

DESAFÍOS FISCALES ORIGINADOS POR LA GLOBALIZACIÓN DE LA ECONOMÍA Y LOS ESQUEMAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA: ¿HA PODIDO ECUADOR AFRONTARLOS?

DANNY LENIN ESPINOSA TAIPE

Universidad Técnica Particular de Loja, estudiante de la Facultad de Derecho,
Campus Quito, Quito 170517, Ecuador.
Correo electrónico: dlespinosa@utpl.edu.ec

KATHERINE ESTEFANÍA HOYOS NAVAS

Universidad San Francisco de Quito USFQ, estudiante del Colegio de Jurisprudencia,
Campus Cumbayá, Casilla Postal 17-1200-841, Quito 170901, Ecuador.
Correo electrónico: khoyos@estud.usfq.edu.ec

Recibido / Received: 12/03/2019

Aceptado / Accepted: 26/03/2019

DOI: 10.18272/lr.v6i1.1402

CITACIÓN

Espinosa Taipe, D. L., y K. E. Hoyos Navas. «Desafíos Fiscales Originados Por La globalización De La economía Y Los Esquemas De planificación Fiscal Agresiva: ¿ha Podido Ecuador Afrontarlos?». USFQ Law Review, Vol. 6, n.º 1, agosto de 2019, p. 18, doi:10.18272/lr.v6i1.1402.

RESUMEN

En los últimos años, la economía mundial ha evolucionado por diferentes factores, como el desarrollo de la economía digital, el fortalecimiento de relaciones comerciales internacionales y la búsqueda perenne de los inversores de capital por obtener mayores rendimientos. Como consecuencia de ello, en varias ocasiones se ha utilizado la planificación tributaria como un mecanismo de adaptación, seguridad y provecho para el progreso económico. En el presente artículo, se busca analizar qué convierte a la planificación tributaria en agresiva, los desafíos inherentes y las medidas que se están tomando mundialmente para combatir estas prácticas. Finalmente, se revisará la aplicación de estos esquemas en Ecuador, acompañado de un breve estudio sobre la legislación interna que busca limitar el uso exagerado de beneficios tributarios. Tras realizar el mencionado análisis, será posible concluir los desafíos producidos por las prácticas fiscales agresivas, así como los aspectos positivos de alinear al Ecuador con la corriente mundial de mecanismos antiabuso en materia tributaria.

PALABRAS CLAVE

planificación fiscal agresiva; paraísos fiscales; impuesto a la renta; economía de opción; traslado de beneficios; erosión de bases fiscales

Fiscal challenges derived from economy's globalization and the aggressive tax planning: Has Ecuador been able to face them?

ABSTRACT

In recent years, global economy has been forced to evolve thanks to different aspects such as the development of the digital economy, the strengthening of international commercial relations and the enduring pursuit of capital investors to obtain higher returns. Consequently, tax planning has been used as a mechanism of adaptation, security and profit for economic progress in several occasions. This article analyzes what makes tax planning become aggressive, the inherent challenges and the measures that are taken worldwide to counter these practices. Finally, the application of these principles by Ecuador and the domestic legislation aimed to limit the overuse of tax benefits will be reviewed. After performing the aforementioned analysis, it will be possible to conclude the challenges produced by the aggressive tax practices, as well as the positive aspects of aligning Ecuador with the global trends of anti-abuse mechanisms in tax matters.

KEYWORDS

aggressive tax planning; tax havens; income tax; option economy; transfer of benefits; base erosion

1. INTRODUCCIÓN

La globalización de la economía ha ayudado, en buena parte, a la generación de mayor riqueza y empleo alrededor del mundo, esto en vista de la intensificación de transacciones comerciales transfronterizas. Sin embargo, resulta imposible cerrar los ojos a los riesgos fiscales que este tipo de comercio conlleva, específicamente cuando se hace uso de la planificación fiscal que, en ocasiones, se convierte en agresiva. En síntesis, la planificación tributaria consiste en la construcción de esquemas estratégicos derivados del estudio y análisis de los beneficios fiscales que una persona podría gozar por realizar su comercio tomando en cuenta su domicilio, actividad económica, estructuración societaria, entre otros factores. Sin embargo, muchos han intentado utilizar esta herramienta para obtener otros beneficios tributarios que resultan abusivos, mediante interpretaciones desmedidas de la ley, aprovechando lagunas normativas, *tax rulings*, evasión y elusión fiscal, entre otros. La aplicación de estos esquemas resulta en que los contribuyentes realicen escasa o nula tributación, lo cual afecta a las administraciones tributarias de forma global. Estas prácticas han sido calificadas como planificación fiscal agresiva, un fenómeno que impide el equilibrio fiscal al reducir o eliminar el pago de tributos.

Las administraciones tributarias de todo el mundo se enfrentan a riesgos latentes día a día, derivados de los esquemas de planificación fiscal agresiva utilizados mayormente por contribuyentes multinacionales o compañías que mantienen partes relacionadas en diferentes países, entre ellos aquellos catalogados como paraísos fiscales. Durante mucho tiempo, esta problemática ha sido ignorada por las distintas entidades de control fiscal. Sin embargo, al entender el impacto legal y económico que esto genera a nivel internacional y nacional, es innegable la trascendental importancia de analizarla y evitarla. Los retos que han tenido que asumir las administraciones tributarias alrededor del mundo con el fin de contrarrestar y mitigar la problemática tratada han sido varios. Por esto motivo, con el fin de luchar contra estas prácticas perniciosas, se ha trabajado en conjunto con organismos internacionales, con el fin de implementar mecanismos que permitan en general tres objetivos principales para su erradicación: (i) identificar los riesgos latentes; (ii) transparentar las transacciones internacionales; y, (iii) evitar la erosión de bases fiscales¹.

El presente artículo tiene como objetivo principal poner en conocimiento de los lectores que Ecuador no está lejos de los problemas generados por la globalización de la economía y la planificación fiscal agresiva. La estabilidad fiscal depende en buena medida de los mecanismos que se creen para mitigar las adversidades que representan este tipo de retos. En este sentido, se ha estructurado este artículo con el método de investigación deductivo, al ofrecer al lector el panorama global de los principales desafíos originados por la planificación fiscal agresiva, junto

1 López, Jesús. "Los informes finales del proyecto BEPS y la propuesta de directiva contra la elusión fiscal". *Actualidad Jurídica* (2016), pp. 7-12.

con un análisis de la evasión y elusión fiscal como principales esquemas utilizados para este fin. Luego se estudiará el caso de Apple Inc. e Irlanda con el propósito de identificar las consecuencias de la planificación fiscal agresiva. Posteriormente, se analizarán las medidas que mundialmente han sido adoptadas para combatir la planificación fiscal agresiva, para finalmente, enfocar el análisis a la aplicación de dichos preceptos en el plano ecuatoriano, acompañado de un breve estudio sobre la legislación interna que busca limitar el uso exagerado de beneficios tributarios.

