeto el estudio de las normas del establecimiento y aplicación de los tributos” (p. 3). Lo que nos entrega un primer indicio interesante: el Derecho Tributario como rama del Derecho Financiero implica la convergencia de los elementos constitutivos propios de este último. La diferencia sustancial entre el género (Derecho Financiero) y la especie (Derecho Tributario) yace entonces en que el último centra su atención en la recaudación fiscal, prescindiendo del estudio de la gestión de lo recaudado, aunque si, estableciendo parámetros de política fiscal y extrafiscal.

José Vicente Troya (2014) determina que el Derecho Tributario es “(...) la rama del derecho que estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos (...)” (p.23). Esta definición atendiendo al objeto del Derecho Tributario: el tributo, supone comprender a la disciplina como un estudio formal y material de la regulación de la contribución individual de los ciudadanos como resultado del contrato social rousseauiano.

Distinguiéndose entre: Derecho Formal Tributario, entendido como las disposiciones legales sobre la administración tributaria, actos, facultades, procedimientos administrativos y jurisdiccionales; y, Derecho Material Tributario en relación al estudio y conceptualización de los tributos. (Troya, 2014)

Para finalmente comprender que el Derecho Tributario constituye una rama del Derecho Público Financiero, que estudia conceptual, doctrinaria y jurídicamente el establecimiento, modificación y extinción del tributo a partir de la potestad de imperio del Estado y sus fines de política fiscal y extrafiscal.

### 4.1.3. Tributo.

Una vez comprendido que el objeto de estudio del Derecho Tributario es el Tributo, conviene definirlo. Fonrouge (1987) lo entiende como “(...) toda prestación obligatoria comúnmente en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho público” (p.24). La prestación es entonces una obligación de dar o satisfacer de un sujeto obligado por un vínculo jurídico previo hacia otro que la recibe.

En el Tributo la obligación es de dar dinero como resultado del ejercicio del poder coercitivo del Estado que predetermina una relación jurídica de orden público entre los particulares (contribuyentes) y sí mismo (hacienda o administración fiscal), con el consecuente perjuicio económico (satisfacción material) por concepto del tributo.

Villegas (2001) en la misma línea de pensamiento define al Tributo como “(...) las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (p.14).

Al respecto Troya lo distingue como aquella:

Prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía, la misma que radica en el pueblo y se ejerce por medio de sus representantes. (Troya, 2014.p.7)

De las definiciones antes expuestas se rescatan como elementos generales del tributo: (i) ser una prestación (generalmente de dinero), (ii) el carácter económico de la prestación<sup>1</sup>, (iii) su unilateralidad<sup>2</sup> y coactividad<sup>3</sup>, (iv) sus fines de política fiscal (no general<sup>4</sup>) y v) la necesidad de taxatividad (o cumplimiento del principio de legalidad).

---

<sup>1</sup> “(...) La prestación es de dar a título definitivo, por medio de la cual se opera un enriquecimiento patrimonial del ente público y el correspondiente empobrecimiento del particular que la satisface (...)” Troya (2014)

<sup>2</sup> “La unilateralidad no significa arbitrariedad. Las normas constitucionales en un Estado de derecho son las que prevén qué autoridad es la encargada de instaurarlos; los procedimientos idóneos que al efecto deben cumplirse para su promulgación; los límites a la potestad tributaria o de creación de tributos; así como los remedios que el sistema pone en manos de los particulares para atacar y enervar las disposiciones legítimas de las autoridades.” Ídem.

<sup>3</sup> “(...) Los tributos son las principales prestaciones coactivas, más vale advertir que no todas las prestaciones coactivas son tributos. Micheli distingue entre *prestaciones personales impuestas* y *prestaciones patrimoniales impuestas*, y sitúa a los tributos como una especie de las segundas. (...)” Citado en Troya (2014)

<sup>4</sup> “(...) Con todo, al mismo tiempo, puede perseguirse otros propósitos con la aplicación de tributos, singularmente de política fiscal. Así redistribuir el ingreso, alentar determinadas actividades, restringir otras, es decir, de modo general, procurar fines extrafiscales. Estos objetivos se añaden a los recaudatorios o fiscales. Puede ocurrir que en la efectiva aplicación de los tributos (...), se consiga

No escapa tampoco a la definición de tributo su clasificación, Ataliba citado por Troya (2014) invita a atender al hecho generador de éste clasificándolo en: *tributos vinculados* cuando la actividad estatal se dirige a satisfacer directamente al particular, y *tributos no vinculados* cuando el hecho generador no se relaciona con una actividad estatal específica.

Sin embargo, en éste trabajo se distinguirá entre: impuestos, tasas y contribuciones especiales, que forman parte de la clasificación propuesta por Ataliba en función a la conceptualización de cada uno de estos.

#### **4.1.4. Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales.**

Con respecto al impuesto Troya (2014) establece que “(...) bajo el ángulo financiero, es el tributo que financia servicios públicos generales indivisibles y parcialmente las obras públicas, precisamente en aquella parte que las mismas son de interés general.” (p.14)

Lo que equipara la opinión de Ataliba<sup>5</sup> en el sentido de que los impuestos constituyen tributos no vinculados a una actividad estatal determinada, a los que el contribuyente se ve obligado satisfacer de forma unilateral bajo un hecho imponible previamente determinado en la norma.

El criterio de no vinculación es sostenido igualmente por De la Garza (2006) al definir al impuesto como “(...) una prestación tributaria obligatoria ex-lege cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos”. (p.68)

Definición que toma como elemento de distinción entre el impuesto, las tasas y contribuciones: el sistema de prestación por un servicio público, alejado completamente de una contraprestación que ya sería un precio público<sup>6</sup>. Lo que permite concluir que el impuesto constituye aquella prestación exigida por el estado de forma general y no vinculada con una actividad determinada.

Precisamente Mogrovejo (2014) para entender la definición de tasa, afirma que:

---

únicamente fines extrafiscales y que los recaudatorios sean nulos o casi nulos. En este supuesto, el tributo no deja de ser tal.” Ídem.

<sup>5</sup> “Se define al impuesto como tributo no vinculado, o sea tributo cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no es una actuación estatal.” Ataliba (1977)

<sup>6</sup> “Es verdad que todo tributo, y de suyo la tasa, es una prestación exigida unilateral y coactivamente, en tanto que el precio es una contraprestación basada en un acuerdo interpartes” (Troya, 2014)

Al referirse a la tasa como medio de retribución, está haciéndolo respecto a lo que la doctrina especializada viene denominando: “tasa como contraprestación”, por lo que indiscutiblemente cobija el “principio del beneficio”, según el cual, solo se ha de exigir el pago de una tasa al administrado que haya recibido beneficio de forma directa o indirecta. (p. 196)

El criterio expuesto involucra la satisfacción de la tasa como contraprestación por un servicio público bajo el índice de beneficio que al particular le reporte la actividad estatal vinculada.

Valdés Costa (1992) citado por Troya (2014) afirma que “podemos decir que la tasa es un tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a una actividad del Estado, relacionada directamente con el contribuyente”.

Lo que nos permite distinguirla ya del impuesto y definirla como aquel tributo vinculado (prestación) exigido unilateralmente por el Estado con ocasión de la prestación de un servicio público divisible. La divisibilidad en la prestación del servicio público viene dada por la posibilidad de satisfacción particular evidenciada por su sola existencia.

Finalmente, la contribución especial según el Código Modelo Latinoamericano del Banco Interamericano de Desarrollo junto con CIAT y GIZ (2015) es el:

Tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación. (BID, 2015)

El matiz entre la tasa y la contribución especial podría no ser claro, pues ambas responden con ocasión de la prestación de un servicio público, llegando incluso a afirmarse que la no verificación de la prestación del servicio puede ser objeto de la no existencia de sujeción al pago. Sin embargo, la diferencia medular entre tasa y contribución especial la marca que en la segunda no solo se debe verificar la real existencia de la prestación del servicio público, sino que, además se exige la real concurrencia del beneficio particular como base para la determinación.

En el mismo sentido del beneficio particular De la Garza (2006) establece que la contribución especial constituye:

La prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular, producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica. (p.68)

Y Troya (2014) concluye que esta “(...) se debe por el beneficio de la obra o servicios públicos, sin que importe que ese ingreso sirva para financiar, juntamente con el que se obtenga con el impuesto, aquellos servicios y obras públicas (...)” (p.74)

Quizás aclara el panorama mucho más Villegas (1994) cuando explica las diferencias existentes entre impuesto, tasa y contribución especial de la siguiente manera:

En el *impuesto* la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la *tasa* existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la *contribución especial* existe también una actividad estatal que es generadora de un beneficio especial para el llamado a contribuir.” (p.89)

Bajo esta previa delimitación de la naturaleza de los tributos y su clasificación es que podemos pasar a realizar un análisis de los actos jurídicos y los actos económicos como presupuesto de materialidad del hecho imponible y objeto de su calificación.

#### **4.1.5. Actos Jurídicos y Actos Económicos.**

Se entiende por acto jurídico al instrumento previsto en la legislación que constituye fuente de obligaciones personales o reales y materializa el vínculo jurídico entre sus intervinientes. El elemento central es entonces la obligación comprendida en sentido estricto como el vínculo jurídico en virtud del cual una persona llamada deudor, queda en la necesidad de realizar una determinada prestación en favor de otra denominada acreedor (Parraguez, 1977).

La Corte Constitucional Ecuatoriana indica que en los actos jurídicos conviven dos aspectos: uno sustancial (que es el contenido prestacional del acto), y otro accidental (dado por los elementos que no le pertenecen a su esencia o sustancia) (CCE, 2021)

Se entiende de forma general por actos económicos a aquellas actividades humanas de transacción monetaria, que implican una erogación de una parte hacia otra con el objeto de

intercambiar bienes o servicios (Villegas, 1994). Anclado al concepto de acto económico particular, se lo debe entender dentro del género de actividad financiera pública que:

Constituye una manifestación de la acción estatal diferenciada de las restantes acciones estatales, no sólo por el contenido de las relaciones jurídicas reguladas (relaciones jurídicas financieras), sino porque comprende el estudio de ciertas instituciones jurídicas (p.ej., el empréstito) que aparecen como desvinculadas de los restantes actos jurídicos que realiza el Estado. (De la Garza, 2006)

En síntesis, el acto económico constituye una acción voluntaria humana tendiente al intercambio de bienes y servicios bajo un régimen normativo, económico y social determinado vinculado al mercado particular y la actividad financiera estatal. Al encontrarse revestido de conceptos económicos la naturaleza del acto jurídico viene a ser la de un instrumento de formalización de la actividad material financiera que contiene el sentido mismo del acto económico. Ambos en conjunto crean los hechos que la administración pública califica como “hechos generadores” y que originan la obligación de satisfacción al pago del contribuyente en favor de la administración tributaria central o seccional en función al tipo de tributo preestablecido en la norma.

#### **4.1.6. Hecho Generador.**

En el sistema alemán de dónde nace la aplicación del principio de realidad económica se denomina al hecho generador como “*Tatbestand*” traducido como “soporte de hecho o circunstancias fácticas”, por su parte en el italiano se lo denomina “*presupuesto di facto*” o “*fattispecie tributaria*”, que denotan la relación de condiciones materiales objetivas con el establecimiento de tributos a través de procesos de determinación. (Ross, 2009 p. 219)

Colao (2015) entiende por hecho generador al:

Presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, (es decir, la obligación de pagar una cuota tributaria). La norma considera que quien realiza determinado acto demuestra capacidad económica, por lo tanto, nace la obligación de cancelar un tributo. (p.27)

En el sistema jurídico ecuatoriano el Código Tributario ubica las características del hecho generador dentro del *Título II: De la Obligación Tributaria, Capítulo I: Normas generales*. Así entiende a la obligación tributaria como aquel:

Vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley. (Ctri, 2019. Art. 15)

Sinónimos de hecho generador son: hecho imponible, hecho gravado, hecho gravable, hecho tributario o hecho originario del tributo. (Pérez, 2008 p. 137) Más adelante la misma norma para referirse al hecho generador lo califica como aquel “(...) presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”. (Ctri, 2019, Art. 16)

De las definiciones expuestas entendemos que el hecho generador constituye un presupuesto de hecho previsto en la ley tributaria que de verificarse origina la obligación tributaria, es decir el vínculo jurídico entre el contribuyente o responsable y el Estado o las entidades acreedoras de tributos.

Troya (2014) lo define como aquel “(...) hecho, circunstancia, condición, característica o elemento, que previsto por la norma sirve para tipificar cada tributo y que, cumplido respecto de determinado individuo, hace que nazca respecto de la obligación tributaria. (...)”. (p. 56)

Además de su definición es importante comprender las dimensiones del hecho generador según los elementos que lo conforman, y que son: material, personal, temporal, espacial y cuantitativo. (Ross, 2009)

El elemento *material u objetivo* constituye la “(...) manifestación de la capacidad económica, incorporada en el propio hecho imponible” (Pérez, 2008) Esto implica la real concurrencia de cualquier tipo de manifestación directa o indirecta de riqueza que origina la relación entre la expresión de riqueza y el hecho generador del tributo. Su límite es el principio de capacidad contributiva.

El elemento *personal o subjetivo* de acuerdo a Ross (2009) citando a Giannini refiere la relación “(...) en la que debe encontrarse el sujeto pasivo del tributo con el elemento objetivo, a fin de que pueda surgir, frente a él, el crédito impositivo del ente público” (p.245) En otras palabras se habla de un criterio de atribuibilidad del hecho imponible hacia determinado sujeto pasivo, prevista en la norma y sujeto a criterios de limitación normativa.

El elemento *temporal* refiere el periodo de aplicación del tributo en relación con la actividad económica del contribuyente y permite establecer el “(...) alcance de la obligación tributaria en el tiempo” (Pérez, 2008) Facilitando: (i) la verificación de la real concurrencia de la estructura material del hecho generador; (ii) la determinación del nacimiento de la obligación tributaria; (iii) la determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria; y (iv) el establecimiento de las consecuencias de la exigibilidad de la obligación. (Ross, 2009)

El elemento *espacial* refiere al territorio dónde se reputa exigible la obligación tributaria y está directamente vinculado con los fines de política fiscal y extrafiscal del Estado, pues permite el ejercicio eficiente del poder fiscal en cuánto a la recaudación tributaria en sí misma al establecer condiciones de competencia entre la administración tributaria central o seccional, y la consecuente eficiencia administrativa en la gestión del cobro del tributo (Jarach, 1999, p. 382).

Finalmente, el elemento *cuantitativo o base imponible* implica la “(...) medición del elemento objetivo o material (...) con el objeto de posteriormente aplicar la alícuota o tipo impositivo sobre ese elemento cuantificado, a fin de determinar el monto de la obligación tributaria” (Ross, 2009 p. 253) De este modo se expresa el valor cuantificado del hecho generador atendiendo a circunstancias económicas, financieras y de capacidad contributiva del contribuyente prefijadas por el legislador.

La estructuración de los elementos del hecho generador conduce indefectiblemente hacia un análisis de la calificación del hecho generador, calificación que debe adecuarse por un lado a condiciones de evaluación del hecho económico y de justificación de aplicación.

#### **4.1.7. Calificación del Hecho Generador (Principio de Esencia sobre Forma)**

Importante para avanzar era comprender la naturaleza de los tributos y la esencia de la existencia de hechos generadores. Ahora bien, medular para este trabajo de investigación es también definir la calificación del hecho generador, o por lo menos comprender a qué se refiere esta calificación que involucra la aplicación del principio de esencia sobre forma o “essence over form” como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria.

Al respecto Ataliba (1977) entiende que los hechos generadores o hechos impositivos se deben encontrar contenidos dentro de hipótesis de incidencia (que son las previsiones normativas), de tal modo que cuando una circunstancia fáctica pueda ser subsumida a la

hipótesis prevista en la norma se verifique el nacimiento de una obligación tributaria y con ello la sujeción a la satisfacción del tributo. (p.46)

Dino Jarach (1999) expone que los hechos generadores están dotados de una “naturaleza específica respecto a los otros tributos, y común a todos los impuestos por ser la naturaleza sustancial de los hechos imposables” (p. 381). Esta naturaleza específica respondería a las características mismas del hecho generador que involucran previsiones de orden financiero, económico, político y jurídico.

Estas características originan dos escenarios: (i) la *determinación ex ante* de circunstancias fácticas (hechos imposables en sí mismos), y (ii) la *calificación post facto* de circunstancias fácticas como hechos imposables como base de la determinación.

En el primer escenario la determinación no encuentra grandes problemas, si el hecho material se subsume a la circunstancia prevista en el ordenamiento, se la califica como hecho generador y se origina el vínculo jurídico, en tal sentido la responsabilidad es del legislador al preestablecer hechos imposables con base en criterios políticos, económicos o sociales propios de la Ciencia Financiera. (Ross, 2009)

En el segundo escenario pueden encontrarse dificultades precisamente porque en la fijación de hechos generadores se ha considerado como criterio de selección “el que los hechos signifiquen índices de capacidad contributiva, toda vez que el tributo implica una detracción sobre la riqueza de los particulares, que requiere de una base económica para poderse hacer efectiva” (Ross, 2009, p.222).

Esta relación con el principio de capacidad contributiva supone un ejercicio intelectual de razonabilidad de parte de la administración tributaria en la calificación de circunstancias materiales como hechos imposables, no siendo ya solo objeto de estudio de las ciencias financieras sino en sí mismo del Derecho Tributario.

La calificación del hecho generador entonces implica el ejercicio por parte de la administración tributaria de una potestad discrecional (no arbitraria), razonable en función a las expresiones materiales de riqueza de los contribuyentes (observancia del principio de capacidad contributiva) y la real concurrencia de las circunstancias fácticas subsumidas a los presupuestos de hecho previstos en la norma. La calificación requiere observar ciertos límites que guarden correspondencia con la vigencia del resto de principios del Derecho Tributario a fin de que la

determinación no sea arbitraria y la valoración material responda efectivamente a la real esencia de los actos jurídicos y económicos de los contribuyentes.

El principio de esencia sobre forma o “*essence over form*” consiste en un principio de calificación del hecho generador en los sistemas de determinación tributaria. A priori se reputa un principio de interpretación de la norma que atiende a la calificación de las condiciones materiales impositivas, pues según Griziotti citado por Sainz de Bujanda (1977):

Las normas financieras, entre ellas, las tributarias deben interpretarse en su totalidad, es decir como un cuerpo unificado incluyendo los aspectos político, económico, jurídico y técnico, este conlleva a interpretar la ley considerando la capacidad contributiva que se pretende incidir para la adecuada interpretación de la ley. (p.394)

Así lo entiende Jarach (1999) cuando sostiene que “la verdadera naturaleza de los hechos impositivos se atenderá a los actos o situaciones efectivamente realizadas con prescindencia de las formas o de los contratos del derecho privado en que se exterioricen” (p. 396)

Nuestro sistema jurídico ecuatoriano establece en el Art. 17 del Ctri<sup>7</sup> el principio de esencia sobre forma, dividido según sea el hecho generador al cual se refiere: (i) el primer inciso regula el *principio de supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica*, cuando el acto atendido sea de naturaleza jurídica; y (ii) el segundo inciso que norma el *principio de sustancia económica sobre forma jurídica* cuando el acto atiende a conceptos económicos.<sup>8</sup>

Respecto al (i) (*sustancia jurídica sobre forma jurídica*) también conocido como principio de realidad jurídica, nuestra Corte Constitucional ha determinado que su fin es el de perseguir la interpretación de conformidad con la real voluntad o intención de los artífices sin detenerse en las formalidades de las que se encuentren revestidas los actos y en directa correspondencia con sus efectos jurídicos. (CCE, 2021. párr. 39)

---

<sup>7</sup> 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 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 utilizan.

<sup>8</sup> “El primer inciso del artículo 17 del Código Tributario es relativo a la calificación jurídica del hecho generador, donde deben probarse jurídicamente la fuente de la obligación, el pago, el desembolso efectivo; mientras que, el segundo inciso, permite la calificación de la esencia económica del hecho generador, indistintamente de la forma jurídica que se utilice. Esta disposición tiene en cuenta dos nociones esenciales; por un lado, la suficiente sustancia económica objetiva de las transacciones; y por otro, la motivación de negocios subjetiva que está detrás de las mismas y surge por la necesidad de frenar el abuso que de las formalidades han hecho ciertos contribuyentes para simular transacciones inexistentes o con compañías relacionadas para así disminuir la base imponible de tributos de forma ilegítima.” (SRI, 2021)

La supremacía de la sustancia jurídica sobre la forma jurídica ha sido equiparada al principio papiniano civil (Art. 1576 CC) por nuestra Corte Constitucional al expresar que:

La idea de darle supremacía a la sustancia jurídica sobre la forma jurídica no es exclusiva del derecho tributario, y más bien constituye una norma transversal que comparten varias ramas del Derecho, así, en el derecho civil a esta norma se la denomina principio papiniano. (CCE, 2021. párr. 38)

Distinguiendo dos dimensiones: una objetiva, referida a los efectos materiales del acto jurídico; y una subjetiva, referida a la voluntad de los intervinientes en el acto jurídico. (CCE, 2021. párr.40) La importancia de la valoración en “esencia” de los actos jurídicos bajo esta consideración radica precisamente en la interpretación de la real voluntad de los intervinientes. Esa interpretación de la real voluntad no encuentra tantas imprecisiones como si lo encuentra la interpretación financiera, puesto que los actos jurídicos se someten a un sistema reglado de interpretación de las obligaciones de acuerdo a su naturaleza. Las reglas de interpretación son por tanto las previstas en la norma civil ordinaria.

Respecto al (ii) (*sustancia económica sobre forma jurídica*) Grizzioti nuevamente citado por Sainz de Bujanda (1977) razona diciendo que: “La consideración del hecho económico es fundamental (...), porque el impuesto ha de referirse a un elemento fáctico de evidente naturaleza económica (renta, patrimonio, transferencia de riqueza) que es expresión de capacidad contributiva y no de una abstracción jurídica” (p. 397)

Es más, se entiende que la calificación del hecho generador a partir del principio de esencia sobre forma se:

Basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica. Siendo ello así, solo se logrará descubrir el verdadero sentido y alcance de la ley, recurriendo a esa misma capacidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo (Villegas, 1999, p. 170-171)

La valoración de la realidad económica comporta un ejercicio ciertamente discrecional de la potestad determinadora de la administración tributaria, para el efecto es que analizaremos los sistemas de determinación a fin de comprender como es su proceso formal y cuáles son los límites a las potestades públicas en el proceso de interpretación tributaria. La idea general es

desmenuzar el proceso de interpretación a fin de posteriormente razonar respecto al desarrollo de un estándar de valoración de la realidad económica.

#### **4.1.8. Sistemas de Determinación Tributaria.**

Ross (2009) explica que algunos de los principios económicos-financieros de la imposición tributaria son: “suficiencia o rendimiento, flexibilidad, capacidad contributiva, universalidad, igualdad según la capacidad contributiva y discriminaciones por razones cualitativas (rentas del trabajo, rentas del capital, rentas consumidas, rentas ahorradas, etc)” (p. 222-223)

En base a estos principios es que se construyen los sistemas de determinación tributaria partiendo de la calificación de los hechos generadores o la subsunción de circunstancias materiales reales a lo previsto en la norma tributaria.

Fonrouge (2011) sostiene que:

La determinación es el proceso— simple o complejo, según los casos que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y es parte importante en la dinámica de la obligación tributaria, aunque carezca, por cierto, de efecto creador o vinculativo; su finalidad, según veremos es declarativa y formal. (p. 481).

El que se alegue la finalidad formal de la determinación tributaria hace que esta se encuentre revestida de herramientas para así materializarse a través de la emisión de actos administrativos con presunción de ejecutoriedad. De conformidad con el Código Tributario Ecuatoriano la determinación se entiende una facultad de la administración tributaria, análoga a las demás facultades de: (i) aplicación de la ley; (ii) determinadora; (iii) resolutive; (iv) sancionadora, (v) de transacción (*incluida en la reciente reforma de la Ley de Desarrollo Económico de fecha 29 de noviembre de 2021*) y (vi) recaudadora. (Ctri, 2021. Art. 67)

Como facultad la ley entrega la potestad para su ejercicio a la administración tributaria central y la administración tributaria seccional, en función al tipo de tributo y el fin fiscal o extrafiscal al que haga referencia. El Servicio de Rentas Internas (SRI) es el ente público representante de la administración tributaria central creado mediante Ley No. 41 del RO. 206 del 2 de diciembre de 1997. Entre sus facultades se encuentran las de: determinación, recaudación y control de los tributos internos y de todos expresamente no asignados hacia otra autoridad. (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Art. 2 numeral 2)

Esta facultad determinadora se entiende en sentido lato como: “(...) El acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. (...)” (Ctri, 2021. Art. 68)

De esta definición podemos rescatar los objetos de la determinación cuyo resultado es establecer formalmente: (a) existencia del hecho generador; (b) sujeto obligado a la satisfacción del tributo; (c) base imponible; y (d) cuantía.

La *existencia del (a) hecho generador* se verifica cuando se cumplen las condiciones previstas en la legislación para constituirse, dando origen a la obligación tributaria como vínculo formal. La (b) *determinación del sujeto obligado* va ligada a la calificación del hecho generador, pues en el acto de calificación debe identificarse al contribuyente o responsable sobre el que se origina la obligación a satisfacerse y a quién se hará efectiva la sujeción al pago.

La (c) *base imponible*, constituye una expresión cuantificada en magnitud económica, sobre la que se aplican tarifas previamente señaladas en la ley que permiten la materialización de la exigibilidad del tributo y con esto su real existencia. (Patiño, 2004. P. 63).

Finalmente, la (d) *cuantía* implica la fijación del monto real de esa cuantificación económica como resultado del cálculo que deriva de la base imponible aplicada en porcentaje a la verificación de los hechos generadores previstos en la norma. (Patiño, 2004. p.64).

La propia ley reconoce que en su extensión formal la facultad determinadora comprende tres atribuciones: (i) verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de contribuyentes o responsables<sup>9</sup>; (ii) composición del tributo cuando se advierta la existencia de hechos generadores; y, (iii) adopción de las medidas necesarias previstas en la legislación. (Art. 68, Ctri)

Pero el Código Tributario Ecuatoriano además incluye a la determinación en un capítulo independiente, dónde define ya no solo a la “facultad determinadora”, sino a la determinación como proceso y la entiende de nuevo como: “(...) acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer

---

<sup>9</sup> De conformidad con el Art. 2 numeral 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas (SRI) es facultad de la administración tributaria central: “(...) Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la ley”

la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo (...)” (Ctri, 2021. Art. 87)

De lo expuesto rescatamos que la *Determinación Tributaria* por un lado es una facultad de orden formal y declarativo, materializada como proceso a través de la atribución de herramientas para su ejercicio que permiten la emisión de actos administrativos con presunción de ejecutoriedad y la consecuente facultad coactiva para su recaudación. Y por otro lado constituye un proceso técnico de establecimiento de obligaciones jurídicas de orden económico.

La consideración del origen o base de la determinación es lo que construye los sistemas de determinación previstos en nuestra legislación, siendo estos sistemas basados en: (1) Por declaración del sujeto pasivo; (2) Por actuación del sujeto activo o administración pública; y (3) de manera mixta integrando ambos sistemas. (Ctri, 2021 Art. 88)

La (1) supone una determinación a partir de la declaración presentada en tiempo y forma por el *sujeto pasivo* una vez configurado el hecho generador y siendo exigible la obligación tributaria. La declaración así presentada por el contribuyente o responsable goza de presunción de legitimidad y se entiende vinculante en su contenido para el declarante, pudiendo enmendarse (solo respecto a errores de hecho o de cálculo) en los que se hubiere incurrido hasta un año después a su presentación, a menos que el error fuese notificado antes por la administración tributaria. (Ctri, 2021. Art. 89)

La (2) implica el establecimiento de la obligación tributaria por parte del *sujeto activo* siendo pleno ejercicio de la facultad determinadora prevista en el Art. 68 del Ctri antes descrita, pudiendo realizarse de manera directa (es decir con base en documentación e información recabada desde el contribuyente o la propia administración pública. Ver Art. 91 Ctri) o de manera presuntiva (es decir cuando no sea posible la directa y se realice la determinación fundada en hechos, indicios o circunstancias que permitan establecer la configuración del hecho generador a través de una presunción. Ver Art. 92 Ctri) La determinación así realizada supone que se realice un recargo del 20% por sobre la obligación principal. (Ctri, 2021. Art. 90)

Respecto a la determinación por el sujeto activo de manera directa Patiño (2013) afirma que se la debe comprender:

Como el ejercicio de la actividad fiscal encomendada a la administración tributaria para verificar y controlar el cumplimiento cabal de la prestación pecuniaria obligatoria de los contribuyentes (...), no es más que la materialización del poder o facultad de la

administración tributaria para comprobar las declaraciones, verificar registros y datos contables, rectificar las omisiones, liquidar los impuestos, vigilar que en ellas se hayan cumplido las obligaciones establecidas en la ley sobre la aplicación correcta de tarifas, deducciones, exenciones, etc.; así como para establecer las sanciones pecuniarias que acarreen las omisiones en las que hubiere incurrido el declarante y denunciar las violaciones penalmente sancionadas para lo cual podrá utilizar todas las fuentes de información disponibles, sea directamente del contribuyente o de terceros. (p. 329)

Surge en este autor la interrogante respecto a la naturaleza de la presunción realizada en la determinación por el sujeto activo de manera presuntiva, pues bien esta podría ser considerada una *presunción iure et de iure*, es decir una presunción preestablecida en la ley que constituye prueba indirecta y de verificarse no admite prueba en contrario pues está basada en la valoración presuntiva a través del conocimiento previo de hechos ciertos e incontestables. O sea una presunción estrictamente de derecho. Esto considerando por un lado que esta reglada en el ordenamiento jurídico y se establece que será fundada en “(...) hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva (...)”. Además, que el ejercicio de la propia facultad habla de una “actividad reglada” (Art. 68 Ctri).

Pero también podríamos hablar de que la presunción realizada en esta determinación es una del tipo *iuris tantum* por la cual, si bien se preestablece en la ley dar por probado un hecho a partir de circunstancias ciertas, admite prueba en contrario y no arrastra esa presunción de legitimidad de facto que si tiene la presunción *iure et de iure*. ¿Cuál es la consecuencia de que la presunción constituya una del tipo *iure et de iure* o *iuris tantum*? Su impugnabilidad. Si la presunción es de derecho, se entenderá incontestable, por tanto, la determinación fijada por la administración tributaria central o seccional no podría ser rebatida a través de otros elementos de valoración. En cambio, si la presunción es *iuris tantum*, o, de hecho, esta si puede ser analizada y debatida a través de elementos formales de valoración.

La naturaleza de la presunción en materia tributaria en el Derecho Ecuatoriano de conformidad con lo preestablecido en el Art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es una del tipo *iuris tantum*, es decir que admite prueba en contrario, al afirmar que “(...) estas

presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos”. (LRTI, 2021. Art. 23)

La asunción de una presunción del tipo *iuris tantum*, la hace impugnabile y, por tanto, debatible en cuánto a los criterios de valoración económica que en este trabajo se proponen, en armonía con los principios de equidad y capacidad contributiva. Precisamente este último sistema de determinación descrito (por el sujeto activo de manera presuntiva) se encuentra íntimamente ligado con los procesos de interpretación tributaria a partir de la aplicación del principio de esencia sobre forma. Encontrar criterios de valoración para el establecimiento de la realidad de los actos jurídicos y económicos es entonces a lo que esta investigación busca arribar.

El último sistema de determinación reconocido en nuestro Código Tributario, es aquel que hace confluir la determinación por el sujeto activo y la determinación por el sujeto pasivo. Siendo aquella que “(...) efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.” (Ctri, 2021, Art. 93)

Aclarados cuáles son los sistemas de determinación que nuestra legislación nacional reconoce subyace la pregunta de cuál es el proceso en sí de determinación que la administración tributaria observa en cada caso concreto. La respuesta no es única pues como antes se expuso la determinación es una facultad otorgada tanto a la administración tributaria central y la seccional, en función al orden de tributo a verificarse y los fines de política fiscal.

Describir el proceso de determinación en tributos de competencia de la administración tributaria seccional no sería didáctico, pero si podemos hacerlo respecto a la central, estableciendo que en todos los casos la determinación debe observar los principios generales del Código Tributario.

El Art. 258 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que:

La Administración Tributaria definirá los procedimientos para la realización de determinaciones tributarias efectuadas por el sujeto activo o de forma mixta; así como las correspondientes prioridades para efectuarlas. La determinación tributaria se efectuará por el departamento, área o unidad del Servicio de Rentas Internas facultado para realizar procesos de determinación. Cuando las circunstancias lo ameriten, el Director General del

Servicio de Rentas Internas, los Directores Regionales o Provinciales podrán disponer la actuación conjunta de dos o más de estos departamentos, áreas o unidades.

A efectos de iniciar la determinación se requiere que la Dirección Nacional de Gestión Tributaria asigne al departamento de cada Dirección Zonal o Provincial los contribuyentes, tributos a verificarse y periodos fiscales para su revisión. El departamento recibido lo precitado designa al funcionario competente para realizar el proceso determinativo, que inicia con la emisión y notificación con la orden de determinación al contribuyente. (Art. 259 Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno<sup>10</sup>)

Concluido el proceso de verificación, cruce de información, análisis de declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levantará un acta borrador de determinación tributaria. El acta borrador se revisará con el contribuyente informándole de las diferencias encontradas y la fundamentación presentada para esta determinación. Finalizado esto se levanta un acta de razón de comparecencia exponiendo las observaciones del contribuyente. A partir del día siguiente a la revisión, el sujeto pasivo tendrá el plazo de veinte días para aceptar los valores determinados, y/o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo. (Art. 262 Ibídem) Finalizado este plazo se emitirá el acta de determinación definitiva que constituirá título de crédito a favor de la administración tributaria.

Todo esto responde a criterio de Patiño (2013) debido a que:

Un acto de determinación surgido de la intervención de un funcionario competente, para que tenga validez debe reflejar a través de las evidencias contables, una certeza y seguridad que garanticen su opinión y los resultados que de ella se producen, pues para que una glosa sea aceptada y pueda ser confirmada, debe estar debidamente

---

<sup>10</sup> Art. 259.- Notificación.- El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas, en su caso, dispondrán el inicio del proceso de determinación tributaria, para lo cual emitirán la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo. La orden de determinación contendrá los siguientes requisitos: 1. Identificación de la autoridad que la emite. 2. Número de la orden de determinación. 3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda. 4. Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo. 5. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso. 6. Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo. 7. Obligaciones tributarias a determinar. 8. Funcionario responsable del proceso de determinación. 9. Lugar y fecha de emisión. 10. Razón de la notificación.

fundamentada y contener por lo menos los elementos indispensables que procuren verificar su exactitud y aceptabilidad. (p.336)

Si bien la Corte Constitucional recientemente otorgó criterios de justificación para la aplicación de la apreciación de la realidad económica a través de la exigencia obligatoria de una carga argumentativa suficiente, no existen criterios de valoración de los indicadores económicos que respondan a la necesidad de mantener un justo equilibrio entre la facultad determinadora de la administración tributaria y la capacidad contributiva de cada uno de los distintos contribuyentes. La cuestión se agrava cuando existen dos escenarios contrapuestos: el del contribuyente que observa criterios de debida diligencia en una adecuada cultura tributaria, y la del contribuyente que usa prácticas fiscales agresivas con el fin de generar ahorro.

#### **4.1.9. Capitales en Paraísos Fiscales o Jurisdicciones de menor Imposición.**

La permanencia del capital en jurisdicciones de menor imposición implica una mirada crítica a lo entendido como planificación fiscal que “(...) persigue minimizar la carga tributaria derivada del ejercicio de una actividad mercantil o de la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legalmente posibles” (Arepacochaga, 2000. p.10).

Esta elección origina lo que se entiende como economía de opción, o la prerrogativa de que un inversor o poseedor de capital tiene plena autonomía para escoger el lugar en el cual desarrollar sus actividades comerciales o capitalizar el monto invertido en cada rubro. En sí misma la planificación fiscal no debe comprenderse como un acto ilícito pues constituye:

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 (Rivas, 2000. p. 9).

El origen histórico de las sociedades offshore precisamente responde a este desarrollo de sistemas y estructuras cada vez más atrayentes en cuanto a ventajas fiscales y jurídicas, capaces de atraer inmensos capitales extranjeros. (Álvarez, 2014. p.205) De hecho:

Son los Estados los que frecuentemente conducen su política fiscal tratando de hacer que sus regímenes impositivos aparezcan como un atractivo más para la inversión extranjera.

Como ya hemos apuntado, es básicamente esa diversidad de regímenes fiscales, incluyendo las redes de convenios de doble imposición de cada país, la que hace que surja la planificación fiscal de las empresas. (De la Cueva, 2008. p. 12)

Prueba de esto fue la introducción de la política de “easy incorporation” desarrollada en Nueva Jersey y Delaware a finales del siglo XIX que permitía la integración en los mercados productivos de cualquier persona a través de la compra de empresas prefabricadas y que podían iniciar operaciones tanto formalmente (marco jurídico) como materialmente (marco económico), en menos de 24 horas. (Álvarez, 2014. p. 205)

En este contexto ¿qué papel juegan las empresas o sociedades offshore o en jurisdicciones de menor imposición? Como su nombre lo dice una sociedad “offshore” es una organización establecida fuera de los límites territoriales de la jurisdicción de origen del capital, apostado en otro país o jurisdicción que ofrece condiciones jurídicas y fiscales favorables en relación a las condiciones del país de tributación original.

Sin embargo, por sus variables características y tipología no existe una definición consensuada, la OCDE (1998) prefirió preestablecer características para la categorización de una sociedad como “offshore” integrado por tres características generales: (i) orientación básica de las operaciones hacia los no residentes; (ii) favorable régimen regulatorio en cuanto al deber de transmisión de información y/o divulgación en procesos judiciales o administrativos; y (iii) baja o nula tributación.

Bajo la misma denominación el origen de los territorios conocidos como “paraísos fiscales” responden a que originariamente los ingleses calificaron a estos territorios de baja tributación como “*tax heaven*” (refugio o bastión fiscal), los franceses al emular la expresión inglesa denominaron a estas sociedades como “*paradis fiscal*”, quizás como resultado de una confusión con el significado literal de la palabra “heaven”. Esta traducción llevó a que en castellano se los denomine hoy en día “paraísos fiscales”. (Álvarez, 2014. p.206)

Las asociaciones en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición no encuentran un sistema de legalidad completamente establecido en el país. Si bien es cierto, la promulgación de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal introdujo importantes reformas que ya hacen referencia a las empresas “offshore”, para analizarlas conviene previamente entender el concepto de economía de opción. Pues:

Las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes en paraísos fiscales permiten diferenciar entre un uso adecuado o inadecuado de estos territorios. El uso adecuado de paraísos fiscales está relacionado con la aplicación de una economía de opción que pretende maximizar beneficios mediante la aplicación de estrategias comerciales, apertura de mercados, seguridad jurídica, estabilidad política, tasas impositivas reducidas; mientras un uso inadecuado podría ser producto del desarrollo de actividades delictivas, prácticas de evasión y elusión. (Álvarez González, 2019. p.76)

Debe en ese punto distinguirse entre la planificación tributaria y el ilícito tributario, pues la primera “(...) consiste en 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” (Ugalde, 2007, p. 53). Mientras el ilícito tributario escapa a las consideraciones de una economía de opción infringiendo por acción u omisión norma expresa con el objeto de generar un ahorro económico. Importante es recordar que la planificación tributaria es ilícita en la medida que responde a criterios agresivos con respecto a los deberes formales de los contribuyentes y/o responsables.

En éste contexto para analizar la legalidad de las asociaciones en jurisdicciones de menor imposición debemos excluir el juicio de legitimidad sobre las inversiones bajo la idea de libre mercado y centrarnos en el abuso de que se revista a los actos económicos y jurídicos con fines dolosos y que confluyen en la materialización de evasión, elusión fiscal e ilícitos tributarios.

#### **4.1.10. Ilícito Tributario.**

Campagnale et.al. (2000) entienden que nos enfrentamos al ilícito tributario en:

Aquellos casos en los que el contribuyente evita el pago del impuesto mediante la violación directa de la norma que dispone la obligatoriedad del mismo, se está en presencia de un comportamiento ilícito del particular que incumple la obligación de ingreso pecuniario que deriva de la concentración del hecho imponible. (p. 369)

El sistema jurídico ecuatoriano entiende al Ilícito Tributario como el género de la especie de infracciones tributarias, distinguiéndolo del delito penal tributario en cuánto el uno implica la

aplicación de un procedimiento administrativo sancionador y el otro supone la expresión máxima del ejercicio del poder punitivo del Estado: el derecho penal. (Morales Tobar, 2011, p.34)

De esta manera el Ilícito Tributario conforme la legislación nacional supone un espectro de desarrollo eminentemente administrativo, la trasgresión es normativa y no implica la suficiente gravedad como para ser considerada delito. Por su parte el delito tributario supone ya la conducta típica, antijurídica, culpable y punible preestablecida en la legislación penal que se verifica por la trasgresión normativa (desde el punto de vista funcionalista sistémico) o la infracción hacia un bien jurídico protegido (desde la doctrina finalista).