2. ¿TIENE UN LÍMITE LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA?

Antes de iniciar el análisis de la planificación fiscal agresiva, es importante tomar en cuenta que la planificación fiscal no siempre supone un problema. Establecer estrategias con el objetivo de minimizar o diferir en el tiempo la carga fiscal de una o varias operaciones ha sido conocida como planificación fiscal². Esta práctica es totalmente válida e incluso deseable siempre que respete el ordenamiento jurídico aplicable y no tenga como objeto abusar de las políticas fiscales, perjudicando a los distintos países y entidades de control fiscal³.

En este punto resulta importante considerar la economía de opción, la cual permite a un contribuyente elegir el camino legal menos gravoso, en cuanto a tributos se refiere, con el fin de obtener mayores ganancias⁴. Es decir, la economía de opción busca determinar cuál de las opciones dentro lo legal permite la planificación de una estructura que reporte mayores beneficios. Un ejemplo de la aplicación de este esquema en Ecuador es la no gravabilidad de Impuesto a la Renta sobre ganancias generadas en la enajenación ocasional de inmuebles⁵ (dos por ejercicio fiscal), lo cual permite que el dueño de los inmuebles planifique sus transacciones comerciales con el fin de beneficiarse de esta exención tributaria.

En el ámbito internacional, la planificación fiscal opera mediante el aprovechamiento y utilización conjunta de diversos sistemas jurídicos y de los beneficios derivados de los convenios para evitar la doble imposición⁶; de este modo, los inversionistas consiguen canalizar adecuadamente sus recursos. Sin embargo, es importante diferenciar que la percepción sobre la legitimidad de estas estrategias dependerá de cada Estado. Por ejemplo, en el caso de España, se ha considerado que el aprovechamiento de las lagunas del ordenamiento y de los convenios para evitar la doble imposición es totalmente legítimo⁷. Han considerado que la

2 Falcon, Ramón y Pulido, Elvira. *Planificación fiscal internacional y medidas antielusión*. Madrid: Marcial Pons, 2013, p. 232.

3 En sentencias como las emitidas por el Tribunal Económico Administrativo Central en España. Resolución de 28 de febrero de 1996 (R.G.1500/95 y 1411/95), reconocen la legitimidad constitucional de la economía de opción, en que se basa la planificación fiscal, definiendo esta como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generados de alguna ventaja adicional respecto a otras”.

4 Pont, Joan Frances. *La economía de opción*. Barcelona: Marcial Pons, 2006, p. 17.

5 Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI). Artículo 9, numeral 14. Registro Oficial No. 463 Suplemento de 17 de noviembre de 2004; Reglamento de la LRTI. Artículo 18. Registro Oficial No. 209 Suplemento de 8 de junio de 2010.

6 Martínez, Lara. *Planificación fiscal internacional: Planificación fiscal agresiva y medidas para combatirla*. Tesis de Posgrado. Universidad de Valladolid, Valladolid, 2017, pp. 8-16.

7 Ley General Tributaria de España. Artículo 14. Ley 58/2003 de 17 de diciembre de 2003.

prohibición de la analogía en relación con el hecho imponible constituye criterio basto para la aplicación de la seguridad jurídica en el ámbito tributario⁸. Esta posición ha sido aseverada por los poderes judiciales en varias sentencias⁹.

Las técnicas o esquemas implementados para la planificación fiscal son infinitos, siendo el más común la utilización de una sociedad ubicada en un país con un régimen fiscal atractivo, que además goce con una red de convenios fiscales que permita operar en otros estados sin generar grandes impactos tributarios¹⁰. Varios territorios han sido utilizados como intermediarios en la planificación fiscal. Por ejemplo, en países como Andorra y Mónaco, no existía el impuesto a la renta para personas naturales¹¹. Otro caso es el de Reino Unido, Irlanda y Malta en donde solo se tributa por las rentas obtenidas en la fuente interna¹². Dubái no maneja el impuesto a la renta sobre sucesiones, y solamente se paga un impuesto por los rendimientos generados de alquileres y un impuesto sobre determinados gastos de hotel y ocio, aproximadamente a una tarifa del 5 %¹³. Por otro lado, dentro de los Estados Unidos, existen estados que sirven como vehículo para la planificación fiscal, así por ejemplo, Delaware maneja un impuesto sumamente bajo en relación al impuesto que se paga en el resto de estados, correspondiente al 8,7 %¹⁴.

Lo anterior no quiere decir que siempre que se acuda al uso de un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición nos enfrentamos a un esquema de planificación fiscal agresiva o un acto ilegal. Aquello solo sería ilegal si se utiliza tal jurisdicción con fines defraudatorios de la ley, lo cual deberá ser rigurosamente analizado dependiendo del caso concreto. En este sentido, es importante considerar que el límite de la planificación fiscal viene dado por la legalidad de las actuaciones¹⁵, por lo que resulta complicado determinar a ciencia cierta, una lista taxativa de situaciones que se califiquen como agresivas, pues, la determinación de la legalidad únicamente dependerá del ordenamiento jurídico aplicable.

8 *Ibid.*

9 Casos emblemáticos en los cuales se fundamenta la jurisprudencia española posterior: Caso Fisher's Executors v. IRC (1926); compañía que capitaliza unas importantes reservas y paga un bonus del 5 por 100 a los socios, reduciendo el capital. El vizconde considera que la operación no puede considerarse como un reparto de dividendo ni por tanto aplicar el impuesto previsto para estos. Caso Ayrshire Pullman v. IRC (1929); Lord Clyde establece que el contribuyente no está obligado a pagar los máximos impuestos, sino que está legitimado en la medida en que honestamente pueda, para evitar que la administración tributaria le vacíe los bolsillos. Caso Duker of Westminster v. IRC (1936); Lord Tomlin dispone que cada hombre tiene el derecho de ordenar sus asuntos, si es que puede, de la manera que le sea más conveniente para que la cantidad a pagar al Fisco sea la menor posible.

10 Falcon, Ramón y Pulido, Elvira. *Óp. cit.*, p. 233.

11 En esta última década, Mónaco y Andorra salieron de la lista negra, pasaron a la lista gris y en el año 2018, su avance respecto cooperación internacional ha sido creciente. Vázquez, Jorge. *Los paraísos fiscales en España y el mundo*. Tesis de Especialización. Universidad de Zaragoza, Zaragoza, 2016, pp. 15-18.

12 Hernández de Cos, Pablo y López, David. "Estructura impositiva y capacidad recaudatoria en España: un análisis comparado con la UE". *Documentos Ocasionales* No. 1406. Banco de España Eurosistema (2014), p. 10.

13 Oficina Económica y Comercial de la Embajada de España en Dubai. "Dubai tras la crisis financiera internacional". *Boletín Económico de ICE* No. 2988 del 1 al 15 de mayo de 2010 (2010), p. 4.

14 Márquez, José. "Delaware: una historia de éxitos". *Letras Jurídicas: revista de los investigadores del Instituto de Investigaciones Jurídicas* (2016), pp. 199-212.

15 Prieto, María. "La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal". *Revista de la Universidad de Valladolid* (1995), pp. 121-132.

En síntesis y de forma generalizada, se considera que lo que convierte en agresiva a una planificación fiscal es la extralimitación de lo lícito hasta el punto de configurar situaciones de abuso del derecho, simulación y en casos extremos, el fraude y evasión fiscal¹⁶. Esto ocurre debido a que dichas prácticas, a todas luces, buscan la reducción o eliminación de cargas tributarias. De igual manera, se podría considerar que se configura en planificación fiscal agresiva el uso de paraísos fiscales y jurisdicciones que reducen o anulan el pago de impuestos, valiéndose de prácticas como el secreto bancario y privilegios financieros desmesurados¹⁷, pues no cumplen con principios generales del Derecho Tributario como el de equidad¹⁸ e igualdad¹⁹.

La planificación fiscal agresiva representa actualmente un riesgo latente para las administraciones tributarias que ven reducido el flujo de recursos obtenidos mediante la recaudación de tributos. Si bien en un inicio se reconoció que el contribuyente es libre de ordenar sus asuntos de la manera que le sea más conveniente con el fin de minimizar la carga tributaria, es un criterio que actualmente no es tan abiertamente compartido por diferentes administraciones fiscales²⁰. Aquello se colige de los mecanismos creados mundialmente para contrarrestar esta práctica²¹.

El análisis realizado permite suponer que la planificación fiscal sí mantiene un límite. Los esquemas tributarios que suponen un beneficio económico para quien los utilice son totalmente aplicables dentro del marco de legalidad. Sin embargo, resulta complicado determinar los límites de la planificación fiscal, toda vez que dependerá del posible perjuicio que el esquema utilizado cause al equilibrio de la economía fiscal del Estado en donde se utilice. Muchos han considerado que la planificación fiscal agresiva abarca, de forma general, las figuras de elusión y evasión fiscal. A continuación, se analizará cuándo se configuran estos supuestos, así como las consecuencias que generan.

16 Lago, José María. "Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad". *Ars iuris Salmanticensis* (2015), p. 62-70.

17 Kojanovich, Marta. *Precios de transferencia*. Buenos Aires: Corporación de Estudios y Publicaciones, 1999, p. 211.

18 Víctor Uckmar define al principio de equidad como la condición que impone al sistema el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales. En términos hacendísticos, son las exigencias de equidad horizontal y vertical las que han de informar la estructura del conjunto armónico de los tributos. Al fin y al cabo, según su etimología, la equidad deriva del latín *aequitas* y significa sin desigualdades; esto es, de forma horizontal, que no se inclina hacia ningún lado. La progresividad, por su parte, es la expresión concreta de la equidad vertical en la misma medida que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes tienen mayor capacidad contributiva. (Uckmar, Víctor. *Principios del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá: Temis, 2002, p. XV.)

19 Víctor Uckmar, Rodolfo Spisso y Dino Jarach definen al principio de equidad en dos sentidos: a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal. b) En sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida en relación a la capacidad contributiva de cada uno. (Id., p. 59; Spisso, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1991, pp. 187-192; Jarach, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Cangallo, 1985, pp. 316-319.)

20 El contribuyente lleva a la práctica la planificación fiscal a través de la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles. (Rivas, Norberto. *Planificación tributaria, conceptos, teoría y factores a considerar*. Santiago de Chile: Magril Limitada, 2000, p. 9.)

21 Precisamente se hace referencia a proyectos como las BEPS, cuya finalidad esencial es coordinar políticas a escala global con el fin de contrarrestar esta problemática.

3. LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL

Del amplio listado de esquemas tributarios utilizados para la reducción o eliminación de cargas impositivas, podemos encontrar a la elusión y evasión fiscal como las figuras más utilizadas. Pese a que ambas estructuras buscan generar mayores beneficios para el sujeto que las utiliza, se debe considerar que mantienen diferencias sustanciales entre sí, las cuales permiten identificarlas claramente. A continuación se analizará el concepto de cada esquema con el propósito de reconocer qué figura se aplica dentro de lo legal y qué figura tiene aplicación fuera de estos límites.

3.1. ELUSIÓN FISCAL

En materia tributaria la elusión ha sido definida como “aquel proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario”²². Tulio Rosembuj, profesor de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Barcelona, ha definido que la elusión fiscal implica:

Esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla [...], el elemento más importante para la elusión consiste en la adopción de instrumentos negociales o no, pero, en cualquier caso, ejercitadas dentro de las prerrogativas propias de la autonomía de la voluntad y libertad de contratación lícita y cuyos efectos son merecedores de tutela jurídica²³.

En mayor o menor grado, se podría considerar que “toda planificación fiscal constituye una forma de elusión fiscal”²⁴, pues este esquema busca aprovechar situaciones legales para reducir o eliminar cargas impositivas. En consecuencia, el beneficiario de esta estructura evita realizar actos por los cuales incurra en el hecho generador del tributo, lo que significa la inexistencia del mismo. Entonces, si no se ha causado el gravamen fiscal, quien practique este esquema no podría ser considerado como sujeto pasivo de una obligación tributaria. Por tanto, la elusión resulta legal toda vez que no se ha violado norma jurídica alguna; sin embargo ha sido muy criticada²⁵, pues a través de este mecanismo se afecta al equilibrio fiscal de los organismos de control.

22 Taboada, Palao. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 22.

23 Rosembuj, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999, pp. 94-97.

24 Abal, Alejandra. *La planificación fiscal agresiva de las multinacionales europeas en el impuesto sobre sociedades*. Tesis de grado. Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 2014, p. 13.

25 Francisco Saffie sostiene que la elusión es un actual problema para la economía global. El accionar de las firmas transnacionales, la economía digital y los vacíos en las legislaciones permiten a las empresas evitar el pago de grandes sumas en concepto de tributos. Eso afecta no solamente la recaudación, sino la faceta distributiva del sistema tributario. Frente a ello, la OCDE puso en marcha el Proyecto sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS en inglés), con la finalidad de coordinar políticas a escala global, tanto en el mundo desarrollado como en desarrollo. (Saffie, Francisco. “Contra la elusión. Una revisión crítica sobre el proyecto BEPS”. *Revista Nueva Sociedad* (2017), pp. 139-149.)