Sin embargo, doctrinariamente el ilícito tributario es administrativo o penal (delito penal), por lo que en el presente trabajo no estableceremos diferencias en función a la organización normativa, sino precisiones en función al grado y objeto de trasgresión que la conducta ilícita verifique.

De lo expuesto podemos colegir que el ilícito tributario constituye la trasgresión sustantiva de una norma tributaria administrativa o tributaria penal que se entiende típica o preestablecida, antijurídica o contraria a norma expresa, culpable o volitiva y punible o sancionada, de ella deriva el ilícito tributario administrativo o también llamado infracción tributaria y el ilícito tributario penal o delito.

Por infracción tributaria el Ctri (2019) entiende a “(...) toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.” (Art. 314)

Los elementos comunes de la infracción tributaria son entonces: (i) ser una acción u omisión, (ii) implicar la violación de norma tributaria administrativa sustantiva o adjetiva, y (iii) encontrarse atribuible una pena de forma previa. Aunque la norma es clara al establecer que en sus elementos constitutivos basta la trasgresión normativa para configurarse (Art. 316) Las clases de infracciones distinguidas son: contravenciones y faltas reglamentarias.

Con esta previa denominación incluiremos el análisis del ilícito tributario penal: delito tributario. En relación a las prácticas más usuales: evasión, elusión y planificación fiscal.

#### **4.1.11. Evasión, Elusión y Planificación Fiscal.**

Previamente habíamos referido que dentro de la economía de opción como alternativa a la tributación particular se encuentra la planificación fiscal. Esta planificación se entiende un

proceso construido a través de diversos actos del contribuyente o responsable que buscan a través de las previsiones normativas y las propias ventajas fiscales otorgadas por sus jurisdicciones generar un mayor grado de rentabilidad en su giro de negocio optimizando el gasto con la menor carga impositiva que el ordenamiento jurídico posibilite. (Rivas, 2000.p.9)

La planificación fiscal en sí misma no implica riesgo de trasgresión normativa o una práctica tributaria desleal, como se explicó previamente el contribuyente tiene la facultad de elegir su modo de tributación, jurisdicción de tributación y criterios de declaración, siempre y cuando se encuentre dentro de los límites lícitos preestablecidos por la propia norma, la finalidad de la práctica tributaria es incrementar la eficiencia en la gestión de recursos, así el contribuyente puede “(...) elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas (...), o de incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario” (Ugalde, 2007. p.53).

Por esta razón es que en la práctica tributaria el concepto de economía de opción se entiende íntimamente ligado al de planificación fiscal, al ser actividades lícitas integradas dentro del espectro que la norma prevé. Puede subyacer la interrogante de cuándo una práctica de planificación fiscal debe entenderse como ilícita. Para efectos prácticos en la presente investigación usaremos la línea de distinción trazada por Ugalde (2007), así una práctica de planificación tributaria es ilegal en cuánto más se aleja del límite permitido por la norma en la búsqueda de ese ahorro fiscal, pasando a considerarse “planificación fiscal agresiva”.

Por su parte, la línea de distinción entre la evasión y la elusión fiscal se comporta arto complejo de ser definida. Algunos doctrinarios entienden a ambas: ilícitos tributarias generales, dónde la elusión implica el aprovechamiento de ciertos “vacíos legales” sin romper la formalidad de la ley con la finalidad de lograr un “ahorro” y la evasión se comprende como una trasgresión normativa tributaria directa, calificable ya como infracción o delito. (Ubidia, 2009)

En su portal de “Prácticas de planificación fiscal agresiva” el SRI (2021) afirma que:

Los actos de elusión y evasión fiscal vulneran los principios de equidad tributaria, progresividad, capacidad contributiva y justicia fiscal que se traduce en dos dimensiones: la primera porque contribuyentes que están en el mismo espectro tributario material, tributan de forma distinta solo por los aspectos formales que uno de ellos decidió darle al acto económico y el segundo porque por estas conductas no solidarias de contribuyentes, que teniendo la capacidad contributiva, utilizan formas de elusión y evasión fiscal para

pagar menos impuestos de los legítimamente debidos, se crea una brecha fiscal; pues "lo que unos no paguen, debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidad de defraudar" (SENTENCIA 110/1984, de 26 de noviembre, BOE núm. 305, Tribunal Constitucional de España). (SRI, 2021)

Aunque no se otorgue una definición explícita respecto a qué debemos comprender como elusión, evasión o planificación tributaria, se explica el sentido de la protección al bien jurídico protegido (régimen de desarrollo) en relación con las prácticas fiscales en función a dos dimensiones: (a) vulneración formal de deberes del contribuyente, y (b) exteriorización material del perjuicio al fisco. Afirmando que se genera una "brecha fiscal" entre aquellos contribuyentes que si cumplen y aquellos que no lo hacen.

Por evasión tributaria se entiende a:

Toda conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en un acto o en una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente en la vida del derecho, mediante su ocultación a la administración tributaria, en perjuicio del patrimonio estatal. (Rivas, 2000. p.29)

De esta manera la evasión comporta una trasgresión normativa directa alterando o no informando a la administración tributaria respecto al nacimiento de un tributo originado válidamente, por tanto exigible. La acción u omisión así configurada constituye de forma directa una infracción a la ley que prevé una determinada calificación para el hecho generador.

Por otro lado, el mismo Rivas (2000) define a la elusión tributaria como "(...) toda conducta dolosa del contribuyente 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 ilícito que no constituye infracción o delito" (p.21).

En este punto la diferencia entre evasión tributaria y elusión fiscal está relacionada con la categorización de la conducta y por ende su denominación como ilícito tributario penal o como ilícito tributario administrativo. Aunque no se encuentre directamente tipificado en nuestro sistema penal la evasión fiscal supone la acción u omisión por la cual se oculta o no se informa a la administración tributaria sobre la existencia de un tributo legalmente exigible, la elusión por su parte es una conducta dolosa de aprovechamiento que busca escapar a la verificación de un hecho generador a través de: (i) fraude de ley, (ii) abuso del derecho, y (iii) cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito.

De esta manera la elusión:

Implica la adopción por parte del contribuyente, de formas jurídicas inapropiadas para la consecución de la finalidad económica perseguida, es decir se selecciona, un determinado tipo contractual que no es el que el derecho asignaría para el acto económico que requieren perfeccionar las partes. Esta elección tiene por fin primordial la minimización de la carga tributaria relacionada con el mismo. (Campagnale. et.al. 2000. p.49)

Podría decirse que en la práctica la diferencia sustancial radica en que en la elusión el contribuyente o responsable “anula” la verificación del hecho generador y la consecuente exigibilidad del tributo usando un medio lícito para colocarse en una situación distinta a la que en la realidad se encuentra y de esta manera evitar el nacimiento de la obligación tributaria. En la evasión en cambio la obligación tributaria ha nacido porque el hecho generador se verificó, sin embargo el contribuyente de forma dolosa impide a la administración tributaria establecer la base imponible sobre la que se ejecutará el cobro. (Rivas, 2000.p.45)

En este contexto la calificación del hecho generador toma especial relevancia cuando de evitar prácticas jurídicas desleales se trata, debido a que en la realidad la elusión no supone una trasgresión normativa tributaria directa calificada como infracción o delito, sino un aprovechamiento desleal de las ventajas otorgadas por el propio sistema jurídico fundamentándose en una presunta “economía de opción” que distrae a la administración tributaria del proceso de determinación y/o calificación del hecho generador.

Respecto a la evasión fiscal en relación directa con la aplicación del principio de esencia sobre forma, Reyes (2004) citándolo a Jarach (1999), afirma:

La incertidumbre se presenta cuando las partes tienen una finalidad económica específica, pero, por razones fiscales, resuelven adoptar una figura jurídica que no sea acorde o consecuente con la finalidad del *intention facti*. [...] Para Jarach no es importante el *intention juris*, dentro de la interpretación del hecho imponible, sino la intención empírica del contribuyente, ya que ésta es la que estará sujeta a las consecuencias impositivas determinadas, siendo indiferente la intención jurídica. (p. 42)

Por lo expuesto las prácticas de planificación fiscal agresiva, elusión y evasión fiscal afectan directamente los criterios de valoración de la realidad económica (no tanto ya de la jurídica si retomamos el criterio de Jarach).

#### **4.1.12. Defraudación Tributaria.**

La previa diferencia marcada entre la planificación, la elusión y la evasión fiscal nos lleva indefectiblemente a un análisis de la figura típica de defraudación tributaria. Desde el punto de vista del contribuyente o responsable las prácticas lícitas o ilícitas relacionadas con las declaraciones tributarias devienen de un juicio previo realizado por el infractor en función a dos interrogantes (1) ¿la práctica tributaria que pretendo aplicar es lícita de acuerdo al ordenamiento jurídico? y (2) ¿esta práctica tributaria es legítima en función al contexto económico y social?

De esta manera una práctica fiscal o contable es legítima en la medida que responde a un grado de reprochabilidad económica y social pública, y es ilegal en la medida que no observa el ordenamiento jurídico. (Romero Carpio, 2012. p.55)

Planteado así la planificación tributaria supone la búsqueda de un ahorro fiscal legítimo con base en las propias herramientas marcadas por la ley tributaria. Esto hace de la planificación: legal y legítima. Lo cual se confirma cuando la misma administración tributaria no califica el resultado del ahorro aplicado como “ilegítimo o ilícito”. (Romero Carpio, 2012. p.55)

El escenario legítimo (búsqueda de ahorro en función al grado de reprochabilidad) y legal (uso de herramientas jurídicas permitidas) cambia si acaso el fin legítimo extiende hasta el límite el arco de contención de la legislación tributaria constituyéndose en planificación fiscal agresiva. (Ugarte, 2015) Lo que hace de una práctica “fiscalmente agresiva” es su grado de contraposición con el ahorro legítimo al existir materialmente un índice de reprochabilidad social que infringe el principio de progresividad y capacidad contributiva.

Esto es más evidente en la elusión dónde, aunque revestida de una aparente legalidad, en búsqueda del ahorro fiscal el contribuyente tensa el arco impidiendo la verificación o calificación de los hechos generadores para así inhibir el nacimiento de la obligación tributaria. Por tanto, si bien las herramientas son legales, la administración tributaria tiene la potestad de recalificar el resultado en función al fin ilegítimo perseguido, ilegítimo en el sentido que su grado de reproche social se incrementa considerando que el contribuyente usa mecanismos legales para situarse fuera del radio de control de la administración tributaria y con esto evitar la verificación del hecho imponible y el consecuente nacimiento de la obligación tributaria. (Romero Carpio, 2012. p.55-56)

La evasión en cambio supone la búsqueda del ahorro fiscal con conciencia de la ilegalidad de los actos en los cuales el contribuyente “evade” la cuantificación del hecho generador (determinación de base imponible) a través del empleo de herramientas “pantalla” o formas jurídicas que no son consecuentes con la realidad de los actos económicos. (Romero Carpio, 2012. p.56) Por tanto en la evasión se comparte la calificación de un doble criterio de negatividad, pues el ahorro fiscal es ilegítimo y las herramientas aplicadas ilegales.

En este contexto clarificado subyace la pregunta respecto de a qué debemos entender por defraudación tributaria. De acuerdo a Basoco (2007) “(...) consiste, en sus modalidades esenciales, en la ocultación o no facilitación de datos sobre los que pueden ser llevadas a efecto las pretensiones recaudatorias del Fisco”. (p.16)

De esta manera podemos comprender que la defraudación tributaria es equivalente a la práctica de evasión fiscal, pues existe un reproche de legalidad y de legitimidad, lo que le hace atribuible una pena a través de la tipificación previa del delito por su llamada “doble negatividad”.

En este sentido Sánchez (2012) afirma que:

La infracción de deberes tributarios por parte de aquellos sobre quienes estos recaen constituye condición necesaria de la conformación típica del delito de defraudación tributaria, pero sin embargo no constituye condición suficiente de la existencia del referido delito. (p. 19)

La razón además de aparente se reputa lógica, pues la defraudación tributaria no supone la mera inobservancia de deberes formales del contribuyente, sino que requiere el elemento volitivo de dolo en la ejecución de la acción para revestirse de gravedad tal que sea necesaria la intervención de la justicia penal. No obstante, se analizará en el marco doctrinario los criterios objetivos del tipo penal de defraudación tributaria y su consideración dentro del proceso penal ecuatoriano.

#### **4.1.13. Plan de cumplimiento normativo.**

Los planes de cumplimiento normativo en su versión primigenia se reputaron como un elemento de prevención político-criminal de aquellos ilícitos cometidos al interior de las empresas y personas jurídicas. El propio *Corporate Compliance Survey* define al compliance

como “(...) conjunto de políticas y estrategias previstas por cada empresa para prevenir, detectar y evitar práctica de corrupción dentro de su estructura”.

Wellner (2005) entiende que los sistemas de cumplimiento normativo están integrados por dos finalidades: (1) sanción a la falta de conductas leales, éticas y honestas dentro de las empresas; y (2) determinación de responsabilidades.

Gómez (2006) comprende que un plan de cumplimiento normativo debe contener requisitos mínimos de categorización, entre los que se cuentan: (a) existencia de un código de conducta; (b) supervisión del cumplimiento; (c) no delegación de poderes estrictamente reservados a las potestades discrecionales directivas; (d) sistemas de información y comunicación recíproca; (e) procedimientos disciplinarios de reforzamiento del código de conducta; y (f) posibilidad de adopción de medidas coercitivas ante la verificación del incumplimiento.

Aunque la figura se deriva de un espectro de aplicación hasta ahora desarrollado en la política criminal preventiva, este autor considera importante la trasposición de algunos de los fundamentos básicos de la figura del compliance penal hacia un compliance tributario o exigencia de adopción de un plan de cumplimiento normativo obligatorio hacia las personas naturales o jurídicas con el objeto de reducir exponencialmente el riesgo de la comisión de infracciones o delitos tributarios.

Para el efecto se puede recurrir a las definiciones adoptadas por la norma internacional ISO 19600 y 19601. Pareja García (2008) entiende que la adopción de un tax compliance o compliance tributario responde a los siguientes puntos: seguridad jurídica, celeridad, establecimiento de relaciones recíprocas entre la administración tributaria y los contribuyentes, y fortalecimiento de la economía. (p.16)

De esta manera una política de tratamiento de riesgos supone la aplicación concatenada de un sistema tripartito: económico, tributario y preventivo. Solo la aplicación de un sistema de compliance integrado por estas aristas puede responder a la necesidad de prevenir el cometimiento de ilícitos tributarios y fortalecer una cultura tributaria sólida en el país.

Respecto a la política económica se la entiende como:

La aplicación de medidas de carácter económico que realizan las autoridades para conseguir determinados objetivos; incluso ha sido definida como una disciplina que se ha ido consolidando en las últimas décadas; y que abarca desde la simple exposición y

análisis de medidas políticas pasadas y presentes, hasta el análisis de la aplicación de futuras medidas (Cuadrado, Mancha & Villena, 2010. p. 19).

En éste sentido se distinguen como elementos centrales del desarrollo de una política económica: (i) autoridad que la detente, (ii) objetivos y finalidad perseguida, y (iii) existencia de instrumentos de verificación de resultados. (Ídem)

Respecto a la política tributaria se la entiende como: “(...) Una herramienta de la política económica que permite cumplir principalmente con el objetivo de redistribución de riqueza, por ende, tiene que ver directamente con la obtención de recursos para el financiamiento del Estado”. (Paz & Cepeda, 2015.p.35)

La Comisión Económica para Latinoamérica y el Caribe (CEPAL), señala que:

La política tributaria puede influir en la distribución de ingresos de un país de dos formas distintas. Primero, mediante la recaudación de fondos para ser dedicados a gastos públicos: salud, educación, sanidad, transferencias asistenciales y otros; es decir, la política tributaria contribuye mediante el financiamiento de las políticas públicas a la provisión de bienes y servicios que mejoren la situación de los sectores más vulnerables. Segundo, la política tributaria puede influir en la estructura de la distribución de rentas mediante un sistema de impuestos progresivos procurando de esta forma una verdadera redistribución de riqueza. (CEPAL, 2007, p. 10)

Finalmente, el componente preventivo implica la potencialidad de cumplimiento de un estándar de protección contra la eventual infracción normativa, y para esto se vale de la política económica y tributaria como instrumentos desarrolladores de sus indicadores.

## 4.2. Marco Doctrinario

### 4.2.1. Antecedentes históricos sobre el Principio de Esencia sobre Forma.

El origen primigenio del principio de esencia sobre forma tiene lugar hacia 1919 en la naciente creación del Reichstag alemán, pues al encontrarse el sistema legislativo con el inconveniente de la imposibilidad de determinación por parte de la administración tributaria en función a gravámenes impositivos debido a que estos observaban criterios civiles, Enno Becker propuso la inclusión en la Ordenanza Tributaria (con ocasión de la expedición de la Constitución del Reich) de un artículo con el siguiente texto: “en la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias” (Citado por Villegas, 1984, p.164).

El criterio de calificación fue trascendental para el cambio de paradigma en los procesos de calificación de hechos generadores, pues incluía ya una vista al desarrollo de los elementos propios del hecho generador: *objetivo* (hecho material en sí mismo), *subjetivo* (vinculación del hecho generador con el sujeto pasivo), *espacial* (territorio distribuido en competencia de recaudación), *temporal* (prohibición de retroactividad limitado por el principio de legalidad) y *cuantitativo* (al ya fijar criterios de conocimiento para la determinación de la base imponible).

La influencia del desarrollo normativo alemán trajo consigo importantes cambios en los sistemas de tributación europea y latinoamericana. En 1948 Argentina incluyó la interpretación “con base en la realidad económica” en su Código Fiscal y la Ley 11.683. Para 1959 Uruguay había hecho lo propio a través de su “Proyecto de Código Fiscal”.

En 1967 a través del Art. 8 del “Proyecto de Modelo de Código de Derecho Tributario para América Latina” se categorizó a la “realidad económica” como principio<sup>11</sup> (Aguilar, 2003).

---

<sup>11</sup> “Artículo 8. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.” (CMAL, 1967)

Tal como se explicaba en párrafos anteriores el “essence over form” constituye un orden de valoración cualitativo respecto a la esencia de los actos económicos o jurídicos que busca determinar la carga impositiva en función a la real voluntad de los intervinientes en un negocio jurídico. De esta manera la relación jurídica-económica es trascendental e importante para comprender el grado de relevancia que el establecimiento de criterios mínimos de valoración traería consigo.

La importancia de la inclusión de la interpretación de acuerdo a la realidad de los actos jurídicos y/o económicos en el Proyecto de Código Tributario Modelo para América Latina es lo que permitió la inclusión normativa de este estándar de valoración como: principio. Perú lo hizo a través de su Decreto Legislativo 816.

En el caso ecuatoriano se incluyó dentro del Código Tributario el principio, pero “(...) estableciendo que las disposiciones de otras ramas se aplicarían únicamente como normas supletorias” (Aguilar, 2003, p.63). Por tanto, el autor considera de suma relevancia realizar un análisis respecto al grado de aplicación del principio de esencia sobre forma dentro de los límites normativos del derecho ecuatoriano.

#### **4.2.2. Aplicación del principio de Esencia sobre Forma en el Derecho Tributario Ecuatoriano.**

El principio essence over form comporta dos elementos: (i) *realidad jurídica*, por el cual el intérprete (juez o autoridad de la administración tributaria) puede prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los intervinientes en un acto jurídico para recalificarlo de acuerdo a su real esencia, otorgándole significación independientemente de la forma jurídica preestablecida por los contribuyentes; y, (ii) *realidad económica*, por el cual el intérprete tiene la potestad discrecional de recalificar un acto económico (y consecuentemente su significación jurídica) de acuerdo a la valoración que haga sobre la real existencia de los actos en sí mismos.

Para Ross (2009) el principio de realidad jurídica debe reputarse ineficaz hasta cierto punto porque cuando “(...) la divergencia es entre la realidad y el nombre jurídico del negocio, las propias normas del derecho son suficientes para prescindir del nombre erróneo.” (p. 239) Por tanto el grado de discrecionalidad de la administración tributaria no sería

---

Nótese que en conjunto el artículo recoge el principio de realidad jurídica y realidad económica, al remitirnos para la interpretación de normas tributarias a “situaciones definidas por otras ramas jurídicas”.

justificado o materialmente evidente, porque la propia norma prescindiría de esta potestad facultativa al entregar límites y criterios orientadores de definición.

En la interpretación en atención al principio de realidad económica es que el intérprete desconoce la realidad considerada en la ley, debido a que la propia articulación no establece “herramientas o pautas” para dilucidar la realidad económica de manera obligatoria y no facultativa-discrecional. Este escenario supone en ciertos casos un ejercicio demasiado discrecional de la interpretación de los actos económicos, debiendo generarse un marco de pautas o estándares mínimos de valoración de la realidad económica. (Ross, 2009. p. 240)

En el caso ecuatoriano el Art. 17 del Código Tributario contiene la definición del principio, de la siguiente manera:

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.

Los elementos de la interpretación tributaria con base en el *essence over form*, no eran taxativamente fijados en la norma ordinaria ecuatoriana, pues únicamente se contaba con el criterio de justificación argumentativa de aplicación del principio contenido en la sentencia Nro. 47-15-IN/21, criterio jurisdiccional que será analizado en el apartado de constitucionalidad.

No obstante, con la entrada en vigor de la *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19*, Ley s/n R.O. 587-3S del 29 de noviembre de 2021 se introdujo un capítulo innumerado (Art. 71) posterior al artículo 30 del Código Tributario, que incluye un artículo denominado: “*criterios para calificación de sustancia jurídica y económica*”, que establece tres criterios dónde la administración tributaria no podrá realizar interpretación discrecional, pero no predetermina estándares de valoración de la real esencia jurídica o económica. Estos criterios serán brevemente analizados en el apartado de Marco Jurídico de este trabajo.

Este autor considera que si bien el haber normado un artículo con la denominación de “criterios para la calificación” supone un importante avance en el proceso de control tributario y el establecimiento de límites razonables a las potestades discrecionales; también es cierto que no incluye criterios valorativos o que al menos hayan considerado el estándar

argumentativo planteado por la Corte Constitucional. Por tanto, el sistema jurídico ecuatoriano continúa sin la predeterminación legislativa necesaria para aplicar el principio essence over como una importante herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria.

El criterio de calificación observado supone atender a la real esencia de los actos tanto jurídicos como económicos a fin de establecer el nacimiento de la obligación tributaria. La calificación indefectiblemente conduce al ejercicio de las facultades de la administración tributaria, principalmente la de determinación. Pues con base en esta facultad la administración tributaria puede: (i) verificar, complementar o enmendar declaraciones; (ii) componer tributos a través de la verificación de hechos generadores; y (iii) adoptar las medidas legales idóneas para hacer exigible la obligación y consecuentemente proceder al pago. (Ctri, 2021. Art. 68)

El ejercicio de la facultad determinadora supone la aplicación de los sistemas de determinación y al realizar la calificación de hechos generadores post facto nos encontramos frente a la determinación por el sujeto activo de manera directa o presuntiva. Toscano Soria (2013) afirma que “(...) para que proceda la determinación directa, la administración debe contar con información documental que le permita establecer en forma cierta e irrefutable la base imponible y la cuantía de la obligación.” Porque:

Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él: en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. (Fonrouge, 2011. p.496)

Cuando no se puede acceder de forma directa a estos registros de datos públicos y por tanto no puede verificarse la real existencia de los hechos generadores que originan la exigibilidad de los tributos es que procede la determinación presuntiva, la misma que debe atender a esa real esencia de los actos económicos celebrados por los contribuyentes. Esa valoración interpretativa como ya se afirmó corre el constante riesgo de constituirse en una potestad tan discrecional que devenga en arbitraria. De ahí la necesidad de analizar por un lado las características de la interpretación con base en este principio y por otro su constitucionalidad a fin de arribar a la propuesta de inclusión de estándares mínimos de valoración.

### 4.2.3. Características del Principio de Esencia sobre Forma.

El análisis de la aplicación del principio de esencia sobre forma supone establecer una atenta mirada a los elementos normativos de los que se ve compuesto. Pues en su naturaleza misma el principio es un mandato de optimización de la interpretación: tributaria, financiera y contable. Las tres aristas que lo revisten definen el alcance del principio y su operatividad en nuestro régimen tributario.

El proceso de interpretación de la norma tributaria a partir de la calificación de los hechos generadores implica definir que la interpretación es “la acción mediante la cual se trata de desentrañar el sentido y alcance de alguna cosa, es decir, su significación” (Godoy, 2010, p. 319).

En la aplicación sustantiva y adjetiva de la norma tributaria Ross (2009) reconoce dos objetivos de la interpretación: (i) “conocer e interpretar el alcance de la norma legal”; y (ii) “interpretar la realidad a la cual debe aplicársele la norma, o sea, interpretar los hechos para calificarlos y saber si caen o no dentro del ámbito de la norma” (p. 233). Es dentro del segundo objetivo que se subsume la interpretación de acuerdo a la calificación del hecho generador, y como previamente se afirmó dotado de algunas características: a) interpretación jurídica y económica, b) interpretación de voluntad real y jurídica, y c) subsunción a la norma.

Distinguimos estos tres elementos porque la fijación sobre estándares mínimos de aplicación del *essence over form* nos lleva a distinguir entre los dos subprincipios: el de realidad jurídica y el de realidad económica. Respecto al principio de Realidad Jurídica Jarach (1999) entiende la ineficacia de la predeterminación de un estándar valorativo debido a que los estándares de la realidad jurídica sobre actos jurídicos (o actos económicos) vienen dados ya por la norma ordinaria, prescindiéndose de la necesidad de una interpretación demasiado extensiva de parte de la administración tributaria y por ende excediendo los límites de las potestades discrecionales al ser en sí mismas estrictamente regladas. (p. 239) La cuestión no es tan clara si se quiere respecto al principio de realidad económica, debido a que justamente la falta de herramientas o pautas valorativas en la aplicación del principio es lo que conduce a un ejercicio demasiado discrecional de la interpretación tributaria. (Ross, 2009, p. 239)

Así además de las características del principio se distinguen riesgos ya en su aplicación, reafirmada a través del proceso de determinación. Particularmente este autor considera que tanto la realidad jurídica como la realidad económica encuentran confluencia

normativa e interpretativa de acuerdo a los actos que sean el origen de una presunción de interpretación, por tanto, no se puede prescindir de al menos analizar estándares valorativos y de justificación en la aplicación del principio de realidad jurídica como evidentemente tampoco se puede prescindir de este elemento de la realidad económica. Si se comprende que el origen de la interpretación son actos jurídicos y actos económicos se debe prestar especial atención a la naturaleza de estos y el marco normativo aplicable o las reglas interpretativas generales para cada rama.

La calificación del hecho generador es el proceso de verificación material de circunstancias preestablecidas en la norma, porque los actos jurídicos o económicos derivan de relaciones comerciales y civiles de los contribuyentes. De acuerdo con ello, se puede generar una contraposición entre la voluntad creadora individual (civil) y la voluntad de la Ley, esta última establece consecuencias de carácter tributario para los hechos económicos que son el resultado de los actos jurídicos realizados por las partes en función a relaciones de tipo económico (Jarach, 1999, p. 396).

De acuerdo al mismo criterio la verificación de la voluntad del contribuyente se plasma a través de la suscripción de un acto o contrato, en este son distinguibles dos elementos: la intención jurídica de lo que se hace (*intentio juris*), y la intención empírica o real que se busca (*intentio facti*). El *essence over form* precisamente busca internarse hacia esta última, pues se entiende que la finalidad del acto o contrato celebrado define "la relación económica que las partes se proponen crear" (Jarach, 1999, p.397).

Cuando ambos elementos confluyen (*intentio facti e intenrio juris*) se cumple de forma integral la voluntad de la o las partes que realizan o suscriben el acto o contrato. Así existe una adecuada causalidad entre el fin perseguido por el acto económico con el acto formal jurídico dentro de los límites permitidos por el derecho objetivo.

Entendida la finalidad de la remisión a la sustancia de los actos jurídicos y económicos de acuerdo a la voluntad creadora de las partes y la voluntad objetiva de la ley, es que podemos rescatar los elementos del principio de esencia sobre forma antes expuestos.

Así (i) en la *interpretación jurídica y económica* nos enfrentamos a un proceso de arbitrariedad razonable seguido tanto por la administración tributaria como por los órganos jurisdiccionales en el proceso de determinación de las obligaciones tributarias. Interesante aquí es distinguir que la "calificación" de los hechos generadores y la "interpretación" no son sinónimos, aunque si procesos muy relacionados entre sí. Por un lado, el principio de esencia sobre forma es un mandato de interpretación a través del cual se busca delimitar el alcance de la norma tributaria en función al orden de imposición. Por otro, la calificación supone que

una vez definido (interpretado) el alcance de la norma, se subsuman los hechos a las previsiones del derecho objetivo y con esto esos hechos pasen a constituirse en hechos generadores de tributos. Por lo tanto, la calificación del hecho generador en función al principio de esencia sobre forma no tiene porqué fundamentarse en designios interpretativos o en facultades extensivas, so pretexto de una aparente interpretación extensiva. Así lo entiende Osvaldo Casás (2010) cuando afirma que:

“En síntesis, aplicar la ley exige un doble proceso: precisar el alcance de las normas, y decodificar, identificar y verter en ellas los hechos generadores o imponibles acaecidos. Esto es, reconducir lo acaecido en el campo fenomenológico de la realidad a las previsiones y definiciones que, como presupuestos de hecho o hipótesis de incidencia tributaria, contienen los preceptos normativos, o sea, reflejarlos como imágenes en el espejo (...)” (p.36)

Respecto a la segunda característica que se le atribuye al principio: (ii) *interpretación de voluntad real y jurídica*, el sistema continúa siendo el mismo. La interpretación jurídica no encuentra grandes problemas cuando las reglas generales de interpretación vienen ya dadas por el marco jurídico ordinario según sea el acto que se realice y existe libertad de elección para el contribuyente en cuánto a elegir la forma jurídica lícita que prefiera. La interpretación real es dónde se encuentran los grandes riesgos para la determinación tributaria en orden a evitar prácticas fiscales agresivas y a la vez mantener la armonía con los principios de equidad y capacidad contributiva.

Finalmente, la última característica (iii) *subsunción a la norma*, es el proceso formal de calificación del hecho generador tal cual el Código Tributario Ecuatoriano lo reconoce. Y es el proceso frente al que existen grandes riesgos al no contar nuestro sistema con normas de estandarización para la apreciación de la realidad económica.

#### **4.2.4. Constitucionalidad del Principio de Esencia sobre Forma.**

A la aplicación del principio de esencia sobre forma se le han opuesto objeciones de inconstitucionalidad y la Corte Constitucional se ha referido directa o indirectamente a él a través de las sentencias: 002-18-SCN-CC (consulta de norma por constitucionalidad Art. 13 y 17 Ctri); 92-15-IN/21 (inconstitucionalidad 10% de caución para acceder al proceso contencioso administrativo tributario) y 47-15-IN/21 (AEP por inconstitucionalidad Art. 17 Ctri).

Su constitucionalidad comporta realizar un análisis a los derechos a: seguridad jurídica (Art. 82 CRE<sup>12</sup>), propiedad privada (Art. 321 CRE<sup>13</sup>), libre desarrollo de actividades económicas (Art. 66.15 CRE<sup>14</sup>), libertad de contratación (Art. 66.16 CRE<sup>15</sup>) y el principio de capacidad contributiva (Art. 300 CRE<sup>16</sup>).

En primer lugar, es importante aclarar que la constitucionalidad de una norma contenida en la normativa ordinaria puede ser supeditada a un examen de control de constitucionalidad a través de los sistemas reconocidos en nuestro bloque constitucional, facultad de control detenida por la Corte Constitucional. Pérez (2016) define al control de constitucionalidad como “(...) el mecanismo jurídico por el cual se establece el aseguramiento y cumplimiento de las normas constitucionales, se invalidan las normas legales de rango inferior, que no hayan sido dictadas de conformidad con aquellas”. (p.23)

El proceso de control es entonces una verificación de conformidad entre el ordenamiento jurídico ordinario y las previsiones constitucionales de acuerdo al alcance de garantías reconocidas a cada uno de los derechos. Doctrinariamente se reconocen tres categorías de los sistemas de control constitucional: (i) *según la manera de ejercer el control de constitucionalidad*, que incluye (a) control difuso, (b) control concentrado y (c) control mixto; (ii) *según el efecto que produce la resolución o sentencia*, que incluye (a) control abstracto y (b) control concreto; (iii) *según el órgano que ejerce el control*, que incluye (a) el realizado por un órgano político, (b) el realizado por un órgano judicial y (c) el realizado por un órgano específico. (Aguirre Castro, 2015)

El sistema constitucional ecuatoriano está compuesto por una forma de ejercicio del control constitucional concentrado (a través de la Corte Constitucional) que se materializa mediante las facultades de control abstracto y concreto contenidas en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional.

---

<sup>12</sup> Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

<sup>13</sup> Art. 321.- El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental.

<sup>14</sup> Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: “(...) 15. El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental.”

<sup>15</sup> Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: “(...) 16. El derecho a la libertad de contratación.”

<sup>16</sup> 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.

Con esta breve explicación de la naturaleza del ejercicio del control de constitucionalidad es que se podrá abordar un análisis de los pronunciamientos de la Corte Constitucional respecto al principio de esencia sobre forma y así evaluar la compatibilidad de esta norma de interpretación y calificación con los derechos del catálogo constitucional.

A efectos didácticos la evaluación de los pronunciamientos se realizará identificando en cada sentencia: (a) problema jurídico planteado; (b) derechos analizados; (c) ratio decidendi; y (d) efectos.

#### **(A) Sentencia No. 002-18-SCN-CC**

El primer pronunciamiento de la Corte Constitucional ecuatoriana es el emanado de la Sentencia No. 002-18-SCN-CC dentro del caso No. 0187-13-CN. En específico la Corte se pronuncia respecto de la posible aplicación inconstitucional del principio de esencia sobre forma por parte del SRI en la apreciación de la deducibilidad de gastos que se presentan como préstamos, pero a criterio de la administración pública corresponden a subcapitalización o infracapitalización del mismo contribuyente. A fin de resolver el (a) problema jurídico planteado la Corte plantea dos interrogantes: (1) *¿Son las normas contenidas en los artículos 13 y 17 del Código Tributario relevantes respecto de la decisión de la solicitud de medidas cautelares N° 0772-2013?*; y (2) *¿La aplicación de las normas contenidas en los artículos 13 y 17 del Código Orgánico [sic] Tributario transgrede lo dispuesto en el artículo 82 de la Constitución de la República, en interdependencia respectos de los artículos 66, numerales 15, 16, 26 literal d); artículo 76 numeral 2 y 3; artículo 300; y artículo 323; ibídem?*

Más allá de los reparos técnicos en argumentación que se le pueda imputar a la fijación del problema jurídico por parte de la Corte, esta resuelve la (1) interrogante afirmativamente alegando la imposibilidad de sustanciación de parte del juez ordinario cuando se encuentra con una presunta inconstitucionalidad y la obligación de remisión del caso en consulta de norma. Respecto al (2) la Corte de una manera poco diáfana resume el análisis de constitucionalidad contraponiendo las normas tributarias al derecho a la seguridad jurídica, señalando la naturaleza del derecho y determinando que:

“(…) Dichos artículos del Código Tributario [en referencia al 13 y 17] contienen normas de carácter amplio, encaminadas a guiar la aplicación e interpretación de los hechos y el derecho en materia tributaria por parte de la Administración Tributaria o de los jueces. Sin embargo, el sistema tributario nacional engloba una serie de disposiciones normativas que deben ser interpretadas en conjunto; es decir, el aplicador debe tomar las disposiciones normativas e interpretarlas para el caso

concreto de una forma coherente e inclusive, dicha interpretación debe hacerse lo más apegado a los derechos y a su vigencia”

Por el lado (b) de los derechos vulnerados la consulta de norma responde a una presunta inconstitucionalidad entre la aplicación de los Art. 13 y 17 del Ctri vigentes a ese momento, con normas constitucionales.

“(…) Debido a que existe duda razonable respecto a que dichas normas serían contrarias a los artículos 11 numerales 4<sup>17</sup> y 5<sup>18</sup>, 66 numerales 15<sup>19</sup>, 16<sup>20</sup>, 26<sup>21</sup>, 29 literal d)<sup>22</sup>, 76 numerales 2<sup>23</sup> y 3<sup>24</sup>, 82<sup>25</sup>, 300<sup>26</sup> y 323<sup>27</sup> de la Constitución de la República del Ecuador”.

El amplio catálogo de derechos que presuntamente la aplicación de la interpretación y el principio de esencia sobre forma suponen es resuelto por la magistratura cuando asume la resolución del segundo problema jurídico, dónde en relación a la presunta incompatibilidad de la aplicación del principio en relación al derecho a la seguridad jurídica, la Corte afirma:

“Preocupa a este Organismo, como el SRI ha aplicado los artículos 13 y 17 del Código Tributario pues no establece una cadena de razonamiento que los vincule con el resto del ordenamiento jurídico nacional tributario. En estos casos, podemos

---

<sup>17</sup> “Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales”.

<sup>18</sup> “En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia”.

<sup>19</sup> “El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental”.

<sup>20</sup> “El derecho a la libertad de contratación”.

<sup>21</sup> “El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas”.

<sup>22</sup> “Que ninguna persona pueda ser obligada a hacer algo prohibido o a dejar hacer algo no prohibido por la ley”.

<sup>23</sup> “Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada”.

<sup>24</sup> “Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Solo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento”.

<sup>25</sup> Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

<sup>26</sup> 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

<sup>27</sup> Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación.

observar una omisión de enunciar normas sustanciales para el proceso de determinación tributaria, respecto de las cuales, los métodos de interpretación de los hechos y el derecho no pueden servir sino como guías o parámetros de evaluación de la realidad fáctica y jurídica” (p.28).

Como consecuencia la Corte asume se transgrede el derecho a la seguridad jurídica y consecuentemente “(...) ocasiona otras transgresiones a normas constitucionales” citando las de los derechos constitucionales previamente expuestos.

Respecto al (c) *ratio decidendi* de la sentencia, la Corte fundamenta su decisión final a partir de que si bien las normas impugnadas se reputan constitucionales existe una “tergiversación” de parte de la administración pública en cuánto a su aplicación, sin determinar de qué manera debía la administración tributaria ejercer la carga argumentativa de tal modo que la aplicación del principio no comportase un ejercicio arbitrario de una potestad reglada.

Finalmente, respecto a (e) *los efectos de la decisión*, la magistratura constitucional distingue el efecto del pronunciamiento de acuerdo a la potestad que ejerce, citando el Art. 143 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional dónde se distinguen dos efectos: (i) el correspondiente al control abstracto de constitucionalidad (*erga omnes*) cuando la Corte se pronuncie sobre la compatibilidad de una norma con disposiciones jurídicas; y (ii) el correspondiente al control concreto (*efectos interpartes y comunis, o para casos análogos*) cuando la Corte analiza la constitucionalidad de la aplicación de la disposición jurídica. Subsumiendo la disposición en el caso en concreto la Corte Constitucional afirma que:

“En la especie, el juez consultante, tal como quedó expuesto, presentó su solicitud de consulta de norma, dentro de un proceso de medidas cautelares autónomas, el cual conforme lo ha señalada este Organismo, está encaminado a cesar la amenaza o evitar la transgresión de derechos constitucionales. En este contexto, sobre la base de lo expuesto por el juzgador y en función de la naturaleza del control concreto de constitucionalidad, en principio, se entiende que la aplicación de las normas contenidas en los artículos 13 y 17 del Código Tributario, resultarían indispensables para la resolución del referido proceso.

Los elementos descritos en los párrafos precedentes llevan a esta Corte a concluir que su pronunciamiento se encasilla en el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 143 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional. (...)”

Aunque una vez más existe una contradicción cuando en el apartado de “decisión” de la sentencia la Corte afirma que la resolución surtiría únicamente efectos inter partes.

Del análisis de esta primera sentencia encontramos que la Corte Constitucional más allá de sus omisiones argumentativas y de que no realiza un análisis general respecto a cada derecho constitucional limitándose a señalar el de la seguridad jurídica, si encuentra lo que el organismo denomina “tergiversación” del principio de parte de la administración tributaria en su aplicación. Lo que es ya un primer indicio respecto a la ineficiencia en la aplicación del principio. Sin señalarse estándares para corregir esta tergiversación u obligación de carga argumentativa para su justificación.

### **(B) Sentencia No. 92-15-IN/21**

La sentencia No. 92-15-IN/21 de fecha 13 de enero de 2021 no analiza directamente la constitucionalidad del principio de esencia sobre forma, no obstante, es parte de las fuentes aquí analizadas, en cuanto desarrolla el efecto de cosa juzgada en el control de constitucionalidad, pues esto nos indicaría la susceptibilidad de nuevos controles de constitucionalidad respecto a la aplicación del principio de esencia sobre forma.

La sentencia cuyo juez ponente fue el Doctor Ramiro Ávila Santamaría analiza una presunta inconstitucionalidad del inciso final del Art. 324 del Código Orgánico General de Procesos cuyo texto establece que en materia tributaria:

“(…) La o el juzgador calificará la demanda y dispondrá que se rinda la caución en el término de veinticinco días, en caso de no hacerlo se tendrá como no presentada y por consiguiente, ejecutoriado el acto impugnado, ordenará el archivo del proceso”

Respecto al (a) problema jurídico planteado la Corte Constitucional busca analizar la constitucionalidad del afianzamiento en materia tributaria a partir de tres aristas: (i) *efecto de cosa juzgada en el control de constitucionalidad*; (ii) *constitucionalidad de la norma impugnada para suspender el acto administrativo en materia tributaria*; (iii) *constitucionalidad de la norma impugnada para conocer la pretensión de la demanda*.

Respecto al (i) el efecto de cosa juzgada es analizado por la Corte Constitucional considerando el previo pronunciamiento de la magistratura a través de la sentencia No. 14-10-SCN-CC. El Art. 96 de la LOGJCC establece que las acciones de inconstitucionalidad surten efecto de cosa juzgada cuando la sentencia que desecha la demanda es precedida de control integral (numeral 2) o si no ha estado precedida de control integral subsista el fundamento del juicio de constitucionalidad (numeral 3). Por tanto, la Corte razona en el sentido de que no se podría presentar una nueva demanda de inconstitucionalidad cuando: se

haya hecho control integral de la norma acusada o subsista el fundamento del dictamen de constitucionalidad. (párr.15)

En este sentido la Corte recuerda el dictamen 3-19-DOP-CC a través del cual se resolvió la constitucionalidad de la reforma al mismo art. 324 del COGEP planteada por la Asamblea Nacional. La norma reformada pretendía establecer que la sola presentación de la demanda suspendía de hecho los efectos del acto impugnado, el dictamen precitado arribó a la conclusión de que la norma reformada era inconstitucional al afectar los principios de eficacia de la administración y financiación del gasto público al impedir el afianzamiento del 10%. Aquí la Corte Constitucional identificó que la propia magistratura previamente “se pronunció explícitamente sobre la suspensión del acto impugnado y no hizo pronunciamiento alguno sobre la continuación de la causa”.

Concluyendo que “consecuentemente, la Corte puede conocer otros efectos de la norma impugnada que no han sido objeto de análisis constitucional. En este caso, la Corte puede conocer si el no rendir caución tiene efectos sobre la continuación de la causa”. (párr. 20)

Con respecto a la (ii) constitucionalidad de la norma para suspender el acto impugnado, la Corte encuentra dos efectos posibles del afianzamiento en función a que suspende, pues por un lado puede suspender la ejecución del acto administrativo y por otro la continuación de la tramitación de la causa. Respecto a la exigibilidad del afianzamiento para la suspensión del acto administrativo, la Corte lo reputa constitucional al existir un fin constitucionalmente válido. (párr.23).

No obstante, respecto a la exigibilidad del afianzamiento para la continuación de la tramitación (punto iii) y el eventual archivo de no verificarse la caución, la Corte encuentra que esta “(...) dentro del COGEP ha sido contemplada como un mecanismo de suspensión, pero aquello no debería influir en la continuación del proceso, puesto que su no cancelación perjudicaría en el acceso a la justicia”. (párr. 28)

El texto del Art. 324 así comprendido a criterio de quiénes proponen la acción de inconstitucionalidad vulnera los derechos a: tutela judicial efectiva (Art. 75 CRE), igualdad y no discriminación (Art. 11 CRE) y fin de justicia del sistema procesal (Art. 169 CRE). Siendo los (b) derechos analizados en el dictamen.

En su (c) ratio decidendi la Corte expone que:

“(...) Se observa que la disposición final del artículo 324 del COGEP, impide que se obtenga una decisión que resuelva el fondo del asunto. En caso de que el administrado no rinda la caución en el término de veinticinco días, la norma dispone el archivo de

la causa. En ese sentido, se identifica que la consecuencia que el legislador ha previsto como incumplimiento del requisito de rendir caución en la disposición examinada, puede implicar la imposibilidad de tutelar efectivamente un derecho o interés de la persona demandante” (47ár..29)

Complementado con la declaración de inconstitucionalidad que señala que

“(…) La caución del 10% que se presente deberá ser considerada, exclusivamente, como un mecanismo que tiene por finalidad suspender los efectos del acto impugnado y, en caso de que no se caucione el porcentaje contemplado en la ley, no se impedirá que el proceso continúe, garantizándose así la tutela judicial efectiva”. (47ár...31)

Finalmente, los (d) efectos del fallo al ser producto del control abstracto de constitucionalidad se entienden extensivos a todas las causas (erga omnes), aunque explícitamente la Corte en su parte resolutive dispuso que todos los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario apliquen lo resuelto “a todas las causas que hayan ingresado o ingresen, y cuyo trámite esté pendiente” (punto 3).

#### **(C) Sentencia No. 47-15-IN/ 21**

Importante era analizar la sentencia anterior, aunque no se refería estrictamente a la constitucionalidad del principio de esencia sobre forma, en función a comprender la naturaleza del instituto de cosa juzgada en el control de constitucionalidad y la eventual procedencia de nuevos controles por la propia Corte. Respecto a las previas sentencias de otras magistraturas la actual configuración de la Corte Constitucional manifiesta que:

“(…) (a) en la sentencia No. 002-18-SCN-CC, la entonces configuración de la Corte Constitucional no realizó un control integral de la constitucionalidad del artículo 17 del Código Tributario, en tanto que se limitó su estudio con relación a una presunta incompatibilidad con el Art. 82 de la CRE; e inclusive respecto a dicha incompatibilidad, (b) se centró en realizar un control concreto y más no abstracto, el cual mayoritariamente giró en torno a la actuación tributaria del Servicio de Rentas Internas, en lo que respecta a su facultad determinadora de tributos (...)” (párr. 23).

De tal manera la Corte Constitucional encuentra que “(…) los fundamentos de dicha sentencia no subsisten, en un plano abstracto y general, y por ende no le impiden a esta Corte realizar un nuevo control constitucional integral sobre la norma impugnada” (párr. 24).

En concordancia con lo previamente expuesto respecto a que se puede analizar nuevamente cargos de inconstitucionalidad sobre una norma cuando esta: no haya sido precedida de control integral o no subsista el fundamento de la declaratoria de constitucionalidad. (Sentencia No. 92-15-IN/21. Párr.15)

Ya en su desarrollo la sentencia ahora analizada identifica el (a) problema jurídico en función a (b) los derechos constitucionales presuntamente vulnerados, que a criterio de los accionantes son: propiedad y capacidad contributiva (Art. 66.2, 300 y 321 CRE); seguridad jurídica (Art. 82 CRE); libre desarrollo de actividades económicas (Art. 66.15 CRE); libertad de contratación (Art. 66.16 CRE); así como los principios de reserva de ley tributaria (Art. 132 CRE) e iniciativa normativa privativa (Art. 301 CRE).

De esta manera la Corte sostiene la solución del problema jurídico a partir del desarrollo de la constitucionalidad del principio de esencia sobre forma contrastado con cada derecho, aunque advierte no pronunciarse respecto a la presunta incompatibilidad con los principios alegados pues “(...) no ha sido posible evidenciar alguna argumentación que permita sostener una posible incompatibilidad de la norma impugnada con dichos principios” (párr.28)

Respecto a la vulneración al derecho a la seguridad jurídica los accionantes plantean que la aplicación del principio de esencia sobre forma permite a la administración tributaria “(...) sopesar situaciones jurídicas y prescindir de ellas para supuestamente ir a la esencia económica de la transacción”. Al respecto la Corte Constitucional se manifiesta citándose a sí misma en el sentido de que el real valor de la seguridad jurídica “no reside consumadamente en la previsibilidad de las decisiones, como si en la posibilidad de control de aquellas” (Sentencia No. 1742-13-EP/20. Párr.20)

Siendo su conclusión respecto a la compatibilidad del essence over form y la seguridad jurídica el que:

“(...) El contenido de derecho a la seguridad jurídica, no se agota en el respeto a la aplicación subsuntiva de reglas jurídicas, sino que, garantiza que la decisión adoptada en un proceso de razonamiento jurídico, como puede ser el proceso de calificación o recalificación de cierto acto jurídico o económico con implicaciones tributarias; independientemente del método o modelo de razonamiento que haya observado, se encuentre suficientemente argumentada”

Puede extraerse entonces preliminarmente que a criterio de la Corte Constitucional el modelo interpretativo o de calificación no asume relevancia siempre y cuando se cumpla con una exigencia de carga argumentativa. El razonamiento es válido, aunque a criterio de este autor esa prescindencia “del método o modelo de razonamiento” sigue sometiendo la aplicación del principio a un campo en demasía extenso y susceptible de constituirse en una potestad discrecionalmente arbitraria.

A fin de sostener su argumento de constitucionalidad conforme el Art. 82 de la CRE (seguridad jurídica) la Corte realiza un análisis separado de la constitucionalidad de: **(i)** el principio de realidad jurídica (Art. 17 inciso 1 Ctri), y **(ii)** principio de realidad económica (Art. 17 inciso 2 Ctri)

Respecto al (i), la magistratura encuentra dos dimensiones de los actos jurídicos: una subjetiva correspondiente a la voluntad efectiva de las partes (*intentio facti*) y otra objetiva correspondiente a los efectos ciertos del acto jurídico (*intentio juris*). (párr. 40) La confluencia de ambos es lo que permite el perfeccionamiento del acto jurídico, pues este se entiende compuesto por un aspecto esencial (referido a la prestación realizada por los intervinientes en el acto) y otro accidental (referido a los elementos que no le pertenecen al acto jurídico en su sustancia). (párr. 41)

De este modo la Corte establece que el principio de realidad jurídica “(...) garantiza que los elementos esenciales del acto jurídico no sean desconocidos en pro de los accidentales, y para esto hace un énfasis jurídico en la intención de las partes y en los efectos reales provocados por el acto jurídico”. (párr. 42)

A esto que la Corte llama “recalificación en clave esencial” (párr. 44) no se le puede objetar inconstitucionalidad en cuanto su aplicación comporte “(...) un razonamiento motivado, con suficiencia de premisas, razones y pruebas”. Añade entonces que pueden existir dos manifestaciones de relación entre la forma y la sustancia jurídica: (i) una relación de identidad (forma y sustancia compatibles) y (ii) una relación de no identidad (forma y sustancia no compatibles) de manera tal que el principio de realidad jurídica deberá aplicarse, en cuanto principio de interpretación, solo en el segundo caso (párr. 45).

En los párrafos ulteriores (46-47-48-49) la Corte desarrolla lo que antes ya introdujo, esto es: la concepción de que el principio de esencia sobre forma será constitucional cuando exista un proceso de justificación argumentativa suficiente que sustente su aplicación a cada caso concreto.

La metodología de aplicación de la carga argumentativa propuesta está integrada de la siguiente manera:

- La aplicación del principio de realidad jurídica se sustentará en aquellos casos donde entre forma y sustancia jurídica exista una relación de no identidad (incompatibilidad);
- A fin de identificar la verdadera naturaleza del acto jurídico el proceso argumentativo constará de dos fases: (a) negación, o desacreditación de la forma jurídica elegida por el contribuyente o responsable; y (b) afirmación, que se

construye como el proceso de recalificación del acto jurídico “(...) usando como premisas mayores normas que definan los actos jurídicos” normas que no excluyen aquellos actos jurídicos atípicos o innominados cuya conceptualización recurre a otras fuentes formales del derecho;

- La afirmación construida alrededor de una determinada norma jurídica constituye la norma de identificación del acto jurídico, alrededor de ella se aportarán las razones fácticas que comprueben su subsunción al presupuesto normativo elegido, las cuales tendrán especial énfasis en el aspecto subjetivo (voluntad real de las partes) y el elemento esencial del acto jurídico (contenido prestacional);
- Finalmente, se deberá explicar el porqué de la adecuación de la circunstancia fáctica al hecho generador, exigiéndose, además de la precitada fase de negación/afirmación, un proceso de: (i) justificación externa (sustentación de una premisa general a través de premisas menores); y (ii) justificación interna (sustentación de la premisa general). Así la Corte exige que:

“(...) En la primera [justificación externa] se ejecutará la calificación de determinado acto jurídico de conformidad con su verdadera esencia, y en la segunda [justificación interna] se verificará si dicho acto se adecua a alguno de los hechos generadores contemplados por la norma tributaria, a efectos de constatar si nace la obligación tributaria”. (párr..48)

Así desarrollada la carga argumentativa la Corte entiende anclada a la constitucionalidad del principio su justificación. Respecto al (ii) principio de realidad económica, este remite a la verificación de hechos generadores en función a conceptos netamente económicos como el caso del impuesto a la renta, el patrimonio, y el poder adquisitivo o frecuencia de consumo.

La Corte razona estableciendo que el principio de realidad económica sobre la forma jurídica al atender a las situaciones económicas que efectivamente existen entre las partes intervinientes, no comporta una colisión demasiado evidente respecto a dilucidar la sustancia económica y la forma jurídica<sup>28</sup>, porque precisamente los hechos generadores están preestablecidos “en clave económica”. (párr. 53 y 54) Distingue sin embargo que las exoneraciones tributarias son situaciones fácticas donde si puede presentarse una colisión entre la forma jurídica adoptada y la esencia económica realmente verificable, porque: “(...)

---

<sup>28</sup> “En consecuencia, en estos casos, donde el hecho generador corresponde a un fenómeno, relación o situación económica que se adscribe de forma independiente de la naturaleza jurídica de la fuente, no se dan los presupuestos necesarios para que exista una colisión entre la sustancia económica y la forma jurídica” (Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 47-15-IN/21. Párr. 53)

La fuente de determinado ingreso puede ser expuesta bajo una forma específica que le dé acceso al beneficio de una exoneración tributaria, cuando en realidad la dinámica económica que lo originó es otra” (párr. 57)

Este razonamiento de la Corte conduce a que para la magistratura no existiría conflicto aparente en el proceso interpretativo de la realidad económica que la administración tributaria y los jueces realizan al momento de aplicar el principio de esencia sobre forma, porque no se afecta la fuente del acto jurídico y la recalificación en cualquier caso atiende a conceptos netamente económicos. No obstante, este autor encuentra que la afirmación de la Corte respecto a la aplicación del principio de realidad económica es bastante laxa cuando justamente esa indeterminación de los conceptos económicos (que no siempre se encuentran reglados) conduce a que la administración pública caiga en lo que previamente se denominó potestad discrecionalmente arbitraria.

Llamativamente la propia Corte reconoce que:

“En ocasiones, la propia ley, ya sea inspirada en causas subjetivas (participantes en la relación económica) o por razones objetivas (dinámicas de mercado, regulaciones estatales, etc) ha decidido resolver de forma previa y general algunos conflictos que pueden presentarse entre la sustancia económica y la forma jurídica, como en el caso de los actos celebrados con empresas fantasmas, inexistentes o de papel, o entre partes relacionadas, al considerar que las formas jurídicas no se adecuan a la realidad económica” (párr. 58)

Justamente esto que la Corte denomina “conflictos” entre la esencia económica y la forma jurídica es el resultado de la indeterminación de criterios de valoración económica en la propia norma. Ciertamente es, que algunos conceptos están directamente relacionados con criterios financieros y de corte netamente económico. No obstante, muchos de estos criterios deben de ser fijados a fin de reducir el grado de discrecionalidad en el proceso de interpretación. El ejemplo propuesto de las empresas fantasmas<sup>29</sup> en la legislación tributaria ecuatoriana es un ejemplo que no constituye un criterio de valoración de realidad económica propiamente dicho, sino una previsión de solución ex ante de la forma jurídica estableciendo que en todos los casos los entes participantes en una relación contractual que sean verificados como empresas fantasmas, inexistentes o de papel carecerán de autonomía contractual y la relación económica así verificada dará lugar a una glosa por infracapitalización, subcapitalización o capitalización subrepticia.

---

<sup>29</sup> Terminología adoptada a través de Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000536 del Servicio de Rentas Internas.

Se puede comprender entonces que la calificación de la realidad económica afecta directamente la forma jurídica elegida por el contribuyente o responsable. Así es obligación de la administración tributaria en el proceso de verificación, la aplicación de criterios de valoración económica, que lamentablemente no están prescritos muchas veces en la norma. En esta sentencia la Corte reconoce que:

“(…) Hay situaciones en las cuales, la resolución de los conflictos entre la sustancia económica y la forma jurídica no se encuentra tasada por la ley, y en aquellos casos la aplicación del principio de realidad económica, tal como sucedía con el principio de realidad jurídica, debe estar precedida de un proceso de justificación suficiente que explique porqué se presentaría esta incompatibilidad entre lo económico y lo jurídico” (párr. 59)

El proceso de justificación señalado se refiere a la carga argumentativa que se expuso para el principio de realidad jurídica, pues igualmente a criterio de la Corte el principio “(…) per se no vulnera el derecho a la seguridad jurídica siempre que se respete un proceso de justificación que obedezca un mínimo de estándares argumentativos” (párr. 60)

El estándar de carga argumentativa así desarrollado consta de:

- La aplicación del principio de realidad económica es procedente en aquellos casos donde se verifique una incompatibilidad y no exista previsión normativa de relación entre la forma jurídica y la sustancia económica;
- La justificación de la aplicación de una nueva categoría económica al acto jurídico formal debe comprender dos fases: (i) negación, de la categoría económica asumida por el contribuyente a través de un acto jurídico formal determinado; y (ii) afirmación, de la nueva categoría económica dilucidada por el intérprete. Afirma la Corte que se pueden usar premisas sistémicas o extrasistémicas, es decir derivadas de fuentes formales del derecho o de otras ciencias, principalmente financieras o contables;
- Una vez fijado el criterio de valoración económica a usarse corresponde explicar por qué el acto jurídico elegido por el contribuyente no se corresponde con la realidad económica, aunque la Corte llamativamente vuelve a hacer referencia exclusiva a las exoneraciones como si solo en estos casos se presentaran incompatibilidades. Al afirmar que se debe señalar además el por qué el acto jurídico formal escogido por el particular “(…) no puede acceder al beneficio tributario correspondiente” (párr. 61). Al igual que el principio de realidad jurídica, esta explicación de la adecuación del criterio económico escogido debe

estar constituido por una justificación externa (probandas menores que revisten una probanda mayor, donde se argumenta la naturaleza del acto en función a su verdadera esencia) y una justificación interna (explicación de la probanda mayor, o examen de adecuación de la relectura económica en función a una previsión normativa, es decir la subsunción a un hecho generador).

El estándar de argumentación *ex post* a la calificación de un hecho generador tiene mucho más sentido en los procesos de verificación de determinación, aunque no se reputa útil cuando de determinación en sí mismo se trata, pues únicamente entrega parámetros de justificación para la interpretación conforme el *essence over form*. No obstante, la Corte en parte de su (c) ratio decidendi entiende la constitucionalidad tanto del principio de realidad jurídica como del de realidad económica “(...) siempre y cuando su aplicación esté sujeta a un proceso de justificación que goce de suficiencia, conforme los estándares definidos” (párr..62)

Cabe puntualizar que la carga argumentativa exigida a través de esta sentencia por la Corte Constitucional es una medida de justificación de aplicación del principio y no responde en esencia al establecimiento de criterios de valoración. Los principios como mandatos de optimización son medidas de cumplimiento ideal y regulación de las normas, por tanto, muchas veces dejan a discrecionalidad de la administración pública la medida de interpretación en su aplicación. A fin de reducir el riesgo de que esta interpretación sea discrecionalmente arbitraria es que se requiere la fijación de límites, estos a su vez deben de ser conducentes de acuerdo al momento de aplicación del principio de esencia sobre forma. Si los límites están fijados *ex ante* hablamos del desarrollo de criterios de valoración de la realidad económica, pues como se explicó previamente la realidad jurídica no comporta grandes dificultades al encontrarse las previsiones normativas ya descritas en la ley. En cambio, si los límites buscan ser aplicados una vez interpretada la sustancia jurídica o económica, hablamos de criterios de justificación de aplicación del principio.

En el análisis de la presunta vulneración a los derechos de propiedad y capacidad contributiva, la Corte razona en el sentido de que:

“(...) La Corte Constitucional considera que una norma que establezca un principio de supremacía de la sustancia jurídica o económica sobre la forma jurídica, no es una norma que afecte de manera directa a la propiedad privada de las personas, por cuanto no establece ningún elemento objetivo (hecho generador, base imponible, tarifa, etc) o subjetivo (contribuyente y sujeto activo) de algún tributo y, en consecuencia, carece

de potencialidad recaudadora, es decir, de capacidad para afectar la propiedad” (párr.81)

Así la Corte vuelve a insistir en la necesidad de un proceso argumentativo de justificación motivado conforme los estándares previamente expuestos y analiza los cargos respecto a la presunta vulneración del derecho a desarrollar actividades económicas y libertad de contratación con símiles razonamientos. (párr. 94)

Finalmente, los (d) efectos de la sentencia analizada la reputan en correspondencia a su naturaleza de control abstracto de constitucionalidad, en una de tipo erga homines, declarándose la constitucionalidad del principio de esencia sobre forma siempre y cuando su aplicación “(...) obedezca los parámetros de motivación señalados (...)”

La metodología propuesta por la Corte Constitucional responde evidentemente a criterios de justificación de aplicación del principio, encontrándose la necesidad de discutir la fijación de criterios de valoración ex ante que permitan acudir a esa sustancia económica o jurídica dentro de los procesos de determinación tributaria perse.

#### **4.2.5. Discusión sobre los estándares mínimos de aplicación del Principio de Esencia sobre Forma.**

Parte importante de la discusión doctrinaria en la aplicación del principio de esencia sobre forma es medir su grado de falibilidad, ineficacia e ineficiencia asociado a la no existencia de parámetros de valoración y exclusión en la aplicación del principio. Además del componente de resultados mediante la aplicación de entrevistas y encuestas, esta investigación toma como referencia previos pronunciamientos de la Corte Nacional de Justicia a través de sus sentencias No: 23-94, RO 573. 22-XI-94; No 46-94, RO 764, 22-VIII-95; y No. 2-94, RO 903 13-III-96.<sup>30</sup> Estas sentencias, aunque no sean profundizadas al mismo nivel que se lo realizó con las sentencias de orden constitucional, comparten un criterio común: el que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia corrige la actuación de la autoridad tributaria re-interpretando la previa interpretación por esta realizada al amparo del denominado principio de esencia sobre forma.

Entendida la existencia de un mecanismo de justificación de aplicación del principio de esencia sobre forma (*carga argumentativa según la sentencia 47-15-IN/21 de la Corte Constitucional Ecuatoriana*) es que se encuentra el vacío respecto a un estándar de valoración de la sustancialidad jurídica y económica. Como se expuso, el Art. 17 del Código

---

<sup>30</sup> Ver expedientes de casación.

Tributario Ecuatoriano contiene dos subprincipios derivados del *essence over form*: (i) el de realidad jurídica por sobre la forma jurídica, y (ii) el de realidad económica por sobre la forma jurídica.

La aplicación de este principio supone un ejercicio intelectual dividido en dos fases: (a) interpretación de la sustancia jurídica y económica; y (b) subsunción de la circunstancia fáctica a la previsión normativa (adecuación al hecho generador del tributo). Además, existen dos momentos donde el principio puede ser aplicado: (1) *ex ante*, como parte de un proceso de determinación tributaria; y (2) *ex post*, como parte de un proceso de verificación de la determinación tributaria.

Cuando el intérprete (administración tributaria o juez) se encuentra ante un proceso de determinación tributaria (caso 1) debe valerse de tres líneas o estándares: uno de valoración de la sustancia, otro de justificación de la aplicación de ese estándar de valoración y otro de reglas de exclusión para aplicar el principio. Cuando se aplica el principio de realidad jurídica la elección del estándar de valoración o exclusión no asume relevancia como para que se desarrollen estándares anexos, basta con la identificación de la naturaleza jurídica de parte del intérprete y la carga argumentativa que este le imprima en la motivación de la justificación de elección de esa calificación jurídica. Lo mismo sucede en el proceso de verificación de la determinación (caso 2) dentro del principio de realidad jurídica, pues bastará seguir el lineamiento de negación-afirmación propuesto por la Corte Constitucional para así justificar y sostener la elección de la nueva norma de identificación jurídica, o en su defecto no aplicarla.

Cuando el intérprete se enfrenta a la aplicación del principio de realidad económica tanto en procesos de determinación (*ex ante*) o de verificación de la determinación (*ex post*), debe seguirse una línea de estándares de: (i) valoración, (ii) justificación y (iii) exclusión. Es en la primera y tercera línea de estándares donde la legislación ecuatoriana encuentra grandes vacíos pues la remisión a criterios económicos indeterminados construye un caldo de cultivo idóneo para la proliferación de la arbitrariedad en la determinación tributaria, además de que las reglas de exclusión (si bien recientemente introducidas en la Ley de Desarrollo Económico de 2021) no generan certeza respecto a cuándo se puede o no recurrir al principio de esencia sobre forma, so pretexto de acudir a la sustancia de las relaciones económicas.

Pues la determinación:

“(…) Como define la ley es una actividad reglada, consecuentemente la inobservancia de las normas de procedimientos, de los principios legales que regulan la determinación, y de los fundamentos constitucionales que garantizan el debido

proceso y la motivación adecuada, comporta la realización de un acto inválido que no puede producir efecto legal alguno.” (Patiño, 2012. p.329)

Encontrar un estándar de valoración que disminuya la arbitrariedad en la apreciación de los actos económicos y fortalecer las reglas de exclusión en la aplicación del *essence over form* será entonces el objeto de este capítulo.

Como se expuso en capítulos anteriores la determinación es una facultad y un proceso detentado por la administración tributaria y extraordinariamente los jueces distritales de lo Contencioso Tributario. En su definición normativa la determinación es “(...) El acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. (...)” (Ctri, 2021. Art. 68)

De esta definición extrapolamos antes los objetos de la determinación, siendo el establecer en cada caso: (a) existencia del hecho generador; (b) sujeto obligado a la satisfacción del tributo; (c) base imponible; y (d) cuantía.

El principio de esencia sobre forma contenido en el Art. 17 del Código Tributario en su denominación normativa es el criterio general de “calificación del hecho generador”. Por tanto, el desarrollo de sus estándares de aplicación asume relevancia en función al objeto de la determinación de establecer la *existencia de ese hecho generador*.

El hecho generador como circunstancia fáctica subsumible a un antecedente de hecho previsto en la norma tiene algunos elementos, que son: material, personal, temporal, espacial y cuantitativo. (Ross, 2009) A partir de la identificación de estos elementos es que preliminarmente desarrollaremos los posibles estándares de valoración para la realidad económica, identificando en cada caso si el elemento resulta relevante a la hora de valorar el componente real de la relación comercial.

El elemento *material u objetivo* está directamente relacionado con las manifestaciones directas o indirectas de riqueza que puedan ser verificables en las relaciones económicas sostenidas por los contribuyentes o responsables. Entonces un **primer criterio** de selección para la construcción del estándar de valoración de realidad económica es que en cada caso concreto sea verificable la real concurrencia de cualquier tipo de manifestación directa o indirecta de riqueza.

El elemento *personal o subjetivo* refiere la relación entre la expresión de riqueza y el sujeto pasivo del tributo. Dando como resultado un aparente segundo criterio, aunque no útil para la valoración de la realidad económica, si útil para la segunda fase de la aplicación del principio de esencia sobre forma (subsunción de la circunstancia fáctica al hecho generador)

y esto es: que una vez verificada la materialidad del hecho generador, este le sea atribuible a un determinado sujeto pasivo.

El elemento *temporal* refiere el periodo de aplicación del tributo en relación con la actividad económica del contribuyente. Facilitando: (i) la verificación de la real concurrencia de la estructura material del hecho generador; (ii) la determinación del nacimiento de la obligación tributaria; (iii) la determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria; y (iv) el establecimiento de las consecuencias de la exigibilidad de la obligación. (Ross, 2009) Siendo un **tercer criterio** útil a la hora de la valoración de la realidad económica, pues en cada caso concreto la administración pública deberá verificar que la materialidad del hecho generador se corresponda en tiempo y espacio a la actividad económica del sujeto pasivo a fin de confirmar su real concurrencia. Lo que no supone tampoco una identificación del sujeto obligado, pues este paso de relación entre contribuyente obligado y existencia material del hecho generador, como se dijo previamente, está integrado en la segunda fase de subsunción al hecho generador en sí mismo.

El elemento *espacial* refiere al territorio dónde se reputa exigible la obligación tributaria al establecer condiciones de competencia entre la administración tributaria central o seccional, y la consecuente eficiencia administrativa en la gestión del cobro del tributo (Jarach, 1999, p. 382). Criterio no relevante a la hora de realizar la valoración de un acto económico pues esta valoración prescinde de la jurisdicción, verificándose únicamente que la existencia del hecho generador se produzca en el territorio que reclama la satisfacción del tributo.

Finalmente, el elemento *cuantitativo o base imponible* implica la expresión del valor cuantificado del hecho generador atendiendo a circunstancias económicas, financieras y de capacidad contributiva del contribuyente prefijadas por el legislador. Este criterio se **reputa relevante** para la valoración de la realidad económica **en cuanto funge como criterio de exclusión** de la interpretación conforme el principio *essence over form*, así: si la valoración se encuentra prescrita normativamente no será necesario recurrir a una interpretación extensiva basada en estándares.

De esta primera aproximación al desarrollo de estándares de valoración de la realidad económica pueden extraerse dos reglas relevantes: (1) en cada caso concreto para sustentar la interpretación deberá ser verificable la real concurrencia de cualquier tipo de manifestación directa o indirecta de riqueza; y (2) en cada caso concreto se deberá verificar que la materialidad del hecho generador se corresponda en tiempo y espacio a la actividad económica del sujeto pasivo a fin de confirmar su real concurrencia. Se pudo encontrar

además una regla de exclusión de remisión a la interpretación conforme el *essence over form*: (1) si los criterios de valoración se encuentran prescritos normativamente no será necesario recurrir a una interpretación basada en estándares so pretexto de acudir a la sustancia del hecho económico.

La calificación de este hecho generador atiende a una valoración integral del elemento fáctico de naturaleza económica (Bujanda, 1977). Lo que no faculta en ningún caso “(...) violar el principio de legalidad so pretexto de consultar las "consecuencias económicas" del acto” (Reyes, 2004.p. 127). La lucidez de la sustancia económica en el proceso de determinación parte justamente de que al elemento fáctico se lo subsuma bajo criterios de incidencia de naturaleza económica, de tal manera que lo “(...) que el Derecho Tributario reconoce es el aspecto empírico encuadrado en el régimen jurídico, que el derecho objetivo por sí solo asignaría a este fin práctico” (Jarach, 1999, 397). Jarach bajo este criterio prescinde del *intentio juris* centrándose en el *intentio facti* con que las partes reconocen el acto jurídico, siendo sus fines prácticos a los cuáles debe arribar la administración tributaria.

Ross (2009) un poco menos radical afirma que el *intentio juris* no puede prescindir del *intentio facti* o viceversa, al vincular el “(...) presupuesto de la obligación impositiva a requisitos formales, correspondientes a una determinada manifestación de voluntad de las partes, o sea, la *intentio iuris*, por motivos de cualquier naturaleza, sin perjuicio de los casos de actos absolutamente simulados, que son nulos para el derecho civil, mientras que dan lugar al impuesto en ciertos casos” (Ross, 2009, p. 235). Con esto, si la intención del legislador es limitar la arbitrariedad en el ejercicio de la determinación presuntiva se reputa lógico y necesario que se establezcan requisitos formales para los actos jurídicos y que estos sean vinculados con la intención empírica de las partes en función a criterios de valor económico.

Pero esta vinculación y no distinción entre *intentio facti e intentio juris* es solo lógica en la medida que existen las escalas de valor suficientes que reduzcan la estimación presuntiva de actos de naturaleza económica, se fijen límites a la interpretación (cláusulas de exclusión) y se exija una carga argumentativa de justificación para su aplicación.

Cuando en 1914 Enno Becker introdujo el *essence over form* como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria desarrolló su sistema de tal manera que atendiese a tres componentes: (i) Finalidad de los actos de los particulares; (ii) significación económica y contable; y (iii) circunstancias accesorias al nacimiento del componente económico. (Bujanda, 1977)

A fin de profundizar en el desarrollo de los estándares de valoración de la realidad económica es que se recurrirá a criterios económicos propiamente dichos. Criterios clasificados en función a los fines primigenios del principio de esencia sobre forma.

La interrogante principal que aquí subyace es como o de qué fuente obtener estos criterios de valoración económica. Muchos de estos ya se encuentran desarrollados en la configuración normativa de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en función a cada impuesto al que se encuentran obligados los sujetos pasivos (*Impuesto a la Renta, Impuesto al valor agregado, Impuesto a los Consumos Especiales, impuestos reguladores, Régimen RIMPE*). Otros son fuente para el develamiento de operaciones entre partes relacionadas o determinados modelos empresariales desarrollados bajo modelos contables.

Se usará entonces como una de las primeras referencias para el desarrollo de los estándares económicos propiamente dichos, a los criterios que subyacen de los precios de transferencia fijados para partes relacionadas en aplicación del principio de plena competencia.

El Art. Innumerado posterior al 4.3 de la LRTI define a las partes relacionadas como “Personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de estas”.

Al tratarse de partes relacionadas por compartir entre si dirección, administración, control o capital, la administración tributaria busca a través de la exigencia del principio de plena competencia que los precios de transferencia entre estas respondan a un valor igual o mayor al que se hubiese verificado entre partes independientes (LRTI, Sección Segunda: De los precios de Transferencia. Agregada por el Art. 78 de la Ley s/n, RO. 242-35, 29-XII-2007)<sup>31</sup>.

El Art. 3 de esta Sección Segunda fija criterios de comparabilidad de naturaleza económica para “operaciones comparables” siendo aquellas donde no existen diferencias entre sus características económicas relevantes o que, en caso de existir diferencias, puedan ser eliminadas mediante criterios económicos. La comparabilidad propuesta pone en una

---

<sup>31</sup> El propio inciso 5 del Art Innumerado posterior al 4.3 de la LRTI faculta a la administración tributaria realizar el establecimiento de partes relacionadas por presunción cuando se verifique que no se ajustan al principio de plena competencia.

balanza las operaciones económicas entre partes relacionadas y las que se hubiesen producido entre independientes.

Cabe añadir que la aplicación del principio de competencia en sí mismo tiene métodos prefijados en el Art. 85 del Reglamento a la LRTI y son: método del precio comparable no controlado, método del precio de reventa, método del costo adicional, método de distribución de utilidades, y método de márgenes transaccionales de utilidad operacional. Estos métodos no resultarán relevantes para el desarrollo de la presente investigación pues responden a herramientas de control comparado en transacciones de partes relacionadas.

Ahora bien, el propio Art. Innumerado 3 de esta sección segunda plantea que de acuerdo al método de aplicación elegido para el principio de competencia se deben tomar en cuenta los siguientes elementos:

1. Características de las operaciones, dónde debe distinguirse: prestación de servicios (la naturaleza del servicio y si involucra o no experiencia o conocimiento técnico); uso, goce y enajenación de bienes (características físicas, calidad y disponibilidad del bien); explotación o transmisión de bien intangible (tipo de activo, duración y grado de protección y beneficios derivados del uso); enajenación de acciones (capital contable de la entidad emisora, patrimonio, valor presente de utilidades o flujos de efectivo); operaciones de financiamiento (monto del préstamo, plazo, garantías, solvencia del deudor, tasas de interés, y **esencia económica antes que la forma**).
2. Análisis de funciones o actividades, incluyendo activos y riesgos en las operaciones.
3. Términos contractuales o no con los que realmente se cumplen las transacciones.
4. Circunstancias económicas o de mercado, entre las que se incluye: ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel de mercado, si es por mayor o al detal, nivel de competencia, posición competitiva de compradores y vendedores, disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, niveles de oferta y demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costos de transportación y, fecha y hora de la operación.
5. Estrategias de negocios, incluyendo relacionadas con: penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Es interesante que el elemento referido a las características de las operaciones incluya un análisis de distinción de la esencia económica antes que la forma jurídica, pues esto devela

el carácter simbiótico entre el principio de plena competencia y el de esencia sobre forma como herramientas de la facultad determinadora de la administración tributaria.

Lo propuesto en este trabajo de investigación no parte de una equivalencia entre ambos principios, pues el primero (*esencia sobre forma*) es un principio de interpretación de actos jurídicos y económicos y el segundo (*plena competencia*) emerge como un principio regulador de la actividad comercial de los contribuyentes, facultando a la administración tributaria en aplicación de la progresividad y equidad propias de la materia, exigir grados de comercialización justa entre partes relacionadas. Lo que sí tienen en común ambos principios es justamente el grado de valoración económica al que es requerido arribar a fin de realizar el proceso de determinación por el sujeto activo de manera presuntiva, por lo cual, los elementos aplicables al principio de plena competencia bien pueden ser sistematizados a fin de construir elementos del estándar para la determinación presuntiva conforme el *essence over form*.

De los criterios económicos expuestos resultan de especial relevancia para la valoración de los actos económicos aquellos que permitan atender a: develar la naturaleza del acto, su materialidad o su vinculación con un hecho generador preestablecido en la norma. Con estos requisitos de selección es que se reputan relevantes como parte del estándar para la valoración de la realidad económica los siguientes:

- (1) En cada caso concreto a fin de dilucidar la naturaleza de la relación o los actos económicos entre las partes, se deberá identificar si responde a: (i) transferencia de bienes tangibles, (ii) transferencia de bienes intangibles o (iii) prestación de servicios.

Si la naturaleza de la relación o los actos económicos responde a (i) transferencia, uso, goce o enajenación de bienes tangibles los elementos de los que se servirá el análisis de su sustancialidad económica son: características físicas, calidad, disponibilidad del bien y utilidad neta obtenida.

Si la naturaleza de la relación o los actos económicos responde a (ii) transferencia, transmisión, o explotación de bienes intangibles, los elementos de los que se servirá el análisis de su sustancialidad económica, son: tipo de activo, duración y grado de protección al patrimonio de la que goce, índice de beneficios derivados de su uso o propiedad y utilidad neta producto de la transferencia. En el caso de la enajenación de acciones societarias o sujetas al mercado de valores o bursátil, a fin de identificar la naturaleza de la relación o los actos económicos se recurrirá al valor presente de las utilidades.

Si la naturaleza de la relación o los actos económicos responde a (iii) prestación de servicios, los elementos de los que se servirá el análisis de su sustancialidad económica, son: naturaleza del servicio y valor agregado por la provisión especializada de estos, según involucren grados de experiencia y conocimiento técnico.

- (2) Sin perjuicio de las demás disposiciones legales vigentes a fin de acceder a develar la materialidad del acto económico, la administración tributaria podrá acudir a la expresión formal de los términos contractuales fijados entre las partes en relación con los que efectivamente se ven cumplidos dentro de la transacción.
- (3) En la comprobación de la materialidad del acto económico deberá considerarse además las circunstancias económicas globales, nacionales y de mercado, cuyos elementos relevantes son: índice de costos producción, índice de costos de transportación, y momento de la transacción.

Parte también de todos estos elementos de naturaleza económica propiamente dicha son:

- a. Los coeficientes de estimación presuntiva por rama económica fijados por el Servicio de Rentas Internas anualmente de conformidad con el Art. 25 de la LRTI. Por lo que un (4) criterio de tipo económico a considerarse deberá ser: En cada caso concreto a fin de dilucidar la naturaleza o verificar la materialidad del acto económico, de no poderse acudir a los criterios previamente expuestos, se estará a los criterios y coeficientes de estimación presuntiva fijados anualmente por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general; y,
- b. El régimen contable general para micro, pequeñas y medianas empresas (*Mipymes*) que de conformidad con la Disposición General Agregada a la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) por el Art. 40 de la Ley s/n R.O. 111-S del 31-XII-2019 dispuso que “(...) la categorización de Mipymes podrá ser aplicada y controlada por el SRI en función a su base de datos respecto al monto de ingresos (...)”. De lo que extraemos un (5) criterio a considerarse para acceder a la sustancialidad económica: En el caso de micro, pequeñas y medianas empresas la administración tributaria podrá realizar la valoración económica atendiendo a criterios contables de general aceptación, tales como las normas NIIF o semejantes estándares internacionales siempre que la contabilidad del sujeto pasivo los observe.

Se han prefijado 7 criterios de valoración para la realidad económica y una regla de exclusión. Respecto a estas últimas debe considerarse que la reciente *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID- 19*, introdujo a través de su Art. 71 un nuevo artículo posterior al 30.1 del Código Tributario denominado “30.3 Criterios para la calificación de sustancia jurídica y económica” cuyo texto es el siguiente:

“Cuando la Autoridad Tributaria realice procedimientos de determinación de obligaciones tributarias, o resuelva reclamos o recursos presentados por los sujetos pasivos, y califique la esencia y naturaleza jurídica de un acto del contribuyente, o las relaciones económicas efectivamente existentes entre contribuyentes con prescindencia de las formas jurídicas adoptadas, deberá considerar los siguientes criterios fundamentales:

**Si** la forma jurídica o económica escogida por el contribuyente forma parte de las modalidades aplicables al tipo de actividad económica o sector de la economía al que pertenece el sujeto pasivo sometido al respectivo procedimiento o resolución.