3.2. EVASIÓN FISCAL

Por otro lado, la evasión sí constituye una ilegalidad y vulneración al ordenamiento jurídico, pues consiste en el ocultamiento de rendimientos y derechos de contenido económico mediante documentos material o ideológicamente falsos²⁶. Así, Torres explica que:

La evasión tributaria, utilizándose del corte metodológico aplicado al Derecho Tributario, en acepción amplia, es toda y cualquier forma de eximirse de la tributación. En sentido estricto, significa derivar de la conducta voluntaria y dolosa, omisiva o comisiva, de los obligados tributarios se eximieren del cumplimiento, total o parcial, de las obligaciones tributarias²⁷.

Para que se produzca la evasión fiscal, en primer lugar debe originarse obligación tributaria de acuerdo con los hechos reales de la transacción. Una vez existente la obligación tributaria, con la evasión fiscal se busca la omisión del pago de esta mediante simulaciones que buscan confundir los hechos fácticos de la transacción. Así, este tipo de práctica perniciosa sí resulta ilícita, pues incumple con los preceptos jurídicos y no respeta la esencia económica de las transacciones, además de que es posible incidir en el quebrantamiento del ordenamiento jurídico. Las estructuras evasivas también podrían encasillarse en la planificación tributaria agresiva, toda vez que resulta posible que muchos sujetos realicen este tipo de esquemas con el fin de no realizar desembolsos de recursos por tributos, aun conociendo que constituye fraude fiscal.

3.3. DIFERENCIAS ENTRE LA ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL

Si bien la elusión y evasión persiguen el mismo objetivo, resulta evidente la existencia de discrepancias en su naturaleza. El factor diferenciador clave es identificar si se ha causado o no el hecho generador del tributo. Por una parte, en la elusión, el gravamen fiscal es inexistente por no cumplirse el precepto jurídico que lo origine. No obstante, en la evasión fiscal sí se configura el tributo por la existencia del hecho generador, sin embargo el sujeto pasivo incumple con la obligación como consecuencia de estrategias y omisiones ilegítimas.

A pesar de esta diferencia, se podría considerar que ambas resultan, en mayor o menor medida, un riesgo para las administraciones tributarias y el equilibrio de la economía fiscal, pues más allá de si los esquemas sean legales o no²⁸, su objeto final es reducir o eliminar cargas impositivas. Estos esquemas han sido utilizados en varias ocasiones a escala mundial, especialmente por multinacionales. Un

26 Taboada, Palao. *Óp. cit.*, pp. 94-97.

27 Torres, Heleno. *Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 178.

28 La evasión fiscal resulta en un perjuicio mayor al sujeto que utiliza esta estructura, pues su práctica en muchos casos abarca el quebrantamiento del ordenamiento jurídico.

claro ejemplo es el caso de Apple Inc. e Irlanda y la utilización de estructuras de planificación fiscal agresiva, como se abordará a continuación.

4. APPLE INC. E IRLANDA, ¿PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA?

Con el fin de lograr cierta armonización de las políticas tributarias contenidas en los países que forman parte de la Unión Europea (en adelante UE), el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea²⁹ (en adelante el TFUE), en su artículo 107, ha consagrado el principio de prohibición de ayudas estatales en favor de empresas. Tal prohibición de ayudas consiste en beneficiar de manera exclusiva a determinada empresa. El mismo TFUE determina que tal prohibición no es absoluta, la excepción podría darse una vez que la Comisión Europea declare compatibles determinadas ayudas.

En 1996, la Comisión Europea analizó el Impuesto sobre Sociedades utilizado en Irlanda, determinando que por sus características constituía una ayuda estatal. Aquello en virtud de que dicho impuesto manejaba una tarifa del 10 %, porcentaje que resultaba inferior al estándar de la industria europea general. Por este motivo, a raíz de la determinación de la Comisión Europea, Irlanda se vio obligada a establecer un impuesto mínimo de 12,5 %. Con estos antecedentes, en el año 2018, la Comisión Europea expidió una sentencia ordenando a Apple Inc. el pago de 14 300 millones de euros a favor de la administración tributaria irlandesa³⁰. Pero, ¿bajo qué argumentos?

Apple Inc. es una multinacional que mantiene dos sedes principales y más de 300 filiales alrededor del mundo. La primera sede, la central, está ubicada en Estados Unidos de América y regula el comercio de Apple Inc. en América, mientras que la segunda sede está ubicada en Irlanda y regula el comercio de la compañía en Europa, Oriente Medio, África e India. ¿Cuál es la razón de haber elegido Irlanda como domicilio para la segunda sede?

Irlanda ha sido calificada como un régimen de menor imposición por mantener una tarifa sumamente baja en relación al promedio que maneja la UE³¹. En el “Informe sobre Competencia Fiscal Perjudicial: una cuestión global emergente de 1998”, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) definió a los paraísos fiscales y regímenes de menor imposición como aquellos territorios en los que no existe tributación o las tarifas aplicables son

29 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. (2012). Artículo 107. 1.

Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

30 Corte Europea. *Caso C12/18 P(I)*.

31 Irlanda tiene una tarifa de Impuesto a la Renta de 12,5 % y el promedio en la Unión Europea es de 25,3 %.

sumamente bajas en relación al promedio³². Otro modo bajo el cual se califica la existencia de estas dos figuras es con la verificación de dos situaciones: (i) falta de intercambio de información efectiva; y, (ii) falta de transparencia, en razón del desconocimiento de la aplicación práctica que se hace de la normativa fiscal vigente³³.

Ahora bien, ¿qué ocurrió con Apple Inc.?³⁴ La Comisión Europea determinó que Irlanda, mediante tax rulings³⁵, permitió que Apple Inc. considere como renta obtenida en este país los generados en filiales europeas. Y no solo eso, sino que también permitió que la sede de Apple Inc. en Irlanda transfiriera y registrara como gastos los ingresos recibidos de las filiales europeas a una compañía que la comisión considera fantasma, con fundamento en el pago de regalías. Por otro lado, la tarifa que aplicó Irlanda a Apple Inc. en relación al impuesto sobre sociedades era casi nula, siendo del 1 % desde el año 2003 al año 2013 y 0,005 % desde 2014. Al respecto, la Comisión Europea no se opone a la tarifa que regularmente lleva Irlanda (12 % promedio), sino más bien a las ventajas fiscales adicionales que este país otorga exclusiva y únicamente a multinacionales como Apple Inc., es decir a las ayudas públicas³⁶. Si bien se considera que Irlanda es un país que, como cualquier otro, es libre de establecer sus políticas tributarias en virtud de su potestad soberana; no obstante, se considera que el exceso de los beneficios que maneja vulnera principios esenciales del derecho. Esto ocurre al otorgar incentivos fiscales a ciertos sujetos atendiendo a la calidad de estos y a la cuantía de los rendimientos que podrían reportar al fisco por el tratamiento diferenciado.