**Si** el resultado de la forma jurídica adoptada es neutro, en términos recaudatorios, teniendo en cuenta la posibilidad de que el eventual ahorro experimentado por una de las partes involucradas en el respectivo acto o contrato podría haber generado un correlativo incremento los ingresos de la otra parte, siempre que ambas partes sean residentes fiscales en el Ecuador.

**Si** al momento en que se celebró el respectivo acto o contrato sujeto a análisis, existía un precedente jurisprudencial obligatorio que haya resuelto la pertinencia del respectivo tratamiento tributario aplicado por los interesados a dicha relación jurídica.

Si se verifica, de oficio o a petición de parte interesada, el cumplimiento de uno o varios los criterios previstos en este artículo, la Autoridad Tributaria aplicará el tratamiento tributario correspondiente a la forma jurídica adoptada por las partes, durante el plazo de vigencia del respectivo acto o contrato, sin perjuicio de que existan modificaciones normativas posteriores al régimen tributario aplicable a dichos actos o contratos. Las modificaciones normativas únicamente aplicarán para contratos celebrados a partir de la entrada en vigor de la modificación.”

El artículo precedente está conformado por cuatro párrafos, tres condicionales: (1) verificación de la modalidad de forma jurídica o económica escogida por el contribuyente o responsable, (2) verificación de si el resultado de la actividad es neutro (en sentido tributario), considerando un eventual ahorro experimentado por contribuyentes residentes en el país, (3)

verificación de si al momento de la celebración del acto o contrato la modalidad jurídica o económica se encontraba regida por un precedente jurisprudencial obligatorio. Y un párrafo de consecuencia: de verificarse la concurrencia de una o más de los condicionales anteriores se aplicará el tratamiento tributario correspondiente a la forma jurídica elegida por los contribuyentes, excluyendo con esto el recurrir a un criterio interpretativo bajo el principio de esencia sobre forma.

Más allá de los reparos técnico-legislativos que puedan hacerse a esta reciente introducción reformativa, es evidente que su desarrollo responde a criterios de exclusión de aplicación del *essence over form*. Los mismos que serán integrados en este trabajo de investigación dentro de la propuesta final de reforma tributaria. Consecuentemente a fin de finalizar este capítulo, el lector podrá encontrar que existirán 7 criterios de valoración para actos de tipo económico y 4 reglas de exclusión de aplicación al principio de esencia sobre forma. Además de los criterios de justificación por carga argumentativa exigidos por el Art. 30.4 del Código Tributario y la sentencia 47-15-IN/21 de la Corte Constitucional. Criterios que serán sistematizados en la propuesta de reforma de este trabajo de investigación.

#### **4.2.6. Legalidad de los capitales en Paraísos Fiscales o Jurisdicciones de menor Imposición en el Ecuador.**

De acuerdo a Hernández Viguera (2006) “Los paraísos fiscales tienen su origen en la libertad de los movimientos internacionales de capitales que se introduce al suprimirse los controles establecidos en los diferentes Estados sobre los bancos y los mercados de capitales” (p. 21).

Previamente en el marco conceptual cuando se definió a los paraísos fiscales se trató de comprender las características que conducen a que un territorio pueda ser considerado como tal, en 1998 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) mediante la emisión de un dossier denominado “*Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*” expuso cuatro criterios de reconocimiento de los paraísos fiscales: a) ausencia de impuestos o que estos sean exclusivamente nominales para rentas derivadas de actividades económicas; b) carencia de efectivo intercambio de información entre la administración tributaria central, seccional o judicial, y los organismos internacionales conforme los instrumentos para evitar la doble imposición; c) falta de transparencia en la aplicación de medidas legales o administrativas; y, d) no exigencia de actividad real en la jurisdicción donde se tributa. (OCDE, 1998)

En el caso ecuatoriano el reconocimiento jurídico de la existencia de paraísos fiscales ha evolucionado considerablemente a través de los años, en 2015 mediante la resolución Res. NAC-DGERCGC15-00000052 del 3 de febrero de 2015 se listaron 88 jurisdicciones como paraísos fiscales tomando como criterios de referencia los entregados por la OCDE. De manera sistematizada los cuerpos normativos en materia tributaria (*Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, Ley de Aduanas, Ley reformativa para la Equidad Tributaria y la reciente Ley de Desarrollo Económico*) se han centrado en buscar develar la naturaleza de las relaciones económicas de las jurisdicciones con capitales en paraísos fiscales o de menor imposición a través de: (i) criterios para su reconocimiento, acogiendo las recomendaciones de la OCDE y demás organismos internacionales para el establecimiento del domicilio fiscal de los contribuyentes y/o responsables; (ii) normas de estandarización de presentación de declaraciones y (iii) controles de transferencia entre partes relacionadas con la aplicación del principio de plena competencia.

Además, lo interesante es que, pese a la categorización de una jurisdicción como paraíso fiscal, el traslado o movimiento de capital desde la jurisdicción de origen de la riqueza hacia estos territorios perse no constituyen ilícitos tributarios administrativos o penales, todo en aplicación del principio financiero de economía de opción. Dentro del Marco Conceptual de esta investigación se arribó a la conclusión de que el legislativo ha preferido no dotarle de un reproche jurídico (tipificación como infracción) al ejercicio de la economía de opción siempre y cuando el contribuyente responda a sus obligaciones verificables en el territorio nacional. Para esto la autoridad tributaria se vale de los mecanismos previamente expuestos y usa las herramientas que le prevé la legislación a fin de arribar al develamiento de la naturaleza de las relaciones económicas internacionales, verificando hechos generadores y aplicando los convenios de no doble imposición. La aplicación y desarrollo del principio de esencia sobre forma toman entonces especial relevancia en cuanto al tratamiento de paraísos fiscales se refiere, pues emerge como un puntal de suma importancia a la hora de determinar y/o verificar la materialidad de los hechos generadores, la sujeción al pago y el consecuente perjuicio económico de los contribuyentes.

Se concluye entonces, que, aunque de iure el establecimiento de un capital en una jurisdicción de menor imposición o paraíso fiscal no es legalmente reprochable, si lo son las actividades ilícitas que lo rodeen, actividades que son materializadas a través de infracciones administrativas y penales. La lucha contra las prácticas fiscales agresivas no es de este modo una esfera aislada de competencia exclusiva del Derecho Penal, el Administrativo Tributario

supone una herramienta eficaz al combatir los ilícitos relacionados con paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

#### **4.2.7. Características del Ilícito Tributario.**

Cuando previamente se abordó al Ilícito Tributario se determinó que en el Ecuador se concibe como la especie del género de Infracciones Tributarias. Así las infracciones tributarias son transgresiones normativas administrativas (ilícito tributario) o penales (delito tributario). Aunque doctrinariamente esto no funcione así, pues el Ilícito Tributario es entendido como el género de cualquier infracción normativa, alrededor del cual se subsume: el administrativo (infracción tributaria) y el penal (delito tributario). (Morales Tobar, 2011. p.34)

Por eso es que se lo define de manera general como “La vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley” (Río Granados, 2005. p. 293)

No obstante, a fin de obtener claridad en el análisis de las características y elementos normativos del Ilícito Tributario es que se recurrirá en este apartado a la categorización ofrecida por el Código Tributario Ecuatoriano.

El CTri en su Libro IV ubica al Ilícito Tributario, estableciendo que las disposiciones se *aplicarán a todas las infracciones tributarias* (Art. 310 CTri), lo que nos da un primer indicio respecto a la equivalencia que la norma les otorga a las denominaciones “Ilícito Tributario” e “Infracción Tributaria” (Art. 313, 314 CTri). Incluso cuando define a la “infracción tributaria”, comprendida en este punto ya como sinónimo de ilícito tributario, lo hace en el sentido de que esta constituye “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena” (Art. 314 CTri).

Clasifica el mismo CTri a las infracciones tributarias (ilícito tributario) en contravenciones y faltas reglamentarias (Art. 315 Ctri). Muchas de las disposiciones del CTri pareciesen responder a un intento de fijar criterios para los delitos tributarios penales, no obstante, este animo se desvanece cuando nos remitimos a otras disposiciones que prefijan: responsabilidad en infracciones (Art. 321), penas aplicables a las infracciones (Art. 323) y reglas para la gradación de estas penas (Art. 324). Obviamente la reserva de ley penal para el establecimiento de conductas tributarias punibles neutraliza que estas disposiciones del Ctri tengan algún atisbo de ser usadas en el proceso penal. Sin embargo, llama mucho la atención

la poca prolijidad con que ha sido caracterizado el Ilícito Tributario, relegándolo a un plano estrictamente administrativo y confundiendo la naturaleza de las infracciones normativas.

Más allá de esto, el Ctri fija como elemento constitutivo de las infracciones tributarias (contravenciones y faltas reglamentarias) la sola transgresión de la norma (Art. 316).

De lo expuesto podemos colegir las siguientes ideas a fin de arribar a las características propias del Ilícito Tributario en el Ecuador:

1. El Ilícito Tributario doctrinariamente es concebido como la infracción normativa administrativa o penal, prestablecida previamente en la ley, verificable y dotada de una pena conforme el ordenamiento vigente;
2. El Ilícito Tributario conforme el Código Tributario es sinónimo de infracción tributaria definido como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena. Lo que limita las características del Ilícito Tributario en el Ecuador hacia una esfera estrictamente administrativa;
3. El Ilícito Tributario o infracción tributaria se clasifica en: contravenciones o faltas reglamentarias. Las contravenciones son violaciones de normas adjetivas o incumplimiento de deberes formales. Las faltas reglamentarias son violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general.

Lo expuesto permite arribar a que son elementos comunes de la infracción tributaria: (i) ser una acción u omisión, (ii) implicar la violación de norma tributaria administrativa sustantiva o adjetiva, reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, y (iii) encontrársele atribuible una pena de forma previa.

#### **4.2.8. Delitos Tributarios y su punibilidad.**

Decíamos que, doctrinariamente el Ilícito Tributario está integrado por dos esferas de acción: el administrativo (infracción tributaria) y el penal (delito tributario). Es objeto de este capítulo ahondar brevemente en la naturaleza del delito tributario a fin de comprender, limitar y verificar las características de la conducta penalmente relevante.

Da Silva Martins (2002) opina que para estudiar la dogmática penal del delito tributario:

“(…) Debemos empezar a tener presente que no se persigue tan solo la falta de pago de impuestos, sino las conductas que demuestran la deformación ardidosa de sus bases imponibles, lo que obliga a anticipar que no existe delito tributario sin la existencia de

una intención de engañar al Fisco por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria.” (p. 86).

La dogmática penal plantea que los elementos comunes del delito responden a su definición normativa, así, nuestro Código Orgánico Integral Penal define a la infracción penal como toda conducta típica, antijurídica, culpable y punible; distinguible entre delito y contravenciones. (Art. 18 COIP)

Francisco Muñoz Conde (2005) plantea la diferenciación del delito a partir de los elementos que lo conforman, pues a su criterio el delito ante todo es un juicio de desvalor a: la conducta (antijuridicidad formal) y al autor (culpabilidad) (p.15).

La tipicidad radica en su establecimiento previo a través de una norma de rango penal ordinario, o la adecuación del hecho material a la norma. En este elemento son distinguibles la tipificación (como proceso legislativo de creación de tipos penales), la tipicidad (como proceso de adecuación o subsunción del hecho material a la norma) y el tipo penal (como descripción de los elementos de una conducta penalmente relevante). (Albán, 2015)

Dentro de la tipicidad es que se encuentran los elementos relevantes de descripción de la conducta penalmente relevante, siendo estos: objetividad jurídica, sujeto activo, sujeto pasivo, aspecto objetivo, aspecto subjetivo, objeto de la acción, resultado, elementos normativos y precepto legal. (Muñoz Conde, 2005).

La antijuridicidad por su lado es entendida como la constatación de que el hecho típico es contrario a derecho, injusto o ilícito e implica una flagrante contradicción de norma expresa. Está compuesta de la suma de dos desvalores: el de resultado, en función a cuánto peligro o daño se haya provocado al bien jurídico protegido; y el desvalor de acción, en función al grado de reproche que le sea atribuible a la conducta. Finalmente, la culpabilidad está dotada de los elementos de: imputabilidad o capacidad de culpabilidad del agente infractor, en función a su racionalidad física o psíquica; conciencia de antijuridicidad, en la medida que se entiende toda disposición normativa penal conocida por todos sin excepciones; y exigibilidad de una conducta diferente en función a la teoría de roles. (Albán, 2015).

Una vez desarrollados los elementos generales del delito es que se realizará un desglose pormenorizado de acuerdo a los elementos propios del tipo penal tributario. Para el efecto se distinguirá primero en abstracto (refiriéndonos al delito tributario como categoría doctrinaria) y luego en particular (refiriéndonos al delito tributario conforme la tipificación ecuatoriana) evidenciando en cada caso: objetividad jurídica, sujeto pasivo, sujeto activo, objeto de la acción, aspecto objetivo, aspecto subjetivo, resultado, sanción, precepto legal y elementos normativos.

Serrano & Serrano (2014) indica de forma general que el bien jurídico protegido (*objetividad jurídica*) al que acude la protección de la tipificación de los delitos tributarios son los intereses económicos estatales. Dónde el sujeto activo será “el obligado al pago que comente la conducta tipificada como delito” y el sujeto pasivo el “Estado a través de la administración tributaria” (Serrano & Serrano, 2014. p. 36-37).

Buján Pérez (2011) encuentra por su lado un bien jurídico protegido mediato, que es el adecuado funcionamiento del orden económico y un bien jurídico protegido inmediato, que es el erario público.

El objeto de la acción es comprendido en cuánto constituye el tributo a verificarse o el deber formal incumplido. (Serrano & Serrano, 2014) Mientras que el aspecto objetivo constituido por el verbo rector y el complemento del tipo se ven marcados de acuerdo a la configuración legislativa adoptada por el cuerpo penal; el aspecto subjetivo es evidentemente doloso, pues nadie incumple o inobserva por omisión culposa un deber formal como contribuyente o responsable de una obligación tributaria. El resultado es un elemento aún debatible, pues de acuerdo al tipo penal previsto este puede o no exigir la verificación de la materialización del perjuicio económico en contra del erario público o la sola verificación de la trasgresión normativa. La sanción, el precepto legal que contiene la tipificación y los elementos normativos al igual que el aspecto objetivo del tipo vienen integrados de acuerdo a la lógica de composición normativa.

Particularmente, en el caso ecuatoriano se encuentra a los delitos tributarios contenidos en la sección Quinta (delitos contra el régimen de desarrollo) del Capítulo V (Delitos contra la Responsabilidad Ciudadana) del Título IV (Infracciones en Particular) del Libro I (La Infracción Penal) del Código Orgánico Integral Penal. Siendo tipificados dos delitos en particular: enriquecimiento privado no justificado (Art. 297 COIP) y defraudación tributaria (Art. 298 COIP).

Cuando en el Marco Conceptual de esta investigación se establecieron distinciones doctrinarias entre la elusión, la evasión, la planificación y la defraudación tributaria; se predeterminó que en la práctica la diferencia sustancial radica en que en la elusión el contribuyente o responsable “anula” la verificación del hecho generador y la consecuente exigibilidad del tributo usando un medio lícito para colocarse en una situación distinta a la que en la realidad se encuentra y de esta manera evitar el nacimiento de la obligación tributaria. En la evasión en cambio la obligación tributaria ha nacido porque el hecho generador se verificó, sin embargo, el contribuyente de forma dolosa impide a la

administración tributaria establecer la base imponible sobre la que se ejecutará el cobro. (Rivas, 2000.p.45).

La planificación tributaria supone en cambio la búsqueda de un ahorro fiscal legítimo con base en las propias herramientas marcadas por la ley tributaria. Esto hace de la planificación: legal y legítima. Lo cual se confirma cuando la misma administración tributaria no califica el resultado del ahorro aplicado como “ilegítimo o ilícito”. (Romero Carpio, 2012. p.55)

Mientras la defraudación tributaria en sentido estricto no supone la mera inobservancia de deberes formales del contribuyente, sino que requiere el elemento volitivo de dolo en la ejecución de la acción para revestirse de gravedad tal que sea necesaria la intervención de la justicia penal.

El caso puntual ecuatoriano no incluye demasiadas conductas punibles, limitándose a un único delito propiamente tributario (defraudación tributaria, Art. 298 COIP) que subsume varias modalidades relacionadas con la no satisfacción de los tributos, modalidades entre las que se incluye:

- Uso de identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros de las administraciones tributarias;
- Uso de datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias;
- Realización de actividades en establecimientos clausurados;
- Imprimir o hacer uso de comprobantes de venta, o de retención o de documentos complementarios que no son autorizados por la administración tributaria;
- Proporcionar a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados;
- Hacer constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva;
- Falsificar o alterar permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;

- Alterar libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;
- Llevar doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;
- Destruir total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;
- Vender para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico;
- Emitir, aceptar, o presentar a la Administración Tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;
- Emitir o presentar comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas;
- Omitir ingresos;
- Extender a terceros el beneficio del derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o beneficios tributarios;
- Simular acto, contratos para obtener beneficios tributarios;
- Existir falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos;
- Obtención indebida de devolución tributaria;
- Uso de personas naturales interpuestas o jurídicas fantasmas o supuestas residentes en el Ecuador o cualquier otra jurisdicción con el fin de evadir cumplimiento de obligaciones tributarias;
- Defraudación agravada por participación de funcionarios públicos.

En estas la graduación del tipo penal responderá en función a cada verbo rector o modalidad de infracción prevista, pero en general comparte el grado de punibilidad respecto a la violación expresa de norma tributaria o reglamentos que establecen el cumplimiento de deberes formales tanto a contribuyentes como responsables.

Ahora bien, una cuestión bastante interesante además de la punibilidad de los delitos tributarios es su prevención, si bien el fin de la pena de acuerdo a la norma ecuatoriana (Art. 51 COIP) es la prevención general positiva, conforme el principio de mínima intervención penal y lesividad el poder punitivo debe valerse de otros mecanismos de prevención

asociados a la identificación de riesgos potenciales en el cometimiento de ilícitos en contra de la administración tributaria.

#### **4.2.9. Aplicación de una política de tratamiento de riesgos preventiva.**

En el proceso de determinación tributaria la administración pública debe valerse de un sistema de evaluación de la actividad jurídica, económica y empresarial realizada por los contribuyentes y/o responsables. Ese proceso de valoración se ve nutrido a través del desarrollo de estándares de valoración prestablecidos en la norma, pero a su vez enfrenta una problemática: su inutilidad cuando es verificable el cometimiento de un ilícito tributario y el único mecanismo de remediación es la aplicación de una pena administrativa o penal a fin de buscar la reparación del bien jurídico infringido.

Esta poca utilidad de la determinación y sus herramientas como medios de prevención (incluyendo al principio de esencia sobre forma y su estándar de aplicación) llevan a que deba analizarse por un lado la existencia de riesgos en las actividades económicas y por otro las medidas para cumplir con criterios de ética en los negocios, responsabilidad social corporativa y buen gobierno corporativo. Borja Pareja García (2018) entiende al buen gobierno corporativo como:

“(…) El resultado de una serie de comportamientos y conductas dentro del seno de la actividad empresarial con los que se pretende casar conceptos que antaño eran considerados enemigos: hablamos, de un lado, de la obtención de beneficios económicos, y de otro, de la obtención de los mismos siguiendo unas prácticas que resulten adecuadas y transparentes, propias de todo empresario diligente”. (p. 153)

Los riesgos son definidos como la susceptibilidad o potencialidad del cometimiento de infracciones en el seno de configuración de las actividades económicas, ya sean riesgos exógenos (provenientes de circunstancias ajenas a la voluntad del contribuyente) o endémicos (provenientes de no seguir criterios de debida diligencia). La importancia de reconocer la existencia de riesgos conduce al desarrollo de una política de debida diligencia tributaria, la misma que debe estar dotada por un lado de seguridad jurídica otorgada por la legislación y normativa secundaria, y una sólida cultura tributaria que motive al sujeto obligado a la satisfacción del tributo a evitar la proliferación de estos riesgos, en lo posible reducirlos y en lo ideal extirparlos.

La prevención juega un papel fundamental en el desarrollo de la cultura tributaria, una prevención que debe estar integrada por: (i) reconocimiento expreso de la existencia de los

riesgos asociados a cada actividad económica; **(ii)** exigencia normativa del cumplimiento de los deberes formales; y **(iii)** exigencia de un plan de cumplimiento normativo al contribuyente o responsable que garantice su sujeción a la obligación al pago derivada de la verificación de hechos generadores.

Las tres aristas compuestas confluyen en el denominado “tax compliance” o “plan de cumplimiento normativo tributario”. Una figura que dentro del Marco Conceptual de esta investigación fue ya definida como una estructura reglamentaria exigida por la norma a fin de que los contribuyentes o responsables fijen los riesgos a los que su actividad económica se enfrenta en cuanto el cumplimiento de sus deberes formales y establezca criterios de: prevención, remediación y compensación. (Rozas Valdés, 2012)

Así el tax compliance subyace como “(...) un mecanismo de prevención del incumplimiento jurídico-tributario de las empresas que desean trabajar con la mayor seguridad jurídica posible, sin que de su actividad puedan derivar costes ni sanciones” (Borja Pérez García, 2018. p. 153)

El mismo autor previamente citado distingue como puntos esenciales del plan de cumplimiento normativo preventivo tributario a: (a) seguridad jurídica, en cuanto su desarrollo va ligado a la eliminación de cualquier óbice que pueda suponer anular la capacidad de acción de las empresas en el marco de la libre competencia; (b) celeridad, en cuánto el tax compliance permite a las empresas sectorizar su producción, definir riesgos conforme cada subestructura y solucionar inconvenientes rápido de acuerdo al inconveniente encontrado; (c) fomento de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes; y (d) fortalecimiento de la economía mediante el descenso de los riesgos de las empresas al permitirle centrarse en el fomento de sus actividades productivas, y fomento del índice de confianza tanto con la gestión productiva de la empresa como con el marco normativo (Ibídem).

Como se expuso entonces el sistema de prevención no puede verse realizado sin la adopción de una política preventiva integral a través de la exigencia de un plan de cumplimiento normativo (tax compliance) que exija la observancia de los deberes formales de los contribuyentes a la par que otorga beneficios tributarios en función al grado de prevención en el cometimiento de ilícitos tributarios. De ahí también la necesidad de establecer como deber formal adherido a los contenidos en el Art. 96 del Ctri el de remitir obligatoriamente la información respecto a las actividades con capitales en paraísos fiscales y/o jurisdicciones de menor imposición y el deber de remitir (en caso de contar con plan de

cumplimiento normativo) dicho instrumento para su aprobación y control de parte de la administración tributaria central.

#### **4.2.10. Desarrollo de un Plan de Cumplimiento Normativo Preventivo.**

En su esencia lo propuesto en esta investigación no circunda en torno a fijar grados de exoneración en la satisfacción de tributos, mucho menos reducir cargas impositivas. Todo eso escapa de la naturaleza misma del Plan de Cumplimiento Normativo, que es: fijar criterios de observancia general por cada contribuyente o dentro de cada empresa que busquen prevenir el cometimiento de ilícitos tributarios, criterios fijados a través de un instrumento normativo interno sometido a aprobación y control periódico por la Administración Tributaria Central. De contar con un plan de cumplimiento preventivo, y verificarse el cometimiento de un ilícito tributario, la autoridad tributaria competente podrá otorgar atenuantes y/o eximentes en función a la infracción cometida y el grado de previsibilidad que el contribuyente haya fijado en su *tax compliance*.

Esto, a criterio del autor constituiría una interesante primera aproximación al instituto del *compliance* en relación con todas las demás materias del derecho. Puede en este punto también, subyacer en el lector la interrogante respecto a qué sucedería de verificarse el cometimiento de un delito tributario y contar con un *tax compliance*. La unidad de configuración normativa conduce a que dentro de nuestra propuesta de reforma no podamos sugerir la introducción de un *compliance* penal preventivo, además de que requeriría un estudio teórico, doctrinario y de sistematización con los demás cuerpos normativos, en demasía extenso para esta investigación. Por lo tanto, el *tax compliance* propuesto en este trabajo formará un sistema de prevención dirigido al ilícito tributario administrativo tal como lo entiende el Código Tributario ecuatoriano, permitiéndole a nuestro sistema jurídico adoptar el instituto, si se quiere, de una forma no traumática y perfectible en el tiempo.

Como se expuso previamente el origen directo de los planes de cumplimiento normativo preventivo es el *compliance penal* introducido en virtud de la reforma del Código Penal Español establecida en la Ley Orgánica 1/2015 de 30 de marzo, y la circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado Española que modificó los elementos de identificación de la responsabilidad penal de la persona jurídica. (Lledó Benito, 2018).

El primer instrumento fuente para el desarrollo de un programa de cumplimiento normativo preventivo fue el adoptado mediante la norma ISO 19600, que es un elemento normativo adoptado por la Organización Internacional de Normalización (ISO) institución

encargada de la elaboración de instrumentos técnicos estandarizados a nivel internacional. En esta primera fuente se exponen 12 principios de sostenimiento para un programa de compliance eficiente. La primera fue una del tipo *management system standard* (MSS) tipo B, es decir un estándar de directrices.

Anclado a éste primer instrumento subyacen la ISO 37001 como norma MSS de tipo A que establece especificaciones sobre la construcción de los planes de cumplimiento normativo. Luego con ocasión de la reforma al Código Penal Española aparece la UNE<sup>32</sup> 19601, una norma de estandarización de ISO Española, si bien no observable como estándar internacional, si invocable como fuente a sus criterios de referencia.

Sumado a esta se encuentra la UNE 19602 que es ya fuente directa de tax compliance español, y que puede servir para que nuestro Servicio Ecuatoriano de Normalización (INEN) adecúe un primer borrador de normas comunes al desarrollo de un plan de cumplimiento normativo preventivo en materia tributaria.

Importante en este punto es señalar que debido a la gran variedad de actividades económicas de contribuyentes y/o responsables resulta imposible y aún para nada recomendable que el *compliance* tributario sea descrito en el Código Tributario tal como previamente se lo realizó con el principio de esencia sobre forma, es decir detalladamente a partir de estándares de aplicación. Lo idóneo es establecer el uso del sistema de compliance tributario en apego a las normas estandarizadas internacionales acogidas por el Servicio Ecuatoriano de Normalización (INEN) y con base en estos criterios, de verificarse que un sujeto pasivo se acoge a un plan de cumplimiento normativo ofrecer beneficios tributarios relacionados con eventuales procedimientos administrativos sancionadores.

Sin perjuicio de que en la propuesta de reforma final adjunta en este trabajo de investigación se encuentre la remisión hacia la adopción del *compliance* tributario como instrumento preventivo (no obligatorio, por lo pronto) y la consecución de eventuales atenuantes y eximentes de responsabilidad de verificarse que el plan de cumplimiento normativo se adecua a los estándares creados por el INEN y criterios mínimos requeridos a través de la inclusión normativa. Disponiendo además en una disposición general de la Ley Reformatoria que en un plazo perentorio suficiente el Servicio Ecuatoriano de Normalización emita la primera norma de estandarización para *compliance* en materia tributaria.

Los elementos esenciales que un plan de cumplimiento normativo debe observar, de acuerdo a Borja Pareja García (2018) son en líneas generales:

---

<sup>32</sup> Los documentos normativos UNE son normas emanadas de los Comités Técnicos de Normalización de la Asociación Española de Normalización.

- a. Determinación del contexto o definición de la actividad económica realizada por el contribuyente o responsable, en función a donde la empresa ejerce su actividad, su tamaño y naturaleza de las relaciones comerciales lo que conduce a una identificación de los factores de riesgo asociados con esa actividad;
- b. Listado de las obligaciones formales normativas asociadas con los factores de riesgo en función a la fuente de la que provienen;
- c. Fijación de políticas de actuación (valores, normas, principios) en los que el plan de cumplimiento normativo y el gobierno corporativo de empresas y contribuyentes se sostiene;
- d. Introducción de buenas prácticas tributarias basadas en general a partir de la economía colaborativa (cooperación recíproca entre la administración tributaria y sujetos obligados) y la transparencia.

También es cierto que un sistema preventivo tributario debe propender a la estandarización, pero a la vez la sencillez y economía legislativa, pues entre más complejo sea un requisito tributario más difícil será el cumplimiento de las obligaciones formales.

En general, el sistema de *tax compliance* o *plan de cumplimiento normativo* preventivo tributario propuesto por este autor siguiendo la misma lógica planteada por Borja Pareja García (2018) y la UNE 19602 está constituido por 7 pasos a ser seguidos en orden cronológico, todo condensado en un documento normativo de orden interno sometido a aprobación y control de la administración tributaria central:

- (i) El sujeto obligado deberá identificar el contexto de su actividad económica, en función a donde la ejerce, el tamaño o flujo de sus transacciones, y la naturaleza de las relaciones comerciales sostenidas. Para esto podrá valerse de los estándares previamente introducidos para el principio de esencia sobre forma;
- (ii) El sujeto obligado deberá realizar una identificación preliminar de los riesgos de incumplir deberes formales tributarios asociados con la naturaleza de su actividad económica;
- (iii) A fin de cumplir de manera eficiente con el requisito anterior, el sujeto obligado deberá generar un marco de prevención general mediante un listado de sus obligaciones formales contenidas en la legislación tributaria o aduanera vigente;
- (iv) Una vez generado el Marco de Prevención General, el sujeto obligado (persona natural o jurídica) deberá designar un responsable para la verificación

y gestión de su plan de cumplimiento normativo preventivo, también denominado como “*compliance officer*” o “*agente de cumplimiento normativo*”;

- (v) El sujeto obligado deberá identificar dentro de su organización empresarial todas las áreas o sectores con responsabilidad de cumplimiento tributario, ya sea de manera directa (como el área de contabilidad) o indirecta (como el área comercial);
- (vi) El sujeto obligado deberá definir sus políticas de actuación, lo que previamente se desarrolló como el conjunto de valores, normas y principios que guíen la gestión empresarial eficiente valiéndose sobre todo de los principios de: cooperación recíproca, buen gobierno corporativo y fiscal, transparencia, buena fe y confianza legítima.
- (vii) Se deberá entonces introducir en el documento condensado, las prácticas tributarias mediante el desarrollo de un sistema de gestión de cumplimiento, documento que deberá ser elaborado por el Compliance Officer. El sistema de gestión de cumplimiento estará compuesto de tres aristas: **(a)** cumplimiento fiscal; **(b)** cumplimiento contable; y **(c)** cumplimiento comercial.

**(a) Cumplimiento Fiscal:**

La base de la gestión mediante las medidas de cumplimiento fiscal estará contenida dentro de un denominado “*Protocolo de cumplimiento fiscal*”. Que deberá contar con:

**(a.1)** El listado de infracciones y delitos tributarios en función a los riesgos del Plan General;

**(a.2)** Un listado de tributos a satisfacerse, ya realizado en el punto (iii) del Plan de Cumplimiento General. Dentro de este listado deberán fijarse objetivos a cumplirse para la satisfacción eficiente del tributo (objetivos que pueden ser: cumplir el plan, procurar la máxima economía de medios o recursos posible y evitar el cometimiento de ilícitos tributarios);

**(a.3)** Una vez identificados los tributos a satisfacerse y los objetivos a cumplirse, se deberá fijar las tareas críticas relacionadas con la satisfacción de los tributos. Agregándose además herramientas de gestión de riesgo para cada tarea;

**(a.4)** La identificación de las tareas críticas conduce a que se desarrolle un organigrama de responsabilidades, a través de la desfragmentación de

medidas de control sobre el riesgo, el control podrá ser: ex ante, durante y post gestión del riesgo, sin perjuicio de medidas de control complementario. El organigrama en todos los casos debe contener la jerarquía de control a aplicarse, el sistema de toma de decisiones y el grado de responsabilidad corporativa por cada miembro identificable. Lo recomendable en todos los organigramas de gestión de riesgo es que existan tres niveles de verificación de cumplimiento, así si el responsable inicial omite la verificación, puede ser corregida por un supervisor inmediato y este a su vez puede someterlo a aprobación de otro supervisor de mayor jerarquía. Lo interesante de un sistema de organigrama así desarrollado es que facilita la trazabilidad en la identificación del incumplimiento, pudiendo la empresa adoptar las medidas de sanción necesarias previstas en la legislación laboral para así mantener control sobre su sistema de gestión de riesgo en el cumplimiento.

**(b) Cumplimiento contable:**

El cumplimiento contable a priori debe seguir los mismos elementos contenidos en el protocolo fiscal, pero dentro de un “protocolo de cumplimiento contable”, y deberá contar con:

**(b.1)** Listado de obligaciones contables relacionadas con las obligaciones tributarias;

**(b. 2)** Identificación de las tareas críticas relacionadas con la gestión de riesgo asociada al cumplimiento de las obligaciones contables. Agregándose herramientas para la gestión del riesgo;

**(b.3)** Desarrollo del organigrama de responsabilidades mediante la adopción de un cuadro de mando de control que busque verificar el sistema de facturación a través de filtros de supervisión en los mismos tres niveles descritos para el protocolo de cumplimiento fiscal;

**(b.4)** Se añade a esto la planificación previa de sistemas de auditoría interna que permitan realizar procesos de control complementario.

**(c) Cumplimiento Financiero:**

El cumplimiento financiero en líneas generales es el último punto de un sistema de cumplimiento normativo en cuanto funciona como filtro de evaluación y configuración de los dos anteriores. Se materializa dentro de un “Protocolo de cumplimiento Financiero”. Así su función es la identificación de

las falencias, errores y riesgos asociados en los sistemas de prevención fiscales y contables de tal manera que sus elementos están dados por el desarrollo de:

**(c. 1)** Un plan estratégico de prevención, en el que se debe incluir periódicamente un proceso de evaluación interna del riesgo en el seno de la organización;

**(c.2)** El desarrollo de modelos de operación para eventualidades financieras no previstas, en la gestión de los propios sistemas de control y en el cumplimiento de las demás obligaciones económicas del contribuyente;

**(c.3)** Un sistema de monitorización periódica y evaluación del Plan de Cumplimiento Normativo General, que permita identificar: debilidades, amenazas y oportunidades.

El sistema de responsabilidad dentro del plan de cumplimiento financiero será en líneas generales de tipo directivo, siendo las cabezas del organigrama en conjunto con el Compliance Officer las responsables directas de su supervisión y desarrollo.

El sistema de desarrollo del plan de cumplimiento normativo propuesto recoge algunos de los criterios contenidos en las normas ISO, así como directrices referenciales de las normas UNE españolas. La categorización así definida es una muestra de cuál puede ser el sistema de desarrollo de un plan de cumplimiento normativo preventivo en caso de que el Servicio Ecuatoriano de Normalización (INE) busque desarrollar un estándar para la gestión y cumplimiento de obligaciones de naturaleza tributaria.

Dentro de la propuesta de reforma el lector encontrará la fijación de ciertos criterios mínimos a ser considerados para acogerse a los beneficios tributarios derivados de la adopción del plan de cumplimiento normativo, así como las fuentes directas de gestión de riesgos.

### **4.3. Marco Jurídico**

#### **4.3.1. Constitución de la República del Ecuador.**

Esqueleto propio del sistema jurídico propuesto son las normas constitucionales contenidas en el Art. 283 que establece al sistema económico como social y solidario, reconociendo al ser humano como sujeto y fin en sí mismo, que propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza y

busca como objetivo principal la reproducción y producción de condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir.

“Art. 283.- El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza, y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir.

El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta, popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios. “

La política fiscal es entonces parte de los elementos más importantes en la construcción de sistemas de prevención de cometimiento de ilícitos, pues a partir de la identificación real de los fines de esta política es que finalmente se construye el bloque normativo bajo el cual la autoridad tributaria atiende a las finanzas públicas. De este modo el Art. 285 de la misma Constitución establece que:

“Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos;
2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados;
3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.”

Importante también se reputan los principios del sistema tributario y el establecimiento de la política tributaria general fijada promoviendo la redistribución y estimulación de la producción de bienes y servicios, cuyo texto en el Art. 300 establece que:

“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”.

La inclusión del sistema tributario como instrumento fundamental de la política económica tributaria hace que el bloque constitucional sea cimentado por los principios generales de aplicación de los derechos y construido desde la escala de jerarquía normativa. Así los objetivos de la política económica nacional involucran una sistematización funcional entre el sistema administrativo, judicial y legislativo.

#### **4.3.2. Código Tributario Modelo para América Latina.**

El Código Tributario Modelo para América Latina es la primera fuente de inclusión del principio de esencia sobre forma y los demás principios fiscales que sigue la norma nacional ecuatoriana a fin de fortalecer la construcción de un sistema de responsabilidad corporativa y fiscal eficiente. Siendo así se reputan relevantes las disposiciones normativas contenidas en el Art. 6 (interpretación de las normas tributarias), Art. 7 (forma jurídica de los actos)

“Art. 6 Interpretación de las normas tributarias. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, ni el de los ilícitos tributarios.”

“Art. 7 Forma jurídica de los actos. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete deberá asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el tributo fue establecido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.”

Así mismo resulta de especial relevancia a fin de sustentar la reforma propuesta en cuanto a la inclusión del deber de información en el Art. 96 del Código Tributario como

deber formal, el Art. 53 del CTMAL<sup>33</sup> que establece el deber de información en el siguiente sentido:

“Art. 53 Deber de información.

1) Los contribuyentes, terceros responsables y terceros ajenos a la relación tributaria, personas naturales o jurídicas y unidades económicas o entes colectivos, de Derecho Público o Privado, están obligados a cooperar con la Administración tributaria en las funciones de fiscalización, debiendo proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, que le sean requeridos por la referida Administración. De acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior, en particular: a) Los retenedores y los obligados a ingresar a cuenta estarán obligados a presentar relaciones de las cantidades satisfechas a otras personas en concepto de rendimientos del trabajo, del capital, y de actividades empresariales o profesionales. b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen la de cobro por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o los derechos de autor, estarán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración tributaria. A la misma obligación quedan sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general, que legal, estatutaria o habitualmente realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales. c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria que estén en proceso de ejecución tributaria, estarán obligadas a informar a los órganos y agentes de cobro ejecutivo y a cumplir los requerimientos que les sean hechos por los mismos en el ejercicio de sus funciones legales.

2) Las obligaciones a las que se refiere el párrafo anterior deberán cumplirse, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado de los órganos competentes de la Administración tributaria, en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen.

---

<sup>33</sup> Código Tributario Modelo para América Latina.

3) El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario o en disposiciones tales como reglamentos internos de creación o de funcionamiento de los referidos organismos o entes estatales o privados, debiendo prestarse en el tiempo y forma que establezca la Administración tributaria. Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias y se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago a cargo de la entidad, de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio se efectuarán previa autorización del funcionario competente de la Administración tributaria. Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados y el período de tiempo a que se refieren. La investigación realizada en el curso de actuaciones de fiscalización para regularizar la situación tributaria de acuerdo con el procedimiento establecido en el párrafo anterior podrá incluir al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas o de las cuentas en las que se encuentra dicho origen y destino.

4) La obligación de los profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad, cuya revelación atente al honor o a la intimidad personal y familiar de las personas. Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional a efectos de impedir la comprobación de su propia situación tributaria.”

#### **4.3.3. Código Tributario.**

Particularmente importante son las disposiciones normativas del Código Tributario Ecuatoriano, de las cuáles se rescatarán: (i) la definición de: obligación tributaria y hecho generador; (ii) los criterios de calificación del hecho generador (principio de esencia sobre forma); y (iii) la definición de facultad determinadora y el proceso de determinación.

El Art. 15 del Ctri respecto a la definición de obligación tributaria, expone que debe entenderse como tal al:

“(…) vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley”

Respecto al hecho generador la misma norma en su Art. 16 lo define como aquel “(...) presupuesto establecido en la ley para configurar cada tributo”. Y fija al principio de esencia sobre forma de la siguiente manera:

“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”.

Finalmente, la definición de la facultad determinadora se encuentra contenida en el Art. 68 que la define como:

“(…) El acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”

En el mismo sentido se define al proceso de determinación en el Art. 87 y siguientes al desarrollar los sistemas generales de determinación reconocidos en la legislación nacional. Definición que en su generalidad es igual a la de la facultad de determinación antes expuesta.

#### **4.3.4. Ley de Régimen Tributario Interno.**

En cuanto a la Ley de Régimen Tributario Interno no se copiarán taxativamente las disposiciones legales por su extensión. Pero serán referenciadas e incluidas en el texto a través del pie de página.

Así resultan relevantes: El Art. Innumerado posterior al Art. 4 (Paraísos Fiscales, regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición). En concreto lo

dispuesto en el Art. 4.1 (Residencia de personas naturales), el innumerado posterior al 4.3 (partes relacionadas). Además de los criterios para precios de transferencia entre partes relacionadas contenidos en la Sección Segunda posterior al Art. 15 agregada por el Art. 78 de la Ley s/n, RO. 242-35, 29-XII-2007.