En esta línea, la creación de un régimen tributario que prevé beneficios específicamente para una empresa (en este caso) parecería violentar los principios generales de la tributación, como son el de generalidad e igualdad. Adicionalmente, se podría suponer que Irlanda no habría diseñado este tratamiento tributario si Apple Inc. no se hubiera encontrado interesada en reducir las cargas fiscales. En consecuencia, Apple Inc. realizó uso de figuras elusivas apoyadas por Irlanda para trasladar beneficios y erosionar bases fiscales en los demás países en donde mantiene negocios. Finalmente, el ejemplo anotado es tan solo una muestra de los impactos económicos que pueden generar las estructuras de planificación tributaria agresiva. Ante esta realidad, las administraciones a escala mundial en conjunto con organismos internacionales han realizado esfuerzos encaminados a contrarrestar estas prácticas perniciosas, las cuales se analizarán en el siguiente apartado.

32 El informe de la OCDE *Competencia fiscal perjudicial: Una cuestión global emergente*, de 1998, llegó a esta conclusión y señalaba a los paraísos fiscales como instrumento de competencia fiscal perjudicial, al detraer bases imponibles de otros países mediante la oferta de un marco de acción acomodaticio y de una legislación idónea para la realización de actividades ficticias, al tiempo que ofrece al capital extranjero la opción de una tributación baja o inexistente.

33 Falcon, Ramón y Pulido, Elvira. *Op. cit.*, p. 301.

34 Es pertinente señalar, que es un caso que topa varias ramas del derecho, societario, competencia, tributario, propiedad intelectual, internacional. Sin embargo, el presente análisis se hará sobre la base del tema del presente artículo.

35 Régimen tributario creado por un Estado para brindar beneficios tributarios a un sujeto en específico.

36 El artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea determina que las ayudas públicas consisten en las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, que falseen o amenacen falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones.

5. MECANISMOS DE DEFENSA CONTRA LAS PRÁCTICAS PERNICIOSAS EN EL PLANO INTERNACIONAL

Tal vez uno de los organismos que más ha luchado contra la planificación tributaria agresiva es la UE, la cual ha intentado prevenir estos esquemas a través del Dictamen del Comité Económico Social Europeo sobre el Plan de Acción para Reforzar la Lucha Contra el Fraude Fiscal y la Evasión Fiscal³⁷. En una de las comunicaciones de este Comité se hace alusión a la planificación fiscal agresiva como “la utilización de métodos complejos o artificiales por parte de algunos contribuyentes, a través de las cuales desplazan sus bases imponibles de un Estado a otro”³⁸. Adicionalmente, la Comisión Europea considera que:

[E]s preciso garantizar que la carga impositiva se comparta equitativamente con arreglo a las ocasiones de cada uno de los gobiernos. En la actualidad, algunos contribuyentes pueden utilizar métodos complejos, a veces artificiales, que tienen el efecto de desplazar su base imponible a otros territorios dentro o fuera de la Unión. Al actuar de este modo, los contribuyentes sacan partido de las incoherencias de las legislaciones nacionales para asegurarse de que determinados componentes de la renta no se sometan a imposición en ningún lado o bien para explotar las diferencias entre los tipos impositivo (sic). Al pagar impuestos, las empresas pueden tener una repercusión importante y positiva sobre el resto de la sociedad. Por tanto, puede considerarse que la planificación fiscal agresiva vulnera principios de la responsabilidad social de las empresas. Por consiguiente, son necesarias medidas concretas para solucionar dicho problema³⁹.

En síntesis, la UE no ha prohibido la planificación fiscal como tal, sino que ha tomado varias medidas para evitar el fraude fiscal con el uso de la planificación fiscal agresiva⁴⁰, pues ello sí constituye una ilegalidad. No obstante, los esfuerzos de la UE tienen una aplicación limitada a los países que la conforman, quedando por fuera el resto de países que mantienen transacciones comerciales internacionales.

En el afán por mantener mecanismos de defensa similares por parte de las administraciones tributarias a escala mundial se ha creado la OCDE. Este organismo fue creado en el año de 1948, promovido por los G20⁴¹. Nace como consecuencia del devastador escenario económico que dejó la Segunda Guerra Mundial. Con ese antecedente, los países miembros plantearon a la cooperación como principal eje de trabajo, por lo que la metodología de desarrollo de la OCDE consiste en reuniones periódicas con el fin de plantear un problema, analizarlo y generar

37 Comité Económico y Social Europeo de 10 de julio de 2013.

38 Abal, Alejandra. *Óp. cit.*, p. 263.

39 Comisión Europea 2012. <https://ec.europa.eu> (acceso: 5/03/2019).

40 Dentro de las medidas adoptadas se encuentran: adopción de cláusulas dentro de los Convenios para Evitar la Doble Imposición; adopción de cláusulas generales antifraudes en las legislaciones. Ej: artículo 17 del Código Tributario del Ecuador.

41 Grupo de países que manejan las principales economías del mundo: la Unión Europea, Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica y Turquía.

políticas para resolverlos⁴². Actualmente, son treinta y cuatro los países miembros de esta organización, los cuales han confirmado que la aplicación de las recomendaciones de la OCDE ha ayudado al desarrollo de políticas y al crecimiento de la riqueza estatal de cada uno de ellos⁴³.

Dentro de los problemas analizados por la OCDE, se encuentra el tema de la erosión de bases imponibles y traslación de beneficios (*Base erosion and profit shifting* o BEPS por sus siglas en inglés). Este problema ha sido nada menos que la consecuencia de la existencia de vacíos legales y normativos. Si bien la imposición fiscal ha sido vista como una característica de la soberanía de cada estado, ha generado que los organismos legislativos no tomen en cuenta el régimen tributario utilizado en otro Estado. Ello ocurre principalmente cuando se trata de operaciones internacionales, generando en consecuencia vacíos en disposiciones legales e incoherencia en la normativa tributaria, vista desde un aspecto global⁴⁴.

Ante esta situación, ¿qué ha hecho la OCDE? Fundamentada en su ideología, la cooperación, crea un plan de acción al respecto, en el que se enfatizan tres temas: (i) identificación de acciones necesarias para combatir las BEPS; (ii) establecimiento de plazos para poner en marcha las acciones; y, (iii) identificación de los recursos necesarios y la metodología para llevarlas a cabo⁴⁵. Estas medidas internacionales han sido consideradas e incluso aplicadas por distintos países. En Ecuador, entendiendo que no es lejano a estas problemáticas, la administración tributaria local ha realizado varios esfuerzos para alcanzar los parámetros de defensa internacionales, con el fin de crear un Estado eficaz en materia fiscal, conforme se analiza a continuación.