#### **4.3.5. Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.**

El reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno constituye un instrumento de desarrollo de la propia LRTI, por lo que la mayor parte de sus disposiciones guardan relación con los artículos fuente antes citados.

No obstante, de este texto se rescata el Art. 85, que expresa lo siguiente:

“Art. 85.- Métodos para aplicar el principio de plena competencia.- Para la determinación del precio de las operaciones celebradas entre partes relacionadas podrá ser utilizado cualquiera de los siguientes métodos, de tal forma que refleje el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno: 1. Método del Precio Comparable no Controlado; 2. Método del Precio de Reventa; 3. Método del Costo Adicionado; 4. Método de Distribución de Utilidades; y, 5. Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional. Para la utilización de estos métodos se considerarán las normas técnicas y la prelación que podrá establecer el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general. En lo no establecido por dichas normas, se considerarán las directrices establecidas como referencia técnica en el presente Reglamento.”

#### **4.3.6. Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19.**

Este cuerpo normativo de reciente data incluyó algunas disposiciones respecto a la carga tributaria asumida por los contribuyentes, modificando en gran medida los sistemas de declaración y en consecuencia el modo de determinación de parte del sujeto activo.

Por esta razón es que a través de su Art. 15 y siguientes se instituyó un régimen impositivo voluntario, único y temporal para la regularización de activos en el exterior, disposición incluida al Código Tributario. A su vez mediante el Art. 30 se fijaron criterios para la determinación de la residencia fiscal de personas naturales, disposición anclada a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Pero sin lugar a dudas la reforma más importante para los fines de este trabajo de investigación es aquella incluida mediante su Art. 71, que establece que a continuación del Art. 30.1 debe establecerse un capítulo que dice lo siguiente:

“CAPÍTULO (...)

#### SEGURIDAD JURÍDICA

“Artículo 30.2.- Jerarquía y aplicación de las leyes.- Los funcionarios de la Autoridad Tributaria aplicarán las leyes que regulan aspectos relativos a la relación tributaria con los respectivos sujetos pasivos, considerando el criterio jerárquico exclusivo previsto en la Constitución de la República.

Todas las leyes vigentes deben ser aplicadas por la Autoridad Tributaria, tanto si es que en aquellas se regulan todos los elementos de un determinado tributo, como también en los casos en que el contenido de dichas leyes se refiera únicamente a uno o varios aspectos específicos de la relación jurídica tributaria.

Artículo. 30.3.- Criterios para calificación de sustancia jurídica y económica.- Cuando la Autoridad Tributaria realice procedimientos de determinación de obligaciones tributarias, o resuelva reclamos o recursos presentados por los sujetos pasivos, y califique la esencia y naturaleza jurídica de un acto del contribuyente, o las relaciones económicas efectivamente existentes entre contribuyentes con prescindencia de las formas jurídicas adoptadas, deberá considerar los siguientes criterios fundamentales:

Si la forma jurídica o económica escogida por el contribuyente forma parte de las modalidades aplicables al tipo de actividad económica o sector de la economía al que pertenece el sujeto pasivo sometido al respectivo procedimiento o resolución.

Si el resultado de la forma jurídica adoptada es neutro, en términos recaudatorios, teniendo en cuenta la posibilidad de que el eventual ahorro experimentado por una de las partes involucradas en el respectivo acto o contrato podría haber generado un correlativo incremento los ingresos de la otra parte, siempre que ambas partes sean residentes fiscales en el Ecuador.

Si al momento en que se celebró el respectivo acto o contrato sujeto a análisis, existía un precedente jurisprudencial obligatorio que haya resuelto la pertinencia del respectivo tratamiento tributario aplicado por los interesados a dicha relación jurídica.

Si se verifica, de oficio o a petición de parte interesada, el cumplimiento de uno o varios los criterios previstos en este artículo, la Autoridad Tributaria aplicará el tratamiento tributario correspondiente a la forma jurídica adoptada por las partes, durante el plazo de vigencia del respectivo acto o contrato, sin perjuicio de que

existan modificaciones normativas posteriores al régimen tributario aplicable a dichos actos o contratos. Las modificaciones normativas únicamente aplicarán para contratos celebrados a partir de la entrada en vigor de la modificación.

Artículo. 30.4.- Prueba de actos y hechos de contenido económico.- Se entenderá que todo acto administrativo de determinación de obligación tributaria o que resuelva reclamos formulados por los sujetos pasivos se encuentra insuficientemente motivado si es que se basa exclusivamente en la inconformidad del funcionario actuante con el contenido de la documentación aportada por el sujeto pasivo para la justificación de la existencia de actos y hechos de contenido económico.

La Autoridad Tributaria deberá motivar factual y jurídicamente el motivo por el cual el acto jurídico es inexistente o carece de sustancia económica. En los procesos de determinación, la Autoridad Tributaria considerará prioritariamente la esencia económica de los actos ejecutados por el contribuyente, tanto con terceros privados como con entidades públicas.

Artículo. 30.5.- Efectos de la Revocatoria en la Absolución de Consultas Tributarias.- La Autoridad Tributaria que considere motivadamente que la absolución de una consulta previamente emitida resulta contraria al régimen jurídico aplicable al tiempo en que se emitió aquella, podrá revocarla, pero en este último caso, los efectos del nuevo pronunciamiento serán aplicados por la Autoridad Tributaria exclusivamente a los actos y hechos efectuados con posterioridad a la revocatoria.

Artículo. 30.6.- Tratamiento a personas naturales o jurídicas no residentes en Ecuador.- El Servicio de Rentas Internas velará porque los procedimientos instaurados para la aplicación de Convenios Internacionales suscritos por la República del Ecuador sean fielmente aplicados y se otorgue un tratamiento expedito a las peticiones formuladas por personas naturales o jurídicas no residentes en Ecuador, que se amparen en dichos instrumentos.

Artículo. 30.7.- De la responsabilidad del representante legal.- El representante legal de una persona jurídica no será responsable solidario de las obligaciones que se deriven de su gestión, en el ámbito tributario, salvo dolo o culpa grave. Las personas jurídicas deberán responder frente a terceros por las obligaciones que se originen por el giro de sus negocios, hasta por el valor del capital y el patrimonio, excepto en los casos en que dichas obligaciones se hubiesen generado por cualquier tipo de fraude, ocasionado por dolo del representante legal o administrador, en perjuicio de uno o varios acreedores, en cuyo caso este último deberá responder por las mismas

#### 4.4. Derecho comparado

A fin de identificar de manera didáctica las fuentes en legislación comparada que sirven de base para esta investigación, respecto a cada país se identificarán las normas que se refieren a: (A) Desarrollo de estándares para el principio de esencia sobre forma; (B) Inclusión del deber formal de transmisión de información; (C) Desarrollo del plan de Cumplimiento Normativo (compliance).

##### 4.4.1. España: Ley 58/2003 de Régimen Tributario General.

###### A. *Desarrollo de estándares para el principio de esencia sobre forma:*

La denominada Ley 58/2003 del 17 de diciembre que entró en vigor en 2004 instituye en su artículo 13 (calificación de la obligación tributaria) el denominado principio de sustancia jurídica.<sup>34</sup>

Por su parte la referencia al denominado principio de realidad económica se hace a través de la normatividad de la simulación cuando se establece que “En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.”<sup>35</sup>

La legislación española al considerar instrumentos punitivos para catalogar y castigar a la simulación no prevé estándares de calificación, valoración o exclusión de la realidad económica. Esto en gran medida gracias al sistema de control preventivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias bajo la adopción de sistemas de cumplimiento normativo.

###### B. *Inclusión del deber formal de entregar información:*

Recogido a través del Art. 29 de la ley 58/2003 (Ley de régimen Tributario General) que establece que:

“Artículo 29. Obligaciones tributarias formales.

1. Son obligaciones tributarias formales las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores

---

<sup>34</sup> “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”

<sup>35</sup> “1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

a) La obligación de presentar declaraciones censales por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades u operaciones empresariales y profesionales o satisfagan rendimientos sujetos a retención.

b) La obligación de solicitar y utilizar el número de identificación fiscal en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria.

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.

d) La obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos. Se deberá facilitar la conversión de dichos datos a formato legible cuando la lectura o interpretación de los mismos no fuera posible por estar encriptados o codificados.

En todo caso, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos deberán conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

e) La obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias.

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

h) La obligación de entregar un certificado de las retenciones o ingresos a cuenta practicados a los obligados tributarios perceptores de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

i) Las obligaciones de esta naturaleza que establezca la normativa aduanera.

j) La obligación, por parte de los productores, comercializadores y usuarios, de que los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos contables, de facturación o de gestión de quienes desarrollen actividades económicas, garanticen la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos. Reglamentariamente se podrán establecer especificaciones técnicas que deban reunir dichos sistemas y programas, así como la obligación de que los mismos estén debidamente certificados y utilicen formatos estándar para su legibilidad.

3. En desarrollo de lo dispuesto en este artículo, las disposiciones reglamentarias podrán regular las circunstancias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales.

En particular, se determinarán los casos en los que la aportación o llevanza de los libros registro se deba efectuar de forma periódica y por medios telemáticos.

*C. Desarrollo del plan de cumplimiento normativo preventivo:*

En este sentido la fuente directa la constituyen las que forman parte del bloque de constitucionalidad español, es decir además de las normas tributarias de observancia general, aquellas emanadas de las normas ISO 19600 (principios para desplegar y sostener programas efectivos de compliance); convención contra el soborno de la OCDE; principios de la Partnering Against Corruption Initiative; ISO 37001 (normas de especificación para los planes de cumplimiento normativo preventivo). Y principalmente dos instrumentos: la UNE 19601 establecida en la Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la cual se instituye el compliance penal; y, la UNE 19602, dónde se recoge la estructura general de los planes de cumplimiento normativo, y al ser normas de especificación técnica no son citadas textualmente en este trabajo, pero si referidas como fuente de consulta.

#### **4.4.2. Chile: Leyes 20.780 y 20.8991.**

*A. Definición de criterios para el principio de esencia sobre forma:*

En el caso chileno el principio de esencia sobre forma se introdujo de forma general a través de las reformas contenidas en las Leyes N° 20.780 de 2014 y 20.8991 de 2016 a través de los artículos: 4 bis, 4 ter, 4 quáter<sup>36</sup>, 4 quinquies<sup>37</sup>, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis, del Código Tributario, como herramientas de política preventiva contra la elusión y evasión fiscal.

*B. Establecimiento del deber formal de entregar información:*

Las obligaciones formales del contribuyente no se encuentran taxativamente establecidas, sino como parte de las posibles infracciones reconocidas a la ley tributaria, previstas en el Art. 97<sup>38</sup> del Código Tributario.

---

<sup>36</sup> Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

<sup>37</sup> La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

<sup>38</sup> Las siguientes infracciones a las disposiciones tributarias serán sancionadas en la forma que a continuación se indica:

1°. - El retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripciones en roles o registros obligatorios, que no constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual. En caso de retardo u omisión en la presentación de informes referidos a operaciones realizadas o antecedentes relacionados con terceras personas, se aplicarán las multas contempladas en el inciso anterior. Sin embargo, si requerido posteriormente bajo apercibimiento por el Servicio, el contribuyente no da cumplimiento a estas obligaciones legales en el plazo de 30 días, se le aplicará, además, una multa que será de hasta 0,2 Unidades Tributarias Mensuales por cada mes o fracción de mes de atraso y por cada persona que se haya omitido, o respecto de la cual se haya retardado la presentación respectiva. Con todo, la multa máxima que corresponda aplicar no podrá exceder a 30 Unidades Tributarias Anuales, ya sea que el infractor se trate de un contribuyente o de un Organismo de la Administración del Estado.

2°. - El retardo u omisión en la presentación de declaraciones o informes, que constituyan la base inmediata para la determinación o liquidación de un impuesto, con multa de diez por ciento de los

### *C. Desarrollo de un plan de cumplimiento normativo preventivo:*

La cultura tributaria chilena, al igual que en la mayoría de América Latina es una cultura de sujeción al cumplimiento de las disposiciones administrativas mediante el ejercicio del poder punitivo. De tal manera que no se encuentran desarrolladas o adoptadas dentro de la legislación chilena la inclusión de los planes de cumplimiento normativo. Aunque cabe aclarar que con la reciente instauración de una Asamblea Constituyente desde 2021, el escenario tiene la potencialidad de cambiar significativamente y encontrar nuevos retos a los cuáles responder mediante la adopción de estrategias de prevención y sanción tributaria que cumplan con la economía de medios y garanticen la sujeción a la norma de parte de los contribuyentes y/o responsables.

#### **4.4.3. Colombia: Decreto 2649/1993, Ley 1943/2018, 1314/2009, 1607/2012, 1819/2016, 1474/2011, 1712/2014, 1778/2016.**

##### *A. Desarrollo de criterios para la aplicación del principio de esencia sobre forma:*

En el sistema jurídico colombiano la evolución de la adopción del principio de esencia sobre forma a la normatividad tiene su origen en 1993 a través del Decreto 2649 cuyo artículo 11 señala que “los hechos económicos deben ser reconocidos y revelados por su realidad económica y no únicamente por su forma legal”<sup>39</sup> (Senado, 1993).

---

impuestos que resulten de la liquidación, siempre que dicho retardo u omisión no sea superior a 5 meses. Pasado este plazo, la multa indicada se aumentará en un dos por ciento por cada mes o fracción de mes de retardo, no pudiendo exceder el total de ella del treinta por ciento de los impuestos adeudados.

Esta multa no se impondrá en aquellas situaciones en que proceda también la aplicación de la multa por atraso en el pago, establecida en el N° 11 de este artículo y la declaración no haya podido efectuarse por tratarse de un caso en que no se acepta la declaración sin el pago.

El retardo u omisión en la presentación de declaraciones que no impliquen la obligación de efectuar un pago inmediato, por estar cubierto el impuesto a juicio del contribuyente, pero que puedan constituir la base para determinar o liquidar un impuesto, con multa de una unidad tributaria mensual a una unidad tributaria anual.

3°. - La declaración incompleta o errónea, la omisión de balances o documentos anexos a la declaración o la presentación incompleta de éstos que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda, a menos que el contribuyente pruebe haber empleado la debida diligencia, con multa del cinco por ciento al veinte por ciento de las diferencias de impuesto que resultaren.

4°.- Las declaraciones maliciosamente incompletas o falsas que puedan inducir a la liquidación de un impuesto inferior al que corresponda o la omisión maliciosa en los libros de contabilidad de los asientos relativos a las mercaderías adquiridas, enajenadas o permutadas o a las demás operaciones gravadas, la adulteración de balances o inventarios o la presentación de éstos dolosamente falseados, el uso de boletas, notas de débito, notas de crédito o facturas ya utilizadas en operaciones anteriores, o el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto, con multa del cincuenta por ciento al trescientos por ciento del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

<sup>39</sup> Artículo 11. Esencia sobre forma. Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

Reformas interesantes acontecieron con la introducción de las leyes: (i) 1943 de 2018 cuyo artículo 7 modificó el Art. 458 del Estatuto Tributario, que norma la remisión a la esencia de los activos gravables según su valor comercial; (ii) 1314 de 2009, que establece la obligación de unificación de los estados financieros de acuerdo a estándares internacionales como aquellos provistos por las NIIF<sup>40</sup>; (iii) 1607 de 2012 de prolongación de estándares financieros para adaptarse a las NIIF; y (iv) 1819 de 2016 que quizás se reputa la más importante, pues en su artículo 22 adicionó un artículo (21.1) al Estatuto Tributario en el que se establece que todo contribuyente obligado a llevar contabilidad debe aplicar los sistemas de medición contenidos en las NIIF.

De la ley 1819 de 2016 que dicta reformas generales al Estatuto Tributario por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones rescatando la aplicación de los artículos: 260-7 (*Jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales*), 631-4 (*obligaciones relacionadas con el intercambio automático de información*), 882 (*entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia*), 883 (*sujetos del régimen de entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia*), 884 (*ingresos pasivos*), 885 (*presunción de pleno derecho*) y 886 (*realización de los ingresos*).

La aplicación del principio de esencia sobre forma en el Derecho Tributario Colombiano parte de la introducción del principio y ha adoptado el establecimiento de estándares de valoración haciendo una remisión a las obligaciones formales contables contenidas en las NIIF. De forma un poco más reciente incluso se introdujo el Decreto Reglamentario 3022 de 2013 por el cuál toda persona natural o jurídica obligada a llevar contabilidad debía ajustarse según el caso a las normas locales e internacionales de reporte de estados financieros para las PYMES.

#### *B. Inclusión del deber formal de entregar información:*

Respecto a este punto la información más relevante se encuentra contenida dentro del Estatuto Tributario Nacional, particularmente en los artículos 382<sup>41</sup>, 614<sup>42</sup> y 631-1<sup>43</sup>.

---

Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio.

<sup>40</sup> *Normas Internacionales de Información Financiera* emitidas por la International Accounting Standards Board (IASB), y en el Ecuador son desde 2010 de aplicación obligatoria en los reportes contables de las empresas a cargo de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.

<sup>41</sup> Art. 382. Obligación de declarar.

### C. Desarrollo de un plan de cumplimiento normativo:

Respecto al plan de cumplimiento normativo en el sistema colombiano no existe un marco general de observancia denominado “compliance”. No obstante, los últimos años se han encontrado interesantes esfuerzos legislativos que conducen a la discusión de la procedencia de la adopción de planes de cumplimiento normativo de observancia obligatoria. Las normas en las que se encuentran ciertos criterios que refieren al cumplimiento, son:

- *Estatuto Orgánico del Sistema Financiero*, entre sus Art. 102-107 se encuentran disposiciones interesantes referidas al control y ejecución de actividades relacionadas con el ocultamiento, manejo, inversión o aprovechamiento de dinero proveniente de actividades financieras;
- *Ley 1474 de 2011*, por la cual se encuentran normas para fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción en actos de corrupción y gestión pública;
- *Ley 1712 de 2014*, conocida como “Ley de Transparencia y Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional”;
- *Ley 1778 de 2016*, que integra normas de responsabilidad para personas jurídicas relacionadas al cometimiento de actos de corrupción transnacional.

## 5. Metodología.

### 5.1. Materiales Utilizados.

---

Los agentes de retención en la fuente deberán presentar declaración mensual de las retenciones que debieron efectuar durante el respectivo mes, de conformidad con lo establecido en los artículos [604](#) al [606](#), inclusive.

<sup>42</sup> Art. 614 - Obligación de informar el cese de actividades.

Los responsables del impuesto sobre las ventas que cesen definitivamente en el desarrollo de actividades sujetas a dicho impuesto, deberán informar tal hecho, dentro de los treinta (30) días siguientes al mismo.

Recibida la información, la Administración de Impuestos procederá a cancelar la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores (Hoy Resgistro Unico Tributario), previa las verificaciones a que haya lugar.

Mientras el responsable no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar la declaración del impuesto sobre las ventas.

<sup>43</sup> Art. 631-1. Obligación de informar los estados financieros consolidados por parte de los grupos empresariales.

A más tardar el treinta (30) de junio de cada año, los grupos económicos y/o empresariales, registrados en el Registro Mercantil de las Cámaras de Comercio, deberán remitir en medios magnéticos, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sus estados financieros consolidados, junto con sus respectivos anexos, en la forma prevista en los artículos 26 a44 de la Ley 222 de 1995, ydemás normas pertinentes.

El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 651 de este Estatuto.

Entre los materiales utilizados en el presente trabajo de investigación deben citarse a: (i) fuentes bibliográficas, como libros doctrinarios y de estudio técnico-científico, normas constitucionales, Leyes Orgánica y Ordinarias, Reglamentos, Disposiciones de observancia General, Manuales de ejercicio doctrinal, Diccionarios de uso jurídico, Ensayos y papers científicos, Revistas, obras Científicas y recursos web de las páginas oficiales de las Cortes de Justicia Nacionales e Internacionales. También fueron fuente para el desarrollo de esta investigación (ii) las fuentes directas, que constituyen: resoluciones, sentencias y pronunciamientos de los más altos tribunales de justicia del país.

Finalmente, también parte de los materiales para la ejecución de este trabajo fueron (iii) el equipo tecnológico del que este autor se valió para la investigación, comparación y desarrollo, y (iv) los insumos de oficina necesarios para la investigación y ejecución.

## **5.2. Métodos.**

En el proceso de investigación socio-jurídico se usaron los siguientes métodos:

*Método Científico:* Es una serie de etapas que hay que recorrer para obtener un conocimiento válido desde el punto de vista científico, para ello se utilizaron técnicas fiables para obtener buenos resultados a lo largo de la investigación del problema planteado y para poner a prueba la hipótesis planteada.

Particularmente la aplicación del método científico es verificable desde la definición del Marco Conceptual, la aproximación al conocimiento del *essence over form* como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria, para después en la discusión doctrinaria anclar estos conceptos a la propuesta de un sistema de prevención integral.

*Método Inductivo:* El método inductivo es una estrategia de razonamiento que se basa en la inducción, para ello, procede a partir de premisas particulares para generar conclusiones generales. En este sentido, el método inductivo opera realizando generalizaciones amplias apoyándose en observaciones específicas. El razonamiento inductivo se verifica en el desarrollo de todas las etapas del trabajo de titulación, no obstante, es mucho más identificable en el marco doctrinario donde se discuten ideas particulares respecto al principio de *esencia sobre forma*, su constitucionalidad, sus características y su utilidad como herramienta en la determinación. Así mismo el sistema preventivo integral a través del deber de transmitir información y el diseño del plan de cumplimiento preventivo integral.

*Método Deductivo:* El método deductivo considera que la conclusión se halla implícita dentro las premisas. La aplicación del método permitió en este trabajo llegar al

conocimiento del principio de esencia sobre forma como herramienta útil de la facultad determinadora de la administración tributaria para la prevención de ilícitos relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, desarrollando estrategias de razonamiento empleadas en deducir premisas lógicas a partir de criterios generales.

*Método Analítico:* Implica el análisis de las normas jurídicas confrontando la separación de un todo en sus partes o elementos constitutivos. Se apoya en que para entender un fenómeno es necesario descomponerlo en sus partes, con esto permite observar las causas, naturaleza y efectos para comprender la esencia de lo estudiado, permitiendo conocer más de la problemática planteada con el que se puede explicar, hacer analogías, y establecer nuevas teorías.

El modelo es verificable en el desarrollo de la investigación a partir de la fragmentación de la problemática mediante el análisis doctrinario que permiten arribar a la conclusión del principio de esencia sobre forma como herramienta útil en la prevención de ilícitos tributarios.

*Método Exegético:* Este método se basa en un estudio minucioso con la finalidad de encontrar en las normas jurídicas el significado que el legislador le dio a dicha norma; siendo esencial en la presente investigación ya que se trata de analizar varias normas jurídicas y poder encontrarles el sentido, buscando su origen etimológico, figura u objeto de estudio, desarrollarlo, describirlo y encontrar el significado que le dio el legislador. Particularmente este trabajo de investigación aborda el método exegético desde la sistematización de los conceptos legales respecto a esencia sobre forma en relación con la construcción del sistema preventivo mediante la gestión de riesgos.

*Método Hermenéutico:* Este método permite interpretar textos jurídicos, que permiten entender el sentido de las normas jurídicas, es decir, se trata de encontrar a través de la interpretación el espíritu de la ley.

En la investigación jurídica el método es verificado desde el proceso de interpretación sobre el marco conceptual existente, el doctrinario aplicado como elemento de construcción teórica y el jurídico como insumo de construcción normativa.

*Método Mayéutica:* Es un método de investigación que consiste en aplicar una serie de interrogantes a través de las cuales se va a descubrir conceptos que estaban ocultos en la mente del interrogado y que servirá para cumplir con los objetivos planteados, así como también para contrastar la hipótesis. Particularmente en este trabajo de investigación el lector podrá fácilmente encontrar que toda la estructura argumentativa se encuentra construida a través de un sistema de pregunta-respuesta, abordando la problemática de manera tal que la

construcción teórica de la investigación busca responder a la utilidad del essence over form, los capitales offshore y el sistema de prevención integral.

*Método Comparativo:* Método de análisis que aborda el estudio y propuestas de comparaciones, recepciones, trasplantes, migraciones, exportaciones, importaciones, reorganizaciones, fusiones, escisiones, transformaciones, integraciones, de cualquier institución jurídica, el cual puede ser aplicado a cualquier disciplina jurídica, dentro de las cuales podemos citar el caso del derecho privado, público y mixto, en cuyo caso estaremos frente a supuestos de derecho privado comparado, público comparado y mixto comparado. En el trabajo se encuentra abordado de manera directa en el proceso comparativo con legislación extranjera, en el acopio empírico, estudio de casos y verificación de resultados.

*Método estadístico:* El método estadístico permite recolectar datos cuantitativos o cualitativos sobre cierta información extensa, diversa y compleja, a través de la presentación graficas donde dicha información va ser más accesible y concreta. Demostró ser de gran utilidad puesto en práctica dentro del acopio empírico y la verificación de resultados respecto a las encuestas y entrevistas aplicadas.

*Método Sintético:* Consiste en unir sistemáticamente los elementos heterogéneos de un fenómeno con el fin de reencontrar la individualidad de la cosa observada. La síntesis significa la actividad unificadora de las partes dispersas de un fenómeno. En el trabajo de investigación el método sintético fue aplicado dentro del análisis doctrinario, el análisis de resultados empíricos y la exposición de conclusiones y recomendaciones.

### **5.3. Técnicas**

En la ejecución de la investigación, además de la discusión doctrinaria que origina la propuesta de reforma, se reconocen las siguientes técnicas de acopio documental:

*Encuesta:* está conformada por un grupo de preguntas las cuales han sido diseñadas con la finalidad de conocer el criterio de 30 personas, abogados especializados en materia tributaria quienes tienen conocimiento sobre la investigación y propuesta planteada.

*Entrevista:* esta se basa en un diálogo entre el investigador, que hace las veces de entrevistador, y un profesional en la materia, en calidad de entrevistado. Para el presente trabajo la entrevista fue aplicada a 10 profesionales del derecho conocedores de la problemática planteada.

*Observación Documental:* Finalmente, la observación documental como técnica adscrita al desarrollo de esta investigación se basa en la recurrencia de la que se sirve este trabajo respecto a las sentencias de orden constitucional y ordinario, que permiten así realizar

estudios de caso comparativos a fin de comprender el alcance de la necesidad de la inclusión de criterios de aplicación para el principio de esencia sobre forma, la necesidad de la inclusión del deber formal de transmisión de información, y la susceptibilidad de la ejecución de planes de cumplimiento normativo preventivo.

## 6. Resultados.

Los resultados de esta investigación derivan de las técnicas de acopio empírico (entrevistas y encuestas) realizadas.

### 6.1. Resultados de las Encuestas.

La metodología de encuesta propuesta fue aplicada a 30 profesionales de derecho tributario, financiero y contable del cantón Loja, provincia de Loja, mediante un reactivo electrónico constituido por 8 preguntas cuyos resultados a continuación se detallan:

**Primera pregunta:** ¿Tiene conocimiento sobre el marco jurídico relacionado con el principio de esencia sobre forma establecido para la calificación de los hechos generadores?

**Cuadro Estadístico Nro. 1**

<b>Indicadores</b>	<b>Variable</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	30	0%
No	0	100%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** Profesionales del Derecho Tributario, Financiero y Contable del cantón Loja, provincia de Loja.

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas.

### **Representación Gráfica**



**Interpretación:**

El objeto de la pregunta responde a un monitoreo principal a los encuestados sobre su grado de conocimiento sobre el marco jurídico aplicable al principio de esencia sobre forma. En consecuencia, los resultados de esta primera interrogante demuestran que el 100% de encuestados (30) conocen el marco jurídico relacionado con la aplicación del principio de esencia sobre forma.

**Análisis:**

La pregunta se enfoca en obtener un escrutinio previo que permita acreditar a los encuestados. Estos en su calidad de abogados en materia tributaria han contestado en un 100% conocer sobre el marco jurídico aplicable al principio de esencia sobre forma. De esta manera la encuesta puede iniciar su desarrollo partiendo de la premisa que los sujetos encuestados conocen sobre lo que se les está consultando y podrán emitir criterios técnicos alrededor de la propuesta de reforma que se ha formulado.

**Segunda pregunta:** A su criterio ¿la calificación de los hechos generadores en la determinación de la obligación tributaria atiende a la verdadera esencia y naturaleza de los actos jurídicos y/o, a los conceptos económicos involucrados en las relaciones de los contribuyentes?

**Cuadro Estadístico Nro. 2**

Indicadores	Variable	Porcentaje
Si	2	6,67%
No	28	93,33%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** Profesionales del Derecho Tributario, Financiero y Contable del cantón Loja, provincia de Loja.

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas.

### Representación Gráfica



#### **Interpretación:**

La pregunta busca medir en qué grado el principio de esencia sobre forma tal cual se encuentra diseñado normativamente en la actualidad atiende a la realidad o esencia de los actos económicos o jurídicos. Los profesionales consultados responden en un 6,67% que Si (2) y en un 93,33% que No (28). Lo que denota la poca confianza que existe respecto a la aplicación del principio de esencia sobre forma tal cual se encuentra en la actualidad como una herramienta que pueda develar de manera confiable la real naturaleza de las transacciones económicas y actos jurídicos asumidos por contribuyentes y responsables.

#### **Análisis:**

El objeto de la pregunta es comprender hasta qué punto el principio de esencia sobre forma cumple su fin en sí mismo, esto es: el develar la naturaleza, sustancia o esencia de los actos jurídicos y/o económicos. A criterio de los profesionales consultados el principio tal cual se encuentra construido normativamente no responde a esta esencia, por tanto, se logra demostrar la poca o nula eficacia en su aplicación cuando el principio no alcanza esta finalidad. En ningún caso esto quiere decir que el principio sea prescindible, pues es una de las pocas o quizá la única herramienta de la facultad determinadora de la administración

tributaria que le permite reinterpretar actos de contribuyentes a partir de la verificación de circunstancias contradictorias cuando no existe compatibilidad entre las declaraciones y la verificación material. Se supone entonces, hasta este punto, que el principio debe de ser deconstruido, analizado y fortificado mediante el desarrollo normativo, jurisprudencial y casuístico. Solo así el principio se reputará eficaz.

**Tercera pregunta:** ¿Existe, a su criterio, eficiencia en el proceso de aplicación del principio de esencia sobre forma tanto en los procesos administrativos como judiciales?

**Cuadro Estadístico Nro. 3**

Indicadores	Variable	Porcentaje
Si	2	6,67%
No	28	93,33%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** Profesionales del Derecho Tributario, Financiero y Contable del cantón Loja, provincia de Loja.

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas.

**Representación Gráfica**



**Interpretación:**

La pregunta busca medir el grado de confianza en la aplicación del principio de esencia sobre forma dilucidando si tal cuál se encuentra construido normativamente es o no eficiente dentro de los procesos administrativos o judiciales. Los profesionales consultados responden en un 6,67% que Si (2) y en un 93,33% que No (28). Resultados similares a los de

la pregunta anterior y que denotan que a criterio de los profesionales consultados la aplicación del principio tal cual se encuentra diseñada, no es eficiente.

**Análisis:**

La eficiencia de las actuaciones administrativas está condicionada por el grado de cumplimiento de los fines del proceso (eficacia en sí misma) a través de la economía de medios, es decir, llegar a la finalidad prevista por la actuación de la manera más simple posible. A criterio de los profesionales consultados la aplicación del principio, tal cual se encuentra diseñado no cumple con este criterio a fin de ser considerado eficiente, por lo tanto, su aplicación requeriría un análisis minucioso con el objeto de optimizar los procesos y a la par de hacer cumplir la eficacia (fin del principio) obtener criterios para desarrollar su eficiencia (cumplimiento del fin mediante la economía de medios).

**Cuarta pregunta:** De haber sido negativa su respuesta anterior, indique ¿a qué se debería esta ineficiencia?<sup>44</sup>

**Cuadro Estadístico Nro. 4**

<b>Indicadores</b>	<b>Variable</b>	<b>Porcentaje</b>
Escasa formación técnico-jurídica en los servidores administrativos y/o judiciales	2	6,67%
Falta de desarrollo normativo sobre estándares de aplicación del principio	25	83,33%
Falta de unidad de criterio en la autoridad tributaria	1	3,33
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>93,33% (6,67% no contestó esta pregunta)</b>

**Fuente:** Profesionales del Derecho Tributario, Financiero y Contable del cantón Loja, provincia de Loja.

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas.

**Representación Gráfica**

---

<sup>44</sup> Se entiende que esta pregunta es facultativa, únicamente la contestan aquellos que contestaron “NO” a la pregunta anterior.



### **Interpretación:**

La pregunta es una continuación de la tercera, pues en caso de que el encuestado hubiese escogido la opción “no” respecto a que no existiría eficiencia en la aplicación del principio de esencia sobre forma, debe contestar esta pregunta eligiendo entre las opciones propuestas como razones de a qué se debería este grado de ineficiencia. En la especie la población referencia se reduce a 28 personas (93,33%), pues 2 (6,67%) contestaron que el principio si era eficiente. De este modo el 83,33% de encuestados (25) consienten en atribuir esta ineficiencia a la falta de desarrollo normativo sobre estándares de aplicación del principio; el 6,67% (2) atribuyen esta ineficiencia a la escasa formación técnico-jurídica en los servidores administrativos y/o judiciales; mientras el 3,33% (1) lo atribuyen a la falta de unidad de criterio en la autoridad tributaria.

### **Análisis:**

Los resultados arrojados permiten comprender que la mayor parte de profesionales encuestados (83,33%) atribuyen la ineficiencia en la aplicación del principio (consecuentemente su ineficacia) a la falta de desarrollo normativo de estándares de aplicación que permitan establecer los límites deseables dentro de los cuales la autoridad tributaria debe asumir su facultad interpretativa. Esto responde en gran medida a la posible arbitrariedad que trae consigo la inexistencia de estándares de observancia general para la interpretación de actos económicos y jurídicos.

**Quinta pregunta:** ¿Considera usted, que la ineficiente aplicación del principio de esencia sobre forma en la determinación tributaria genera un espacio propicio para el

cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?

**Cuadro Estadístico Nro. 5**

Indicadores	Variable	Porcentaje
Si	30	0%
No	0	100%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** Profesionales del Derecho Tributario, Financiero y Contable del cantón Loja, provincia de Loja.

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas.

**Representación Gráfica**



**Interpretación:**

La pregunta plantea un condicional lógico en relación con el trabajo de investigación propuesto. Así se le plantea a los encuestados la relación causa-consecuencia de la ineficiencia del principio de esencia sobre forma con respecto a la proliferación de actividades ilícitas relacionadas con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. Frente a esto el 100% de encuestados (30) afirman que en efecto la ineficiencia en la aplicación del principio genera un espacio propicio para el cometimiento de este tipo de ilícitos tributarios.

**Análisis:**

Los resultados arrojados permiten concluir que a criterio de los encuestados la ineficiencia en la aplicación del principio crea un escenario propicio para la proliferación de los ilícitos relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. Como previamente se comprobó con la pregunta 3 existiría ineficacia al aplicar el principio, en la medida que este no responde al fin para el cual fue diseñado: identificar la naturaleza real de los actos económicos y/o jurídicos. La pregunta 4 permitió comprobar el grado de ineficiencia en la aplicación bajo la causal de falta de desarrollo normativo, mientras la ahora desarrollada pregunta 5 fija que esta ineficiencia es una clara desventaja a la hora de enfrentar los ilícitos tributarios.

**Sexta pregunta:** A su criterio, la prevención del cometimiento de ilícitos tributarios se debe realizar desde:

- a) Desarrollo de un sistema de prevención integral;
- b) Tipificación de más infracciones y/o delitos;
- c) Campañas públicas de responsabilidad y cultura tributaria.

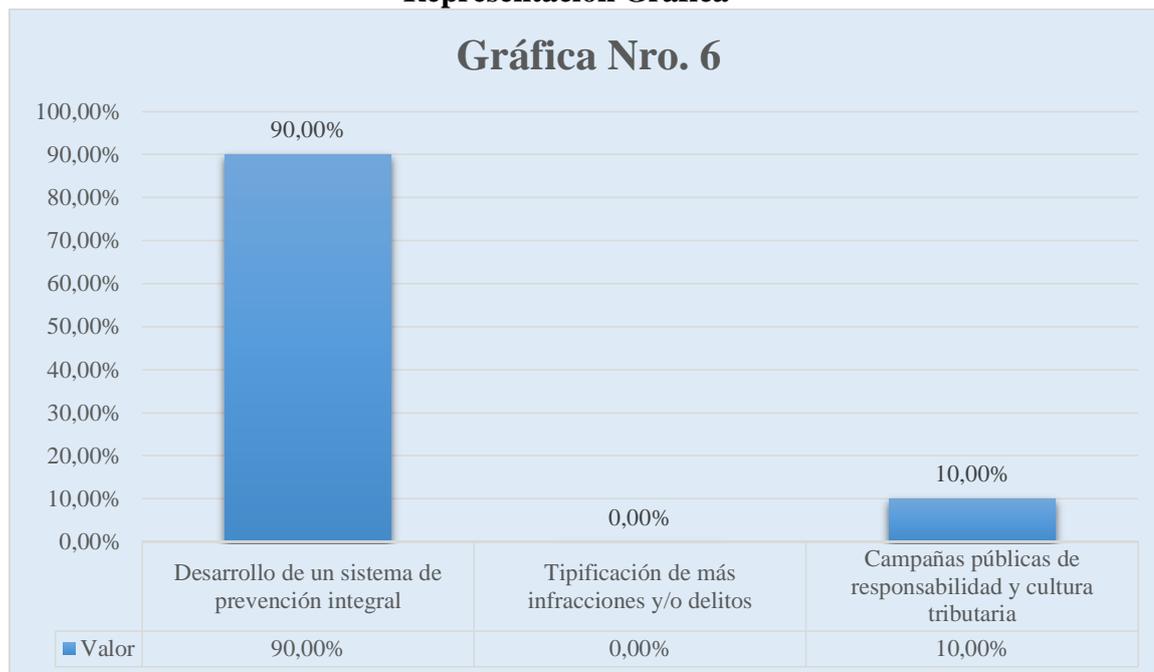
**Cuadro Estadístico Nro. 6**

<b>Indicadores</b>	<b>Variable</b>	<b>Porcentaje</b>
Desarrollo de un sistema de prevención integral	27	90,00 %
Tipificación de más infracciones y/o delitos	0	0,00 %
Campañas públicas de responsabilidad y cultura tributaria	3	10,00%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** Profesionales del Derecho Tributario, Financiero y Contable del cantón Loja, provincia de Loja.

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas.

## Representación Gráfica



### Interpretación:

La pregunta busca fijar las estrategias de prevención de ilícitos tributarios de acuerdo con los criterios técnicos expresados por especialistas. Estos afirman que la prevención debe realizarse desde el desarrollo de un sistema de prevención integral (90%-27 encuestados), mientras que un 10% (3 encuestados) considera que una estrategia idónea es la realización de campañas públicas de responsabilidad y cultura tributaria.

### Análisis:

Los resultados obtenidos permiten concluir la necesidad del desarrollo de un sistema de prevención integral. La utilidad del sistema de prevención integral surge de la necesidad del establecimiento de una política de gestión de riesgos que enfoque el cometimiento de ilícitos tributarios desde la mirada preventiva alejada de un único modelo punitivo.

**Séptima pregunta:** ¿Estimaría usted procedente crear un sistema de prevención integral contra los ilícitos tributarios constituido por: a. Desarrollo de estándares de exclusión, valoración y justificación de la aplicación del principio de esencia sobre forma en los procesos de determinación tributaria; b. Inclusión dentro de las obligaciones formales del contribuyente (Art. 96 Código Tributario) del deber de informar a la administración tributaria sobre cualquier tipo de relación con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición; y, c. Desarrollo de un modelo de plan de cumplimiento normativo preventivo (*tax compliance*) como medio de cumplimiento de la debida diligencia tributaria?

**Cuadro Estadístico Nro. 7**

<b>Indicadores</b>	<b>Variable</b>	<b>Porcentaje</b>
Si	30	0%
No	0	100%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** Profesionales del Derecho Tributario, Financiero y Contable del cantón Loja, provincia de Loja.

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas.

**Representación Gráfica**



**Interpretación:**

La pregunta plantea de manera general la propuesta de reforma anexa a este trabajo de titulación. Frente a esta propuesta como sistema de prevención integral el 100% de encuestados (30) afirman que en efecto la integración del sistema es procedente.

**Análisis:**

Los resultados obtenidos permiten establecer que los profesionales encuestados viabilizan la propuesta de un sistema de prevención integral contenido por los tres segmentos expuestos. Esto deriva de la previa verificación de que: (i) los profesionales conocen la legislación aplicable al principio (pregunta 1); (ii) el principio no atiende a su finalidad, esto es dilucidar la naturaleza de los actos jurídicos y/o económicos, por tanto, no se reputa eficaz (pregunta 2); (iii) el principio no se entiende eficiente (pregunta 3); (iv) la ineficiencia en la aplicación del principio responde a la falta de desarrollo normativo de estándares (pregunta

4); esa ineficiencia genera un espacio propicio para la proliferación de ilícitos tributarios (pregunta 5); y la prevención debe buscar ser realizada desde un sistema general (pregunta 6).