6. APLICACIÓN EN ECUADOR

La problemática de la planificación fiscal agresiva también ha afectado a la administración tributaria del Ecuador, lo que ha significado la reducción de ingresos estatales y desequilibrio fiscal. En la presente sección se analizará de forma general el régimen impositivo utilizado en la jurisdicción ecuatoriana, para posteriormente enfocar el análisis en los esquemas de planificación fiscal agresiva más utilizados. Por último, se ofrecerá un resumen de las medidas adoptadas por Ecuador en pro de la estabilidad fiscal.

42 Cerca de 40 000 altos funcionarios de los gobiernos de los países participan cada año en las reuniones de comité de la OCDE para solicitar y revisar los trabajos del secretariado de la OCDE, así como para colaborar con estos. Cuando regresan a sus países, los funcionarios tienen acceso en línea a los documentos de la OCDE y pueden intercambiar información gracias a una red especial. (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2001. www.oecd.org/about. (acceso: 01/05/2019).)

43 *Ibid.*

44 *Ibid.*

45 *Ibid.*

6.1. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE RENTA GLOBAL

En primer lugar, resulta importante analizar el objeto del Impuesto a la Renta en Ecuador. De acuerdo con el artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante la LRTI), este tributo se establece a la renta global que obtengan las personas naturales, sucesiones indivisas⁴⁶ y sociedades nacionales o extranjeras. En este sentido, de forma amplísima, se considera ingresos gravados: (i) los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, provenientes del trabajo, capital o ambos; y, (ii) los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país y por sociedades nacionales.

Al manejar nuestra jurisdicción, el régimen de renta global⁴⁷, se enfrenta a uno de los más grandes problemas fiscales de la economía mundial, como es la pugna de supremacía entre los regímenes de tributación por fuente o residencia. Un claro ejemplo de esta problemática es la economía digital. Si bien no podemos asegurar que compañías como Netflix o Spotify realizan una planificación fiscal agresiva encaminada directamente a las transacciones realizadas con residentes fiscales ecuatorianos, no es menos cierto que este tipo de operaciones podrían causar un gran perjuicio para la administración tributaria; a continuación, se explica el por qué.

Tal como se analizó en líneas anteriores, en Ecuador, de forma general, todo ingreso obtenido de fuente ecuatoriana constituye ingreso gravado con Impuesto a la Renta. Tomando el caso de las plataformas de *streaming*, estas obtienen un ingreso de fuente ecuatoriana al momento en que uno de sus usuarios (residente fiscal en Ecuador) realiza el pago por los servicios a los que mantiene acceso. Por tanto, la compañía extranjera se encontraría obligada a tributar en Ecuador sobre los ingresos de fuente en razón de la aplicación del artículo 2 de la LRTI. Sin embargo, la mayoría de pagos en este tipo de transacciones, se realizan a través de instituciones del sistema financiero (las cuales no se encuentran obligadas a realizar retenciones en la fuente de Impuesto a la Renta en pagos realizados a favor de no residentes fiscales en Ecuador)⁴⁸ que resultan imperceptibles para la administración tributaria.

46 La figura que representa un proceso jurídico sucesorio al que la ley confiere el carácter de sujeto del impuesto otorgándole identidad tributaria. Las sucesiones indivisas son contribuyentes desde el fallecimiento del sujeto (causante) hasta la declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento. (<https://derechotributario.org/la-pagina-de-la-afip-define-a-la-sucesion-indivisa-como> (acceso: 4/05/2019).)

47 Este régimen se ve recogido en el artículo uno de la Ley de Régimen Tributario Interno: “Establécese el Impuesto a la Renta Global”. Así también, el artículo dos de la misma ley considera como renta a los ingresos tanto de fuente ecuatoriana como los obtenidos en el exterior. Ley de Régimen Tributario Interno. *Eiusdem*. Artículo 1 y 2. Este principio consiste en que una persona residente de un país, por el hecho de serlo, deberá tributar en su país de residencia por todas las rentas obtenidas en él y en el extranjero.

48 Mediante el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera publicado en el Registro Oficial No. 312 Suplemento de 24 de agosto de 2018, se estableció la obligación para las instituciones financieras emisoras de tarjetas de crédito o débito que acrediten o envíen ingresos gravados a favor de personas no residentes de efectuar la retención conforme las tarifas previstas; sin embargo, dicha disposición fue derogada mediante el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal publicada en el Registro Oficial No. 392 Suplemento de 20 de diciembre de 2018.

Pese a que mucho se ha discutido sobre la gravabilidad de este tipo de ingresos en aplicación de los criterios de fuente o residencia, lo cierto es que, por los hechos fácticos, se podría considerar que no se ha cumplido con la normativa tributaria ecuatoriana, lo cual resulta en que no le sea posible a la administración tributaria recaudar los impuestos que deberían haberse cancelado en razón de los ingresos de fuente ecuatoriana.

6.2. ESTRUCTURAS DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA UTILIZADAS EN ECUADOR

Ahora bien, el caso planteado solo es una de las formas en que se podría afectar al pago justo de tributos. Los índices actualizados publicados por el Servicio de Rentas Internas (en adelante SRI) demuestra que las estructuras de planificación tributaria agresiva más utilizadas en Ecuador son: (i) transacciones con empresas fantasmas; (ii) subcapitalización de aportes de capital; (iii) pagos simulados al exterior; y, iv) *treaty shopping*⁴⁹. A continuación, procedemos a explicar brevemente qué implica cada uno de estos esquemas.

6.2.1. TRANSACCIONES CON EMPRESAS FANTASMAS

En el derecho positivo ecuatoriano, se ha definido a las empresas fantasmas⁵⁰ como aquellas que aparentan realizar un hecho económico para justificar transacciones supuestas, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones⁵¹. En la práctica, este tipo de sociedades realizan la venta de facturas para simular una transacción, en la mayoría de casos con el fin de obtener mayores gastos deducibles y por ende erosionar bases fiscales. Se considera importante señalar que al realizar transacciones con una empresa fantasma se produce un perjuicio para el fisco, pues se ha realizado la evasión de impuestos. Esto podría significar no solamente una posible determinación tributaria por el ente de control, sino además el inicio de procesos penales por defraudación tributaria⁵².

6.2.2. SUBCAPITALIZACIÓN DE APORTES DE CAPITAL

Por otro lado, la subcapitalización corresponde a la tergiversación de la realidad sobre los aportes de capital que realizan partes asociadas del exterior. Mediante esta práctica, la compañía residente fiscal ecuatoriana considera a los aportes de capital como préstamos de sus relacionadas con el fin de no gravar tributos por los pagos realizados al exterior, pues se consideran cuotas de pago y no beneficios

49 Servicio de Rentas Internas, Ecuador. *Prácticas de Planificación Fiscal Agresiva*. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/practicadepianificacion-fiscal-agresiva> (acceso: 4/05/2019).

50 Si bien de forma general se utiliza el término “empresas fantasma”, el catastro del SRI correspondiente a los contribuyentes clasificado en esta categoría incluye personas naturales.

51 Reglamento a la LRTI. Artículo 25. Registro Oficial No. 209 Suplemento de 8 de junio de 2010.

52 Código Orgánico Integral Penal. Artículo 298. Registro Oficial 351 de 29 de diciembre de 2010. Prescribe los hechos considerados como defraudación tributaria, así como el tipo de pena aplicable.

correspondientes a utilidades o dividendos⁵³. Sin embargo, esta práctica perniciosa, permite además que la compañía residente ecuatoriana se beneficie de un gasto inexistente, pues muchas veces el valor transferido al exterior incluye el pago de supuestos intereses originados por el préstamo entre relacionadas, lo cual produce también la erosión de bases fiscales.

6.2.3. SIMULACIÓN Y *TREATY SHOPPING*

Por su parte, los pagos simulados al exterior consisten en la simulación de operaciones con terceros (sean relacionados o no) sobre las cuales no existe sustancia económica, con la finalidad de trasladar beneficios al exterior y erosionar bases imponibles de los residentes fiscales ecuatorianos. Adicionalmente, esta práctica se encuentra a menudo relacionada con el *treaty shopping* que consiste en abusar de los convenios para evitar la doble imposición, otorgando el tratamiento correspondiente a ciertos ingresos que gozan de exención fiscal, a otros cuantos que no mantienen la misma naturaleza ni características. Además, esta práctica incluye el traslado de beneficios mediante figuras jurídicas que por su forma no deben considerarse como renta gravada ecuatoriana, aun cuando las mencionadas operaciones carezcan de realidad económica.

6.3. MEDIDAS ADOPTADAS POR ECUADOR EN PRO DE LA ESTABILIDAD FISCAL

Después de haber analizado brevemente los esquemas de planificación tributaria agresiva más utilizados en Ecuador, se procederá con el estudio de la normativa que permite la lucha contra estas prácticas y los mecanismos para contrarrestar y mitigar estos esquemas. En un sinnúmero de ocasiones, la administración tributaria ha basado sus actuaciones en relación con la determinación tributaria por la planificación fiscal agresiva en el principio de “sustancia sobre la forma” recogido en el Código Tributario⁵⁴ como sigue:

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** (énfasis añadido).

53 Mediante la Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo y Estabilidad y Equilibrio Fiscal publicada en el Registro Oficial No. 392 Suplemento de 20 de diciembre de 2018, se estableció que los dividendos pagados a no residentes se considerarán como ingresos gravados solamente en caso de existir un residente fiscal ecuatoriano en la cadena accionarial o la compañía originadora de los beneficios no haya reportado su composición societaria.

54 Código Tributario. Artículo 17. Registro Oficial No. 38 Suplemento de 14 de junio de 2005.

La norma transcrita prescribe que, cuando sea necesario establecer la naturaleza de transacciones que atienden a meros hechos económicos, se deberá verificar la existencia y real naturaleza de estos, a pesar de las figuras jurídicas asignadas. La aplicación de este artículo ha sido ampliamente criticada, toda vez que determina el tratamiento que debe aplicarse sobre el hecho generador de un determinado impuesto, mas no de gastos considerados como deducibles. Sin embargo, la Corte Nacional de Justicia ha establecido, como precedente jurisprudencial obligatorio, que para considerar un gasto como deducible para efectos del cálculo del Impuesto a la Renta, se debe tener en cuenta que, además del cumplimiento de los requisitos formales, se debe demostrar que efectivamente se haya realizado la transferencia del bien o que se haya prestado el servicio⁵⁵.

Mediante la aplicación del mencionado precedente jurisprudencial obligatorio, la administración tributaria ha apoyado sus actuaciones en la búsqueda de la realidad económica de las transacciones vinculadas a los esquemas de planificación tributaria agresiva. Con ello se ha logrado reducir la transferencia abusiva de beneficios al exterior y la evasión fiscal. No obstante, resulta imperativo mencionar que, cobijados en este precedente jurisprudencial obligatorio, la administración tributaria, en ciertos casos, también ha abusado de sus facultades, al suponer que todas las transacciones realizadas por los contribuyentes (en especial las mantenidas con partes relacionadas del exterior) carecen de realidad económica hasta que se demuestre lo contrario, tal como se puede apreciar en el expediente de casación No. 226-2009 seguido por el SRI en contra de la compañía Schlumberger⁵⁶.

En otro orden de ideas, y alineando con los criterios internacionales sobre los mecanismos para contrarrestar y mitigar los riesgos derivados de la planificación fiscal agresiva, Ecuador se ha esforzado por realizar las mejores gestiones con el fin de alcanzar e implementar dichos parámetros.

El 2 de febrero de 2017, Ecuador, a través del Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana, el entonces Ministerio Coordinador de la Política

55 Corte Nacional de Justicia. Resolución No. 07-2016. Registro Oficial No. 894 de 1 de diciembre de 2016.

56 La administración tributaria fundamenta el recurso en las causales 1a., 3a y 4a. del art. 3 de la Ley de Casación y aduce que al expedirse la sentencia impugnada, se ha infringido los artículos 17 e inciso final del 27, hoy 28 del Código Tributario y 18 del Código Civil. Sustenta que la empresa multinacional Schlumberger, aportó capital bajo la figura de préstamo a la actora de este juicio, la cual de ese modo pudo deducir intereses; que de ese modo se logró una base imponible menor; que la administración en su actuación, al tenor del art. 17 del Código Tributario hizo predominar el principio de la realidad económica y la prevalencia de la sustancia sobre la forma; que sobre el particular existe la sentencia del caso 127-2007 de 3 de abril de 2009, en el que se declara que no basta el cumplimiento de los requisitos formales para la aceptación de las deducciones; que tal criterio concuerda con el expresado por la Superintendencia de Compañías en la doctrina número. 147; que la administración en el caso en discusión, no lo ha calificado de elusión sino de simulación; que sí es posible calificar la intención jurídica de las personas que intervienen en un negocio, así como las verdaderas relaciones económicas que existen entre las partes con independencia de las formas jurídicas que utilicen; que se trata de una caso de simulación, lo que se infiere por el monto del pasivo que representa el 84,30 % del activo lo que no lo convierte a la empresa en sujeto de crédito en el monto del préstamo solicitado; que no se trata de un caso de economía de opción; que la sentencia resuelve sobre asuntos no controvertidos, pues, la administración no ha objetado el valor de los instrumentos privados; que la responsabilidad por un año prevista en el art. 27 del Código Tributario, hoy 28, no es aplicable al caso, pues, no se trata de adquirentes de bienes o negocios, sino de una subrogación de crédito; que no se trata del caso previsto en el numeral 2 del art. 28 del Código Tributario; que de los informes periciales, se infiere que no se trató de un préstamo, sino de una provisión de fondos y que se ha incurrido en indebida valoración de la prueba. (Corte Nacional de Justicia. Sala de lo Contencioso Tributario. *Causa N. 226-2009*. Sentencia, 27 de julio de 2010.)