**Octava pregunta:** ¿Considera usted, que el principio de esencia sobre forma constituye una herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria útil para la prevención y sanción de ilícitos relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?

**Cuadro Estadístico Nro. 8**

Indicadores	Variable	Porcentaje
Si	30	100%
No	0	0%
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100%</b>

**Fuente:** Profesionales del Derecho Tributario, Financiero y Contable del cantón Loja, provincia de Loja.

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas.

**Representación Gráfica**



**Interpretación:**

La pregunta conduce a realizar una comprobación sobre el papel del principio de esencia sobre forma como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria útil a la hora de prevenir ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. De esta manera el 100% de encuestados (30) consienten en afirmar que, en efecto, el principio de esencia sobre forma es útil como

herramienta de la facultad determinadora con el objeto de prevenir la proliferación de actividades ilícitas.

### **Análisis:**

Los resultados obtenidos permiten finalmente esclarecer que la reforma aplicada como sistema de prevención integral va a unificar la aplicación del principio de esencia sobre forma. Pues el objeto del trabajo de titulación es analizar en qué medida el *essence over form* fortalece no solo los procesos de determinación-sanción tributaria, si no que constituye un elemento importante a la hora de luchar contra las actividades ilícitas relacionadas con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

### **6.2. Resultados de Entrevista.**

Las entrevistas realizadas para la realización del presente trabajo de titulación fueron aplicadas mediante un formulario guía de siete preguntas a diez profesionales relacionados con la práctica del Derecho Tributario, Financiero y Contable. Obteniendo los siguientes resultados:

**Primera pregunta:** ¿Considera que el principio de esencia sobre forma (*essence over form*) reconocido en el Art. 17 del Ctri constituye una herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria útil para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?

Respuestas:

**Primer entrevistada** (*Ab. Miriam Uyaguari, abogada litigante en materia Tributaria*).

Sí, porque el principio de esencia sobre forma justamente permite acudir a la sustancia de las relaciones económicas materializadas en los actos jurídicos y como principio tributario permitiría tanto a la administración tributaria como los entes jurisdiccionales atender la esencia de estos actos independientemente de la forma que los contribuyentes les den.

En cuanto a los paraísos fiscales permitiría que la administración tributaria acuda con base en los convenios de no doble imposición a realizar exámenes a las declaraciones que le permitan verificar los tributos no declarados.

**Segunda Entrevistada** (*Ab. Paula Espinosa, abogada litigante, maestrante en Derecho Tributario, funcionaria de aduanas*). – Para empezar el análisis del principio de esencia sobre forma se debe partir de comprenderlo como un doble principio, es decir, no solo se ve relacionado en los procesos de determinación o verificación de determinación, al

ser un mandato de interpretación influye también en la elección de las formas jurídicas que la autoridad tributaria haga con el objeto de negar la forma elegida por el contribuyente. Así, si se aplica este principio existirán dos momentos: uno en el cual la autoridad tributaria deberá mediante la interpretación, negar la forma escogida por el declarante, y elegir una recalificación económica o jurídica aplicable; y un segundo momento (*ya en la determinación*) dónde se subsuma ese hecho económico o jurídico a un hecho generador previsto en la norma. Aclarado esto, como podrás observar es completamente clara la utilidad de este principio, como norma de interpretación y de calificación de hechos generadores.

**Tercer Entrevistado** (*Dr. Mgsc. John Espinoza, Máster en Derecho Tributario, docente y abogado litigante*). – Las actividades de planificación fiscal agresiva (evasión, elusión, defraudación) tienen límites en nuestra legislación a veces bastante complicados de identificar, lo que origina en muchos casos un espacio propicio para que los ilícitos tributarios proliferen. El principio de realidad viene a ser entonces una interesante facultad del Estado para poder reinterpretar actos jurídicos y económicos variando el resultado y atribuyendo la verificación de hechos generadores. Como herramienta es en demasía útil a la hora de enfrentar a los paraísos fiscales. Lo preocupante viene a ser el grado de arbitrariedad por la poca motivación con que generalmente la autoridad tributaria lo aplica.

**Cuarto Entrevistado** (*Dr. Carlos Pauta, abogado litigante*). - En la práctica resulta una herramienta bastante interesante, pues es quizás la única que le permite al Estado negar formas jurídicas adoptadas y afirmar otras en contraposición gravando esta determinación. La cuestión a discutir con respecto a los paraísos fiscales es a mi criterio más una de Derecho Financiero que de Derecho Tributario, pues la política económica soberana de cada jurisdicción es la que atrae inversión extranjera “offshore” bajo la excusa de ahorro fiscal.

**Quinto Entrevistado** (*Dr. Mgsc. Romel Vélez, abogado litigante*). – Si, evidentemente, el solo hecho de permitirle a la administración recalificar las formas elegidas por los contribuyentes hacen de este principio parte trascendental a la hora de enfrentar los capitales en paraísos fiscales. Ahora bien, hay que pensar la lucha contra los ilícitos desde su causa directa, los capitales offshore proliferan por dos razones: los regímenes fiscales internacionales atractivos por el ahorro fiscal que le representan a las inversiones extranjeras; y, por otro lado, la falta de seguridad jurídica dentro de las jurisdicciones origen del capital que conducen a una muy baja efectividad en la recaudación.

**Sexto Entrevistado** (*Ab. Gabriela Vargas, abogada litigante*). - Es absolutamente claro que el principio de realidad constituye una herramienta de la facultad determinadora, ahora su utilidad para enfrentar los ilícitos tributarios dependerá directamente de su

aplicación a casos concretos y desarrollo casuístico. Normar herramientas que fortalezcan el desarrollo y aplicación del principio es entonces el reto principal que tendría nuestro sistema jurídico, pues la prevención del cometimiento de delitos y contravenciones parte justamente de evitar el cometimiento del ilícito, ya no solo sancionándolo con una pena o multa.

**Séptimo Entrevistado** (*Ab. Juan Carlos Guerrero, abogado litigante*). – La construcción del principio de esencia responde a su utilidad como herramienta de determinación, justamente esa atribución de recalificación de actos jurídicos y económicos es lo que hace de la herramienta un elemento importante en la lucha contra las actividades de planificación fiscal ilegítima relacionadas con empresas offshore.

**Octavo Entrevistado** (*Ab. Darío Rojas, abogado litigante, ex funcionario de Aduanas del Ecuador*). – La determinación o verificación de determinación se vale del principio de esencia sobre forma para la evaluación de las declaraciones y verificación de hechos generadores, permite entonces negar formas escogidas libremente por los declarantes y afirmar en consecuencia otras de acuerdo a criterios técnicos de justificación. Es completamente útil a la hora de luchar contra las empresas offshore. El problema radica en el intercambio de información con jurisdicciones internacionales, pues estas como jurisdicciones soberanas pueden bien negarse a remitir información tributaria importante a la hora de verificar capitales con origen en nuestro país.

**Noveno Entrevistado** (*Ab. José Eguiguren, abogado litigante*). – El principio tiene una utilidad clara, otra cosa es como el SRI y las demás autoridades lo aplican a la hora de sustentar procesos de determinación. Su utilidad como herramienta preventiva también es clara, aunque se encuentra anclada a la medida en que se desarrollen criterios análogos.

**Décimo Entrevistado** (*Dr. Diego Reinoso, docente en Derecho Tributario en la Universidad UniAndes*). – Obviamente el principio de sustancia jurídica es una herramienta útil a la hora de enfrentar cualquier tipo de delito tributario o infracción administrativa. Existe en el Ecuador una absurda tendencia a querer eliminar el ilícito a partir de la imposición de la pena, entiendo que, por ejemplo en materia penal una de las finalidades de esta sea la prevención general positiva, pero doctrinariamente esa finalidad está siendo ampliamente discutida, en sede administrativa es por tanto también deber de todos el replantearnos estrategias de prevención de ese tipo de infracciones, y cualquier herramienta de la que podamos valernos será de gran utilidad a la hora de enfrentarnos con la proliferación del delito.

**Opinión Personal:**

De los criterios técnico-jurídicos expuestos por los profesionales consultados, se puede concluir que en efecto el principio de esencia sobre forma constituye una herramienta útil a la hora de enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. Las implicaciones normativas alrededor del principio conducen a distinguirlo como la herramienta principal en los procedimientos de determinación tributaria, en cuanto faculta a la autoridad a recalificar las formas jurídicas escogidas por contribuyentes a la hora de formalizar sus actos comerciales y/o económicos. Por tanto, su utilidad es manifiesta a la hora de crear sistemas de prevención integral frente a la proliferación de actividades ilícitas relacionadas con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

**Segunda Pregunta:** ¿Estima que existe una correcta aplicación del principio de esencia sobre forma? ¿Genera la ineficiencia en la aplicación del principio un espacio propicio para el cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?

**Primer Entrevistada.** - Si, porque no existen normativamente estándares para la aplicación del principio. Como una potestad discrecional es muy complejo obtener límites en cuanto a cuando la administración está o no saliendo de una potestad discrecional haciéndola arbitraria. Al no existir estos estándares, muchos procesos de determinación son complejos y terminan siendo dejados sin efecto ya en sede jurisdiccional.

**Segunda Entrevistada.** - El desarrollo normativo que circunda la aplicación del principio de esencia sobre forma está directamente vinculado con las necesidades de orden público y privado. Pues como un mandato de optimización el principio tiene como objeto generar: primero eficacia en la satisfacción de los tributos a través del cobro y segundo, eficiencia, haciendo de los procedimientos lo más económicos y sostenibles posibles. De esta manera cualquier derivación de corrección o incorrección respecto a una adecuada aplicación del principio debe ser analizada desde estas ideas. Si el principio cumple con su finalidad será entonces correcta la forma de aplicárselo. El problema radica en que es imposible medir cuantitativamente el grado de eficacia y eficiencia normativa. Si se puede afirmar cualitativamente, que, en conocimiento de ciertos casos, particularmente aquellas impugnaciones de constitucionalidad que han llegado hasta la Corte Constitucional, la aplicación del principio resulta insuficiente para ser efectiva, pues no existen pautas o criterios que orienten el modelo de interpretación generando inseguridad jurídica tanto para los administrados como para los órganos del Estado. Con respecto a la segunda parte de tu

pregunta, bueno, es evidente que la ineficacia e ineficiencia aplicando este principio conducen a que cualquier actividad ilícita sea mucho más probable, pues el no fomento a la cultura tributaria mediante reglas claras fomenta la búsqueda del ahorro fiscal ilegítimo.

**Tercer Entrevistado.** - Podría decirse que sí, aunque tampoco comparto el criterio respecto a que un exceso de legislación o si se lo quiere llamar así tipificación, sea el camino para la construcción de política tributaria. La cuestión alrededor de los paraísos fiscales es un problema de política económica gubernamental, pues, cualquier reforma que pretenda hacerse al Código Tributario o leyes conexas van a ser inoperativas si acaso no existe la voluntad política de fomentar esa cimentación de la cultura tributaria a través de la seguridad jurídica.

**Cuarto Entrevistado.** - Evidentemente que si se le anclan al principio de realidad criterios para su optimización su aplicación va a ser mucho mejor. Lo que no quiere decir tampoco que ahora mismo el principio no sea útil en sí mismo. Es útil, el problema parte de la falta de unidad de criterio a la hora de invocar la realidad jurídica o económica como pretexto para la sobreimposición de cargas tributarias en algunos casos irrazonables y faltas de criterios técnicos motivados. De lograrse un escenario sujeto por desarrollo normativo de criterios, sumado a la unificación de criterio en la autoridad tributaria podríamos hablar de que se está combatiendo el ilícito tributario desde su fuente, es decir desde la búsqueda de ahorro fiscal ilegítimo.

**Quinto Entrevistado.** - Si, es claro que la Corte Constitucional se ha quedado corta exponiendo solo criterios de justificación para aplicar la interpretación, pero no creando verdaderos insumos de valoración jurídica o económica. De hacérselo podría combatirse el ilícito tributario no solo desde la sanción, sino desde la prevención.

**Sexto Entrevistado.** - Es complejo estimar una afirmación de ineficiencia, porque hacerlo supondría asumir que el principio de realidad no nos sirve. Y no es así, es en demasía útil, el problema es la cierta vaguedad o relatividad con que la autoridad tributaria (administrativa y jurisdiccional) lo invoca, porque esta relativización es lo que genera el caldo de cultivo para el cometimiento de los ilícitos tributarios. A mi criterio era obligación de la Corte Constitucional ya en su sentencia de 2021 preguntarse respecto a los grados de valoración económica, en la jurídica es claro que no encontramos grandes problemas. Pero tal cual se encuentra construido ahora el principio, se asemeja a una suerte de norma penal en blanco, que no termina de construir el axioma jurídico completo, es decir, no crea un silogismo jurídico en toda la regla y eso lo único que hace es conducir a reinterpretaciones sobre una norma que debería ser clara, pues a partir de ella se interpreta. Entonces, hay que

repensar los estándares que se le quieren dar al principio, volcarnos al fin mismo de la planificación fiscal agresiva y a partir de conceptos financieros delinear un cuadro (no definitivo obviamente) de fundamentación técnica cuando quiera interpretar un acto. Construido así, claro, vamos a encontrar que si será una efectiva herramienta para la lucha contra el ilícito tributario.

**Séptimo Entrevistado.** - Hay algo que la administración tributaria y a mi consideración la iniciativa tributaria (privativa del ejecutivo) ha ignorado por muchos años, y es que se debe confiar en la buena fe de los contribuyentes. El principio de realidad nace como una norma para negar lo declarado por el administrado y yo en calidad de intérprete darle el sentido que a mi criterio ese acto económico observa. Parte de esa confianza en la buena fe, es darle al administrado las herramientas técnicas (prescritas en la norma) que yo espero que este observe en sus declaraciones, porque si no será muy fácil que el contribuyente use las reglas NIIF en su contabilidad y luego yo no aceptarlas porque no existirá norma o criterio técnico normativo que me ate a hacerlo. En ese contexto, tal cual está construido hoy el principio de sustancia jurídica, no estimo que sea eficiente. Y claro que sí, producto de esa ineficiencia es que las actividades ilícitas relacionadas con paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición son cada vez más frecuentes. Y no debe de llamarnos la atención que partan justamente desde los sectores más acaudalados y tecnificados del país.

**Octavo Entrevistado.** - Pues tal cual, el principio de sustancia no resulta eficiente cuando se lo aplica. Lo que no quiere decir que no sea útil, su ineficiencia es producto tan solo de la suma de una serie de factores, entre ellos: la falta de desarrollo normativo, el pobre desarrollo jurisprudencial, la falta de tecnificación en herramientas de control fiscal, la falta de unidad de criterio e incluso la corta o poca capacitación que tienen los servidores administrativos llamados a dotarlo de operatividad.

**Noveno Entrevistado.** - Estimo que es muy ineficiente, ineficiente en cuánto no cumple con su finalidad que es detectar en la práctica cual es la real voluntad de los intervinientes en una relación comercial o de orden económico. De poder encontrarle la vuelta bajo desarrollo jurisprudencial o criterios justo a las disposiciones normativas, haríamos del desarrollo del principio un verdadero cimiento que prevenga el delito y dote de seguridad jurídica a las obligaciones formales de los administrados.

**Décimo Entrevistado.** - El principio de realidad es ineficiente porque no se lo ha desarrollado tanto en nuestra legislación. La razón es porque al ser un mandato de interpretación tan delicado requiere de cierto grado de tecnificación que muchas veces

nuestro sistema legislativo se ve impedido de darle. Debemos reconocer que la iniciativa privativa tributaria del ejecutivo es la que muchas veces pone las reglas del juego a la hora de discutir la fijación o eliminación de cargas tributarias y/o exenciones. Ejemplo de esto es la Ley de Desarrollo Económico de 2021 que incluyó un apartado puntual refiriéndose a posibles criterios para la calificación de hechos generadores, los criterios allí esgrimidos se quedaron cortos pues solo entregaron normas de excepción, o de cuando no debo yo interpretar so pretexto de ir a la realidad de los actos. En esto tengo una manifiesta crítica al legislativo pues el desarrollo de estándares para el principio de esencia es su responsabilidad, no ya del ejecutivo, pues fijar cláusulas de aplicación no afectan en lo más mínimo al establecimiento, gestión o extinción de impuestos.

### **Opinión Personal:**

Las respuestas expuestas por los profesionales consultados conducen a poder concluir que el principio de realidad económica no tiene una eficiente aplicación en la medida que no cumple con su finalidad propia mediante los medios más diligentes posibles. Esta ineficiencia deriva a criterio de los profesionales de: falta de criterios o estándares conjuntos que fijen reglas para la interpretación, falta de unidad de criterio administrativo y jurisdiccional, problemas en la gestión de política financiera nacional, iniciativa tributaria legislativa nula y falta de capacitación de los servidores llamados a operar bajo el principio de esencia sobre forma.

**Tercera Pregunta:** ¿Existe una falta de desarrollo normativo respecto a estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma? ¿Desarrollar estándares mínimos serviría como catalizador de una política preventiva de tratamiento de riesgos frente a los ilícitos tributarios?

**Primer Entrevistada.** - Si, contestando a tu doble pregunta. Por un lado, ya lo dije antes no existe desarrollo normativo suficiente respecto al principio, más allá de las luces que nos ha dado la Corte Constitucional en sus sentencias. Justamente el desarrollo de estándares de aplicación del principio garantizaría seguridad jurídica para ambas partes, tanto para la administración que lo aplica como para el administrado que sufre, si se puede decir, de la determinación.

**Segunda Entrevistada.** – Obviamente, en un inicio quizás se podría haber debatido si era necesario que se desarrollen estándares anexos. Supongo que tu pregunta anterior busca generar precisamente eso, que nosotros en calidad de profesionales demos fe de cuan ineficiente es el principio tal cual se encuentra construido y la necesidad de establecer

criterios paralelos para su aplicación. Pero otra cosa que comprueba la necesidad de ese desarrollo normativo es que la ley de desarrollo económico de 2021 ya incluye criterios para la valoración económica y jurídica, son 3 criterios bastante pobres, porque más bien ejemplifican momentos cuando no debe usarse el principio. En ese escenario es entonces que a mi criterio es urgente que esa legislación sea revisada y por fin desarrollados estándares para la valoración de la realidad, pues la Corte Constitucional perdió en su análisis la oportunidad de hacer un verdadero análisis integral.

**Tercer Entrevistado.** – Pues sí, existe una falta de desarrollo de estándares de aplicación, la razón deviene de la falta de tecnificación en la forma de legislar la norma tributaria. Como existe la iniciativa privativa del Art. 301 de la Constitución, el legislativo termina pensando que esa responsabilidad es exclusiva del ejecutivo y no construye herramientas suficientes para garantizar que la recaudación tributaria obedezca a su naturaleza en sí misma. Obviamente de crearse estos criterios servirían para la formación y estructuración de un sistema de prevención, pues reducirían el grado de arbitrariedad en la determinación tributaria y reducirían los riesgos asociados con la proliferación de actividades ilícitas.

**Cuarto Entrevistado.** – Claro, anteriormente hablamos sobre la ineficiencia en la aplicación del principio, ineficiencia que justamente es consecuencia de esa falta de desarrollo normativo. De modificarse esta situación podría enfrentarse a los delitos tributarios de manera muy diferente a como se lo viene desarrollando.

**Quinto Entrevistado.** – Evidentemente, es un problema de falta de legislación. Pero además de falta de legislación es consecuencia de la falta de adecuación de la que ya tenemos a casos concretos. En este sentido yo sí quiero ser muy crítico con el papel de la Sala de lo Contencioso Tributario, entiendo que no tiene prerrogativas de orden legislativo. Pero mediante resoluciones de casos concretos o a través de la absolución de consultas no vinculantes la Corte Nacional no ha sustentado en qué manera debe aplicarse el principio. No obstante, aún se puede corregir esto, ya sea la propia CNJ o la Asamblea Nacional tienen en su poder la oportunidad de fijar criterios normativos para la interpretación y acceder a la esencia de los actos económicos.

**Sexto Entrevistado.** – Claramente, la falta de que se hayan fijado reglas para la interpretación según el principio de esencia sobre forma conducen a un índice de arbitrariedad demasiado profundo, de encontrar la posibilidad de fijar criterios que orienten de qué modo interpretar cuando se alega que se quiere llegar a la sustancia de los actos económicos y jurídicos, lograríamos fijar un precedente en extensión demasiado importante y

con eso reducir la inseguridad jurídica a la que se someten las declaraciones de contribuyentes y/o responsables.

**Séptimo Entrevistado.** – Cada problema tiene una causa de fondo bastante evidente, en este caso es clara la poca atención que durante años se le ha prestado a la interpretación en materia tributaria. Es más, conozco muy pocos estudios teóricos al respecto en el país. Se supone que existirá unidad de criterio, pero lo cierto es que toda esta indeterminación conduce hacia más de un inconveniente. Por tanto, la solución más integral es desarrollar normativamente esos criterios para aplicar el principio, que es un mandato de interpretación muy general y abstracto.

**Octavo Entrevistado.** – Si, fijar criterios análogos para la interpretación de la realidad jurídica y económica va a hacer de la aplicación práctica muchísimo más eficiente a medida que se busquen establecer cláusulas de cuándo y de qué manera debe interpretarse la actividad comercial de contribuyentes y responsables.

**Noveno Entrevistado.-** Bueno, no quisiera caer en el discurso repetitivo de que la legislación no soluciona los problemas de fondo, pero en este caso hay muchísimos matices para discutirlo, el principio de esencia sobre forma es un mandato de optimización muy general que se traduce en una potestad reglada, como es una potestad reglada necesita de ser formulado en la norma, de no hacerlo provocas lo que vemos hoy en día, que la administración tributaria invoque erróneamente el principio de realidad para terminar reinterpretando a su antojo las relaciones económicas de los contribuyentes, ocasionando desincentivos a la inversión extranjera y local y fomentando la proliferación de ilícitos en la búsqueda de obtener ahorro fiscal a cualquier precio.

**Décimo Entrevistado.** - Es interesante plantear una propuesta de reforma para encontrarle límites de aplicación al principio de esencia sobre forma, hacerlo nos conduciría a mantener un sistema de checklist a la inglesa. Comparto en la necesidad de esa tipificación, pero me mantengo crítico respecto al papel de la autoridad tributaria, pues de nada sirve entregarle fórmulas matemáticas casi si estas no van a ser aplicadas igual en todos los casos.

**Opinión personal:** De las respuestas obtenidas se puede colegir que los profesionales consultados consienten en la necesidad del desarrollo normativo de estándares mínimos de aplicación para el principio de esencia sobre forma. Consideran en casi todos los casos además que ese desarrollo normativo contribuiría a eliminar el grado de arbitrariedad en el ejercicio de la potestad reglada de interpretación conforme el essence over form y formaría parte del sistema de prevención integral propuesto en este trabajo de investigación. Las razones devienen de muchos factores, pero particularmente pueden rescatarse: la falta de

unidad de criterio, la arrogación de potestades extraordinarias de parte de la administración tributaria en el proceso de interpretación y la inseguridad jurídica ocasionada por la invocación del principio de realidad jurídica y económica como una suerte de clausula general que todo soporta y/o justifica.

**Cuarta pregunta:** ¿Estima que dentro de las obligaciones formales de los contribuyentes contenidos en el Art. 96 del Código Tributario ya se encuentra normado el deber de transmisión de información sobre relaciones económicas con capitales en paraísos fiscales?

**Primera Entrevistada.** – A primera mirada tu pregunta me resulta difícil, pues no tengo memorizadas las obligaciones formales de los contribuyentes. Bueno, ahora que he releído las obligaciones formales, pues no, no se encuentra taxativamente contenido el deber de informar respecto a relaciones de cualquier tipo con empresas offshore. Supongo que tu interés devenga de la consecuencia directa de no cumplir con la obligación y me parece muy interesante, pues de normárselo como obligación formal, significaría que el contribuyente que incumpla cometería una contravención sancionable conforme las reglas administrativas del Código Tributario.

**Segunda Entrevistada.** – Debería, pero lamentablemente no lo está de forma expresa. Y quizás sea la primera vez que alguien llega a preguntarme algo semejante. También es la primera vez que yo me lo planteo, pues desde la Ley de Planificación Fiscal y la de Desarrollo Económico de 2021 no se han incluido estas obligaciones con carácter formal, pues incluso esta última estatuyó un sistema diferenciado de declaración de capitales para aquellos evasores que no hayan declarado a tiempo la propiedad de capitales en estas jurisdicciones.

**Tercer Entrevistado.** –Y si, ahora que lo reviso es claro que no se encuentra descrita como obligación formal, lo que es un absoluto desacierto si queremos cumplir con los convenios de no doble imposición y con los criterios de fiscalidad internacional y plena competencia.

**Cuarto Entrevistado.** – No, y quizás sea un tema de construcción política del texto. Nuestro problema es que el legislativo asume de nuevo que la iniciativa tributaria privativa del ejecutivo, por la cual solo el presidente puede proponer la creación o eliminación de impuestos, se extiende a cuestiones de orden técnico legislativo. Y este es un error de codificación que tu identificas y bien puede ser solucionado por el legislativo de manera fácil y rápida.

**Quinto Entrevistado.** – No, los deberes formales de los contribuyentes no incluyen uno de transmisión obligatoria de información. Lo que me recuerda a la ley de sigilo bancario suiza, es un problema que pareciese de forma, pero en realidad es de fondo. Lo único que hacen este tipo de vacíos normativos es fomentar la sensación de inseguridad jurídica derivada de la provisión política en la construcción de la norma tributaria.

**Sexto Entrevistado.** –Pues nunca antes me lo había preguntado, pero es claro que esto no está normado. Y pareciese un error involuntario, pero tiene graves consecuencias cuando puedas identificar que un particular no ha declarado estos capitales en paraísos fiscales y además de la determinación con recargo, no puedas iniciarle un procedimiento administrativo por contravención al texto del Código Tributario, pues tienes que recordar que las infracciones tributarias deben de estar siempre en el texto.

**Séptimo Entrevistado.** – No se encuentra normado, un error o no, lo cierto es que lo único que podemos interpretar de esto es el poco o nulo interés en la construcción de la norma tributaria por en realidad hacerles frente a las prácticas de planificación fiscal agresiva relacionadas con paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

**Octavo Entrevistado.** – Más allá de encontrarse o no normado, es una cosa de política pública, pues si te fijas la desidia con la que el ejecutivo y el legislativo se toman la lucha contra las empresas offshore es producto de que quiénes construyen nuestro marco jurídico son y seguirán siendo los primeros grandes evasores. La política tributaria quizás tiene que despegarse de la política nacional, para ser más que una política de gobierno, una política de Estado y entregar a los funcionarios administrativos verdaderas herramientas en la lucha contra el ilícito.

**Noveno Entrevistado.** – Obviamente que no está normado, en el país nos hemos tomado con muchísima facilidad la constitución de empresas con capitales en paraísos fiscales, tanto que hasta se ha normalizado que grandes empresarios y políticos, incluso parte del actual gabinete, estén relacionados con no declaraciones de capitales en este tipo de jurisdicciones. Es un problema cultural a mi modo de ver, pues por un lado tienes la completa ausencia de conciencia de clase y por otro te encuentras con la definitiva ausencia de cultura tributaria.

**Décimo Entrevistado.** – Sin revisar el texto puedo decirte a ciencia cierta que no lo está, la razón es obvia. No quieren fijar insumos que luego puedan perjudicarlos, y me refiero en plural relacionándolo con los asambleístas que consienten la construcción de nuestro sistema jurídico tributario y son los primeros en buscar maneras de vulnerar el marco institucional y jurídico para obtener un ahorro ilegal e ilegítimo.

**Opinión personal:** Es claro que la obligación de transmisión de información no se encuentra contenida en el actual texto del Art. 96 del Código Tributario y así lo afirman los profesionales consultados al respecto. Es claro además que la inclusión de esta obligación permitiría en una eventual comprobación de la existencia de capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones análogas, que al infractor además del proceso de determinación con el recargo respectivo, pueda iniciársele un procedimiento administrativo sancionatorio bajo la figura de contravención al texto del Código Tributario, pues la obligación estaría expresamente declarada.

**Quinta pregunta:** ¿Debería adoptarse una política preventiva integral de tratamiento de riesgos frente a ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?

**Primera entrevistada.** – Si, siempre las políticas deben construirse a mi criterio desde el desarrollo normativo. Tu idea según la entiendo y me corriges si me equivoco consiste en usar la prevención como medio disuasorio, prevención en sentido administrativo, y lo veo bastante útil. Esta política integral de la que tú hablas obviamente tiene que estar formada por diversas etapas y además ser interdisciplinaria.

**Segunda Entrevistada.** – Siempre la prevención resulta una herramienta más eficaz que la sanción. La idea debe ser entonces reducir el cometimiento de actividades irregulares relacionadas con capitales en paraísos fiscales, si se respeta lo suscrito en los convenios de no doble imposición y se le entregan al contribuyente herramientas normativas expresas previamente en la norma, te vas a encontrar en una gran posición para el desarrollo de esa política preventiva.

**Tercer Entrevistado.** – Pues sí, pero yo sí quiero señalar algo, la política pública muchas veces no requiere de una expresión normativa previa para ser observada, depende muchísimo de la voluntad de la autoridad de turno, y en ese sentido esa voluntad puede complicarlo todo.

**Cuarto Entrevistado.** – Claro que sí, y me gusta que hables de las maneras de identificar la prevención primero con la identificación de los riesgos, tal cual la política está construida supongo tendrás elementos que van a integrarla. Supongo que dos de estos son los estándares para el principio que conversamos y el deber de informar sobre los capitales, ahora sería interesante encontrarle una tercera y quizás cuarta pata a tu mesa para sostener esa política integral.

**Quinto Entrevistado.** – Y claro, pero no solo desde la prevención, también hay que fortalecer los sistemas sancionatorios con los que ya contamos para hacer de la investigación procesal administrativa un verdadero elemento y bastión de fortaleza para la hacienda pública. Quizás la experiencia española y su manera de normar el sistema tributario pueda ser de utilidad.

**Sexto Entrevistado.** – Interesante que hables de política integral, pues una política integral deberá de ser interdisciplinaria, si tu idea es crear un sistema general interdisciplinario y que fortalezca las relaciones públicas y de la autoridad tributaria con los contribuyentes, claro que sí, la política preventiva es hacia donde se debe apuntar.

**Séptimo Entrevistado.** – Es una manera muy inteligente de delinear una estrategia de lucha contra toda esta planificación fiscal agresiva. Lo que si debe de cuidarse que esta prevención integral no tenga como resultado un proceso inquisitorio de sanción previa bajo el estigma del ahorro fiscal ilegítimo, es decir, no debe haber represión tributaria, si se fijan límites a las potestades públicas y las reglas del juego para las partes son claras, puedes valerte de todas las facultades tributarias para fortalecer ese sistema de prevención.

**Octavo Entrevistado.** – Evidentemente, y no solo que sería útil un sistema de prevención, si no necesario. Ahora lo que yo me pregunto es cuáles serían esos elementos que conformen la política preventiva y de qué manera planeas delinear la identificación de riesgos.

**Noveno Entrevistado.** – Claro que sí, toda política de prevención es una manera correcta de enfrentar la planificación fiscal agresiva. Hay que recordar que para poder enfrentar al ilícito debe recurrirse a la fuente de su cometimiento: la necesidad de obtener ese ahorro fiscal. Si logras reducir las tentaciones de que el contribuyente busque ahorrar ilegítimamente y se sienta satisfecho con el sistema fiscal que lo cobija, entonces le estás ganando la batalla a las actividades ilícitas.

**Décimo Entrevistado.** – Si y no, me explico, cualquier política de prevención debe partir de un sólido sistema tributario, una política preventiva solo va a ser útil en la medida que tengas herramientas que proliferen esos riesgos en el ejercicio de las actividades tributarias regulares.

**Opinión Personal:** Es claro de las respuestas otorgadas por los profesionales consultados que la política preventiva integral es un insumo técnico-normativo necesario, útil y conducente. Las observaciones propuestas por los distintos profesionales parten de los elementos que conformarían esta política preventiva y la manera de gestionar la

identificación de los riesgos en la actividad declarativa tributaria. Cuestiones que son abordadas en la siguiente pregunta.

**Sexta pregunta:** ¿Cree usted viable elaborar un proyecto de reforma legal que permita el establecimiento normativo de un sistema de prevención integrado por: (i) definición de estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma; (ii) obligación formal de transmisión de información a la administración tributaria respecto a las relaciones económicas vinculadas con transferencia de capital, derechos o acciones en paraísos fiscales o territorios de menor tributación; y (iii) desarrollo de un plan de cumplimiento normativo preventivo frente al ilícito tributario?

**Primera Entrevistada.** – Así planteado tu sistema de prevención toma mucho sentido, y claro que la actividad relacionada con ilícitos por empresas offshore reduciría. Lo único que encuentro llamativo es que como hablamos en tu pregunta pasada la identificación de riesgos comporta bastante inversión pública y tú ahora propones la adopción de planes de cumplimiento tributario, personalmente no estoy segura si nuestro sistema tributario pueda soportar una carga tan pesada como la de adoptar una institución jurídica tan novedosa.

**Segunda Entrevistada.** – La propuesta de reforma me parece acertada. Todo dependerá de ya en la expresión normativa como hagas calzar tus ideas y presentes el texto final. Al no incluir ningún tipo de exención o establecimiento de tributo esto bien podría ser propuesto por la propia Asamblea Nacional.

**Tercer Entrevistado.** – Es larga la pregunta, pero entiendo que dos de estos puntos ya los discutimos antes. Los estándares del principio de realidad, obviamente necesario. El deber de transmitir actividades relacionadas con empresas offshore, también. Respecto al último elemento encuentro algunas interrogantes, pues los planes de cumplimiento normativo, incluso en España de donde son originarios, en materia tributaria aún están en una fase de experimentación y discusión doctrinaria. Lo que no quiere decir que tu propuesta responda a tu idea de generar todo este marco referencial de prevención contra los ilícitos tributarios, claro, en un eventual plan de cumplimiento ya no solo serían ilícitos relacionados con offshores, serían los ilícitos tributarios administrativos en general.

**Cuarto Entrevistado.** – Me parece correcta tu forma de construir la propuesta. Te daría únicamente una recomendación, y es que al delinear el tax compliance por una cuestión de unidad normativa no lo expandas al área penal, pues deberías justificar ese razonamiento y creo confundiría el objeto de tu investigación. Si delineas tu tax compliance hacia lo estrictamente administrativo e incluyes una escala gradual de beneficios por la adopción de

un protocolo de cumplimiento, harías de tu reforma un verdadero recurso en la lucha contra las empresas offshore.

**Quinto Entrevistado.** – Bastante interesante la propuesta, aunque tiene algunos reparos de orden material, más bien de posible observancia general. Pero de manera genérica es aceptable, habría que leerla ya plasmada en papel y hacia qué cuerpo normativo se dirige.

**Sexto Entrevistado.** – Pues es un sistema de reforma bastante completo, recoge cosas que hemos discutido antes y tratas de delinear un plan de trabajo desde la limitación de la interpretación hasta la inclusión del buen gobierno corporativo. Todo dependerá de cómo la propuesta de reforma sea delineada en papel.

**Séptimo Entrevistado.** – Entiendo que tu propuesta es perfectible. No obstante, es congruente con lo que hemos venido conversando. Debes prestarles especial atención a tus ideas en torno al plan de cumplimiento normativo pues debes crearlo de tal manera que no influyas en política financiera o económica y mucho menos en legislación penal o civil.

**Octavo Entrevistado.** – Muy completa la propuesta de reforma. Sería interesante verla ya plasmada en papel de manera que pueda identificarse hacia qué cuerpo legal se aplicará y de qué manera se reemplazarán, de existir, los textos actuales.

**Noveno Entrevistado.** – Pues toda la propuesta resulta completa. Lo único que me preocupa o bueno, no preocupa, intriga, es de qué manera va a delinearse o adoptarse esta figura del plan de cumplimiento, pues es una figura muy nueva y con poco o nulo estudio teórico en el país.

**Décimo Entrevistado.** - Es interesante tu planteamiento en cuanto a los tres componentes que reconoces. Quizás el punto de desarrollo de un “compliance” tributario sea dónde más dificultades encuentres, porque es una forma jurídica relativamente nueva, a la que el derecho ecuatoriano debería adaptarse. No obstante, de acuerdo a los criterios que propongas observar en tu reforma se podría obtener una valoración final y así pensar en su adecuación normativa.

**Opinión Personal:** De los criterios expuestos por los distintos profesionales puede rescatarse la viabilidad de la propuesta de reforma conformada por las tres partes, que se relacionan con las preguntas previamente planteadas y discutidas. La idea así propuesta será entonces la estructuración de un sistema de prevención integral donde la fijación de criterios de aplicación (exclusión, valoración y justificación) del principio de esencia sobre forma, la inclusión del deber formal de transmisión de información y el desarrollo de un *tax compliance* fomenten la construcción de una cultura tributaria mucho más sostenible y

sustentable a la par que eliminen los riesgos asociados con la arbitrariedad en el ejercicio de las potestades públicas y la necesidad de acudir a ese ahorro fiscal ilegal e ilegítimo.

**Séptima Pregunta:** ¿Que sugerencias daría usted para que se lleve a cabo el tema abordado, es decir, se instaure un sistema de prevención frente al cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?

**Primer Entrevistada.** – A mi criterio la prevención debe partir del reconocimiento de las debilidades de nuestro sistema. El primer paso es entonces identificar los vacíos normativos, de política pública y de práctica institucional. Una vez identificadas estas debilidades se debe proceder a crear estrategias, estas pueden ser de orden legislativo, de orden procedimental o de capacitación. Mi sugerencia entonces para la instauración de ese sistema preventivo es quizás no olvidarse de la necesidad de la capacitación a los servidores públicos que serán quienes apliquen las previsiones normativas.

**Segunda Entrevistada.** – Pues un sistema de prevención se crea a partir de medir riesgos, lo importante es creo yo saber cómo se van a medir esos riesgos en los procesos de determinación o verificación de determinación, el camino entonces es largo, pero tu propuesta nos marca un horizonte hacia el cual poder construir normativamente modernas y más completas estrategias en la lucha contra los delitos e ilícitos tributarios.

**Tercer Entrevistado.** – Mi sugerencia va de la mano con mi criterio anterior, es decir, si se le presta atención a una política preventiva debemos tener claro qué se busca prevenir, en este sentido la unidad de criterio en la utilización de la norma debe de ser un punto importante a discutirse y observarse.

**Cuarto Entrevistado.** – Toda política es la suma interdisciplinaria de estrategias que confluyen en un objetivo. En este caso el objetivo principal es la disminución de actividades ilícitas. Mi recomendación sería incluir dentro de los criterios de reforma no solo conceptos tributarios, sino también financieros y contables.

**Quinto Entrevistado.** – Mi recomendación principal es trabajar en el desarrollo del plan de cumplimiento normativo, conseguir la mayor cantidad posible de fuentes bibliográficas útiles que sirvan para crear un primer modelo de *tax compliance* no perfecto, pero si perfectible en el tiempo.

**Sexto Entrevistado.** – Considero que una vez adoptado cualquier modelo de prevención, además del obvio proceso legislativo debe realizarse un adecuado proceso de

capacitación a los distintos sectores que aplicarán ese modelo preventivo, solo así puede garantizarse que la norma cumpla con eficacia y eficiencia su razón teleológica de ser.

**Séptimo Entrevistado.** – Mis principales recomendaciones parten de la necesidad de muchísimo material bibliográfico para sustentar la propuesta de reforma, pues son áreas bastante complejas y con una necesidad de fundamento científico sostenible en el tiempo, además de que esa información recopilada pase por un filtro de relevancia, descartándose así aquellas fuentes que no te sean útiles para la edificación de ese modelo teórico que propones.

**Octavo Entrevistado.** – Todo modelo preventivo tiene que estar creado desde su origen, es decir que la prevención parte de la identificación de los riesgos asociados con el cumplimiento de los deberes de los contribuyentes. Entonces además de prestarle atención a la facultad de determinación de la administración tributaria, deben analizarse los riesgos asociados con otro tipo de facultades de control.

**Noveno Entrevistado.** – Lo importante en un sistema de prevención es que este sea sostenible en sí mismo, es decir que los criterios que este sistema observe deben retroalimentarse de tal manera que la estructura subsista por sí misma.

**Décimo Entrevistado.** – Recomendaría prestarles especial atención a todos los instrumentos internacionales para la no doble imposición suscritos por el Ecuador, así podrían obtenerse más criterios que servirían para la creación de todo este sistema de prevención integral.

**Opinión Personal:** Las recomendaciones sugeridas por los profesionales consultados giran en torno a la necesidad de obtener acopio documental y empírico para la construcción de la propuesta de reforma, pues es claro que la idea resulta innovadora y por lo mismo requiere de suficiente sustento doctrinario. Este parámetro puede observarse con completa claridad en el apartado de Marco Doctrinario de este trabajo de investigación. Las demás recomendaciones se focalizan en analizar la prevención integral no solo desde la construcción normativa, si no desde la solidificación de este proceso mediante la proposición de estrategias subsidiarias como la educación y campañas de socialización.

### **6.3. Estudio de Casos.**

A fin de contribuir a la verificación de la ineficacia en la aplicación del principio de esencia sobre forma y la necesidad de su desarrollo normativo en los términos antes discutidos. Es que en este apartado se analizarán tres sentencias derivadas de procesos sustanciados en la Corte Nacional de Justicia.

#### **Caso Nro. 1**

## **A. Datos Generales:**

**Nro. Proceso:** Recurso de casación 0000612-2018. Juicio No. 00298-2017.

**Actor:** Sucesión indivisa de los herederos del Señor BPP.

**Demandado:** Director Provincial del SRI de El Oro

**Tipo de Acción:** Recurso de Casación propuesto por el SRI dentro del juicio de impugnación Nro. 09501-2017-00298

**Juzgado:** Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

## **B. Antecedentes:**

P.E.B.B en representación de la sucesión indivisa del señor B.P.P plantea un proceso de impugnación en contra de la Liquidación de pago por Diferencias en la Declaración No. 07201706500068462 del impuesto a la renta de 2012, liquidación de fecha 25 de enero de 2017. El proceso fue signado con el Nro. 09501-2017-00298 y declaró con lugar la demanda de impugnación a criterio del tribunal aquo “(...) por haber sido emitida cuando había caducado ya la facultad determinadora de la administración tributaria”. En auto de 27 de octubre de 2017 se admite a trámite el recurso de casación interpuesto por la Dirección Provincial de El Oro del SRI.

Los recurrentes (SRI) alegaron como cargos casacionales: **(i)** errónea interpretación del Art. 94.2 del Código Tributario, en el sentido de que la caducidad aplicable al caso en concreto (por no haberse declarado un valor verificable) es la correspondiente a 6 años y no la de 3 años que el Tribunal de instancia realiza dentro de los considerandos 7.4.4 y 7.4.6 de la referida sentencia<sup>45</sup>; así como **(ii) falta de aplicación del inciso segundo del Art. 17 del Código Tributario** (aplicación del principio de esencia económica sobre forma jurídica).

Por su parte la réplica de los actores del proceso y contraparte en el recurso de casación se fundamenta en la pertinencia de la aplicación del criterio de caducidad de 3 años del Art. 94 del Ctri, y que este no podrá ser considerado plazo

---

<sup>45</sup> “(...) El primer error de interpretación que comete el Tribunal Contencioso Tributario, consiste en su decisión de limitar el sentido del art. 94, numeral 2 a los parámetros de las sentencias que hasta ese momento habían referido a la caducidad extendida de la facultad determinadora de la Administración Tributaria, es decir, entender que esta disposición es aplicable únicamente en los casos que la inconducta del contribuyente se haya reportado con respecto a un rubro en específico “ingreso” y además cuando se haya provocado una acción típica “el ocultamiento” [...] De lo dicho, si el citado artículo 94 tiene una regla general y otra de excepción podemos afirmar que la primera ser produce ipso jure, es decir de derecho en todos los casos; y la segunda, la caducidad extendida, ipso facto; es decir una vez verificado el presupuesto de hecho establecido por la norma tributaria”

extendible a 6 años, so pretexto de argumentarse prácticas evasivas o elusivas no verificables, sino solo desde la interpretación.

### **C. Resolución:**

De esta manera es que los cargos casacionales propuestos originan el problema jurídico que es resuelto por el Tribunal de la Sala de lo Contencioso Tributario de la siguiente manera:

- (i) Respecto a la errónea interpretación del Art. 94.2<sup>46</sup> del Código Tributario, afirma el Tribunal de la CNJ bajo una cita que “(...) hay interpretación errónea en los casos en que la norma se aplica, pero sin darle su verdadero sentido” (Murcia Ballen. H, 1983. p. 330 y 331).

El Tribunal aquo en el punto 7.4.6 de la sentencia casada deduce lo siguiente:

“(...) Ahora bien, en el caso sometido a este litigio judicial, según consta del proceso y como ha quedado establecido, la diferencia detectada en el acto determinativo no proviene de ocultación de INGRESOS (sic), que fue la razón en la que se sustentó la Sala Especializada en aquellos fallos, para la aplicación del plazo de caducidad de seis años.- En el presente caso, el contribuyente no ha efectuado un acto de ocultamiento, sino que por el contrario el sujeto pasivo ha registrado e informado a la administración tributaria a través de la declaración, la cuantía de los costos y gastos, ante lo cual el sujeto activo tenía la posibilidad de cuestionar y verificar, desde el día siguiente a la fecha de la presentación de la declaración, los valores consignados como costos y gastos dentro de aquella determinación realizada por el sujeto pasivo por medio de su declaración, a diferencia de lo que ocurre cuando el contribuyente oculta un tipo de renta o ingreso, caso en el cual el plazo de control se extiende a los seis años, en función del esfuerzo que debe realizar la administración tributaria para descubrir la renta omitida u ocultada”

Reafirmando en el punto 7.4.8 que:

---

<sup>46</sup> Art. 94.- Caducidad. - Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que requiera pronunciamiento previo:

2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte (...)”

“(…) Interpretar el numeral 2 del artículo 94 del Código Tributario, como lo hace la administración, en el sentido de que la declaración parcial del tributo se produce con la inclusión de gastos no reales o con el incremento injustificado de costos o gastos en la declaración, significaría que todo tipo de diferencias numéricas ocasione que la caducidad se produzca en 6 años, lo que es incongruente con la distinción de plazos que hace el Art. 94 del Código Tributario”

En este contexto el Tribunal de Casación razona brevemente respecto a la naturaleza de la caducidad de acuerdo con lo contenido en el Art. 94 del Código Tributario, expresando que:

“(…) Se debe entender que el art. 94 del Ctri, a más de señalar con precisión los plazos de la caducidad de la facultad de la administración, señala el ámbito en el que se debe aplicar dichos plazos [...] ya que al existir declaración, el plazo de caducidad debe remitirse al supuesto contenido en el numeral 1 del art. 94 del Código Tributario, esto es 3 años contados desde la fecha de declaración; pero si la declaración fue realizada fuera de ese plazo o en parte la norma prevé que debe remitirse al supuesto contenido en el numeral 2 del mismo artículo [...] cuando no se hubiere declarado en todo o en parte. La constancia de que la declaración es “en parte”, pasa por la veracidad, objetividad y honestidad de la información consignada en la declaración”.

Estableciendo que, en efecto, existe una errónea interpretación del contenido del art. 94 del Ctri y lo procedente es la aplicación de la caducidad extendida al verificarse la existencia de una ausencia o deficiencia en la declaración de cargas tributarias, no desvirtuadas procesalmente mediante prueba en contrario.

(ii) Falta de aplicación del inciso segundo del Art. 17 del Ctri:

De este modo el Tribunal afirma que era obligación de la parte actora en el proceso de impugnación desvirtuar la presunción de legitimidad y ejecutoriedad de la declaración de diferencias a través de pruebas pertinentes, útiles y conducentes. Valora además la decisión del Tribunal aquo de prescindir de la valoración de los elementos probatorios generales por haber estimado el problema de estricto cumplimiento de derecho. Además de identificar otro yerro en el Tribunal aquo cuando este limita el concepto de declaración al valor de “Ingresos” cuando la ley no establece tal limitante y no le da importancia tributaria al rubro de “costos y gastos” que es dónde el SRI encuentra problemas “Por no haberse probado el hecho

económico”. Así el Tribunal de casación remite a la aplicación del inciso segundo del Art. 17 del Ctri (principio de realidad económica por sobre la forma jurídica) para corregir la interpretación realizada por el aquo y reinterpretar el rubro contenido en gastos otorgándole relevancia tributaria y en consecuencia determinando que: (a) la facultad determinadora en el caso concreto caduca en 6 años y existe errónea interpretación del art 94 del Ctri; y (b) existe falta aplicación del Art. 17 ibídem decidiendo casar la sentencia recurrida y ratificar el contenido de la Liquidación de Pago por Diferencias.

#### **D. Efectos de la resolución:**

En estricto sentido los efectos de la resolución son vinculantes para las partes que intervinieron en el litigio. No obstante, pueden extraerse tres importantes conclusiones en el análisis del caso, útiles para este trabajo de investigación:

1. La autoridad tributaria administrativa (SRI) realizó un primer proceso de interpretación a fin de emitir la Liquidación de Pago por Diferencias. En esta interpretación concluyó que: el contribuyente había omitido hacer declaraciones imputables al rubro de “costos y gastos” por tanto podía ejercer la facultad de determinación bajo la cláusula de caducidad extendida (interpretando dicha omisión) e interpretando que el hecho económico declarado no había sido probado;
2. En el proceso judicial la autoridad tributaria aquo (Tribunal Contencioso Distrital Tributario) realiza otro proceso de interpretación para dejar sin efecto la Liquidación de Pago por Diferencias. Arriba a la conclusión de que no existe ocultamiento y por tanto no es aplicable la caducidad extendida del Art. 94 del Ctri. Pero no analiza la carga de prueba respecto a comprobar o no la existencia del hecho económico. Es ahí donde particularmente se produce el error.
3. Producto de esto la Sala Especializada Contencioso Tributaria debe nuevamente realizar una reinterpretación de lo hecho por el aquo para afirmar que no se desvirtuó probatoriamente la existencia del hecho económico concreto, y por tanto la presunción de la administración tributaria está dotada de legitimidad y ejecutoriedad, dejando así sin efecto el fallo del inferior.

#### **E. Comentario del Autor:**

En el caso analizado puede verificarse claramente la ineficiencia administrativa y judicial en la aplicación del principio de esencia sobre forma. Previamente se había hablado de que este constituye una cláusula de interpretación demasiado extensa y no tener límites

provoca problemas como estos. Dónde ambas partes invocan el principio de acuerdo a su realidad y pretensiones y la autoridad tributaria termina teniendo la interpretación final que genera dudas, más que certezas. En este caso en concreto se entrega al particular la obligación en carga probatoria de comprobar la existencia del hecho económico y en consecuencia validar su declaración, cuando lo que debería haber sucedido es que la administración tributaria debía negar la forma adoptada o su inexistencia y argumentar la presencia de un hecho económico particular justificando la procedencia de su apreciación. En el caso la CNJ perdió una importante oportunidad para fijar criterios de observancia general relacionados con la aplicación del principio de esencia sobre forma y la interpretación en materia tributaria.

## **Caso Nro. 2**

### **A. Datos Generales:**

**Nro. Proceso:** Recurso de casación 0000613-2018. Juicio No. 00321-2017.

**Actor:** J.E.D.O.

**Demandado:** Director Provincial del SRI de El Oro

**Tipo de Acción:** Recurso de Casación propuesto por el SRI dentro del juicio de impugnación Nro. 09501-2017-00321

**Juzgado:** Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

### **B. Antecedentes:**

Al igual que en el caso anterior la autoridad tributaria (SRI) presenta un recurso de casación en contra de la resolución del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario argumentando (i) errónea interpretación del Art. 94.2 (caducidad extendida) del Ctri y (ii) falta de aplicación del Art. 17 ibídem (principio de esencia sobre forma).

El antecedente directo es el juicio de impugnación No. 09501-2017-00321 deducido por el señor J.D.E.O. en contra de la Liquidación de Pago por Diferencias encontrada en la Declaración del Impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2021 bajo el No. 07201706500111269 de fecha 8 de febrero de 2017.

### **C. Resolución:**

Tal cuál en el caso anterior el Tribunal de Casación termina corrigiendo los errores de Derecho del proceso de interpretación realizado por el tribunal de instancia, estableciendo una reinterpretación a la luz de la aplicación del principio de esencia sobre forma, pero sin fijar criterios para la exclusión de la interpretación, valoración o justificación. Lo que

conduce a la reafirmación de la arbitrariedad de una potestad reglada, cuestión que no debería suceder cuando el principio de esencia sobre forma justamente en su búsqueda de descubrir la sustancia de los actos busca limitar el grado de juicio discrecional con que se ejerce.

#### **D. Efectos de la Resolución:**

Al ser una resolución relacionada con la aplicación de errores de Derecho para casos concretos sus efectos no son erga homines. No obstante, hubiese sido una interesante oportunidad para que el Tribunal de la CNJ discuta los primeros elementos aplicables a criterios de valoración para la realidad de los actos jurídicos o económicos.

#### **E. Comentarios del Autor:**

Como podrá identificarse este recurso de casación continúa la misma línea argumentativa usada por la CNJ en la resolución del caso anterior, de este modo el tribunal superior opta por corregir la interpretación realizada por el tribunal de instancia y concluye que existe un error en la interpretación del Art. 94.2 del Código Tributario (caducidad extendida) y falta de aplicación del Art. 17 del mismo cuerpo normativo (principio de esencia sobre forma). Corrige de esta manera la resolución para el caso concreto sin dar más detalles respecto a cuál debe de ser la correcta aplicación de la presunción reglada en el sentido de qué modo deben ser asumidos los actos económicos y como debe reconducirse esta recalificación administrativa de las formas elegidas por los contribuyentes.

### **Caso Nro. 3**

#### **A. Datos Generales:**

**Nro. Proceso:** Recurso de casación 0000614-2018. Juicio No. 00269-2017.

**Actor:** E.E.B.A.

**Demandado:** Director Provincial del SRI de El Oro

**Tipo de Acción:** Recurso de Casación propuesto por el SRI dentro del juicio de impugnación Nro. 09501-2017-00269

**Juzgado:** Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

#### **B. Antecedentes:**

En el mismo sentido que los dos casos que preceden el SRI interpone recurso de casación respecto de la resolución dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de la Provincia de El Oro, argumenta en su recurso que existe (i) errónea interpretación del Art. 94.2 del Ctri (caducidad extendida) y (ii) falta de aplicación del inciso segundo del Art. 17 del Ctri (principio de esencia sobre forma)

#### **C. Resolución:**

El tribunal arriba a la conclusión de que el análisis de los actos económicos debe obedecer la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo impugnado (liquidación de diferencias por pago del impuesto a la renta). Siendo por tanto obligación del contribuyente desvirtuar esa presunción bajo la demostración de que en efecto esos rubros presentados como “gastos” corresponden en realidad a la forma jurídica escogida. Más allá de los reparos técnicos que puedan atribuírsele a este razonamiento el tribunal de alzada termina corrigiendo esta errónea interpretación de la caducidad extendida realizada por el tribunal de instancia (Art. 94.2 Ctri) y en aplicación del Art. 17 del mismo cuerpo normativo decide confirmar la legalidad del acto administrativo impugnado.

#### **D. Efectos de la Resolución:**

La resolución usa la misma lógica de las dos previas, al ser un caso con efectos interpartes se limita a señalar la manera en la cuál (en el caso concreto) debe ratificarse y entenderse la legalidad del acto de determinación impugnado. Perdiendo, una vez más la CNJ la oportunidad de desarrollar criterios para la solidificación en la aplicación del principio de esencia sobre forma.

#### **E. Comentarios del Autor:**

La línea argumentativa usada en todos estos pronunciamientos (tanto este último como los dos previamente estudiados) conducen a identificar tres puntos importantes: por un lado, la ausencia de desarrollo normativo y jurisprudencial de estándares que coadyuven a la unidad de criterio respecto al grado de valoración de la sustancia económica y jurídica en las transacciones entre particulares; por otro lado esa ausencia de desarrollo jurisprudencial genera la proliferación de la discrecionalidad arbitraria en el ejercicio de las potestades regladas; y, finalmente, la emergente necesidad vía derecho objetivo (jurisprudencia y/o legislación) de configurar un sistema de aplicación formal para el principio de esencia sobre forma como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria.

#### **6.4. Análisis de Datos Estadísticos.**

El objeto de este trabajo de investigación es analizar la aplicación del principio de esencia sobre forma como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria útil para enfrentar los ilícitos relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. Tal como se extrae de la información contenida en el marco conceptual y doctrinario, muchas de las operaciones económicas que involucran a capitales en paraísos “offshore” se encuentran relacionadas con transacciones con empresas

fantasmas o inexistentes<sup>47</sup>. De allí que el propio SRI haya fijado una lista de jurisdicciones consideradas de baja o nula imposición. Citándolo a Shaxson (2019) el SRI en su página oficial señala que el costo de los paraísos fiscales medido como pérdida de recaudación es de USD 500.000 a 600.000 millones anuales. De allí a su vez que exista una lista de paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de menor imposición (*Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052, con última reforma al 17 de agosto de 2017; y Circular No. NAC-DGECCGC12-00013 de 30 de julio de 2012*)

Importante también es comprender que de las estadísticas que constan en el portal principal del SRI deben excluirse los registros de no tributación derivados de los convenios internacionales para evitar la doble imposición. Convenios que han sido suscritos entre nuestro país y: Alemania (1987), Argentina (1983), Belarús (2018), Bélgica (2005), Brasil (1989), Canadá (2002), Chile (2005), China (2015), Corea (2014), Emiratos Árabes (2022), España (1994), Francia (1993), Italia (1991), Japón (2020), México (2002), Qatar (2020), Rumanía (1997), Rusia (2019), Singapur (2016), Suiza (1996 y 2020), Uruguay (2013), y la Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Perú, 2013).

De esta manera puede encontrarse en el portal principal del SRI, cuyo link de acceso es: <https://srienlinea.sri.gob.ec/visor-gerencial/ftm/index.html> . Los siguientes datos estadísticos respecto a empresas fantasmas o supuestas en el periodo comprendido entre 2010 y 2018.

A continuación, se presenta un cuadro estadístico referencial:

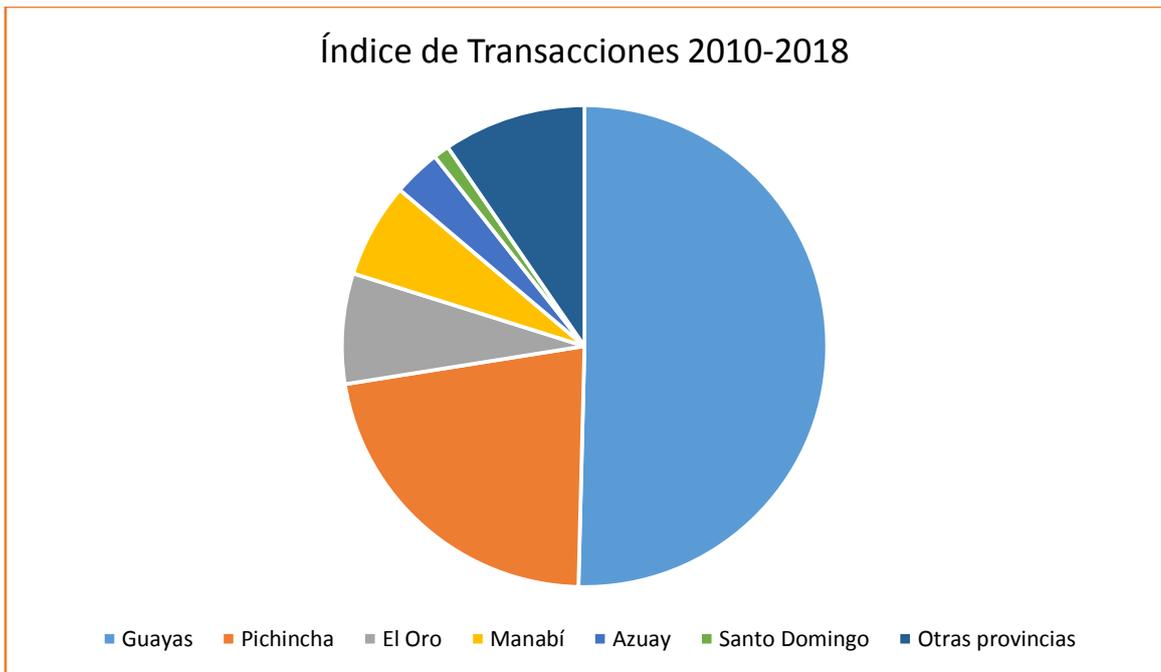
### **Representación Gráfica No. 9**

*Datos Estadísticos sobre empresas fantasmas en el Ecuador, 2010-2018 (SRI)*

---

<sup>47</sup> Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000356 publicada en el 2S.R.O. 820 de 17 de agosto de 2016, se establece que la utilización de empresas consideradas como inexistentes o fantasmas, así como de personas naturales y sociedades con actividades supuestas y/o transacciones inexistentes, serán consideradas como prácticas de planificación fiscal agresiva.

La Resolución NAC-DGERCGC17-00000115, publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial 946 de 16 de febrero de 2017, se reformó la Resolución NAC-DGERCGC16-00000356



**Fuente:** Página Oficial Registro Servicio de Rentas Internas.

**Autor:** David Alejandro Samaniego Rojas

#### **Análisis del Autor:**

Los datos arrojan un total de compras a empresas fantasma valorado en \$ 2.844.207.476 con un total de clientes registrado en la cantidad de 17.201 millones. Siendo Guayas la provincia que más compras con empresas fantasma involucradas registra, con un total de 8.188 millones de clientes que corresponden al 47,60% del total de compras con este tipo de empresas y unas compras valoradas en \$1.544.046.434. Seguido de la provincia de Pichincha con un total de clientes de 3.586 millones que corresponden al 20,85% de este tipo de compras. De las demás puede rescatarse: El Oro, Manabí, Azuay, y Santo Domingo cuyas compras en conjunto corresponden al 31,55% restante. Y el resto de provincias cuyo índice llega hasta un 9% del total de las transacciones.

Las evidencias en los resultados permiten concluir que las actividades ilegales relacionadas con capitales en paraísos fiscales son difícilmente cuantificables pues precisamente a conocimiento de la administración tributaria no llegan las conformaciones. Problemas atribuibles a la poca institucionalización en las herramientas de determinación, el sigilo bancario y los convenios internacionales para evitar la doble imposición.

Así mismo el registro de las actividades económicas de acuerdo a los datos que constan en la página oficial del Servicio de Rentas Internas, se corresponde a actividades de comercio varias. De acuerdo a la información estadística receptada en la fuente de consulta directa, las actividades económicas con los más altos índices de conformación, son: comercio

relacionado con automotores y bicicletas, construcción, industrias manufactureras, actividades inmobiliarias y relacionadas con agricultura, ganadería y pesca.

Respecto a las transacciones que involucran el cometimiento de ilícitos tributarios en sí mismo (planificación fiscal agresiva, elusión, evasión y defraudación tributaria) los índices no pueden ser directamente verificados, debido a que los montos en las transacciones están rodeados por un halo de ilegalidad que imposibilita su cuantificación. Por otro lado, una cuantificación en función a los índices de conocimiento de procesos de verificación complementario ejercidos por el SRI resulta imposible de incluirse en este trabajo debido al carácter reservado de la información de toda investigación administrativa concluida o en curso.

## **7. Discusión.**

Una vez sistematizado el acopio doctrinario, jurisprudencial y empírico resulta importante para esta investigación plantear una verificación de los objetivos legalmente aprobados en el proyecto, además de contrastar la hipótesis generada sobre la resolución al problema jurídico identificado y proceder a sostener (aunque ya se lo haya hecho dentro del marco doctrinario) la propuesta de reforma legal tal como se la ha estructurado.

### **7.1. Verificación de objetivos.**

En este escenario se han planteado: un objetivo general y tres objetivos específicos a ser verificados mediante la información empírica recopilada, el estudio de casos y el análisis de datos estadísticos propuesto.

#### **7.1.1. Objetivo General.**

El Objetivo General planteado dentro del Proyecto de Investigación busca:

*“Realizar un estudio conceptual, doctrinario, jurídico y de derecho comparado del principio de esencia sobre forma (essence over form) como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.”*

Los objetivos son de manera general construcciones proyectivas sobre medidas de logro a alcanzarse en el desarrollo de una investigación formal (Quintana Peña, 2006). Establecer si un objetivo ha sido o no cumplido dependerá entonces del grado de verificación

de cada uno de los elementos que lo conforman. En el presente trabajo de investigación el objetivo general responde a la verificación de:

- (i) El verbo realizar;
- (ii) La realización manifestada como un estudio de tipo: a) conceptual, b) doctrinario, c) jurídico y d) derecho comparado;
- (iii) Dicho estudio aplicado al principio de esencia sobre forma (essence over form) como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición;

Con las premisas construidas la verificación de los elementos del objetivo general es realizada de la siguiente manera:

- (i) Respecto al verbo realizar, es evidente el proceso de construcción teórica, doctrinaria y jurídica que el investigador ha realizado a lo largo de estas páginas. Su verificación se produce al ser identificable la investigación como producto intelectual;
- (ii) Respecto a la realización del estudio:
  - a) Conceptual, se lo puede verificar en el Apartado 4 de esta investigación (Revisión de Literatura), punto 4.1 (Marco Conceptual). Dónde se incluye un proceso de recopilación teórica sobre los conceptos de: Derecho Financiero, Derecho Tributario, Tributo, Impuestos-Tasas-Contribuciones Especiales, Actos Jurídicos-Económicos, Hecho Generador, Calificación del Hecho Generador, Sistemas de Determinación Tributaria, Capitales en Paraísos Fiscales, Ilícito Tributario, Evasión-Elusión-Planificación Tributaria, Defraudación Tributaria y Plan de Cumplimiento Normativo (Tax Compliance);
  - b) Doctrinario, se lo puede verificar en el Apartado 4 de esta investigación (Revisión de Literatura), punto 4.2 (Marco Doctrinario). Dónde se incluye una sistematización respecto a: Antecedentes Históricos sobre el principio de esencia sobre forma, Aplicación del Principio de Esencia sobre Forma en el Derecho Tributario Ecuatoriano, Características del Principio de Esencia sobre Forma, Constitucionalidad del Principio de Esencia sobre Forma, Discusión sobre los estándares mínimos de aplicación del principio de Esencia sobre Forma, Legalidad de los Paraísos Fiscales o Jurisdicciones de Menor Imposición, Características del Ilícito Tributario,

Delito Tributario y su Punibilidad, Aplicación de una política de riesgos preventiva, y Desarrollo de un Plan de Cumplimiento Normativo Preventivo;

- c) Jurídico y d) Derecho Comparado, que es verificable dentro del Apartado 4 (Revisión de Literatura), puntos 4.3 (Marco Jurídico) y 4.4 (Derecho Comparado). Dónde se invoca la legislación nacional contenida en: la Constitución de 2008, Código Tributario Modelo para América Latina, Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, Ley Orgánica de Inversiones y Planificación para la Prevención del Fraude Fiscal y la Ley Orgánica de Desarrollo Económico. Así como la legislación comparada citada respecto a las jurisdicciones de España, Chile y Colombia.
- (iii) Finalmente, respecto a la adecuación de ese estudio al principio de esencia sobre forma (essence over form) como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, es claro que dentro de la verificación del punto ii) se encuentran contenidos, identificados y verificados.

### **7.1.2. Objetivos Específicos.**

En cuanto a los tres objetivos específicos planteados, su verificación se realizará por cada uno a partir de la identificación de sus elementos, tal como sucedió con el Objetivo General.

El **primer objetivo específico** planteado es:

“Demostrar que la ineficiente aplicación del principio de esencia sobre forma en la determinación tributaria genera un espacio propicio para el cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición”

Los elementos reconocibles del primer objetivo específico son: (i) demostrar la ineficiencia en la aplicación del principio de esencia sobre forma, y que dicha ineficiencia (ii) genera un espacio propicio para el cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales offshore.

Ambos elementos son identificables de manera conjunta a partir de la **encuesta** formal dirigida a 30 profesionales del Derecho mediante 8 preguntas, siendo las relevantes para la verificación del objetivo:

- La pregunta 3 “*¿existe a su criterio, eficiencia en el proceso de aplicación del principio de esencia sobre forma tanto en los procesos administrativos como judiciales? ¿Por qué?*” Cuyo resultado explicitó que el 93.33% de encuestados considera que no existe eficiencia en el proceso de aplicación del principio de esencia sobre forma en procesos administrativos y judiciales;
- La pregunta 4, que establece que de haber sido negativa la respuesta en la pregunta 3, se indique la razón para la ineficiencia. Respondiendo el 83,33% de encuestados que la razón de la ineficiencia se debe a la “*falta de desarrollo normativo sobre estándares de aplicación del principio*”;
- La pregunta 5, que cuestiona: “*¿Considera usted, que la ineficiente aplicación del principio de esencia sobre forma en la determinación tributaria genera un espacio propicio para el cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición*” Contestando el 100% de encuestados de manera afirmativa;
- La pregunta 8 que cuestiona respecto a la utilidad del principio de esencia sobre forma como herramienta para prevenir el cometimiento de ilícitos tributarios, respondiendo el 100% de encuestados de manera afirmativa.

A su vez el objetivo específico es verificable mediante la **entrevista** aplicada a 10 profesionales del Derecho a través de 7 preguntas, siendo las relevantes: la *pregunta 1* que cuestiona la utilidad del principio de esencia sobre forma como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria para enfrentar los ilícitos relacionados con capitales offshore; y la *pregunta 2* que cuestionó a los profesionales respecto a si existía o no una correcta aplicación del principio y si en caso de no ser el caso, generaría esta aplicación incorrecta un espacio propicio para la proliferación de ilícitos tributarios. Las respuestas otorgadas por los profesionales permiten arribar a la comprobación del objetivo específico, esto es la existencia de una ineficiente aplicación administrativa y/o judicial del principio de esencia sobre forma que genera como consecuencia un espacio idóneo para la proliferación de actividades ilícitas.

Finalmente es también parte del proceso de verificación de este primer objetivo específico, el **estudio de casos** aplicado al análisis a las sentencias de Corte Nacional de Justicia dentro de los recursos de casación: 0000614-2018. Juicio No. 00269-2017, 0000613-

2018. Juicio No. 00321-2017, 0000612-2018. Juicio No. 00298-2017. Dónde es mucho más evidente la ineficiencia en la aplicación del principio de parte de la administración tributaria teniendo que la Sala de CNJ re-interpretar el modelo del silogismo aplicado y corregir los errores de valoración de las actividades económicas.

El **segundo objetivo específico** planteado es:

“Establecer la falta de desarrollo normativo existente respecto a estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma, como catalizador de una política preventiva de tratamiento de riesgos frente a los ilícitos tributarios”

Los elementos a ser verificados para este objetivo específico son: (i) establecer la falta de desarrollo normativo sobre estándares de aplicación para el principio de esencia sobre forma y (ii) la utilidad de esos estándares como catalizadores de una política preventiva de tratamiento de riesgos.

De esta manera ambos elementos son identificados dentro de las siguientes preguntas de la **encuesta** aplicada:

- Pregunta 1, cuya interrogante fue “¿Tiene conocimiento sobre el marco jurídico relacionado con el principio de esencia sobre forma establecido para la calificación de los hechos generadores?”. El 100% de encuestados contestó afirmativamente, lo que permite comprobar preliminarmente que las opiniones vertidas respecto a la falta de desarrollo normativo son verosímiles;
- Pregunta 2, que interroga respecto a si la calificación de los hechos generadores con su actual configuración normativa atiende a la verdadera esencia de los actos económicos y/o jurídicos. El 93,33% de encuestados contestó que No, lo que reafirma por un lado la ineficiencia en la aplicación del principio y permite verificar por otro la falta de desarrollo normativo suficiente;
- Pregunta 3, que cuestiona respecto a la eficiencia en el proceso de aplicación del principio de esencia sobre forma. El 93,33% de encuestados contestó que no existía eficiencia en este proceso de aplicación, lo que permite arribar a comprobar la necesidad de establecer el desarrollo normativo como catalizador de la política preventiva de ilícitos;
- El criterio anterior se vuelve a afirmar mediante la pregunta 4 que concluye que esta ineficiencia se debe a “la falta de desarrollo normativo sobre estándares de aplicación del principio” (83,33% de encuestados);

- La pregunta 6 solidifica esta verificación pues el 90% de encuestados afirma que la prevención de los ilícitos tributarios debe realizarse desde el “desarrollo de un sistema de prevención integral”;
- Finalmente, la pregunta 8 que cuestiona respecto a la utilidad del principio para la prevención de ilícitos tributarios, conduce a comprobar la necesidad del desarrollo normativo como catalizador de la política de prevención.

A su vez de la **entrevista** realizada a los profesionales del Derecho, se reputan relevantes las preguntas: 2, que reafirma la incorrecta configuración del principio que conduce a generar un espacio propicio para la proliferación de actividades ilícitas; 3, que comprueba la falta de desarrollo normativo y la utilidad de un estándar como catalizador de la política preventiva, y la pregunta 5 que reafirma la necesidad del desarrollo de una política preventiva integral.

En el **estudio de casos** también se verifican los dos elementos, pues del análisis de los recursos de casación se extrae la inexistencia de un marco normativo de desarrollo del principio y la utilidad de este para combatir el ilícito tributario.

Finalmente, el **tercer objetivo específico** planteado es:

Elaborar un proyecto de reforma legal que permita el establecimiento normativo de un sistema integrado por: (i) definición de estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma; (ii) obligación formal de transmisión de información a la administración tributaria respecto a las relaciones económicas vinculadas con transferencia de capital, derechos o acciones en paraísos fiscales o territorios de menor tributación; y (iii) desarrollo de un plan de cumplimiento normativo preventivo frente al ilícito tributario.

Los elementos de este objetivo son fácilmente identificables pues se encuentran desarrollados de forma explícita. En la **encuesta** los elementos son identificados dentro de las preguntas:

- 4, que adjudica la ineficiencia en la aplicación del principio a la falta de desarrollo normativo sobre estándares para el principio de esencia sobre forma;
- 6, que establece que la prevención de los ilícitos debe hacerse desde el desarrollo de una política preventiva integral;
- 7, que comprueba la necesidad de la estructuración de un sistema integral de prevención de ilícitos conformado por las tres aristas descritas: 1) definición de

estándares, 2) obligación formal de transmisión de información y 3) desarrollo de un plan de cumplimiento normativo preventivo.

En las **entrevistas** aplicadas puede identificarse la consecución del objetivo mediante las preguntas: 1(principio como herramienta útil para enfrentar los ilícitos tributarios), 3 (Existencia de falta de desarrollo normativo y utilidad de este como catalizador de una política preventiva integral), 4 (Necesidad de normar como obligación formal el deber de transmisión de información), 5 (desarrollo de un sistema o política preventiva integral) y 6 (propuesta preliminar de reforma).

## **7.2.Contrastación de Hipótesis.**

La hipótesis planteada en este trabajo de investigación responde a lo siguiente:

*“El desarrollo de estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma como herramienta de la potestad determinadora de la administración tributaria, permitiría el desarrollo de una política preventiva integral de tratamiento de riesgos frente a ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.”*

Particularmente la hipótesis de este trabajo de investigación está construida con un objeto: crear un sistema preventivo a fin de luchar de manera eficaz y eficiente contra los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. El sistema preventivo funciona de manera integral a partir del desarrollo de estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma, haciendo de este mandato de optimización una herramienta idónea para la política preventiva mediante el tratamiento de riesgos. En cuanto al tratamiento de riesgos en sí mismo, el trabajo de investigación aborda la noción de susceptibilidad del cometimiento de ilícitos tributarios desde la reducción del grado de arbitrariedad en el proceso de determinación presuntiva realizado por la autoridad tributaria, la reducción es posible gracias a un análisis conceptual, doctrinario y jurídico de las condiciones en las que el principio de esencia sobre forma se aplica en la actualidad, se comprueba de manera empírica su grado de ineficiencia y la necesidad apremiante de establecer criterios mínimos de aplicación mediante reglas de: exclusión, valoración y justificación de la interpretación tributaria.

Anclado a este sistema de prevención integral el trabajo de investigación aborda la noción histórica de los capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición

relacionándola con la naturaleza de los ilícitos tributarios penales y administrativos y estableciendo diferencias teóricas importantes según la intención legal-ilegal o legítima-ilegítima con que los contribuyentes apliquen prácticas de planificación fiscal agresiva con el fin de generar ahorro ilegítimo. Esto conduce a que pueda evaluarse el nivel de riesgo en los procesos de declaración formal estableciendo la necesidad de los otros dos elementos del sistema de prevención integral: el deber formal de transmisión de información, que tiene como consecuencia directa la posibilidad de ser juzgado de manera autónoma como una contravención tributaria y la inclusión de un modelo de tax compliance o plan de cumplimiento normativo preventivo.

La hipótesis así planteada es susceptible de ser verificada desde el **marco Conceptual** dónde se abordan los conceptos de: *Calificación del Hecho Generador, Sistemas de Determinación Tributaria, Capitales en Paraísos Fiscales, Ilícito Tributario, Evasión-Elusión-Planificación Tributaria, Defraudación Tributaria, y Plan de Cumplimiento Normativo*. De igual forma la identificación de los elementos de la hipótesis puede ser comprobada con una vista hacia el **Marco Doctrinario** dónde se abordan cuestiones como la *Aplicación del Principio de Esencia sobre Forma en el Derecho Tributario Ecuatoriano, sus Características, su Constitucionalidad y la Discusión técnica respecto a los estándares mínimo de aplicación*, a su vez la conformación del sistema de prevención integral mediante un análisis técnico de la *Legalidad de los Capitales en Paraísos Fiscales, las Características del Ilícito Tributario, el Delito Tributario y su Punibilidad, la Aplicación de una Política de Riesgos Preventiva, y el Desarrollo de una Plan de Cumplimiento Normativo Preventivo*.

El **Marco Jurídico** expuesto en el trabajo de investigación permite comprender cuáles son los alcances del sistema de prevención integral propuesto y la susceptibilidad de su inclusión mediante reforma, cuestión que es comprobada a través de la recopilación de información empírica, particularmente las preguntas de la **encuesta**: 1 (conocimiento integral del marco jurídico), 3 (eficiencia en la aplicación del principio de esencia sobre forma con su configuración normativa actual), 4 (que atribuye la razón de esta ineficiencia a la falta de desarrollo normativo), 5 (que establece la ineficiencia en la aplicación del principio como una causa relevante para la proliferación de actividades delictivas relacionadas con paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición), y 7 (que propone el sistema de prevención integral). A su vez, de las preguntas de la **entrevista** aplicada a los profesionales del Derecho resultan relevantes: 2 (que expone en líneas generales que la ausencia de una correcta eficiencia en la aplicación del principio genera un espacio propicio para la proliferación del ilícito tributario), 3 (que expone la existencia de una falta de desarrollo normativo suficiente

que permita generar un sistema preventivo), la 5 (dónde los profesionales discuten ya la necesidad del desarrollo de un modelo de prevención normativo basado en la gestión de riesgos) y la 6 (dónde los profesionales exponen su conformidad-inconformidad con el sistema propuesto a través de la reforma legislativa).

Finalmente, el estudio de casos y análisis estadístico permite comprobar la gravedad de la falta de desarrollo normativo a través del impacto en el proceso técnico jurídico y la economía con los índices de transacciones con empresas fantasma o inexistentes.

### **7.3.Fundamentación Jurídica de la Propuesta de Reforma Legal.**

Realizado el proceso de verificación de objetivos e hipótesis de este trabajo de investigación, es momento de volcar de manera ya concisa la mirada hacia el sistema tripartito a través del cual se encuentra construida la propuesta de reforma legal. Cómo se explicitó en líneas anteriores la hipótesis de este trabajo de investigación busca comprobar que el desarrollo de estándares mínimos de aplicación para el principio de esencia sobre forma (essence over form) permitiría el desarrollo de una política preventiva integral del cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

Para el efecto hay que prestarle especial atención al proceso de determinación y la facultad mediante la cual la autoridad tributaria detenta este poder. En este sentido es que la potestad determinadora contenida en el Art. 68 del Ctri<sup>48</sup> ancla al ejercicio de la facultad: (i) la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; (ii) la composición del tributo y (iii) la adopción de medidas legales.

En el ejercicio de la amplia facultad para fijar el tributo es que toma relevancia los criterios para la calificación del hecho generador, criterios dentro de los cuáles se encuentra el principio de esencia sobre forma como un mandato de interpretación de la realidad jurídica y económica que permite a la autoridad tributaria (administrativa o judicial) alejarse motivadamente de las formas adoptadas por contribuyentes o responsables so pretexto de remitirse a la esencia de los actos. El problema radica en el grado de discrecionalidad

---

<sup>48</sup> “La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”.

entregado a la autoridad tributaria cuando de interpretar en el proceso de determinación se trata, pues la sola existencia de un marco de justificación (el dado por la sentencia 47-15-IN/21) no es suficiente a la hora de valorar el grado de certeza respecto a un acto económico.

En este punto dentro del Marco Jurídico y Doctrinario este autor ya profundizó respecto a las características de estos dos tipos de expresiones de la voluntad, comprendiendo que los actos jurídicos generalmente son formas de materialización de la voluntad que atiende a una realidad económica latente entre las partes. De esta manera el intérprete (autoridad tributaria) cuando se encuentra dentro de un proceso de determinación debe construir un silogismo a partir del hecho generador existente (premisa mayor), la realidad fáctica valorada (premisa menor) y la verificación de la existencia de la obligación tributaria (consecuencia).