Económica y el SRI, solicitó al Foro Global de Transparencia y el Intercambio de Información para Fines Fiscales su adhesión a este organismo, la cual fue aceptada el 26 de abril de 2017⁵⁷. Tras la adhesión al Foro Global de Transparencia y el Intercambio de Información para Fines Fiscales, Ecuador se enfrentó a nuevos desafíos al tener que encaminarse a la implementación de los estándares con los cuales los países miembros deben trabajar. Como se analizó en líneas anteriores, las jurisdicciones que forman parte del Foro Global de Transparencia y el Intercambio de Información para Fines Fiscales, mantienen dos obligaciones principales: (i) el intercambio de información bajo pedido; y, (ii) el intercambio de información automático.

Con relación a estas tareas, el legislativo comenzó a crear el camino en el marco normativo ecuatoriano para cumplir los estándares del Foro Global de Transparencia y el Intercambio de Información para Fines Fiscales, mediante la Ley de Reactivación de la Economía Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera⁵⁸. La disposición general primera de esta norma menciona:

El Servicio de Rentas Internas, la Superintendencia de Bancos y cualquier otro órgano de regulación y/o control, en el ámbito de sus respectivas competencias, **emitirán la normativa secundaria necesaria para la implementación de las acciones o cumplimiento de las exigencias derivadas de la adhesión del Ecuador al “Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales”, especialmente respecto de la aplicación de normas y procedimientos de comunicación de información y debida diligencia, aceptadas internacionalmente** (énfasis añadido).

En cumplimiento de la citada norma, el SRI ha expedido la Resolución No. NAC-DGERCGC19-0000003⁵⁹. En ella ha establecido las normas y procedimientos para la implementación del estándar sobre intercambio automático de información que será materializado mediante el Anexo de Cuentas Financieras de No Residentes, el cual se encuentran obligadas a presentar las instituciones financieras y fideicomisos que cumplan con los requisitos correspondientes. Si bien la creación de normativa interna para contrarrestar mecanismos de planificación fiscal agresiva se ha desarrollado en estos últimos años, se considera de gran importancia los esfuerzos realizados por la administración tributaria, pues en algún momento debía alinearse con el plano internacional.

Por otro lado, el 11 de septiembre de 2018, fue aceptada la petición realizada por Ecuador respecto a su intención de adherirse a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en adelante CAAM), al invitar

57 Servicio de Rentas Internas. *Foro Global Intercambio de Información*, 2019. <http://www.sri.gob.ec/web/guest/foro-global> (acceso: 01/05/2019).

58 Ley de Reactivación de la Economía Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera. Registro Oficial Suplemento No. 150 de 29 de diciembre de 2017.

59 Servicio de Rentas Internas. Resolución NAC-DGERCGC19-0000003. Registro Oficial No. 428 Suplemento de 14 de febrero de 2019.

al Estado ecuatoriano a formar parte de esta comunidad. Actualmente, Ecuador ha sometido a un proceso de ratificación a cargo de la Presidencia, la Asamblea Nacional y la Corte Constitucional, el instrumento de adhesión a la CAAM⁶⁰.

Como un esfuerzo adicional por alinearse a los esfuerzos mundiales en contra de la planificación fiscal agresiva, el 19 de noviembre de 2018, el presidente Lenin Moreno, suscribió el Decreto Ejecutivo No. 561⁶¹, mediante el cual, se ordena la constitución de un Comité, cuyo objetivo principal será la adhesión de nuestro país a la OCDE.

Se espera que los esfuerzos del Gobierno ecuatoriano y la administración tributaria logren encaminar el país a prácticas antiabuso mundiales, así como también hacia mecanismos legales que sean instrumentos idóneos para la identificación de la práctica de esquemas de planificación tributaria agresiva en Ecuador. Esto con el fin de que se respeten los principios generales del Derecho Tributario y se obtenga el equilibrio en la economía fiscal.

7. CONCLUSIONES

A lo largo del presente artículo, se ha intentado transmitir a los lectores la importancia del Derecho Tributario en la actualidad, pues constituye la herramienta necesaria para contrarrestar la práctica de planificación fiscal agresiva en todo el mundo. La planificación tributaria *per se* no es mala; sin embargo, mantiene un límite que está trazado en consideración de la reducción o anulación de cargas fiscales, mediante estructuras abusivas que se aprovechan de vacíos legales, contradicciones normativas, regímenes tributarios con escasa imposición, entre otros factores. Este tipo de esquemas repercuten de forma negativa en la tributación justa y el equilibrio fiscal.

Tanto la elusión cuanto la evasión fiscal se enmarcan dentro de la planificación fiscal agresiva. Mientras la primera equivale al uso de esquemas que buscan no caer en los supuestos jurídicos que originan el hecho generador de un impuesto, la segunda incumple con la obligación tributaria mediante simulación u ocultamiento de información, por lo que constituye defraudación tributaria. Si bien existe una diferencia marcada entre estos esquemas, lo cierto es que ambas figuras representan riesgos para las administraciones tributarias, en razón de su objetivo final: reducir o eliminar gravámenes tributarios.

Dado que las prácticas tributarias perniciosas afectan a las administraciones tributarias de todos los países, varios organismos como la Unión Europea y la OCDE han buscado crear mecanismos de defensa que permitan contrarrestar el

60 Servicio de Rentas Internas. *Foro Global Intercambio de Información*, *Óp. cit.*

61 Decreto Ejecutivo 561. Artículo 1: "Constitúyase el Comité encargado de coordinar y dirigir el proceso de acercamiento y adhesión de la República del Ecuador a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico".

uso de esquemas fiscales agresivos. La aplicación de estos mecanismos ayudará a transparentar las transacciones económicas entre países, lo que a su vez significará la reducción de riesgos por el uso de estructuras elusivas y evasivas de tributos.

Los riesgos fiscales en relación con los esquemas para eliminar cargas tributarias son una realidad en Ecuador. Este hecho ha generado que el país haga frente a esta problemática con dos herramientas fundamentales. Primero, el artículo 17 del Código Tributario, que, si bien en ciertos casos ha sido irrazonablemente aplicado por la propia administración tributaria y los juzgadores, constituye la norma positiva que permite contrarrestar problemas derivados de la planificación fiscal agresiva. Segundo, sumarse a la corriente mundial para contrarrestar las prácticas perniciosas con la adhesión del Ecuador al Foro Global de Transparencia y el Intercambio de Información para Fines Fiscales, la CAAM y la OCDE, lo cual ha implicado grandes esfuerzos por entender la problemática mundial y sus posibles soluciones.