El inconveniente está cuando el intérprete debe realizar la valoración de la premisa menor, es decir la realidad económica de las partes. La realidad jurídica no encuentra grandes dificultades pues la configuración normativa es generalmente clara y se ve cimentada por las reglas de la interpretación de los contratos civiles. Con la económica no es ese el caso, aquí confluyen elementos de tipo financiero, jurídico, contable y empresarial. Las dificultades en la aplicación del principio son evidenciadas con más claridad dentro de las respuestas a las preguntas de las entrevistas, encuestas y sobre todo del estudio de casos aplicado, dónde la CNJ termina realizando un proceso de reinterpretación del que la autoridad tributaria de alzada hizo y con esto comprobando que el modelo de acción del *essence over form* es cuando menos, ineficiente.

De este contexto deviene la necesidad de haber fijado dentro de este trabajo de investigación un modelo de desarrollo de estándares de aplicación del principio de esencia sobre forma. En apariencia del modelo es sencillo, una construcción dotada por reglas de: exclusión de la interpretación, valoración de la interpretación y justificación de la interpretación.

Las reglas de esta manera diseñadas permiten que el decisor (autoridad tributaria) ejerza una potestad reglada (la facultad de determinación) con un bajo índice de arbitrariedad pues estará sujeto a criterios de exclusión, valoración y exigencia de motivación para la resolución, lo que generará seguridad jurídica en los procesos de determinación y un mayor índice de confianza en el modelo tributario nacional.

Cómo se dijo ya, el modelo preventivo usa el desarrollo de estándares mínimos como catalizador de todo el sistema de prevención integral. El segundo paso que este trabajo de investigación ha abordado es la necesidad de normar dentro de las obligaciones tributarias formales (Art. 96 Ctri), el deber de transmisión de información respecto a relaciones

económicas con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. En apariencia irrelevante, la propuesta de reforma toma relevancia cuando se analiza la naturaleza del ilícito tributario administrativo y se entiende que, de ser normado como obligación formal, la ausencia de esta transmisión de información daría lugar a que la administración tributaria además del proceso de verificación complementaria ejerza control disciplinario con un proceso administrativo sancionador en contra del contribuyente que cometería una contravención expresa a norma.

Finalmente, en lo que quizás es el elemento más ambicioso propuesto por el investigador, se propone la construcción de un modelo de *tax compliance* o plan de cumplimiento normativo preventivo tributario. El modelo responde en esencia a la búsqueda de la reducción de riesgos dentro de los contribuyentes o responsables (principalmente PYMES o empresas multinacionales) a fin de que bajo criterios de cumplimiento normativo se reduzcan las prácticas fiscales agresivas del lado de los particulares y las prácticas confiscatorias de parte de la administración tributaria.

La reforma resulta interesante en la medida que respeta el principio de unidad normativa y no busca la inclusión de un *compliance penal* o extenderlo hacia otras materias, aunque sí daría un importante guiño para que nuestro Derecho Tributario nacional adopte la figura del cumplimiento normativo como una forma de generar control interno y se reduzcan los ilícitos tributarios, principalmente aquellos vinculados con empresas offshore.

En el plan de cumplimiento normativo propuesto se encuentran integrados algunos componentes: cumplimiento financiero, fiscal y contable. Los componentes así construidos permiten que el plan de cumplimiento normativo alcance su objeto: la prevención en función a la gestión de riesgos dentro de las actividades económicas. Ahora bien, puede subyacer en el lector la interrogante respecto a cuál es la aparente ventaja de aplicar un *tax compliance* en un sistema tributario, además de la gestión de control interno y la trazabilidad en el seguimiento de las responsabilidades tributarias el sistema de cumplimiento normativo plantea como beneficios la reducción de multas y sanciones administrativas si se verifica un cumplimiento responsable de parte del contribuyente y un índice de beneficio tributario como incentivo al cumplimiento preventivo.

Integrado por estos tres elementos es que la propuesta de reforma permitiría el desarrollo del sistema de prevención que coadyuve en la gestión tributaria, reduzca la arbitrariedad en el ejercicio de potestades regladas de parte de la autoridad tributaria y genere un proceso gradual de crecimiento sostenido en el índice recaudatorio del erario público.

## 8. Conclusiones.

Planteada la revisión de Literatura, expuesta la recopilación empírica y casuística y verificados los objetivos de la investigación, es que puede llegar a concluirse lo siguiente:

1. El principio de esencia sobre forma como mandato de interpretación constituye una herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria útil para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición;
2. El principio de esencia sobre forma como mandato interpretativo tiene dos momentos de aplicación: (i) cuando se realiza la interpretación del acto económico o jurídico con el fin de acceder a su sustancialidad y (ii) cuando se subsume la circunstancia ya interpretada al hecho generador contenido en la norma. En ambos casos el intérprete (autoridad tributaria) debe observar para identificar la realidad jurídica como económica, criterios de: exclusión, valoración y justificación de la interpretación según el principio de esencia sobre forma;
3. Se demuestra mediante el estudio doctrinario, empírico y casuístico planteado en esta investigación que existe una ineficiente aplicación del principio de esencia sobre forma en los procesos de determinación tributaria, lo que genera un espacio propicio para el cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición;
4. A través del acopio empírico realizado mediante las encuestas y entrevistas aplicadas a profesionales del Derecho, sumado a la discusión doctrinaria planteada en la revisión de literatura se establece que existe falta de desarrollo normativo respecto a estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma, dicha falta de desarrollo conduce a una aplicación arbitraria e ilegítima del principio con su actual configuración normativa, requiriendo entonces una propuesta de tecnificación;
5. El desarrollo de estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma donde se incluyan criterios de exclusión, valoración y justificación para la realidad jurídica y/o económica, como herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria, permitiría el desarrollo de una política preventiva integral de tratamiento de riesgos frente al cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición;

6. Los capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición constituyen capitales colocados bajo el principio de economía de opción en jurisdicciones soberanas que deciden entregar beneficios o incentivos de tipo fiscal con índices de baja o nula tributación. Aunque sean legales, su ilegitimidad deviene de cuándo un particular verifica un hecho generador en una jurisdicción de origen y omite declarar dicho valor en esa jurisdicción, cometiéndose así un ilícito tributario;
7. Del estudio planteado y la recopilación de información empírica mediante la aplicación de encuestas y entrevistas se evidencia la falta de inclusión del deber de transmitir información respecto a relaciones económicas con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición dentro de las obligaciones formales del contribuyente contenidas en el Art. 96 del Código Tributario;
8. El plan de cumplimiento normativo tributario o *tax compliance* es un instrumento de prevención del cometimiento de ilícitos tributarios desarrollado por el contribuyente o responsable como norma de organización interna de su actividad de gestión de riesgos relacionada con la actividad económica que realiza. No ha sido desarrollado por el sistema ecuatoriano y es conducente como herramienta de control de los procesos de declaración y determinación presuntiva;
9. El plan de cumplimiento normativo preventivo tributario debe observar los principios de buen gobierno corporativo, responsabilidad social y ambiental, cooperación recíproca, buen gobierno fiscal, buena fe, transparencia y confianza legítima;
10. Del estudio doctrinario, jurídico, análisis de resultados y estudios de casos aplicado es que se entiende viable la propuesta de reforma legal que permita el establecimiento normativo de un sistema de prevención de ilícitos tributarios integrado por: (i) definición de estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma; (ii) inclusión de la obligación formal de transmisión de información a la administración tributaria respecto a las relaciones económicas vinculadas con transferencia de capital, derechos o acciones en paraísos fiscales o territorios de menor tributación; y (iii) desarrollo de un plan de cumplimiento normativo preventivo frente al ilícito tributario.

## 9. Recomendaciones.

Como recomendaciones tanto para el proceso investigativo como para el desarrollo continuo de lo propuesto con esta investigación, se expone lo siguiente:

1. En esencia para la autoridad tributaria se recomienda la emergente inclusión del plan de cumplimiento normativo preventivo tributario como elemento de la política de tratamiento de riesgos para la prevención de ilícitos tributarios, y pensar ya en su expansión hacia otras ramas del Derecho nacional;
2. Para el sector académico no se debe creer que el desarrollo de estándares para el principio de esencia sobre forma será la panacea que rellene todos los vacíos de arbitrariedad en el ejercicio jurídico de la determinación. Al ser el derecho una rama dialéctica la aplicación de los estándares estará sujeta a la utilidad que de ellos hagan las autoridades administrativas y judiciales, debiendo estar expectantes al desarrollo jurisprudencial;
3. A las autoridades administrativas y judiciales que hacen las veces de intérpretes y se encuentren en un proceso de determinación se recomienda prestar especial atención en: la materialidad del hecho jurídico o económico analizado, su correspondencia con una fórmula preexistente en el ordenamiento jurídico o jurisprudencial y su relevancia en términos de cuánto ahorro fiscal ilegítimo representa para el contribuyente o responsable, así no se gravaría por una ganancia cero cuando de una práctica fiscal se trata, excepto que el decisor se enfrente a una práctica fiscal agresiva tipificada;
4. El legislativo de nuestro país debe comprender que, aunque exista iniciativa privativa tributaria entregada al ejecutivo, en materia de control material tributario puede la Asamblea Nacional involucrarse a través de iniciativas de reforma como la propuesta en este trabajo de investigación, siempre y cuando se respete la unidad normativa y no se busque la creación, modificación o extinción de un tributo (impuesto, tasa o contribución especial);
5. Al sector académico este investigador permite recomendar que sea (particularmente en el caso ecuatoriano) algo más prolífico en cuanto a investigación tributaria-empresarial se refiere, indagando ya respecto a modelos de gestión y control como el plan de cumplimiento normativo preventivo y la estructuración de herramientas para la tecnificación de los procesos de determinación, verificación complementaria y recaudación.

6. Finalmente, a otros investigadores se recomienda que los sistemas de prevención sean creados en función al desarrollo de normas preexistentes, entendiendo que dentro de las normas jurídicas se encuentran reglas y principios que son observables de acuerdo a su grado de utilidad práctica.

### **9.1. Proyecto de Reforma Legal.**

## **REPÚBLICA DEL ECUADOR**

### **ASAMBLEA NACIONAL**

#### **CONSIDERANDO**

- Que, el artículo 226 de la Constitución de la República determina que las instituciones, organismos, dependencias del Estado, así como los servidores públicos o personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades atribuidas por la Constitución y la ley;
- Que, el Art. 283 de la Constitución de la República del Ecuador establece que el sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica con la naturaleza; y, tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir;
- Que, el Art. 300 de la Constitución de la República del Ecuador, establece los principios del sistema tributario, priorizando 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;
- Que, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal fue aprobada por la Asamblea Nacional mediante Resolución Legislativa No. 1, publicada mediante Suplemento Registro Oficial No. 17 de 14 de agosto de 2019 y ratificada mediante Decreto Ejecutivo No. 855 de 15 de agosto de 2019; habiendo depositado el instrumento de ratificación el 26 de agosto de 2019, lo que le permite al Ecuador intercambiar información para fines fiscales, como combatir la evasión y elusión;
- Que, en virtud de los procesos de transparencia fiscal y conforme la adhesión del Ecuador en el año 2017 al Foro Global de la Organización para la Cooperación

y Desarrollo Económicos sobre Transparencia e Intercambio de Información Fiscal, se debe implementar métodos para transparentar la información y brindar un mejor ambiente de inversión, tanto nacional como extranjera;

En ejercicio de las atribuciones conferidas por el Art. 120 numeral 6 de la Constitución de la República, resuelve expedir la siguiente:

## **LEY ORGÁNICA REFORMATORIA AL CÓDIGO TRIBUTARIO**

### **I. Introducción de los estándares para el principio de esencia sobre forma:**

El texto contenido en el Art. 30.3 del Código Tributario Introducido mediante el Art. 71 de la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19, será **reemplazado por el siguiente texto:**

*“Art. 30.3 Criterios para la calificación de sustancia jurídica y económica. –*

*Cuando la Autoridad Tributaria realice procedimientos de determinación de obligaciones tributarias, o resuelva reclamos o recursos presentados por los sujetos pasivos, y califique la esencia y naturaleza jurídica de un acto del contribuyente, o las relaciones económicas efectivamente existentes entre contribuyentes con prescindencia de las formas jurídicas adoptadas, deberá considerar los siguientes criterios de exclusión, valoración y justificación de aplicación del principio de esencia sobre forma del Art. 17 del Código Tributario:*

#### *1. Criterios de exclusión:*

*Si se verifica, de oficio o a petición de parte interesada, el cumplimiento de uno o varios de los siguientes criterios, la Autoridad Tributaria aplicará el tratamiento tributario correspondiente a la forma jurídica adoptada por las partes, durante el plazo de vigencia del respectivo acto o contrato, sin perjuicio de que existan modificaciones normativas posteriores al régimen tributario aplicable a dichos actos o contratos. Las modificaciones normativas únicamente aplicarán para contratos celebrados a partir de la entrada en vigor de la modificación:*

- a. Si la valoración del acto jurídico o económico se encuentra prescrita normativamente. En todos los casos la autoridad tributaria al recurrir a la interpretación conforme la esencia deberá justificar la inexistencia de reglas de valoración expresas;*
- b. Si el resultado de la forma jurídica adoptada es neutro, en términos recaudatorios, teniendo en cuenta la posibilidad de que el eventual ahorro experimentado por una de las partes involucradas en el respectivo acto o contrato*

*podría haber generado un correlativo incremento los ingresos de la otra parte, siempre que ambas partes sean residentes fiscales en el Ecuador. Su consecuencia será la asunción de la forma jurídica planteada por el contribuyente;*

- c. Si al momento en que se celebró el respectivo acto o contrato sujeto a análisis, existía un precedente jurisprudencial obligatorio que haya resuelto la pertinencia del respectivo tratamiento tributario aplicado por los interesados a dicha relación jurídica.*

## *2. Criterios de valoración:*

*Cuando la autoridad tributaria deba realizar valoración de la sustancia jurídica o económica se observarán los siguientes criterios:*

- a. La sustancia jurídica de los actos celebrados por los contribuyentes se valorará atendiendo a la naturaleza de los actos celebrados por las partes de conformidad con el ordenamiento vigente al tiempo de la suscripción de los actos, contratos o cuando se verifique la transacción;*
- b. La sustancia económica de los actos celebrados por los contribuyentes se valorará atendiendo a los siguientes criterios:*
- En cada caso concreto para sustentar la interpretación deberá ser verificable la real concurrencia de cualquier tipo de manifestación directa o indirecta de riqueza;*
  - En cada caso concreto para sustentar la interpretación deberá ser verificable si la forma jurídica o económica escogida por el contribuyente forma parte de las modalidades aplicables al tipo de actividad económica o sector de la economía al que pertenece el sujeto pasivo sometido al respectivo procedimiento o resolución.*
  - En cada caso concreto a fin de dilucidar la naturaleza de la relación o los actos económicos entre las partes, se deberá identificar si responde a: (i) transferencia de bienes tangibles, (ii) transferencia de bienes intangibles o (iii) prestación de servicios.*

*Si la naturaleza de la relación o los actos económicos responde a (i) transferencia, uso, goce o enajenación de bienes tangibles los elementos de los que se servirá el análisis de su sustancialidad económica son: características físicas, calidad, disponibilidad del bien y utilidad neta obtenida.*

*Si la naturaleza de la relación o los actos económicos responde a (ii) transferencia, transmisión, o explotación de bienes intangibles, los elementos de los que se servirá*

*el análisis de su sustancialidad económica, son: tipo de activo, duración y grado de protección al patrimonio de la que goce, índice de beneficios derivados de su uso o propiedad y utilidad neta producto de la transferencia. En el caso de la enajenación de acciones societarias o sujetas al mercado de valores o bursátil, a fin de identificar la naturaleza de la relación o los actos económicos se recurrirá al valor presente de las utilidades.*

*Si la naturaleza de la relación o los actos económicos responde a (iii) prestación de servicios, los elementos de los que se servirá el análisis de su sustancialidad económica, son: naturaleza del servicio y valor agregado por la provisión especializada de estos, según involucren grados de experiencia y conocimiento técnico;*

- *Sin perjuicio de las demás disposiciones legales vigentes a fin de acceder a develar la materialidad del acto económico, la administración tributaria podrá acudir a la expresión formal de los términos contractuales fijados entre las partes en relación con los que efectivamente se ven cumplidos dentro de la transacción;*
- *En la comprobación de la materialidad del acto económico deberán considerarse además las circunstancias económicas globales, nacionales y de mercado, cuyos elementos relevantes son: índice de costos producción, índice de costos de transportación, y momento de la transacción;*
- *En cada caso concreto a fin de dilucidar la naturaleza o verificar la materialidad del acto económico, de no poderse acudir a los criterios previamente expuestos, se estará a los criterios y coeficientes de estimación presuntiva fijados anualmente por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general;*
- *En el caso de micro, pequeñas y medianas empresas la administración tributaria podrá realizar la valoración económica atendiendo a criterios contables de general aceptación, tales como las normas NIC-NIIF o semejantes estándares internacionales siempre que la contabilidad del sujeto pasivo los observe.*

### *3. Criterios de justificación:*

*Siempre que la autoridad tributaria sustente la aplicación de la interpretación de un acto jurídico o económico conforme el principio de esencia sobre forma deberá obedecer los parámetros de motivación fijados en la norma constitucional y jurisprudencial aplicable.*

**II. Deber formal de transmisión de información en relaciones económicas vinculadas con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición:**

A continuación del numeral 4 del Art. 96 del Código Tributario se añadirá:

*“5. Informar a la autoridad tributaria sobre toda transacción, relación o vínculo con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.”*

**III. Desarrollo de Plan de Cumplimiento Normativo Preventivo (Compliance Tributario o Tax Compliance):**

Dentro del Libro Cuarto del Código Tributario (Del Ilícito Tributario) se añadirá un *“Capítulo Sexto: Plan de Cumplimiento Normativo Tributario”*, de la siguiente manera:

***Capítulo Sexto***

***Plan de Cumplimiento Normativo Tributario***

*Art. 341.1.- Definición. - El plan de cumplimiento normativo tributario es un instrumento de prevención del cometimiento de ilícitos tributarios desarrollado por el contribuyente o responsable como norma de organización interna de su actividad de gestión de riesgos relacionadas con la actividad económica que realiza.*

*Art. 341.2.- Estándares del cumplimiento normativo. - El instrumento interno deberá constar por escrito y ser sometido a aprobación de la administración tributaria central. El Servicio de Rentas Internas deberá fijar los criterios para control de las actividades realizadas en uso de un plan de cumplimiento normativo.*

*El instrumento deberá basarse en los estándares nacionales desarrollados por el Servicio Ecuatoriano de Normalización (INEN), y adecuar en la medida de lo posible las normas ISO de carácter internacional.*

*Sin perjuicio de lo anterior el plan de cumplimiento deberá contener por lo menos: declaración de responsabilidad y voluntad de sometimiento del contribuyente al control preventivo, identificación de naturaleza económica de las actividades desarrolladas, Marco de Prevención General, Introducción de buenas prácticas fiscales, Criterios de cumplimiento fiscal, criterios de cumplimiento contable y criterios de cumplimiento financiero. En todos los casos los criterios señalados deberán contar con un organigrama de gestión de responsabilidad.*

*Art. 342.2.- Principios. - Los principios para el desarrollo y gestión del plan de cumplimiento normativo serán: buen gobierno corporativo, responsabilidad social y*

*ambiental, cooperación recíproca, buen gobierno fiscal, buena fe, transparencia y confianza legítima.*

*Art. 343.3.- Beneficios Tributarios. - De verificarse el cometimiento de un ilícito tributario por parte de un contribuyente o responsable persona natural o jurídica que haya adoptado un plan de cumplimiento normativo. El infractor gozará de los siguientes beneficios:*

- 1. En el caso de infracciones sancionadas con multa el monto máximo de sanción no podrá exceder los 3 SBUTG;*
- 2. En el caso de infracciones sancionadas con clausura del establecimiento, suspensión de actividades o incautación definitiva esta sanción no será aplicable en la medida que sea verificable de acuerdo al organigrama de prevención la responsabilidad objetiva de la empresa. Y esta, aplique las sanciones previstas dentro del propio plan de cumplimiento;*
- 3. En el caso de infracciones sancionadas con suspensión o cancelación de inscripciones, autorizaciones y patentes el infractor podrá rehabilitarse transcurridos 6 meses desde la ejecutoria de la resolución de sanción;*
- 4. En todos los casos de cometimiento de infracciones tributarias, el plan de cumplimiento normativo deberá ser considerado como prueba de fortalecimiento de presunción de inocencia del infractor.*

### **Disposiciones Generales**

**PRIMERA.** - Quedan derogadas todas las normas que expresamente se opongán a la vigencia de esta reforma;

**SEGUNDA.** - El Servicio de Rentas Internas expedirá en el plazo de 180 días contados desde la vigencia de esta ley reformativa mediante circular de carácter general los criterios de verificación, control y contenido de los Planes de Cumplimiento Normativo Tributario según lo prescrito en el Art. 341.2.

### **Disposición Final**

La presente Ley Orgánica Reformativa entrará en vigencia una vez publicada en el Registro Oficial.

Dado en la Sala de Sesiones de la Asamblea Nacional del Distrito Metropolitano de Quito (UIO), a los 26 días del mes de marzo de 2022.

f. ....

Presidente/a Asamblea Nacional

f. ....

Secretario/a

## 10. Bibliografía.

### Obras Jurídicas:

Anzola, O. (1999). *Naturaleza jurídica del ilícito tributario*. Revista de Derecho Tributario. Legislación Económica, (72).

Arias Ortiz, E. S. (2017). *Análisis de la norma ISO 37001 y su relación con las ISO utilizadas en la gestión de riesgos* (Bachelor's thesis, Univesidad del Azuay).

Ataliba, G. (1977). *Elementos de Derecho Tributario*.

Bautista, C. A. A. (2010). Factores de incidencia de la Ley 1314 de 2009 en la Educación Contable colombiana. *Criterio libre*, 8(12), 209-237.

Bleker, S., & Hortensius, D. (2014). ISO 19600: *The development of a global standard on compliance management*. *Business compliance*, 2, 1-12.

Camacho, A., & Úria, Á. (2015). El impacto de la Ley Orgánica 1/2015 por la que se modifica el Código Penal en los sistemas de corporate compliance de las personas jurídicas. *Diario La Ley*, (8542), 3.

Carpio, Romeo, y Moya, Andrea. "Convenios para evitar la doble imposición". En Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, 363-395. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Ius et Historiae Ediciones, 2019.

Cofone, I. (2011). *The economics of double taxation*. *Dikaion Revista de Fundamentación Jurídica*, 20(2), 347-362.

Colao Marín, P. Á. (2015). *Derecho tributario: parte general: materiales de comprensión, trabajo y estudio*.

de Bujanda, F. S. (1977). *En torno a la tesis de la unidad dialéctica entre ciencia de la Hacienda y Derecho financiero*. Hacienda Pública Española/Review of Public Economics, (47), 147-158.

De la Garza Sergio, F. (2006). *El poder tributario del Estado. Derecho financiero mexicano*.

- Félix Vega. “Las medidas antielusión en la normativa interna española con proyección internacional”. En *Fiscalidad Internacional*, dirigido por Fernando Serrano Antón, 945-68. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2010.
- Giuliani Fonrouge, C. M., Navarrine, S. C., & Asorey, R. O. (2004). *Derecho financiero: v. I* (Vol. 1). La Ley.
- González, P. (2018). Norma UNE 19601: 2017: Una herramienta fundamental para la gestión del Compliance en las organizaciones. *Calidad: Revista mensual de la Asociación Española para la Calidad*, (3), 9.
- Gonzalo Arias, Isaac. “El intercambio internacional de información para propósitos tributarios”. En *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coord. César Montaña, Romeo Carpio y Pablo Villegas, 493-515. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Ius et Historiae Ediciones, 2019.
- Grüninger, S., & Kissmehl, Q. (2021). ISO19600 Compliance Management Systems. In *Encyclopedia of Sustainable Management* (pp. 1-10). Cham: Springer International Publishing.
- Jarach, Dino. *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, s.f.
- Kochi, S. (2002). Diseñando convenciones para combatir la corrupción: La OCDE y La OEA a través de la teoría de las Relaciones Internacionales.
- Matus Fuentes, M. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N 20.780: Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Ius et praxis*, 23(1), 67-90.
- Mogrovejo Jaramillo, J. C. (2009). La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana.
- Mogrovejo Jaramillo, J. C. (2010). Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador.
- Mogrovejo, J. (2010). El poder tributario en Ecuador. *Quito: Universidad Andina Simón Bolívar*.
- Montaña, C., & Mogrovejo, J. (2014). Derecho tributario municipal ecuatoriano. *Corporación Editora Nacional*.
- Montaña, César. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2007
- Parraguez Ruiz, L. (2004). Manual de derecho civil Ecuatoriano. *Personas y Familia, I*.
- Parraguez Ruiz, L. S. (2012). El negocio jurídico simulado.

- Pinillos, J. A. (2018). Cambio de enfoque en la determinación del impuesto de renta para personas naturales en Colombia a partir de la Ley 1819 de 2016. *Revista Espacios*, 39(18).
- Rodríguez, J. R. P. (Ed.). (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. U. Externado de Colombia.
- Ross, S., Westerfield, R. W., & Jaffe, J. F. (2009). *Finanzas Corporativas*. (8va. Ed.). México DF.
- Ruiz Almendral, V., & Zornoza Pérez, J. J. (2008). La aplicación de las normas tributarias.
- Sanabria Ortiz, R. D. (1996). *La Relacion Juridico-Tributaria: Obligación Tributaria y Responsabilidad Tributaria*. *Vox Juris*, 6, 93.
- Sevillano, S. (2020). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Fondo Editorial de la PUCP.
- Tashjian, L. (2009). Partnering against corruption initiative leads industry battle against corruption. *Leadership and Management in Engineering*, 9(3), 123-124.
- Torres Ramírez, J. P., & Vélez Garavito, M. M. Análisis artículo 66 ley 1943 de 2018.
- Troya Jaramillo, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Troya, José Vicente. *Derecho Internacional Tributario*. Quito: PUDELECO Editores S.A., 2008.
- Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de derecho tributario* (No. T VALDin).
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial TEMIS S.A., 2001.
- Villegas, C. R. (2001). Tendencias del derecho tributario. *Derecho y conocimiento: anuario jurídico sobre la sociedad de la información y del conocimiento*, (1), 615-636.
- Villegas, H. (1984). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario, tomo I*. Buenos Aires, ediciones Depalma.
- Villegas, H. (1999). *Curso de Finanzas y Derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Villegas, H. B., & Fessia, M. E. (1994). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario (Vol. 19)*. Buenos Aires: Depalma.

**Leyes:**

- Chile. Ley N° 20.780 (29 de Septiembre de 2014). *Diario Oficial de la República de Chile*. Santiago, Chile.

Chile. Ley N° 20.899 (08 de Febrero de 2016). Diario Oficial de la República de Chile. Santiago, Chile.

Chile. Ley N° 21.210 (24 de Febrero de 2020). Diario Oficial de la República de Chile. Santiago, Chile

Colombia. Anticorrupción, E. (2011). LEY 1474 DE 2011. *Recuperado de:* [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2011/ley\\_1474\\_20](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2011/ley_1474_20), 11.

Colombia. de Bogotá, C. D. C. (1993). Decreto 2649 de 1993.

Colombia. de Bogotá, C. D. C. (2014). Ley 1712 de 2014.

Colombia. de Bogotá, C. D. C. (2016). Ley 1778 del 2 de febrero del 2016.

Ecuador. Codificación del Código Tributario. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.

Ecuador. Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

Ecuador. Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial 463, Suplemento, 17 de noviembre de 2004.

Ecuador. Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia Covid-19. Registro Oficial 608, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.

Ecuador. Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Registro Oficial 405, Suplemento, 29 de diciembre de 2014.

Ecuador. Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial 209, Suplemento, 08 de junio de 2010. Ecuador. Resolución NAC-DGERCGC16-00000356. Registro Oficial 820, Suplemento, 20 de agosto de 2016.

Ecuador. Resolución No. 07-2016. Registro Oficial 894, Suplemento, 01 de diciembre de 2016.

Ecuador. Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000433. Registro Oficial 396, Suplemento, 28 de diciembre de 2018.

España. Ley General Tributaria. Boletín Oficial 302, 18 de septiembre de 2003.

### **Linkografía:**

Contable, C. (23 de Enero de 2022). Cambios en las NIIF. Obtenido de <http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/Articulos/cambios-en-laseccion-17-de-la-niif-para-las-pymes.asp>

Deloitte. (02 de noviembre de 2021). Normas Internacionales de Información Financiera. Obtenido de <https://www2.deloitte.com/...niif/normas-internacionales-de-la-informacion-financiera>.

Ecuador Servicio de Rentas Internas. “Convenios para evitar la doble Imposición”. Servicio de Rentas Internas. Accedido 31 de marzo de 2021. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2#convenios>.

Ecuador Servicio de Rentas Internas. “Operaciones internacionales con riesgo de fraude fiscal”. Servicio de Rentas Internas. Accedido 31 de marzo de 2021. [https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/d988dc85-e8af-496c-80d1c0fa1e390c17/Esquema%20fraude%20fiscal%20con%20abuso%20de%20CDI.p df](https://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/d988dc85-e8af-496c-80d1c0fa1e390c17/Esquema%20fraude%20fiscal%20con%20abuso%20de%20CDI.pdf).

Ecuador Servicio de Rentas Internas. “Prácticas de planificación fiscal agresiva”. Servicio de Rentas Internas. Accedido 31 de marzo de 2021. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/practicass-de-planificacion-fiscal-agresiva>.

Efrén Minuche. “El principio de “realidad económica” en el derecho tributario. Revista Derecho Económico Tomo 1 (2010): 359-77. <https://www.revistajuridicaonline.com/2010/03/el-principio-de-realidadeconomica-en-el-derecho-tributario/>.

## 11. Anexos.

### 11.1. FORMULARIO DE ENCUESTA



*unl*

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA

FACULTAD JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA

CARRERA DE DERECHO

#### ENCUESTA DIRIGIDA A PROFESIONALES DEL DERECHO

Estimado(a) Abogado(a): por motivo de encontrarme realizando mi Tesis de Grado titulada: **“PRINCIPIO DE ESENCIA SOBRE FORMA “ESSENCE OVER FORM” COMO HERRAMIENTA DE LA FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA ENFRENTAR LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON CAPITALES EN PARAÍDOS FISCALES O JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN”** solicito a usted de la manera más comedida sírvase dar contestación al siguiente cuestionario, resultados que permitirán obtener información relevante para la culminación de la presente investigación jurídica.

#### **Instrucciones:**

El principio de esencia sobre forma contenido en el Art. 17 del Código Tributario constituye un insumo de calificación de los hechos generadores. Permite a la autoridad tributaria interpretar hechos jurídicos y económicos en atención a la real esencia de estos. Constituye entonces una importante herramienta en los procesos de verificación de hechos generadores y determinación de las obligaciones tributarias.

Los escándalos políticos relacionados con el establecimiento de capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición condujeron a iniciativas normativas como la inclusión mediante la *Ley de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19* de un régimen único de declaración. Indicio de la necesidad de acudir a otras fuentes para la prevención y sanción de ilícitos tributarios relacionados con estos capitales.

Mediante el Art. 30.3 de la Ley de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, se incluyeron “criterios para la calificación de sustancia jurídica y económica”, mientras la sentencia 47-15-IN/21 de la Corte Constitucional fijó criterios de carga argumentativa para la aplicación del principio.

Sin embargo, la proliferación de actividades de planificación fiscal agresiva (evasión, elusión y defraudación tributaria) relacionadas con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, conducen a repensar las estrategias de prevención y la necesidad del desarrollo análogo de criterios para la aplicación del principio de esencia sobre forma.

Este trabajo de investigación busca crear un sistema preventivo contra este tipo de ilícitos tributarios basado en tres aristas: (i) reducir el grado de arbitrariedad adoptado en los procesos de calificación de hechos generadores mediante el establecimiento de criterios de exclusión, valoración y justificación de aplicación del principio de esencia sobre forma. Lo que además permitiría a la autoridad tributaria recurrir a criterios normativos a fin de valorar transacciones con capitales en jurisdicciones internacionales; (ii) fijar la obligación de transmisión de información relacionada con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición como deber formal de los contribuyentes y/o responsables; y (iii) desarrollar un modelo de adopción de plan de cumplimiento normativo tributario (*tax compliance*) que permita cumplir con criterios de debida diligencia fiscal.

## **CUESTIONARIO**

1. **¿Tiene conocimiento sobre el marco jurídico relacionado con el principio de esencia sobre forma establecido para la calificación de los hechos generadores?**

Si ( ) No ( )

2. **A su criterio ¿la calificación de los hechos generadores en la determinación de la obligación tributaria atiende a la verdadera esencia y naturaleza de los actos jurídicos y/o, a los conceptos económicos involucrados en las relaciones de los contribuyentes?**

Si ( ) No ( )

3. **¿Existe, a su criterio, eficiencia en el proceso de aplicación del principio de esencia sobre forma tanto en los procesos administrativos como judiciales?**

Si ( ) No ( )

4. **De haber sido negativa su respuesta anterior, indique ¿a qué se debería esta ineficiencia?**

- a) Escasa formación técnico-jurídica en los servidores administrativos y/o judiciales;
- b) Falta de desarrollo normativo sobre estándares de aplicación del principio;
- c) Falta de unidad de criterio en la autoridad tributaria;
- d) Otra: -----

5. **¿Considera usted, que la ineficiente aplicación del principio de esencia sobre forma en la determinación tributaria genera un espacio propicio para el cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?**

- a) Si
- b) No

6. **A su criterio, la prevención del cometimiento de ilícitos tributarios se debe realizar desde:**

- a) Desarrollo de un sistema de prevención integral;
- b) Tipificación de más infracciones y/o delitos;
- c) Campañas públicas de responsabilidad y cultura tributaria;
- d) Otro:

-----  
-----  
-----

7. **Estimaría usted procedente crear un sistema de prevención integral contra los ilícitos tributarios constituido por:**

- a. **Desarrollo de estándares de exclusión, valoración y justificación de la aplicación del principio de esencia sobre forma en los procesos de determinación tributaria;**
- b. **Inclusión dentro de las obligaciones formales del contribuyente (Art. 96 Código Tributario) del deber de informar a la administración tributaria sobre cualquier tipo de relación con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición; y,**
- c. **Desarrollo de un modelo de plan de cumplimiento normativo preventivo (tax compliance) como medio de cumplimiento de la debida diligencia tributaria.**

*Si ( ) No ( )*

8. **¿Considera usted, que el principio de esencia sobre forma constituye una herramienta útil para la prevención y sanción de ilícitos relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?**

*Si ( ) No ( )*

**Gracias por su colaboración.**

## 11.2. FORMULARIO DE ENTREVISTA



**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA**  
**FACULTAD JURÍDICA, SOCIAL Y ADMINISTRATIVA**  
**CARRERA DE DERECHO**

### **ENTREVISTA DIRIGIDA A PROFESIONALES DEL DERECHO**

Estimado(a) Abogado(a): por motivo de encontrarme realizando mi Tesis de Grado titulada: **“PRINCIPIO DE ESENCIA SOBRE FORMA “ESSENCE OVER FORM” COMO HERRAMIENTA DE LA FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA ENFRENTAR LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON CAPITALES EN PARAÍOS FISCALES O JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN”** solicito a usted de la manera más comedida sírvase dar contestación al siguiente cuestionario, resultados que permitirán obtener información relevante para la culminación de la presente investigación jurídica.

#### **Instrucciones Generales:**

Buenos días estimadx profesional del Derecho. Como parte del desarrollo del proyecto de investigación denominado *“PRINCIPIO DE ESENCIA SOBRE FORMA “ESSENCE OVER FORM” COMO HERRAMIENTA DE LA FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA ENFRENTAR LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON CAPITALES EN PARAÍOS FISCALES O JURISDICCIONES DE MENOR IMPOSICIÓN”*.

A continuación, le serán presentadas 5 interrogantes respecto a la aplicación del principio de esencia sobre forma en los procesos de determinación tributaria y el potencial desarrollo de un proyecto de reforma legal que integre: (i) estándares mínimos de valoración; (ii) deber formal de transmisión de información; y (iii) aplicación de un plan de cumplimiento normativo preventivo (compliance tributario).

El principio de esencia sobre forma contenido en el Art. 17 del Código Tributario constituye un insumo de calificación de los hechos generadores. Permite a la autoridad tributaria interpretar hechos jurídicos y económicos en atención a la real esencia de estos. Constituye entonces una importante herramienta en los procesos de verificación de hechos generadores y determinación de las obligaciones tributarias.

Los escándalos políticos relacionados con el establecimiento de capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición condujeron a iniciativas normativas como la inclusión mediante la *Ley de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19* de un régimen único de declaración. Indicio de la necesidad de acudir a otras fuentes para la prevención y sanción de ilícitos tributarios relacionados con estos capitales.

Mediante el Art. 30.3 de la Ley de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia COVID-19, se incluyeron “criterios para la calificación de sustancia jurídica y económica”, mientras la sentencia 47-15-IN/21 de la Corte Constitucional fijó criterios de carga argumentativa para la aplicación del principio.

Sin embargo, la proliferación de actividades de planificación fiscal agresiva (evasión, elusión y defraudación tributaria) relacionadas con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, conducen a repensar las estrategias de prevención y la necesidad del desarrollo análogo de criterios para la aplicación del principio de esencia sobre forma.

Este trabajo de investigación busca crear un sistema preventivo contra este tipo de ilícitos tributarios basado en tres aristas: (i) reducir el grado de arbitrariedad adoptado en los procesos de calificación de hechos generadores mediante el establecimiento de criterios de exclusión, valoración y justificación de aplicación del principio de esencia sobre forma. Lo que además permitiría a la autoridad tributaria recurrir a criterios normativos a fin de valorar transacciones con capitales en jurisdicciones internacionales; (ii) fijar la obligación de transmisión de información relacionada con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición como deber formal de los contribuyentes y/o responsables; y (iii) desarrollar un modelo de adopción de plan de cumplimiento normativo tributario (*tax compliance*) que permita cumplir con criterios de debida diligencia fiscal.

## CUESTIONARIO

- 1. ¿Considera que el principio de esencia sobre forma (*essence over form*) reconocido en el Art. 17 del Ctri constituye una herramienta de la facultad determinadora de la administración tributaria útil para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?**

-----  
-----  
-----.

2. **¿Estima que existe una correcta aplicación del principio de esencia sobre forma? ¿Genera la ineficiencia en la aplicación del principio un espacio propicio para el cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?**

-----  
-----  
-----.

3. **¿Existe una falta de desarrollo normativo respecto a estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma? ¿Desarrollar estándares mínimos serviría como catalizador de una política preventiva de tratamiento de riesgos frente a los ilícitos tributarios?**

-----  
-----  
-----.

4. **¿Estima que dentro de las obligaciones formales de los contribuyentes contenidos en el Art. 96 del Código Tributario ya se encuentra normado el deber de transmisión de información sobre relaciones económicas con capitales en paraísos fiscales?**

-----  
-----  
-----.

5. **¿Debería adoptarse una política preventiva integral de tratamiento de riesgos frente a ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición?**

-----  
-----  
-----.

6. **¿Cree usted viable elaborar un proyecto de reforma legal que permita el establecimiento normativo de un sistema de prevención integrado por: (i) definición de estándares mínimos de aplicación del principio de esencia sobre forma; (ii) obligación formal de transmisión de información a la administración tributaria respecto a las relaciones económicas vinculadas con transferencia de capital, derechos o acciones en paraísos fiscales o**

**territorios de menor tributación; y (iii) desarrollo de un plan de cumplimiento normativo preventivo frente al ilícito tributario?**

-----  
-----  
-----.

- 7. Que sugerencias daría usted para que se lleve a cabo el tema abordado, es decir, se instaure un sistema de prevención frente al cometimiento de ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.**

-----  
-----  
-----.

**Gracias por su colaboración.**

### 11.3. Certificación Traducción Abstract.



**"easy english" School of Languages**  
Exam Preparation Centre for International Examinations  
#CAMBRIDGE #ITEP #PEARSON

*Mgs. Alex Fernández*  
**DIRECTOR ACADÉMICO**  
**"easy english" School of Languages "**

#### **CERTIFICA:**

Que el documento aquí compuesto es fiel traducción del idioma español al idioma inglés, del resumen de la Tesis titulada: **Principio de esencia sobre forma "essence over form" como herramienta de la facultad determinadora de la administración Tributaria para enfrentar los ilícitos tributarios relacionados con capitales en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición**, proyecto de Tesis que se encuentra bajo de la Dirección de la Dra. Johana Cristina Sarmiento Vélez Mg. Sc. De la autoría del Señor David Alejandro Samaniego Rojas, con cédula de identidad número 1106084435, egresado de la Carrera de Derecho de la Facultad Jurídica, Social y Administrativa de la Universidad Nacional de Loja

Es todo cuanto puedo certificar en honor a la verdad, facultando a la persona interesada hacer uso de la presente en lo que estime conveniente

Loja, 20 de Junio de 2022

*Mgs. Alex Fernández*  
**DIRECTOR ACADÉMICO**  
**"easy english" School of Languages "**



*Aquí si se aprende!*

📍 Dirección: Lauro Guerrero 359 19 y Mercadillo

☎ 072560310

📠 0992464394